وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية

دراسة مؤسسة المتيجة وسط للاسمنت

مذكرة لنيل شهادة الماستر
تخصص:محاسبة وتدقيق

اعداد الطالبين :حجيج عبد الله .باشراف البروفيسور بن عناية جلول
بوحداو اسماعيل

لجنة المناقشة:

1) الأستاذ:.....رئيسا.
2) الأستاذ:.....مشرفا و مقررا.
3) الأستاذ:.....مقررا.

تاريخ المناقشة:.....

السنة الجامعية :2020/2019

إهـــداء

الحمد الله الذي وفقني لانجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديه إلى:

أحن قلب في الوجود إلى من يعجز اللسان عن التعبير ويوقف العقل عن التفكير إلى من نجد الجنة تحت أقدامها قرة عيني "أمي الغالية " أطال الله في عمرها وقدرني على رد جزء من جميلها.

إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا وحثني على العلم والعمل وكان لي نعم السند و الدعم

"أبي العزيز حفظه الله".

إلى إخوتي وكافة أحبائي و أصدقائي و زملائي

إلى زميلي وصديقي بوحدادو إسماعيل وكافة عائلته

والى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي إلى اليوم

إلى كل الأهل و الأقارب وجميع طلبة دفعة ماستر 2020.

الطالب : حجيج عبد الله

إهـــداء

بإسم الله الرحمان الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

مسافة الألف ميل تبدأ بخطوة، ولا يصل الإنسان إلى غاية النجاح دون المرور بمحطات التعب والإرهاق، وصاحب الإرادة القوية لا يطيل الوقوف في هذه المحطات، وها نحن اليوم قد وصلنا إلى ما نصبوا إليه، وبتوفيق من الله وعونه تم إنهاء مشروع تخرجنا بنجاح

إلى أمي الحبيبة وأبي العزيز ، من وهباني الحياة وأنشآني على شغف الإطلاع والمعرفة

إلى من تدعمني وتقف بجانبي، شريكة حياتي زوجتي العزيزة

إلى حبيب قلبي وقرة عيني إبني محمد ضياء الحق

إلى صديقي وشريكي في هذا العمل حجيج عبد الله وكافة عائلته

إلى إخوتي وأخواتي وأصدقائي وزملائي دفعة محاسبة وتدقيق 2020

الطالب : بوحدادو اسماعيل

شـــكر وعرفـان

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي أعطانا من العلم ما لم نكن نعلم ومنحنا من القوة و المقدرة ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل.

كما نتقدم بشكرنا الجزيل إلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل ونخص بالذكر أستاذنا الفاضل البروفيسور "بن عناية محمد " الذي دامت توجيهاته الدقيقة و الموضوعية مشعلا لنا في جميع مراحل إعداد الدراسة.

والى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع، من أساتذة وزملاء

كما نتوجه بالشكر إلى كل والشكر كذلك موصول لموظفي مؤسسة الاسمنت للمتيجة الذين قاموا بمساعدتنا.

إلى جميع أستاذة كلية العلوم الاقتصادية التسير و العلوم التجارية.

إلى جميع طلبة السنة الثانية ماستر 2 تخصص محاسبة وتدقيق

فهرس المحتويات

جامعة خميس مليانة
Khemis Miliana

الإهداء .... --
شكر .... --
الملخص..... --
الفهرس .....--
فهرس الأشكال ..... --

فهرس الجداول ..... --
فهرس الملاحق ..... --
مقدمة ..... أ - و
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية .
تمهيد..... 02
المبحث الأول: مدخل إلى تدقيق المحاسبي..... 03
المطلب الأول : تعريف التدقيق وأهميته 03
المطلب الثاني: أنواع التدقيق 05
المطلب الثالث: أهداف التدقيق 09
المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات..... 11
المطلب الاول :ماهية محافظ الحسابات 11
المطلب الثاني :حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات 19
المبحث الثاني: المؤسسة العمومية 23
المطلب الأول : تعريف المؤسسة العمومية 23
المطلب الثاني :خصائص ومزايا المؤسسات العمومية 26
المطلب الثالث: أركان المؤسسة العمومية 28
المطلب الرابع : أهداف ووظائف المؤسسات العمومية 30
المطلب الخامس : النظام القانوني للمؤسسات العمومية 34
المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة..... 36
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة 36

المطلب الثاني :مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية 38
المطلب الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة 39
خلاصة الفصل 40
الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت لمتيجة –مفتاح- البليدة
تمهيد..... 42
المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت للمتيجة..... 43
المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة..... 43
المطلب الثاني: أساليب و طرق عمل المؤسسة..... 45
المطلب الثالث: عرض وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة..... 47
المبحث الثاني: واقع التدقيق المحاسبي بالمؤسسة..... 52
المطلب الأول: واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسة..... 52
المطلب الثاني: المقابلة الشخصية 54
المطلب الثالث: نتائج المقابلة الشخصية 56
المطلب الرابع :موضع الضعف والقوة في المقابلة الشخصية 58
خلاصة الفصل 59
الخاتمة.....
قائمة المراجع.....
الملاحق.....

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1-1	إحصائيات العمال ماي 2018	07
2-1	مهام محافظ الحسابات	11
3-1	حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات	18
1-2	احصائيات العمال ماي 2020	43

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
1-1	المسؤوليا التأديبية لمحافظ الحسابات	20
2-1	المسؤوليات المدنية لمحافظ الحسابات	21
3-1	المسؤوليات الجزائية لمحافظ الحسابات	22
1-2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت المتيجة –وسط–	48

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
01	قائمة المركز المالي لمؤسسة الإسمنت لمتيجة –جانب الاصول- سنة 2017	68
02	قائمة المركز المالي لمؤسسة الإسمنت لمتيجة –جانب الخصوم- سنة 2017	69
03	قائمة التدفقات النقدية لمؤسسة الإسمنت لمتيجة لتاريخ 2016/12/31	70
04	قائمة الدخل لمؤسسة الإسمنت لمتيجة سنة 2017	71

جامعة البليدة
Université Blida
خميس مليانة
Khemis Miliana

مقدمـــة

مقدمة

شهدت المؤسسة تحديات كبيرة فرضها عليها المحيط التي تنشط فيه حيث زادت هذه التحديات في عصر العولمة الاقتصادية و المالية أين تحتم عليها مسايرة هذا الوضع من خلال محاولة التأقلم الدائم مع كل المستجدات و هذا من اجل البقاء و الاستمرار في تحقيق أهدافها.

حيث اعتمدت المؤسسة على مجموعة متعددة من الاستراتيجيات و الأنظمة التي تتناسب مع احتياجاتها و تلبي ضروريات محيطها. و لعل من بين أهم هذه الأنظمة وظيفة التدقيق المحاسبي و التي شهدت تطورا مستمرا من حيث أهميته ودوره في دعم باقي أهداف المؤسسة. حيث تعتبر خلية التدقيق المحاسبي في المؤسسة المصدر الأساسي الذي يستند إليه أصحاب القرار للحصول على المعلومات المؤكدة الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة، والتي ستستعمل لاحقا في عملية اتخاذ القرار. وفي هذا الإطار لوحظ اهتمام متزايد من قبل المؤسسات في الجزائر بالتدقيق المحاسبي ، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواتج متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق مع العمل على دعمها بالكفاءة للبشرية التي تمكنها من تحقيق الآهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة

الاشكاليات و الفرضيات :

أ- الاشكالية الرئيسية

إشكالية البحث:

ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي في سيرورة النشاط الفعال لمؤسسة متيجة الوسط . البليدة .؟

لتحقيق هذا الهدف علينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

هل تعتبر وظيفة التدقيق المحاسبي ذات أهمية في المؤسسة الاقتصادية العمومية متيجة الوسط؟

هل تؤثر وظيفة التدقيق المحاسبي على أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية المتيجة وسط؟

الفرضيات:

وظيفة التدقيق المحسبي لها أهمية في مؤسسة المتيجة الوسط .البليدة.

يرتبط تأثير وظيفة التدقيق الداخلي بمدى فعاليتها وأهميتها في مؤسسة المتيجة الوسط . البليدة .

يلعب التدقيق الخارجي (محافظ الحسابات)دور المكمل والمتمم لعملية التدقيق الداخلي بمؤسسة المتيجة الوسط.البليدة.

أهداف وأهمية الدراسة:

أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية محل الدراسة؛
- إظهار فعالية التدقيق المحاسبي من خلال معرفة مواصفات إدارة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية

محل الدراسة؛

- إظهار الأعمال التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم

استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أن التدقيق الداخلي يعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها . بحيث أنها تعمل على

تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق

الإجراءات و اللوائح، و بالتالي فالتدقيق الداخلي يساهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع :

دوافع ذاتية :

- الرغبة في التعمق أكثر في هذا الموضوع.
- توافق موضوع المذكرة مع مجال التخصص المتمثل في المحاسبة والتدقيق.

دوافع موضوعية :

-تسليط الضوء في هذه الدراسة على مدى أهمية وفوائد التدقيق المحاسبي، لتسهيل عملية الرقابة على التسيير بالنسبة للقائمين عليها، خاصة مع نقص البحوث في هذا المجال، بالإضافة إلى المساهمات المتوقعة لنتائجها.

- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين أداء عملية تسيير للمؤسسة.

المنهج المتبع :

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بجوانبه المختلفة والمتشعبة، ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة وإختبار صحة الفرضيات، إستخدم في إجراء الدراسة المنهج الوصفي؛ كونه أكثر المناهج إستخداما لدراسة الموضوع من خلال وصف مختلف الآليات المتبعة ومختلف المفاهيم والنتائج المتوصل إليها.
كما تم الإعتماد عليه في الفصل التطبيقي الخاص بدراسة حالة مؤسسة الاسمنت للمتيجة، من خلال عرض المفاهيم و المعلومات الخاصة بمجال البحث؛ بإستعمال أدوات الملاحظة والمقابلة الشخصية للحصول على المعلومات الضرورية، ومن ثم إعتماد المنهج التحليلي للوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات، وهذا بالإضافة إلى إجراء مقابلة مع كل من مدير التدقيق بمؤسسة المتيجة والاستاذة محافظ الحسابات الطيب الزغيمي شهرزاد وذلك من اجل دراسة التدقيق المحاسبي من كلا جنبيه الداخلي والخارجي .

حدود الدراسة:

أ-الحدود المكانية والزمنية::

تهتم هذه الدراسة بأثر نظام التدقيق المحاسبي في رفع درجة أداء المؤسسة الاقتصادية ، وكإسقاط على الواقع إخترنا مؤسسة الإسمنت للمتيجة ببلدية مفتاح ولاية بالبليدة، خلال فترة زمنية بداية من شهر جانفي سنة 2020 إلى غاية جوان 2020،ومكتب الاستاذ محافظ الحسابات الطيب الزغيمي شهرزاد الواقع مكتبها باولاديعيش البليدة .

صعوبات الدراسة :

لقد صادفتنا في دراستنا بعض الصعوبات من بينها:

- صعوبة الحصول على القدر الكافي من المراجع نظرا لفترة الإضرابات التي مرت بها معظم الجامعات.
- صعوبة الحصول على المعلومات الكاملة من ميدان الدراسة التطبيقية، نظرا للتحفظ الشديد وصعوبة التعامل الذي لاقيناه من طرف موظفي المؤسسة محل الدراسة.

هيكل البحث :

إلماما بجوانب الموضوع وإجابة على الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم الموضوع إلى فصلين اثنين: الفصل الأول يتكلم على الجانب النظري والفصل الثاني الجانب تطبيقي.

الفصل الأول: تحت عنوان الإطار المفاهيمي ، قمنا في هذا الفصل بتقسيمه إلى أربعة مباحث: المبحث الأول كان عبارة عن مدخل للتدقيق المحاسبي حيث تعرفنا من خلاله تعاريف وأنواع وأهداف وأهمية التدقيق ، أما المبحث الثاني فقمنا بتعريف بمحافظ الحسابات اما المبحث الثالث قمنا بتقديم المؤسسة الاقتصادية خصائصها أنواعها وكيفية إنشائها ، أما المبحث الرابع قمنا فيه بعرض الدراسات السابقة ةمحل الدراسة الحالية منها.

الفصل الثاني: يتمثل في دراسة حالة مؤسسة الإسمنت للمتيجة، قمنا في هذا الفصل بتقسيمه إلى مبحثين: المبحث الأول كان عبارة عن تقديم للمؤسسة من خلال التعرف عليها و تقديم هيكلها التنظيمي و مهامها أما المبحث الثاني يتمحور حول واقع التدقيق المحاسبي ودوره في رفع أداء المؤسسة ؛ من خلال التطرق إلى التدقيق بإستعمال أدوات الملاحظة وإجراء المقابلات مع العاملين بمصلحة التدقيق بالمؤسسة، ، ومقابلة مع الاستاذ محافظ

الحسابات السيد الطيب الزغيمي شهرزاد .للإجابة عن إشكالية موضوع الدراسة ثم تحليلها و إعطاء النتائج المتوصل إليها.

النظرية، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة

الفصل الأول:
الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي ومحافظ الحسابات والمؤسسة العمومية الاقتصادية

تمهيد :

تواجه مهنة التدقيق منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، فقد كان توسع النشاطات وتنوعها في المؤسسات من أهم الأسباب المباشرة في ظهور هذه المهنة ، وكنتيجة لكبر حجمها أصبح من الصعب التحكم في التسيير وذلك لكثرة العمليات المنجزة و الأخطاء والانحرافات، فكلما كان هذا النظام قويا وفعالا كلما زادت درجة الاعتماد عليه من قبل المدقق و المؤسسة ككل، وبالتالي تامين اتخاذ قرارات صحيحة و فعالة للوصول إلى الأهداف المرجوة.

ولقد وضعت عدة معايير تحكم وتنظم مهمة التدقيق باختلاف أنواعها ومجالات نشاطاتها لتطور أعمال المؤسسة، لذلك فان الالتزام بها يعد أمرا ضروريا يفي من خلاله المدققون بالتزاماتهم الوظيفية حيال المؤسسة، سواء من ناحية إثبات صحة بياناتها و مصداقية قوائمها المالية، أو تحليل نتائجها من اجل معرفة نقاط القوة والضعف لديها.

ومن اجل معالجة هذا الموضوع الذي اعتبرناه كإطار نظري والإلمام بمختلف جوانبه قسمنا فصلنا إلى ثلاث مباحث رئيسية ، حيث نتطرق في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية حول التدقيق المحاسبي و يتمحور المبحث الثاني حول المؤسسة الإقتصادية فيما يتمحور المبحث الثالث حول الأدبيات التطبيقية(الدراسات السابقة.)

المبحث الأول :مدخل للتدقيق المحاسبي

يمثل التدقيق أحد أهم العناصر في المؤسسة وخاصة المؤسسات الكبيرة إذ يعبر عن مصداقية وصحة البيانات المالية والقوائم المالية.

خصص ذا المبحث للتعرف على التدقيق وذلك بالتطرق إلى ثلاث مطالب تم التعرف من خلالها على كل من التدقيق، وأهميته، بالإضافة إلى أنواعه، وأهدافه

المطلب الأول :تعريف التدقيق وأهميته.

الفرع الاول :تعريف التدقيق.

إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح التدقيق، أدى إلى ظهور ووجود عدة تعاريف له، وسنتطرق لبعض هذه التعاريف فيما يلي:

01- عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنه" إجراء منظم لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة الإقرارات(الأرصدة)الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين[1]

02- التدقيق هو"فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت المعلومات"؛[2]

03- التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية [3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن التدقيق هو فحص انتقادي فني منظم، يقوم به شخص محترف ومستقل، بغرض التأكد من صحة ومصداقية المعلومات والأحداث المالية والمحاسبية والاقتصادية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا نظام الرقابة الداخلي لها والقوائم المالية، يدلي من خلاله المدقق برأيه فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير يقدم لجهات المعني

الفرع الثاني :أهمية التدقيق.

تنبعأهمية التدقيق المحاسبي من كونه أداة ووسيلة رقابية في خدمة من هم بحاجة لمعلومات وقوائم مالية دقيقة وصحيحة موثوق بها، لرفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، واتخاذ مجموعة من القرارات المهمة ورسم سياسات مستقبلية، وعليه فالتدقيق المحاسبي يعد مهم لكل من إدارة المؤسسة، أجهزة الدولة،

البنوك، الموردين والمساهمين.

1- **أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:**

وتظهر هذه الأهمية من خلال اعتماد الإدارة على معلومات صحيحة ودقيقة بما يتماشى وأهداف المؤسسة، على أن يتم اعتماد هذه المعلومات ويصادق عليها من قبل شخص محايد

[1] محمد أمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، جامعة الجزائر 3 ، كمية العلوم الاقتصادية وعموم التسيير، قسم العموم التجارية، 2011 ، ص25

[2] محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص01

[3] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة لمنشر وتوزيع، عمان -الأردن، الطبعة الثانية، 2009 ، ص13

لإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية المساعدة على اتخاذ قرارات بكل دقة وموضوعية[1].

2- **أهمية التدقيق بالنسبة لأجهزة الدولة :**

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات والمعلومات الصادرة من المؤسسات في العديد من الأغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام هذه الأعمال دون وجود واعتماد بيانات موثوق فيها وسليمة من جهات محايدة، تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا، وإبداء الرأي الفني المحايد.[2]

3- **أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك:**

تعتمد البنوك عمى المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.[3]

4- **أهمية التدقيق بالنسبة للموردين :**

تعطي سلامة المركز المالي الثقة المطلوبة في المعلومات، إذ يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح يعتبران مهمين لهم، مما يؤدي لاعتبارها كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.[4]

5- أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين:

يعتمد المساهمين في رأس مال الشركة على القوائم المالية لاتخاذ قرار الاستثمار في هذه الشركة من عدمه، وتوجيه مدخراتهم نحو ما يحقق لهم أكبر عائد متوقع، وعليه يستوجب أن تكون هذه القوائم تعكس على الأقل معلومات يمكن الوثوق بها لاتخاذ القرارات والتوجيهات السليمة، وهذا انطلاقا من تأشيرة المدقق الذي أكد على القوائم المالية.[5]

المطلب الثاني :أنواع التدقيق.

تتعدد أنواع التدقيق بتعدد وجهات النظر والهدف الذي يصبوا إليه ويمكن إيجازها فيما يلي :

أولا :من حيث القائم بعملية التدقيق.

يقسم هذا النوع من التدقيق إلى تدقيق خارجي وتدقيق داخلي:

التدقيق الداخلي :

---

[1] محي الدين محمود عمر،" مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة" ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، المركز الجامع بالمدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008 ، ص10

[2] محمد أمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص11

[3] ميلود عزوز،" دور الم ا رجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخمية لممؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955 ، كمية عموم التسيير والعموم الاقتصادية، قسم عموم التسيير، سكيكدة، الج ا زئر، 2007، ص08

[4] ميلود عزوز،"دور الم ا رجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخمية لممؤسسة الاقتصادية" ، المرجع نفسو، ص. 08

[5] ليلى ريمة هيدوب،" المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"، مذكرة ماستر(غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012 ، ص43 .

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية. ويقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمي هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من احدي أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي:[1]

-دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

-الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

-كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي :[2]

- تحول التدقيق من كامل تفصيلي إلي كامل اختباري.
- اعتماد الإدارة هذه البيانات علي البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلي التأكد من دقة وصحة.
- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.
- مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدي إلي اعتماد الإدارة كلية علي التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.

ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي .ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

التدقيق الخارجي :

هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة علي المركز المالي ونتائج الأعمال.[3]

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلي ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة

---

[1] . محمد سمير الصبان و د .عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 5005 ، ص20 .

[2] د .رأفت سلامة محمود و د .أحمد يوسف كلبونة و د .عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات –العملي، مرجع سبق ذكره، ص22 .

[3] - د .سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع عمان الأردن ، 2010 ، ص10 .

في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي .للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة .[1]

ويتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي.[2]

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلي توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.

أن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.
وعلي الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن حصرها علي النحو التالي: [3]

الجدول (1-1) أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام امحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية،	يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.

[1] د .نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ،الأردن 2009 ص.56 .
[2] د .أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلي التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ،الأردن ،2005، ص18.
[3] د .غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص56

	ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها	
1**المسؤولية**	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي المستويات الإدارية العلي	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة .
6**توقيت التدقيق**	يتم الفحص بشكل مستمر علي مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر :حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار، النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولي 2009 ص22

ثانيا :من حيث الالتزام في تنفيذ التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين[1]:

1- **تدقيق إجباري :**وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث ألزم القانون عددا كبير من المؤسسات بتدقيق حساباتهم، وأهمها شركات الأموال.

2- **تدقيق اختياري :**وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به ، وانما تطلبه المؤسسة
الاقتصادية، وبصفة خاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

ثالثا :من حيث مجال التدقيق:

في هذا النوع نجد نوعين من التدقيق وهما:

1- **التدقيق الكامل :**وهذا الإطار الذي يعمل فيه المدقق غير محدود وبدون قيود أو مجال عمل ولكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المدقق إبداء الرأي

[1] خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات دار وائل للنشر ةالتوزيع عمان الاردن الطبعة الثانية 2004 ص34

الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كليتا تحت مسؤوليته.

2- التدقيق الجزئي :يختار المدقق في هذا النوع من التدقيق قسما من أقسام المؤسسة، فيقوم بتدقيقه بما فيه من قوائم وسجلات محاسبية، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المدقق الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض منها فقط ، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال، كما يستحسن في هذا النوع من التدقيق أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المدقق والمؤسسة بين حدود ومجال التدقيق وكذلك الأهداف المراد الوصول إليها وتحقيقها.

ربعا :من حيث حجم الإختبارات وتوقيت التدقيق:

وتتمثل في :

1- من حيث حجم الاختبارات يقسم التدقيق إلى تدقيق شامل وتدقيق اختباري.

- **تدقيق شامل :**ويقصد به أن يقوم المدقق بفحص كل العمليات، وهذا النوع يصلح للمؤسسات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا.
- **تدقيق اختباري :**هو تدقيق عينة من العمليات فحسب.

2- من حيث توقيت التدقيق :يقسم إلى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر.

- **تدقيق نهائي :**وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية.

تدقيق مستمر :وهو تدقيق يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية.

المطلب الثالث :أهداف التدقيق

ويمكن إجمالا حصر أهداف التدقيق في عدة نواح أهمها[1]:

01- الأهداف العامة (الأهداف الرئيسية:

-تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغَش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة و التدقيق.

-مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

-التأكد من صحة المعلومات التِي تتضمنها القوائم المالية و إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها و عدالتها استنادا إلى أدلة و براهين ملائمة و كافية ، و بالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات و رسم السياسات الاستثمارية

-اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية.

-التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه.

[1]بوسنة بضزة،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح،مذكرة ماجيستَير،جامعة سطيف، 2011 ص 08

-حماية جميع موجودات في المؤسسة.
-مراقبة الخطط و السياسات و طرق تنفيذها.
-تحديد الانحرافات و إيجاد طرق لمعالجتها.
-تقييم أعمال المؤسسة وفقا للخطط الموضوعية.
-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

2-الأهداف الثانوية(الميدانية) :

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
-اعتماد الإدارة عليه في رسم السياسات و واتخاذ القرارات.
-مساعدة مصلحة الضرائب بتحديد مبلغ الضريبة.
-تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغش عن طريق وضع الضوابط و الإجراءات.

المبحث الثاني :عموميات حول محافظ الحسابات

أعطى القانون الجزائري حيز كبير لمحافظ الحسابات خلال السنوات الماضية وسنحاول خلال هذا المبحث تبيان ذلك :

المطلب الأول :ماهية محافظ الحسابات

أولا :مفهوم محافظ الحسابات

لقد نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أن:

"يعد محافظ حسابات كل شخص يعين من طرف الجمعية العامة للشركة للتحقق في الدفاتر والوثائق والأوراق المحاسبية و في مراقبة وصحة المعلومات والوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على عملية

انتظام الجرد.

كما ان القانون 10-01 أعطى تعريفا لمحافظ الحسابات بقوله : يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

ثانيا:مهام محافظ الحسابات وأتعابه.

أ) مهام محافظ الحسابات:

يمكن إيجاز مهام محافظ الحسابات في الجدول التالي :

الجدول (2-1) مهام محافظ الحسابات

مهام الفحص والمصادقة	مهام إعلامية	مهام إقرارية
-يفحص ويصادق على الحسابات السنوية -يفحص ويصادق على الحسابات المدمجة والمدعة -يحدد شروط الشراكات بين الاطراف والمؤسسات	إعلام المسيرين بكل نقص يكشفه أو يطلع عليه -'علام السيد وكيل الجمهورية لدى محكمة دائرة الإختصاص -عن كل الافعال التي تشكل جرما في نظر القانون وكذا عن حالة عدم المصادقة على القوائم المالية للشركة	-المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو بدون تحفظ أو عدم المصادقة المبرر. -المصادقة على الحسابات المدمجة والمدعمة . -حول تطور نتيجة الخمس سنوات الأخيرة حول الامتياوات المخصصة للمستخدمين . -حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال .حول الاتفاقيات المبرمة مع الاطراف الخارجية .

المصدر : من اعداد الطالبين ،عتمادا على المواد 23.24.25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحايب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،جريدة الرسمية العدد42 ، ص07.

ب) أتعاب محافظ الحسابات:

بالرجوع الى المادة 37 من القانون 10-01 يتبين لنا أن محافظ الحسابات لايمكن له في أي وضع من الاوضاع أن يتلقى أجرا أو راتبا أو امتيازا مهما كان نوعه ، وإنما يتلقى :

01-أتعابا :مقابل المهمة التي يقوم بها وتكون محددة مسبقا من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المداولات

02- المصاريف والعمولات التي ينفقها محافظ الحسابات في ،طار تأدية مهمته [1].

ملاحظات:

لا يمكن في أم حال من الأحوال احتساب أتعاب محافظ الحسابات على أساس النتائج التي حققها المؤسسة أو الكيان المعني.

تجدر الإشارة هنا ا إلى النظام القديم حسب القانون المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات واالمحاسب المعتمد ،يعتمد في تحديد الاتعاب على السعر المحدد من السلطات العمومية المختصة بالتنسيق مع المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات .

ثالثا :شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع.

أ) شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

أشارةكل من المادة 08 والمواد 46 الى 56 من القانون 10-01 الى مجموعة من الشروط التي يجب ان تتوفر في الاشخاص الطبيعين والمعنويين الذين يمارسون مهنة المحاسبة ، هذه الشروط منها ما يتعلق بالمؤهلات العلمية ،ومنها ما يتعلق بالحفاظ على شرف المهنة وهذا حرصا من المشرع للارتقاء بهذه المهنة النبيلة والحساسة اللى حد يمنع فيها الاشخاص الغير مؤهلين الى الاقتراب منها وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

01- **ا لشروط المتعلقة بالشخص الطبيعي :** تتمثل فيما يلي :[2]

-الجنسية الجزائرية

-أن يكون حائزا على الشهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها.

- أداء اليمين القانونية .

- أن لا يكون محكوما عليه بجنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة .

التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

02- ا لشروط المتعلقة بالأشخاص المعنويين:

-خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية –دار وائل للطباعة والنشر ،عمان الاردن 1999-2000 الطبعة الاولى ،ص 159-160.[1]

-القانون 10-01 من المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي زمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .[2]

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية
- أن يكونوا مسجلين بصفة فردية في جدول الغرفة
- أن يشكل الإعضاء في في شركة مساهمة والشركة ذات مسؤولية المحدودة والتجمعات ثلثي الشركاء على الأقل وأن يمتلكوا ثلثي رأس المال في الشركة
- أن تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط .
- أن لاتعين هذه الإجهزة المسيرة في أكثر من تجمع أو شركة .
- أن يكون الثلث الشريك غير معتمد وغير مسجل من الجنسية جزائرية حاملا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة .
- إذا اتخذت الشركة شكل شركة مدنية يجب أن يكون ثلاثة أرباع الشركاء مسجلين في الجدول والربع المتبقي من الشركاء غير مسجلين وغير معتمدين يكونون من حاملي الشهادات العليا ومن جنسية جزائرية .
- أن لا تكون تابعة لأي شخص أو تجمع مصلحة بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- أن يرتبط انخراط أي شؤيك جديد بالموافقة المسبقة إما للجهاز الاجتماعي أو لحاملي الحصص الاجتماعية .
- أن يسيرها ويديرها المسجلون في جدول فقط.
- أن تهدف الى ممارسة محافظة الحسابات
- أن لاتمتلك هذه الشركات مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشكات المدنية ، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير أو محافظ الحسابات

ب) حالات التنافي والموانع التي يخضع لها محافظ الحسابات:

1- حالات التنافي :

ويقصد بحالات التنافي لمماسة مهنة المحاسبة الحالات التي تحول دون ممارسة محافظ الحسابات لهذه الوظيفة .

ويجب على محافظ الحسابات أن يتأكد قبل قبول المهمة من عدم وقوع في حالات الموانع أو التنافي المنصوص عليها ، [1]واستنادا الى المادة 64 من قانون 10-01 يمكن ايجاز هذه الحالات في النقاط التالية :

- كل نشاط تجاري سواء بالوساطة أو الوكالة .
- كل عهدة ادارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01 .
- كل عهدة برلمانية .
- كل عهدة انتخابية في المجالس البلدية او الولائية .

[1] علي معطي الله حسين شريخ ،عن المهن الحرة ، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية ط 1، دار هومة ، الجزائر 2006 ص108.

- كل عمل مأجور يقتضي قيام رابط خضوع قانوني .

ملاحظات:
يجب هلى المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة ابلاغ التظيم الذي ينتمي اليه خلال شهر واحد من بداية العهدة لاستخلافهم .
يسمح لمحافظ الحسابات ممارسة مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

2) حالات الموانع:

بالرجوع الى المادة 65 من القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 6 من القانون الجزائري يمكن ايجاز هذه الحالات في الأتي:

- لا يجوز تعيين من يقوم بممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها .
- لا يجوز تعيين من يقوم بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين
- لا يجوز تعيين مندوب حسابات الشخص القائم مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- لا يجوز تعيين مندوبو حسابات الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة .
- لا يجوز تعيين مندوبو الحسابات من بين القائمين بالإدارة أة أعضاء مجلس الإدارة أو مجال مراقبة وأزواج القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر رأس المال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة تملك نفسها تملك عشر راس المال هذه المؤسسات .
- لا يجوز الجمع بين ممارسة وظيفة خبير محاسب ومحافظ حسابات في نفس المؤسسة .
- يمنع لرئيس حسابات شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته .

رابعا :إجراءات تعيين وانهاء مهام محافظ حسابات :

كيفية تعيين محافظ حسابات :

استنادا الى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تالمؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابت والمادتين 600 و 609 من القانون التجاري الجزائري نستخلص أنه :

1) يعين محافظو الحسابات الاوائل من طرف الجمعية العامة التأسيسة عند التأسيس الشركة في القانون الاساسي وهذا طبقا للمادتين 600 و609 من القانون التجاري الجزائري بمعنى أخر لاتسري إجراءات التعيين التي ذكرها لاحقا في تعيين محافظي الحسابات عنذ تأسيس الاولي للشركة .

2) عدا الحالة الاولى فإن محافظ الحسابات يتعين على أساس الاستشارة ، ويجب أن يكون عدد محافظي الحسابات الذين تتم استشارتهم يعادل على الاقل ثلاث مرات العدد المزمع تعيينه ،وتتمثل الاجراءات القانونية المتبعة في تعيين محافظ الحسابات فيما يلي :[1]

2-1 اعداد دفتر الشروط من طرف مجلس الإدارة أو الهيئة المسيرة:

يقوم مجلس الادارة أو هيئة المسيرة في اجل أقصاه شهرا واحدا بعد اقفال دورة لعهدة محافظ الحسابات بإعداد دفتر شروط يتضمن مايلي :

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات ، بتصرف.

- عرض عن الهيئة او المؤسسة وملحقاتها داخل الوطن وخارجه .
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب اتخاذها .
- نموذج من رسالة الترشح .
- الوثائق الادارية الواجب تقديمها .
- المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية .
- ملخص عن المعاينات والملاحظات والتحفظات التي ابداها محافظ السابق عن الدورات السابقة .
- بالإظافة الى الوثائق الواجب الاشارة اليها في دفتر الشروط يجب كذلك الاشارة الى النقاط الأتية :
- توضيح الزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية .
- يجب الا ينتمي المتعهدون المعنيون الى نفس المكتب أو نفس الشبكة.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل المعايير المتعلقة بتقييم العرض التقني والمالي ويجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي سلمن التنقيط الاجمالي .
- تحديد امكانية ترشح محافظي الحسابات كأشخاص طبيعين أو معنويين .

2 2- تقد يم العروض التقنية والمالية من طرف المتعهدون المهنيون:

01- **لعرض التقني:**

ويتضمن ما يلي :

كل الوثائق الادارية الواجب تقديمها (شهادة الجنسية ،شهادة الميلاد ،السوابق العدلية)

- رسالة ترشح
- تصريح شرفي بعدم وجود مانع قانوني يحول دون ممارسة المهنة .
- تصريح شرفي يبين الوضعية الاستقلالية للمتعهد المعني
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والفنية .

02- العرض المالي :

ويتضمن ما يلي :

الأتعاب المناسبة أو المتفق عليها خلال العهدة (3) سنوات والتي يجب أن تتوافق مع الاجال والوسائل التي يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة .

ولتمكين محافظ الحابات المترشح من تقييم مهمته ماليل يجب أن يحصل على ترخيض نكتوب من كيان يسمح له بلإطلاع على :

- تنظيم الكيان وفروعه.
- أية معلومات أخرى ضرورية لتقييم المهمة
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة .

ملاحظات هامة :

يجب ان يوضح محافظ الحسابات في العرض الذي يقدمه النقاط التالية :

- الموارد المرصودة .
- المؤهلات المهنية للمتدخلين برنامج عمل مفصل
- التقارير التمهيدية والختامية الواجب تقديمها
- أجل ايداع التقارير .

2 3-تشكيل لجنة تقييم العروض

تشكل الهيئات اللزمة لتعيين محافظ الحسابات لجنة تسمى لجنة تقييم العروض ومهمتها :
- دراسة ةتقييم العروض المقدمة .
- ترتيبها ترتيبا تنازليا
- تقديم نتائج التقييم للجمعية العامة أو مجلس الادارة للفصل في تعيين لجنة تقييم محافظ الحسابات .

2 4-الفصل في تعيين محافظ الحسابات بقرار الجمعية العامة:

تستلم الجمعية العامة نتائج تقييم العروض للفصل فيها وفي كل الاحوال فان قرارها لا يخرج عن احدى الحالتين الاتيتين :

01- التوفيق في الاختيار : تبليغ محافظ الحسابات كتابيا مع وصل استلام التبليغ

02- فشل المشاورات في التعيين :يعين من طرف رئيس محكمة داءرة الاختصاص بناءا على عريضة يقدمها المسؤول الاول على الكيان .

كيفية انهاء مهام محافظ الحسابات

بصفة عامة تنهي مهام محافظ الحسابات من طرف نفس الجهة التي قامت بتعيينه وقد قمنا بتشكيل الجدول التالي الذي يبين حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات :

الجدول رقم (3-1) حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات

الحالات العادية	الحالات الاستثنائية
-انتهاء العهدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة - حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة لسنتين متتاليتين وبعد ابلاغ وكيل الجمهورية المختص	-الاستقالة - الاقالة - الوفاة - الشطب - حل الشركة -الافلاس

بالنسبة لحالة انتهاء العهدة للمرة الثانية فإن محافظ الحسابات لا يستطيع الترشح لعهدة اخرى الا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات .

وبالنسبة لحالة الاستقالة يجب عليه الالتزام باشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة .[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 المادة 38 من القانون 10-01 مرجع سبق ذكره .

1

المطلب الثاني :حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات :

أولا :حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

الحقوق :

- حضور الجمعية العامة المستدعية للتداول على أساس تقريره وحق التدخل .
- حق استدعاء الجمعية العامة غير العادية في حالة االاستعجال .
- الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات (10) ابتداءا من اول جانفي الموالي لاخر سنة مالية للعهدة
- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات والوثائق المحاسبية والكتابات التابعة للكيان .
- طلب توضيحات ومعلومات خاصة بالكيان أو المؤسسات المرتبطة به والقيام بالتفتيشات اللازمة .
- حق حضور اجتماعات مجلس الادارة المجتمع لاقفال حسابات السنة المالية المنتهية .
- حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات المالية القانونية شريطة اشعار الكيان مسبقا بمدة ثلاثة (3) أشهر من تقديم تقرير عن المراقبات والاثباتات الحاصلة .
- حق مناقشة قرار العزل .

الواجبات :

- ابلاغ لجنة المراقبة النوعية عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما .
- احترام القواعد والإجراءات المنصوص عليها القانون الاساسي للشركة .
- عدم التدخل في التسيير .
- المحافظة على السر المهني .
- بذل العناية اللازمة .
- اطلاع السيد وكيل الجمهورية بالمخلفات المعاينة والتي تشكل جنحا .
- ابلاغ مجلس الادارة أو الجمعية العامة بالمخالفات المعاينة .
- تقديم الضمان والتأمين .
- إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق احكام القانون التجاري .

ثانيا :مسؤوليات محافظ الحسابات .

أثناء ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم قد يصدر منهم خطأ بقصد أو غير قصد وبالتالي يترتب عن مثل هذه الحالات مسؤوليات عدة ،وقد قمنا بإنجاز الشكل التالي الذي يبين لنا أنواع المسؤوليات والعقوبات المقابلة لها والسلطة المخولة قانونيا لتسليط العقوبة .

الشكل (1-1) :المسؤوليات التأديبية لمحافظ الحسابات

الجهة السؤولة على إقحام	طبيعة الخطأ	العقوبات المقررة قانونيا
المجلس الوطني للمحاسبة (اللجنة التأديبية)	- مخالفة أو تقصير تقني - مخالفة القواعد الاخلاقية للمهنة	- الإنذار - التوبيخ - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر - الشطب من الجدول (تطبق تصاعديا حسب درجة

المصدر: اعداد الطالبين اعتمادا على المادة 63 من القانون 10-01 سبق ذكره

ملاحظات:

المشرع الجزائري لم يحدد بالضبط مفهوم الخطأالتأديبي ، وبالتالي يمكن اعتبارا أي خطأ يصدر من محافظ الحسابات يمكن تصنيفه على أنه خطأ تأديبيا ، نذكر على سبيل المثال:

- عدم ابلاغ التشكيل الذي ينتمي اليه عن كل تغير يطرأ على وضعيته المهنية .
- عدم دفع الاشتراكات .
- القيام بتصرفات تسيئ الى شرف المهنة وسمعتها حتى في حياته الخاصة .

الشكل رقم (2-1) المسؤوليات المدنية لمحافظ الحسابات

الجهة المسؤولة عن اقحام هذه المسؤولية	طبيعة الخطأ	العقوبات المقررة قانونيا	ألية حماية محافظ الحسابات
الجهة القضائية لدائرة الاختصاص	الإخلال بألإلتزام القانوني ،أو التعاقدي المؤدي إلى إلحاق ضرر مادي بالغير	التعويض عن الضرر	الطعن أمام الجهة القضائية المختصة

المصدر : إعداد الطالبين اعتمادا على المادة 61 من القانون 10- 01

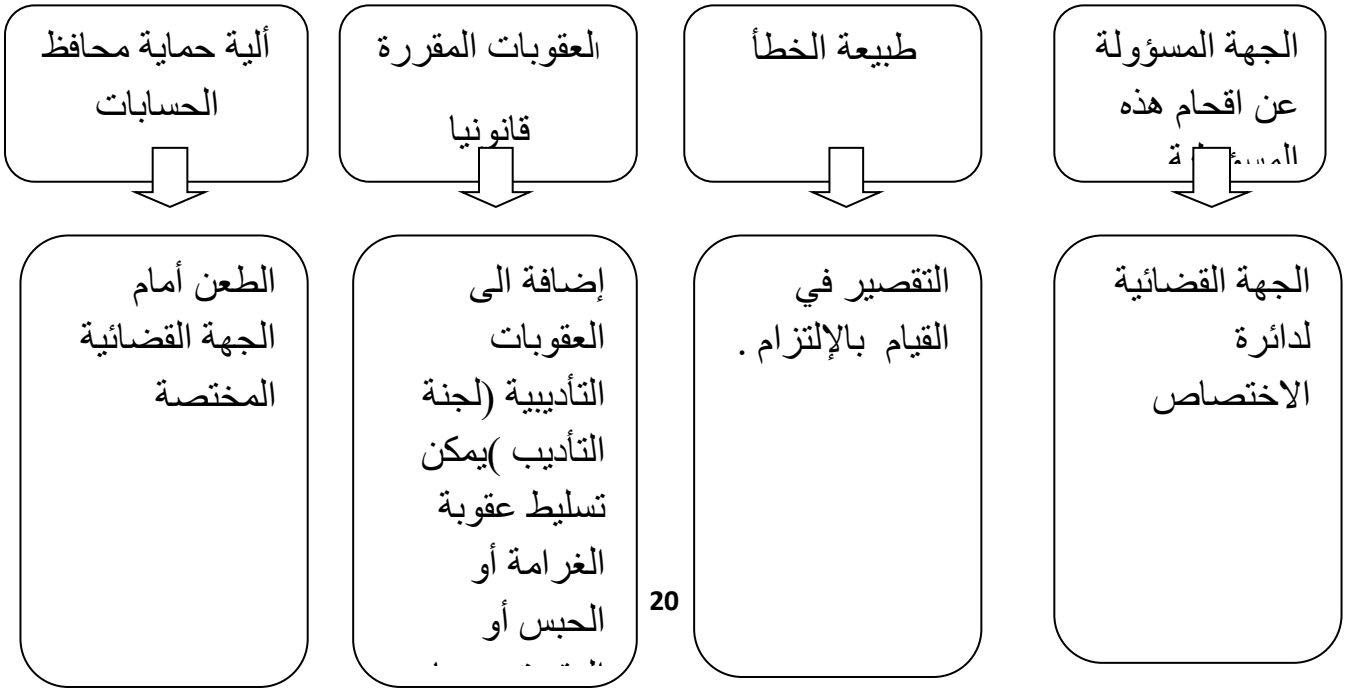
تتشكل المسؤولية المدنية بصفة عامة عند توفر ثلاث شروط اساسية وهي :

- وجود خطأ .
- ينتج عنه ضرر.
- وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر نبمعنى أن يكون الخطأ هو المنتج للضرر ، وبالتالي وجب على الطرف المتضرر إثبات الضرر ، وعلى محافظ الحسابات إثبات نفي مسؤوليته عن الضرر .

ومن صور الأخطاء التي تنجز عنها المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات نذكر ما يلي :

- عدم أداء مهامه في الاجال المحددة في العقد .
- الاكتفاء بالمراقبة السطحية وعدم بذل العناية الازمة لتفيذ مهامهم .

الشكل رقم (3-1) المسؤوليات الجزائية لمحافظ الحسابات



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على المادة 62 من القانون 10-01

إن المسؤولية الجزائية يمكن تعريفها بانها المسؤولية لبتي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي ، أي علمه ومشاركته فيها .

ملاحظة :تجنبا للوقةع في الأخطاء والمخالفات .

يجب على محافظ الحسابات مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما ينجز عن ذلك من عواقب

المبحث الثالث :المؤسسة العمومية

حاول الفقه ورجال القانون والقضاء ومختلف التشريعات استعراض مصطلح "المؤسسة العمومية " كما هو مستخدم في الأنظمة القانونية، عبر مختلف الدول المتطورة والنامية.[1]

.وكان الانطباع العام بأن هناك كثيرا من الخلط والغموض فيما يتعلق بتعريف هذا المصطلح، لأنه يستخدم في أطر مختلفة كذلك، ويبدو أن هذا المصطلح يحتوي على كثير من المرونة، وتؤثر عليه الظروف البيئية والمفاهيم المحلية.

وقد أكدوا أي الفقه ورجال القانون والقضاء على أن المؤسسة العمومية تعتبر جزءا من القطاع العام، وقدروا ضرورة تحديد الأسباب وراء الحاجة لهذا التعريف في المقام الأول، وبطبيعة المشاكل التي يمكن أن تنتج في غيابه. وقد لوحظ أن البحث عن تعريف محدد يعتبر ضروريا لأمرين:

[1] كمال بغداد " فقه النظام القانوني للمؤسسة العامة المهنية في الجزائر"، **مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير**، جامعة الجزائر يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2011-2012 . ص10 .

01- يتعلق الأمر الأول بضرورة تعريف حدود مصطلح" المؤسسة العمومية "للأغراض الإحصائية، من أجل إجراء بحوث مقارنة، ولتحديد المجموعة المستهدفة من قبل المؤسسات العالمية والإقليمية والمحلية، التي تهتم بالدراسات المتعلقة بالمؤسسات العامة

02- يتعلق الأمر الثاني بضرورة الفهم الواضح والمحدد للأسس الفكرية والمفاهيم التي . يقوم عليها مصطلح" المؤسسة العمومية"، وفهم شخصية المؤسسة وهويتها .[1]

المطلب الأول :تعريف المؤسسة العمومية

المؤسسة العمومية تأخذ بها جميع دول العالم، سواء أكانت غربية أم شرقية، مهما كانت متقدمة اقتصاديا، أو سائرة في طريق النمو، فهي ظاهرة إدارية أساسية لا غنى عنها لتنظيم الإدارة العامة في الدولة، لذا تعددت وتنوعت تعريفات المؤسسة العمومية في القانون العام عموما، وفي الفقه الفرنسي على الخصوص، واتسمت هذه التعريفات بتضمنها لأركان المؤسسة العمومية، فيعرف الأستاذ" بارتيلمي Barthélemy المؤسسة العمومية بأنها:

"Les établissements publiques sont les services publiques aux quels personnalité morale a été conférée . "[2]

ويعرف الأستاذ"Houriou" " المؤسسة العمومية "بأنها":عبارة عن إدارة عامة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة، وتتولى إدارة مرفق عام أو عدة مرافق عامة، متخصصة ضمن حدود إقليمية معينة"

L'établissement publique est une administration publique personnifiée
qui dons une circonscription donnée gère un ou plusieurs services publiques spécieux1[3]

ويعرف الدكتور" خالد خليل الظاهر "المؤسسة العمومية بأنها" أشخاص عامة تتمتع بالشخصية المعنوية، تنشئها الدولة لإدارة مرفق عام، ويمنحها القانون قدرا كبيرا من الاستقلال المالي والإداري، وهي صورة من صور اللامركزية المرفقية[4]"

ويعرف الدكتور " ناصر لباد "المؤسسة العمومية بأنها" شخص معنوي، الهدف من إنشائها هو التسيير المستقل لمرافق عمومية تابعة للدولة أو المجموعات المحلية[1] "

---

[1] المرجع نفسه، ص 13

[2] علي خطار شنطاوي، نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية، دار الفكر للنشر والتوزيع، 1990، ص 11 ، ط1

[3] المرجع نفسه، ص11 .

[4] خالد خليل الظاهر، القانون الإداري (دراسة مقارنة)، الكتاب الثاني، ط .1 دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان، 1997ص 54

بأنه لا يوجد معيار للمؤسسة العمومية، واعتبر أنها "Chapus" ويرى العلامة شخص متخصص من أشخاص القانون العام"، وقد تخلى في تعريفه عن عنصر المرفق .العام[2]
كما عرف الأستاذ" عوابدي عمار "المؤسسة العمومية بأنها" منظمة إدارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية والمعنوية العامة، والاستقلال المالي والإداري، وترتبط بالسلطات الإدارية المركزية المتخصصة بعلاقة التبعية والخضوع للرقابة الإدارية والوصائية، وهي تدار وتسير بالأسلوب الإداري اللامركزي، لتحديد أهداف محددة في نظامها القانون[3]
وللإشارة أنه في البداية لم تكن موجودة إلا فئة واحدة من المؤسسات تتمتع بقدر من الاستقلالية نتيجة الاعتراف لها بالشخصية المعنوية لإدارة عدد من المرافق العمومية، هذه الفئة هي المؤسسة العمومية، فأي شخص يخضع للقانون العمومي يتكفل بتسيير مرفق عمومي.

و قد تبلور هذا المفهوم خاصة بعد النصف الثاني من القرن التاسع عشر، لأن قبل هذا التاريخ كانت عبارة" المؤسسة العمومية "تستعمل بدون تمييز لتعيين الأشخاص الخاصة ذات النفع العام.[4]
نرى أن أغلب التعريفات السابقة كانت عن الهيئة وذلك نتيجة الخلط الذي وقع فيه المشرع الجزائري في الترجمة بين الهيئة والمؤسسة، هذه الأخيرة التي يتضح لنا تعريفها جليا من خلال ما جاء به الأمر 01-04المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق ل - 20 أغسطس سنة 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها في تعريفه للمؤسسة العمومية الاقتصادية في مادته الثانية على النحو التالي" المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة .وهي تخضع للقانون العام".
-كما يعرفها الدكتور عبود صموائيل" المؤسسة العمومية الاقتصادية هي الوحدة الإنتاجية التي تقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها والمزودين بالموجودات المادية الأصول المادية(، وبالموجودات المالية والتي تعود ملكيتها للشعب والمؤسسة تكون الوحدة الأساسية في الاقتصاد الوطني وتعمل على انجاز المهمة المخصصة لها وفق خطتها المنبثقة عن خطة الدولة العامة والتي تهدف إلى مزاولة الإنتاج وإعادة الإنتاج الموسع، كما تقوم بدور المنتج السلعي الاشتراكي الذي يقوم بتزويد المواطنين باحتياجاتهم، ويتم إقامتها من قبل الدولة، إلا أنها تتمتع باستقلالها من الناحية القانونية والاقتصادية .[5]
- .و كما ذكرنا سلفا أن المشرع الجزائري قد استخدم مصطلح مؤسسة للهيئات العمومية وكذا للمؤسسة العمومية الاقتصادية ونتيجة لهذا الاستعمال الخاطئ أفرز لنا خلطا ونقلا غير صحيح لما استعمل في النظام الفرنسي حيث أطلق هذا الأخير مصطلحEtablissement"

---

[1] ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، ط2 ، الجزائر، سنة 2007 ، ص213.
[2] هيام مروة، القانون الإداري الخاص، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ص05
[3] كمال بغداد، المرجع السابق، ص18
[4] ناصر لباد، المرجع السابق، ص214-215.
[5] صموائيل عبود، اقتصاد المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982 ، ص59.

على الهيئات بينما أطلق مصطلح"Enterprise" على المؤسسة، ولإزالة اللبس سنقوم بمقارنة بسيطة بين المؤسسة العمومية الاقتصادية والهيئات العمومية ليتضح لنا الأمر:

01- تنشأ المؤسسة العمومية الاقتصادية بعقد توثيقي طبقا لما جاء في المادة 05 من الأمر 01-04 بينما تنشأ الهيئات العمومية بمرسوم

02- المؤسسة العمومية الاقتصادية تمتاز بخصائص مختلفة (المتاجرة – العمومية) فإنها تخضع لأحكام ومبادئ مستمدة من القانون التجاري كتاجر، وكشخص عام تستمد بعض الأحكام والمبادئ من القانون العام حسب المادة 02 من الامر 01-04

ومنه فهي تخضع تارة لأحكام القانون التجاري وتارة أخرى لأحكام القانون العام بينما تخضع الهيئات العمومية للقانون المختلط

03- المؤسسة العمومية الاقتصادية لا تسير مرفق عام، بينما الهيئة العمومية تسير مرفق عام.

ومن خلال هذا التمييز البسيط بين المؤسسة العمومية الاقتصادية والهيئة يمكننا استخلاص أن مصطلح مؤسسة يطلق فقط على المؤسسة العمومية الاقتصادية وباقي التصنيفات هي عبارة عن هيئات عمومية

المطلب الثاني :خصائص ومزايا المؤسسات العمومية

تتفرد المؤسسات العمومية بجملة من الخصائص والمزايا وهي:

أولا :الخصائص

تتميز المؤسسات العمومية بجملة من الصفات والخصائص الذاتية التي تساهم في تحديد ماهيتها بصورة أكثر دقة ووضوحا، وتميزها عن غيرها من الهيئات والمنظمات التي تقترن بها. ومن أهم الخصائص للمؤسسات العمومية ما يلي[1]:

01- المؤسسة العمومية تمثل وتجسد فكرة اللامركزية الإدارية المصلحية المرفقية

02- المؤسسة العمومية مرفق عام أو منظمة عامة وفقا للمعايير الراجحة.

03- تتمتع المؤسسة العمومية بالشخصية المعنوية العامة.

04- تتمتع المؤسسة العمومية بالاستقلال المالي والإداري في حدود القانون.

05- تعتبر المؤسسة العمومية الأداة والوسيلة التنظيمية الأكثر كفاءة ومرونة ورشادة لتدخل الدولة لتحقيق أهداف التنمية الوطنية الاقتصادية والاجتماعية، نظرا لتمتعها بالاستقلال الإداري والمالي، وحرية التصرف، وتخصصها في أغراض وأهداف محددة .

06- تدار وتسير المؤسسة العمومية بواسطة الأسلوب الإداري اللا مركزي، وعن طريق مجالس إدارات وعمال ولجان متخصصة دائمة ومؤقتة.

07- تخضع المؤسسة العمومية للسلطة والرقابة الإدارية الوصائية، التي تمارس عليها السلطات الإدارية المركزية في حدود النظام القانوني الذي يحكم المؤسسات العمومية.

[1] عمار عوابدي، القانون الإداري، ج1 ، النظام الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5 2008 ص310

8-تتخصص المؤسسة العمومية لتحقيق أهداف عامة محددة، تتمثل عادة في إنتاج سلع إنتاجية، استهلاكية، وفي تقديم خدمات عامة، لإشباع الحاجات العامة.
9- .المؤسسة العمومية مملوكة للدولة، وتنشأ– أصلا -بواسطة الدولة01

ثانيا :المزايا

إن إدارة المرفق العام بواسطة المؤسسة العمومية معروفة منذ زمن بعيد سواءا كان ذلك في المرافق العامة الوطنية أو المرافق العامة المحلية , ولا يمكن نكران فائدة هذه الطريقة التي أعطت نتائج ملموسة بسبب تمتعها بالاستقلال النوعي. وقد أنشأت المؤسسات العمومية رغبة في منح بعض المرافق استقلالا ذاتيا في إدارة شؤونها واشتراك الموظفين القائمين بأعمال المرفق في إدارته فلا ينفرد الوزير أو السلطة المركزية أو المدير العام بالإدارة وحده وهذا هو السبب الذي دعى بالمشرع إلى .الاعتراف للجامعة الجزائرية بالشخصية المعنوية .[1]

وقد انتشر نطاق المؤسسات العمومية باتساع المرافق الصناعية والتجارية وبعبارة أعم المرافق العامة المالية والاقتصادية. وقد أدى تبرير إنشاء هذه المؤسسات بأن عملها يستوجب نوعا من الاستقلال في الإدارة والمال , وتتمتع اليوم جميع المؤسسات العمومية بشخصية معنوية ويترتب على ترتب هذه المؤسسات بالشخصية المعنوية ما يلي:

01- يصبح لها ذمة مالية مستقلة قائمة بذاتها ,كما يمكنها حق قبول الهبات والوصايا
02- يكون لها أهلية مدنية بحيث تتعاقد مع الغير وتقيم الدعاوى ويقام عليها الدعاوى أمام
القضاء أي يكون لها أهلية التقاضي
03- تتحمل مسؤولية كاملة عن تصرفاتها بحيث تكون مسؤوليتها منفصلة عن مسؤولية الدولة
وتعوض عن الأعمال الضارة التي تلحقها بالآخرين
04- قد يكون موظفو المؤسسات العمومية موظفون عموميون ورغم ذلك فهم مستقلون عن موظفي الدولة , وبالتالي يجوز وضع أنظمة خاصة تطبق عليهم , وتختلف تماما عن موظفي الوظيف العمومي الذي تطبق في الإدارة المركزية والأجهزة التابعة للوظيف العمومي , كما هو الشأن في الجزائر إذ يطبق على عمال هذه المؤسسات القانون الأساسي العام للعامل.

[1] خميس السيد إسماعيل، الإدارة العامة في الجزائر، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطبعة النهضة، القاهرة، 1975 ، ص46

المطلب الثالث :أركان المؤسسات العمومية

تتكون المؤسسات العمومية – باعتبارها نوعا من أنواع التنظيمات والأنماط الإدارية المكونة للنظام الإداري في الدولة - من مقومات وأركان أساسية تسند وجودها كمنظمة إدارية مستقلة وقائمة بذاتها، وتميزها عن غيرها من الأنماط والتنظيمات الإدارية الأخرى.

مهما اشتد وطال الخلاف الفقهي في مسألة حصر عدد أركان ومقومات المؤسسات العمومية، فإنه يمكن التقرير بأن أركان المؤسسات العمومية هي :المنظمة الإدارية العامة، الاستقلال المالي والإداري المقيد والمحدود، ورابطة الوصاية الإدارية، أو الخضوع للرقابة الإدارية الوصائية .[1]

الفرع الأول :المنظمة العامة، أو المرفق العام

فالمؤسسة العمومية – كما سبق تعريفها عند عمار عوابدي" -أنها منظمة إدارية عامة، أو مرفق عام وفقا للمعيار الراجح في تمييز وتحديد المنظمات الإدارية والمرافق العامة، وتفريقها عن المنظمات الخاصة، والمنظمات العامة هي الوحدات أو المشروعات.
أو المنظمات والهيئات الإدارية التي تديرها الدولة بنفسها، أو تحت إشرافها في نطاقالقانون العام، للقيام بأعمال وأنشطة عامة اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية، لتحقيق أهدافعامة، من أجل إشباع الحاجات العامة المادية أو المعنوية[2] .
ومن أبرز المنظمات الإدارية العامة، المرافق العامة باختلاف أنواعها، والوحدات، والمشروعات العامة، والهيئات العامة، والمصالح العامة الحكومية...الخ

الفرع الثاني :الشخصية المعنوية العامة

[1] -خميس السيد إسماعيل، المرجع السابق، ص314.
[2] عمار عوابدي، المرجع السابق، ص309

والركن الثاني للمؤسسات العامة هو تمتعها بالشخصية المعنوية العامة، وذلك باعتبارها منظمة لامركزية إدارية مصلحية أو مرفقية، تتمتع بالاستقلال المالي والإداري فلا يمكن تحقق صفة وطبيعة المؤسسة القانونية المعنوية العامة، فهناك الكثير من المنظمات والمرافق العامة التي لا تعد مؤسسات عامة، لأنها ليست مزودة بالشخصية .المعنوية العامة .[1]

الفرع الثالث :التخصص والاستقلال المالي والإداري

المؤسسات العمومية باعتبارها تتمتع بمقومات وصفات النظام الإداري اللا مركزي ومزودة بالشخصية المعنوية العامة، فهي كيان قانوني إداري تنظيمي قائم بذاته، ومستقل ماليا وإداريا.

والمقصود بالتخصص، أن المؤسسة العمومية هي متخصصة في إنجاز وتحقيق أعمال وأهداف محددة على سبيل القانون الخاص.

أما المقصود بالاستقلال المالي للمؤسسة هو استقلالية ذمتها المالية الخاصة باعتبارها تحوز وتتمتع بالشخصية المعنوية العامة، وتمتعها بحرية التصرف المالي وحرية تحديد إيراداتها المالية الخاصة بها، وحرية الإنفاق، وتنظيم ميزانيتها الخاصة بها في حدود القانون.

أما استقلال المؤسسات العمومية الإداري، فيعني تمتع المؤسسات العمومية باعتباره . مستقلة، وتسير وتدار بالأسلوب الإداري اللا مركزي بحرية وسلطة اتخاذ القرارات واستقلال المؤسسات العمومية المالي والإداري هذا مقيد بقيدين أساسيين هما قيد تخصص المؤسسة العمومية، حيث يجب أن تتقيد المؤسسات العمومية بممارسة سلطتها وصلاحيتها في حدود الاختصاصات والأهداف والأعمال المحددة لها بموجب قانونها الأساسي المنشئ والمنظم لها .وكذا قيد الخضوع للرقابة الإدارية الوصائية التي تمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية المختصة، ضمانا لسلامة وشرعية أعمال المؤسسات .العمومية، وحفاظا على متطلبات وحدة نظام الدولة الإدارية[2] .

الفرع الرابع :التبعية والخضوع للرقابة الإدارية الوصائية

الركن الرابع للمؤسسات العمومية هو ارتباطها بالسلطات الإدارية المركزية الوصية بعلاقة التبعية والرقابة الوصائية، حيث يتقيد الاستقلال الإداري والمالي للمؤسسات العمومية بالخضوع للرقابة الإدارية الوصائية التي تحوزها وتمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية في حدود القانون، تطبيقا لقاعدة" لا وصاية بدون قانون" وأهداف التبعية الوصائية على المؤسسات العمومية، هي ذاتها أهداف فكرة الوصاية الإدارية في علم الإدارة في القانون الإداري[3] .

المطلب الرابع : أهداف ووظائف المؤسسة العمومية.

[1] . . عمار عوابدي، المرجع السابق، ص310

[2] المرجع نفسه، ص 312

[3] الميثاق الوطني الصادر عام 1986 ، ص107 110

تسعى المؤسسة لتحقيق جملة من الأهداف عبر التنسيق بين مختلف الوظائف الأمر الذي يضمن لها السير الحسن لنشاطها.

الفرع الأول:أهداف المؤسسة العمومية:

تسعى الدولة إلى تحقيق عدة أهداف حسب نوع المؤسسة التي تسيرها, ويمكن تلخيصها فيما يلي:

تحقيق الربح:ان استمرار المؤسسة العمومية مرهون بتحقيقها لمستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها بأقل التكاليف الممكنة و بالتالي توسيع نشاطها حتى يصمد أمام المؤسسات الأخرى واستعمال الربح المحقق لتسديد الديون, وتوزيع الأرباح, وتكوين مؤونات لتغطية الخسائر والأعباء.

تحقيق احتياجات و متطلبات المجتمع:إن تحقيق الدولة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف ،أو بيع إنتاج المؤسسة العمومية وهو ما يلبى طلبات المجتمع.

الأهداف الاجتماعية:[1]

***ضمان مستوى أجر مقبول:**يعتبر العامل من أوائل امدستخدمين في النشاط الذي تمارسه المؤسسة. وذلك من خلال حصوله على مقابل لعملة الذي يتمثل في الأجر الذي يتأرجح بين الزيادة و النقصان, وهذا حسب طبيعة المؤسسة و عوامل اقتصادية أخرى, ولهذا نجد أن الدولة قد تتدخل لضبط حد أدنى للأجور مما يسمح للعامل بتلبية احتياجاته الأساسية.

***تحسين مستوى معيشة العمال:**إن رغبات العمال هي في تجدد و تطور مستمرين نتيجة للتطورات السريعة التي تشهدها المجتمعات في مختلف الميادين,وخصوصا ميدان التكنولوجيا, هده الأخيرة التى تؤدي إلى ظهور منتجات جديدة تسمح لنا بالتأثير على أذواق المستهلكين, لها يتطلب تنوع وتعدد المنتجات لتلبية الحاجات.

***إنشاء و إقامة أنماط استهلاكية معينة:**إن الإشهار والدعاية التى تقوم بها المؤسسة لتَّرويج وتقديمً منتجات جديدة يسمح لنا بالتأثير على أذواق المستهلكين وتغيرها, وهي تطرح لهم أيضا في بعض الأحيان منتجات بديلة تكون بأقل التكلفة.

***توفير تأمينات و مرافق للعمال:**تتمثل في التأمينات الاجتماعية و المساكن الوظيفية أو العادية ،بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات استهلاك و المطاعم.

***الدعوى إلى الإتحاد والتماسك بين العمال:**حيث يتوفر داخل المؤسسة علاقة مهنية و اجتماعية بين الأشخاص و هذا راجع الاختلافات في مستوياتهم العملية و التكوينية حيث أن تماسكهم يعد الأداة الأساسية لخلق وضمان حركة مستمرة للمؤسسة.

امتصاص الفائض من العمالة:أي تهدف المؤسسة إلى التشغيل الكامل لأفراد المجتمع وذلك للحد من البطالة.[2]

الأهداف الثقافية و الرياضية:وتتمثل في:

---

[1] محمد ابراهيم عبيدات وفايز الزغبي أساسيات الادارة الحديثة ،دار النشر والتوزيع عمان الأردن1997،ص20.

[2] اسماعيل عرباجي إقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الأولى الجزائر1997 ص12.

- تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى.
-توفير الوسائل التَّرفيهية والثقافية.
-تخصيص أوقات الرياضة مما يجعل العامل في صحة جيدة ،فيؤدي دوره الكامل في الإنتاج.

الأهداف التكنولوجية:

- البحث والتنمية:تؤدي أو تعمل الدولة على إدارة مصلحة أو الوسائل الإنتاجية عمليا.
- المساهمة في السياسة الوطنية في مجال البحث والتطوير التكنولوجي:وهذا بالتنسيق مع العديد من الجهات من منظمات و هيئات البحث العلمي والجامعات ،وكذا بيئات التخطيط الأخرى وذلك من أجل تحسين و تنسيق الجهود بين المؤسسات من خلال تطوير و إدخال الوسائل التكنولوجية.

الفرع الثاني:وظائف المؤسسة.

أولا: وظائف المؤسسة الاقتصادية.

للمؤسسة مجموعة من الوظائف التي تكتسي أهمية بالغة للقيام بنشاطها، حيث تتلقى مدخلاتها من المحيط في شكل مواد أولية، طاقة، معلومات... ثم تحويلها إلى منتجات في شكل منتجات مادية وخدمات موجهة للسوق، ومن جهتي سأتطرق إلى أهم الوظائف داخل المؤسسة.

1-الوظيفة الإدارية:

تسعى الإدارة العليا للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المسطرة ولبلوغ هذه الأهداف يتوجب عليها القيام بمهامها على أكمل وجه على مستوى التخطيط، التوجيه، الرقابة والعمل على التنسيق الأمثل بين هذه المستويات، وهذا ما يؤدي حتما إلى تحقيق النجاح لذا.تعمل الوظيفة الإدارية في المؤسسة على وضع أهداف معقولة قادرة على تحقيقها عن طريق الوسائل المتاحة، وهذا ما يعكس بشكل أو بآخر قدرة المؤسسة على التخطيط (الإدارة.)

2-وظيفة إدارة الموارد البشرية:

أي أن المؤسسة سواء كانت عمومية أو خاصة فإنها لا تخلوا من قسم يمارس وظيفة إدارة الأفراد،وهي تمارس وظائف تتعلق بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة وجعلها قادرة وراضية ومتعاونة على تنفيذ الأعمال، يستلزم ذلك القيام بأنشطة مختلفة منها:

-تعيين العاملين وتدريبهم وكذا تحفيزهم وترقيتهم.
-الاعتناء بكافة الخدمات الاجتماعية اللازمة لعمال المؤسسة.
-الحفاظ على علاقة طيبة بين المنشأة والعاملين فيها.[1]

3-وظيفة الإنتاج:

هي الوظيفة المكلفة بتصنيع المنتجات المطلوبة في السوق مما يتطابق مع المواصفات والشروط التي تحددها إدارة هندسة الإنتاج، ويتمثل هذا النشاط في كلمتين أساسيتين هما:
الصنع: هو تحويل المواد الأولية بغرض الحصول على منتجات جاهزة الاستهلاك أو الاستعمال.

[1].عرباجي إسماعيل ،إقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجزائرية الطبعة الاولى الجزائر 1996،ص17.

التركيب: هو ضم القطع النصف المصنعة والتأليف بينهما للحصول على منتجات أخرى للاستهلاك ومن الجهة الاقتصادية يدكن اعتبار الإنتاج على أنو عملية تحويل المدخلات المادية إلى مخرجات صناعية بهدف الاستهلاك المباشر أو الغير المباشر.[1]

4-وظيفة التموين:

التموين من الوظائف التي ينطلق بها مختلف العمليات وأنشطة المؤسسة والتموين كمجموعة من المهام والعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج المؤسسة وخططها وهذا يعني أن التوفير بالشراء أو الاحتياط بعناصر المخزون من أجل تنفيذ البرامج الخاصة بنشاط المؤسسة سواء البيعية أو الإنتاجية في إطار متناسق وفي الوقت المناسب

وتكمن مهام هذه الوظيفة في:

-اختيار الموارد المناسب؛

[2]-تحديد طريقة الشراء أو التوريد المناسب؛

-تقديم الطلبيات للموردين ومتابعتها.

5-وظيفة التسويق:

يعرف التسويق على أنه أحد الوظائف التي تقوم على إنتاج السلع والخدمات التي تشبع حاجات الاستعمال لها أو تلك السلع التي توزعها بشكل يؤدي إلى توافرها بين يدي المستهلك في الزمان والمكان المناسبين، وتقوم الوظيفة التسويقية على المزج بين أربعة عناصر أساسية هي كما يلي:

السلعة، التسعير، التوزيع، التَّرويج

6-الوظيفة المالية:

الوظيفة التالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة، وفي إطار محيطها المالي بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامجها وخططها الاستثمارية، وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية وهذا باختيار أحسن الإمكانيات التي تسمح لها بتحقيق نشاطها بشكل عادي والوصول إلى أهدافها في جوانب الإنتاج والتوزيع[3].

وتقوم الوظيفة المالية بالسهر على اختيار المزيج المالي الملائم من أموال خاصة أو بتمويل ذاتي أو ديون بمختلف استحقاقها والذي يحقق لها أحسن مردود وبأقل تكاليف ممكنة.

إذن فالوظيفة المالية هي البحث عن الأموال بكمية مناسبة وبتكاليف ملائمة وفي وقت مناسب والسهر على إنفاقها بالطريقة الأحسن لتحقيق اهداف المؤسسة وينحصر دور هذه الوظيفة في عدة دوائر أساسية:

-دائرة الدراسات المالية والإحصائية؛

-دائرة الحسابات المالية؛

-دائرة حسابات التكاليف؛

---

[1] كمال المغربي أساسيات في الادارة ،دار الفكر للنشر والتوزيع الطبعة الاولى 1995،ص64.

[2]

[3] كامل الدغربي ،أساسيات في الادارة ،دار الفكر للنشر والتوزيع الطبعة الاولى 1995،ص 64

-دائرة المرتبات

المطلب الخامس :النظام القانوني للمؤسسات العمومية

إن تطور دور الدولة وتعدد المرافق العمومية وتنوعها حسب المجال، فرضت بالضرورة تنوع طبيعة النظام الذي تخضع له، سواء من حيث الإنشاء أو التنظيم أو النظام القانوني الذي يخضع له كل نوع من أنواع المؤسسات حسب نوعية الخدمات العمومية والمرفق الذي تسيره، فلكل خصوصيته المميزة، سنحاول معالجة النظام القانوني للمؤسسة العمومية من خلال التعرض لطريقة إنشائها وإلغائها كما سنتناول تنظيمها.

الفرع الأول :إنشاء وإلغاء المؤسسات العمومية

يتغير إنشاء وإلغاء المؤسسات العمومية حسب امتدادها.

أولا - مؤسسات عمومية وطنية:

يتم إنشاء المؤسسات العمومية الوطنية من قبل السلطات الإدارية المركزية المختصة (رئيس الحكومة/الوزير)، وبناء عليه فإن إنشاء المؤسسات العمومية الوطنية يبقى أصلا من اختصاص التنظيم، ماعدا مجال فئات المؤسسات الذي يعود لاختصاص القانون؛ حيث للبرلمان أن يشرع بموجب الفقرة 29 من المادة 122 من الدستور في مجال إنشاء فئات المؤسسة.[1] " la création de catégories d'établissements

ثانيا - مؤسسات عمومية محلية:

ينص قانون الإدارة المحلية الجزائرية) م 137 بلدي، م 129 ولائي (على أن تحدد قواعد إنشاء المؤسسات العمومية البلدية وتنظيمها وعملها من طرف التنظيم.

وفي كل الحالات، فإن إنشاء المؤسسات المحلية يستلزم:

- مداولة من طرف المجلس الشعبي (البلدي أو الولائي).
- تصديق الجهة المختصة (الوالي أو الوزير الوصي المختص)

-وكذلك نص القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية من خلال المادة 48 على التالي ":في إطار القواعد المحددة في المواد 43 إلى 47 من هذا القانون، يمكن للمجالس الشعبية الولائية، والمجالس الشعبية البلدية إنشاء

[1] محمد الصغير بعلي ، القانون الاداري ،دار العلوم للنشر والتوزيع الحجار،عنابة ص243.

مؤسسات عمومية ذات طابع إداري وصناعي وتجاري وفقا للإجراءات المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

الفرع الثاني :تنظيم المؤسسة العمومية

يكون تنظيم المؤسسة العمومية وتحديد هياكلها الأساسية عن طريق القانون أو التنظيم المنشئ لها، وفي العادة يحدد هذا المرسوم أو القانون الصلاحيات التي تبين مجال اختصاص المؤسسة العمومية، كما يحدد الهياكل الأساسية، وفي كل مؤسسة عمومية هنالك هيكلان أساسيان:

أ -هيئة المداولة " مجلس الإدارة"

وفي أغلب المؤسسات العمومية هي مكونة من ممثلي الوزارات المعنية بالمجال ومعينة من قبل الوصاية، هي المسؤولة عن اختيار الاستراتيجيات، وتحديد برامج النشاط .وكذا اتخاذ كافة القرارات1

ب - الهيئة التنفيذية

ويمثلها المدير، وقد يساعده معاونون، ويكون معينا بمرسوم رئاسي طبقا للرسوم 240 المؤرخ في 17 رجب عام 1420 الموافق ل 17 أكتوبر / 1999 الرئاسية99 المتعلق بتعيين الوظائف المدنية والعسكرية في الدولة2 ، وهو المسؤول عن تنفيذ قرارات مجلس الإدارة، يمارس السلطة السلمية على الموظفين، وهو كذلك الآمر بالصرف فيما يخص ميزانية المؤسسة العمومية، خاصة بإهمال دور مجلس الإدارة، وعدم أدائه لمهامه على أكمل وجه[1].

[1] ضريفي نادية ،تسير المرفق العام والتحولات الجديدية ، مذكرة ماجيستير في الحقوق ، كلية الحقوق جامعة الجزائر ص57/56 سنة 2007،2008.

المبحث الرابع :الادبيات التطبيقية (الدراسات السابق)

المطلب الاول :عرض الدراسات السابقة

أولا :نور الدين مزياني، 2013

نور الدين مزياني، تقييم فعالية وظيفة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، جامعة باجي مختار-**عنابة سنة 2013 .**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، و
، (ذلك من خلال تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات مع معايير التدقيق الداخلي(طبعة 2008)
الصادرة عن معهد المدققين الداخليين(IIA) و تأثير المتغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، و المتغيرات الشخصية للمدققين
الداخليين على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير، و من ثم تقديم التوصيات الملائمة لرفع مستوى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي
في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية.

ثانيا :برابح بلال، 2015

برابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير،
جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، سنة 2015/2014.
تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، و ذلك بالاعتماد على مجموعة من المراجع الخاصة بالموضوع" كتب، مجلات، مواقع انترنيت و غيرها. " حث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي يتلخص ذلك في استبيان موجه للمراجعين الداخليين و المسئولين
عن عملية المراجعة الداخلية في بعض هذه المؤسسات من أجل تحديد درجة تأثير كل من مهام المراجع الداخلي و مبادئه المهنية على تحسين هذا النظام.
و من أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع
الداخلي، و تستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة :المحاسبة، المالية، التشغيلية و الإدارية، الكشف عن نقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية و تقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك.

ثالثا :عمر علي عبد الصمد، 2009

عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة المدية، سنة 2009..

تهدف هذه الدراسة إلى الاستفادة من التدقيق الداخلي كأداة لتطبيق الحوكمة بمختلف المؤسسات اعتمد الباحث هنا على النهج التاريخي بما يتناسب مع سرد مفهوم المراجعة الداخلية والمنهجين الوصفي و التحليلي بما يتناسب مع عرض تطبيق حوكمة الشركات.

توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك ثلاث مجالات أساسية يساهم التدقيق الداخلي من خلالها في تطبيق حوكمة

المؤسسات و هي دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر إلى جانب التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.

رابعا :أمان الله وجدان مارية، 2015

أمان الله وجدان مارية، أهمية التدقيق الداخلي في تحسين المؤسسة الاقتصادي، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم

.التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة سنة 2015

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.

و لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي و التحليلي من اجل تصميم استمارة استبيان من أجل الإجابة على الإشكالية التي تتضمن دراسة مدى تأثير عملية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة.

توصلت هذه الدراسة الى ان المؤسسة تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كأداة تسييرية.

خامسا :بن ناصر محفوظ2012

بن ناصر محفوظ،أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

2012/2011.

سادسا : بهلول سمية 2013

بهلول سمية،النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر2013/2012

سابعا :بوبكر عمروش 2010

بوبكر عمروش،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة لعمليات المخزون داخل المؤسسة مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستار،جامعة فرحات عباس،سطيف، 2010.

ثامنا : بوسنة حمزة 2011

بوسنة حمزة،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح،مذكرة ماجيستر،جامعة سطيف

2011/2010.

تاسعا : الدشري فاطمة 2012

الدشري فاطمة،التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر، 2012/2011.

عاشرا :محمد لمين علون

محمد لمين علون الاجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية"،دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمةمية عموما وواقع تطبيقها بديوان الترقية والتسيير العقاري خصوصا ،من خلال التطرق الى الإطار النظري للتدقيق الداخلي ،مراحل واجرارات تنفيذه ،تطور تطبيق هذا الأخير في المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية ومحاولة اسقاط الدراسة النظرية على واقع احدى هذا النوع من المؤسسات ،وذلك من خلال دراسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة .

المطلب الثاني أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة .

أولا :تناولت الدراسات السابقة موضوع التدقيق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية العمومية من جانب الداخلي او الخ الخارجي كل على حدى .

ثانيا :يتضح من الدراسات السابقة أن للتدقيق المحاسبي سواء الداخلي او الخرجي دور في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات.

ثالثا :تناولت بعض الدراسات دور محافظ الحسابات من الجانب المحاسبي بينما تناولتها أخرى بصفة عامة

رابعا :أظهرت الدراسات السابقة أنه يتطلب التقييم السليم لنظام التدقيق الداخلي بالضرورة ان يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.

خامسا :أكدت معظم الدراسات السابقة على الدور الأساسي لمحافظ الحسابات في تقييم نظم الرقابة الداخلية ومحاربة الفساد وحماية مصالح المؤسسات.

سادسا :اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة واستخدام فيها أدوات مختلفة مع القيام بدراسات ميدانية سواء في مؤسسات أو وكالات.

سابعا :تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناولها للموضوع بوجه عام أو تقييم نظام التدقيق الداخلي سواء من مدقيق داخلين أو من طرف محافظ الحسابات، إلا أن الدراسة

الحالية – دون تقليل من جهد الآخرين -ستركز على الربط بين التدقيق الداخلي ومحافظ الحسابات، من منطلق الخدمات التي يقدمها، الإجراءات التي يقوم بها في التقييم، كيفية إعداد التقارير، والجهة التي تقدم لها هذه التقارير.

المطلب الثالث :موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كون ان معظم الدراسات السابقة اقتصرت على مؤشر وحيد لتمثيل المؤشرات الحديثة فمنها من اعتمد على دور وظيفة التدقيق الداخلي أو وظيفة التدقيق الخارجي ومنها من اعتمدت على دور التدقيق المحاسبي تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية اما في هذه الدراسة فهي تجمع المؤشرين معامن تدقيق خاجي وداخلي والدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي ككل لتمثيل المؤشرات الحديثة لاختبار قدرتها على مستوى المؤسسة والقيمة المضافة التي تظهرها.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للتدقيق المحاسبي ومحافظ الحسابات والمؤسسة العمومية الاقتصادية ومراحل تدقيقها والذي استعرضنا فيه بالدراسة والتحليل كل من مفهوم التدقيق
المحاسبي وأهدافه وأنواعه، وذكرنا المعايير والتقنيات والأدوات التي يعتمد عليها المدقق ، خلصنا إلى أن التدقيق المحاسبي سواء الداخلي أو الخارجي وظيفة مهمة للمؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل لقياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا لابد من توفر طرق و أدوات للتأكد من أداء العمل التنفيذي الصحيح. و على هذا فإن الوظيفة الأساسية للتدقيق المحاسبي تكمن في القيام بفحص انتقادي تقييمي لنظام الرقابة الداخلية والخارجية للتأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة و كافية، و أنها من واقع مستندات صحيحة و سليمة لمنع الغش و التزوير و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و

تجنبها مستقبلا، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر، السجلات و المعلومات المعروضة على الإدارة العليا لغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب و في الأخير أصبح التدقيق المحاسبي جزءا لا يتجزأ من المؤسسة، لما له من دور كبير في تحسين التسيير و المساعدة على تحقيق الأهداف.

الفصل الثاني :
دراسة حالة بمؤسسة الإسمنت لمتيجة

صل
التطبيقي أن نقوم بدراسة حالة مؤسسة جزائرية ألا وهي مؤسسة الإسمنت للمتيجة، و هذه المؤسسة إنتاجية و ذات راس مال كبيرة فإنها تولي أهمية كبيرة للتدقيق المحاسبي أجل الوصول إلى الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة

ولدراسة مصلحة التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة وأثرها على أداء نتائج المؤسسة قمنا باستعمال أدوات الملاحظة والمقابلة الشخصية في المبحث الأول والثاني لجمع أكبر قدر من المعلومات، وباستعمال الاستبيان للتأكد من المعلومات النظرية على مجتمع البحث، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الإسمنت للمتيجة.

المبحث الثاني : واقع التدقيق المحاسبي بالمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت للمتيجة

خلال دراستنا لحالة مؤسسة الإسمنت للمتيجة، إرتأينا في البداية أن نتطرق إلى جانب التعريف بالمؤسسة وعرض نشأتها التاريخية بالإضافة إلى تقديم نوع النشاط الذي تمارسه و مختلف الأساليب و الطرق التي تعتمدها وأهدافها السنوية، خصوصا وأن المؤسسة مرت بعدة مراحل مهمة في السنوات الأخيرة.

المطلب الأول: تعريف و نشأة مؤسسة الاسمنت للمتيجة

تعتبر مؤسسة الإسمنت للمتيجة من أقدم وأهم المؤسسات الجزائرية الرائدة مجال إنتاج و تسويق الإسمنت، وسنتطرق من خلال هذا المطلب لتعريف عام عن المؤسسة ونبذة تاريخية عنها [1].

أولا- تقديم عام للمؤسسة :

مؤسسة الإسمنت للمتيجة (SCMI) هي شركة ذات أسهم وإحدى أهم المؤسسات الجزائرية في مجال إنتاج وتسويق الإسمنت، حيث أنها تنشط منذ أكثر من 38 سنة وتعتبر أحد فروع المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر، تضم المؤسسة مصنع مفتاح الذي يتربع على مساحة قدرها 406123 م^2 أي ما يقرب 40 هكتار ، ومحجرة بمنطقة زموري ولاية بومرداس، يقدر رأس المال الإجتماعي للمؤسسة بـــ 1400.000.000.00 دج فيما يتمثل نشاط المؤسسة الأساسي في إنتاج وتسويق الاسمنت الرمادي (CPJ45).

يقدر عدد عمال المؤسسة حسب إحصائيات عام 2018 حوالي 459 عامل.

الجدول 2-1: إحصائيات العمال ماي 2020

الفئة	الإطارات	أعون التحكم	أعون التنفيذ	المجموع
عمال دائمين	283	130	2	415
عمال مؤقتين	22	21	1	44
المجموع	305	151	3	459

المصدر: مديرية الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت لمتيجة

[1] مديرية الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت لمتيجة

و يقدر عدد الذكور: 419 ←—— 379 عمال دائمين و 58 عمال مؤقتين.
يقدر عدد الإناث: 40 ←—— 32 عمال دائمين و 8 مؤقتين.

ثانيا- الموقع:

إن مؤسسة الإسمنت لمتيجة – مصنع الإسمنت – تقع في بلدية مفتاح ولاية البليدة، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 29 الرابط بين بلدية مفتاح وبلدية خميس الخشنة شرقا وبلدية الأربعاء غربا، على سفح جبال الأطلس البليدي فهي تقع على بعد أكثر من 20 كلم جنوب غرب الجزائر العاصمة وعلى 15 كلم من مطار الجزائر الدولي، كل هذا أعطى لمؤسسة الإسمنت مكانة إستراتيجية من الجانب التجاري في الاقتصاد الوطني.

ثالثا- نبذة تاريخية عن نشأة المؤسسة:

- سجل مشروع مصنع الإسمنت لمفتاح في إطار المخطط التنموي 1973/1970 ولقد شخص بقرار رقم 701020 المؤرخ في 10 مارس 1971 و تم إنجاز هذا المشروع وفق معادلة "حصة بحصة".
- قدرت تكلفة انجاز هذا المشروع بـــ 680.000.000.00 دج عوضا عن التكلفة التي كانت مقدرة بـــ: 360.600.000.00دج.
- أما فيما يخص إنجاز مشروع (مصنع الإسمنت) فقد كان على يد المهندس الكندي (SURVEYER NENNINGER) و (S.N.C) CHENERVET

✓ الشركات الأساسية المنفذة لهذا المشروع هي:

- KAWASKI HEAVY INDUSTRIES LTD (K.H.I)
- FIVE CAIL BABOCK (F.C.B)
- أصبحت مؤسسة الإسمنت لمتيجة فرعا من المجمع الجهوي للإسمنت ومشتقاته للوسط (ERCC) وذلك بتاريخ 1975/01/01، تم إنطلاق عمل الورشات بتاريخ 1975/01/30، وفي يوم 1975/05/06 تم إشعال الفرن و كانت بداية إنتاج الإسمنت بتاريخ 1975/09/01.

رابعا- إنضمام مجمع لافارج "LAFARGE":

في سنة 2008 تم إنضمام شريك إقتصادي أجنبي إلى مؤسسة الإسمنت و المتمثل في مجمع لافارج مع رأسمال المؤسسة بحصة 35% من الأسهم.

ـــتقديم مجمع لافارج: مجمع لافارج يعتبر رائد عالمي في صناعة مواد البناء ويحتل المستوى الأول منذ إعتماد أوراسكوم للإسمنت في جانفي 2008 .

ـــأصبحت المجموعة حاضرة في 79 بلدا على مستوى العالم ب 84000 مساهم أما فيما يخص بورصة أعماله الموجودة في باريس، حقق سنة 2008 رقم أعمال يقدر ب 19.5 مليار أورو ونتيجة صافية تقدر ب 1.5 مليار أورو في سنة 2009 وللسنة الخامسة على التوالي سجل لافارج ضمن قائمة 100 شركة متعددة الجنسيات فيما يخص التنمية المستدامة.

ـــ يحوز المجمع على أول مركز بحث حول مواد البناء على مستوى العالم، فإنه يعتبر الإختراع في صلب إهتماماته من أجل خدمة البناء المستمر و الإبداع العمراني.

المطلب الثاني:أساليب و طرق عمل المؤسسة

تنشط مؤسسة الإسمنت للمتيجة منذ أكثر من 38 سنة في مجال الإسمنت ومشتقاته هذا ما ساعدها على تطوير إستراتيجية عملها بطريقة تسمح لها بممارسة نشاطها بأقل التكاليف الممكنة وهذا بالإعتماد على الخبرات والإمكانيات التي تحوزها[1].

أولا : المواد الأولية المستعملة: تدخل في صناعة الإسمنت المواد الأولية التالية:

- الكلس(CALCAIRE): تستخرج هذه المادة من محجرة جبل زروالة الموجودة على بعد 01 كلم من المصنع، إن استغلال هذه المحجرة يتم بواسطة عمليات التفجير الدورية للصخور الكلسية ونقلها بواسطة الشاحنات الضخمة إلى الآلة المكسرة التي تحولها إلى حجارة أقل حجما، وتنتقل بعدها إلى المستودع بواسطة الأشرطة الناقلة.
- الصلصال (ARGILE): تستخرج هذه المادة من منطقة العبابدة التي تبعد عن المصنع بحوالي 03 كلم، وتنقل بواسطة الشاحنات إلى مستودع الخاص بها.
- الرمل (LE SABLE): هذه المادة تستقدم عن طريق الشاحنات من منطقة زموري بولاية بومرداس وتنقل بواسطة الشاحنات إلى المستودع الخاص بها.
- معدن الحديد (LE MINIRER DEFER): هذه المادة يؤتى بها بواسطة الشاحنات من منجم الروينة التابع لوحدة " فارفوس " بولاية عين الدفلى.
- الجبس (GYPSE): تجلب هذه المادة من ولاية المدية التي تبعد عن المصنع بحوالي 100 كلم.
- الطوفة: هذه المادة تستخرج من محجرة زموري بولاية بومرداس.

ثانيا : أسلوب تصنيع الاسمنت: إن مادة الاسمنت تحضر انطلاقا من أربعة مواد أولية (مكونات) وهي:

- الكلس بنسبة مئوية قدرها 80%.
- الصلصال (الطين) بنسبة مئوية قدرها 17%.
- الرمل بنسبة مئوية قدرها 02%.
- معدن الحديد بنسبة مئوية 01%.

هذا الخليط المتجانس بين كل من الكلس، الصلصال، الرمل، ومعدن الحديد، يتحول بعدما يمر على مختلف ورشات الصنع إلى مادة الكلانكير (الإسمنت الخام) التي يضاف إليها مادتي الجبس والطوفة، ومنه نتحصل على مادة الإسمنت التي تمر عبر الورشات الخمس التالية:

1. ورشة التكسير و تخزين المواد الأولية:

في هذه الورشة تتم عملية تكسير الصخور الكلسية الكبيرة الحجم بواسطة الآلة المكسرة (CONCASSEUR) رقم واحد من نوع F.C.B ذات مطرقة وطاقتها النظرية 450 طن/سا ،

[1] مديرية الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت لمتيجة

والآلة المكسرة رقم 02 من نوع K.H.D ذات مطرقة، طاقتها النظرية 1000 طن / سا، ثم تنقل هذه الحجارة الكلسية عن طريق الأشرطة الناقلة إلى مستودع التخزين.

2. ورشة الطحن:

في هذه الورشة تمر المواد الأولية الثلاث الكلس، الصلصال، ومعدن الحديد عبر مكسرة من نوع (HAZEMAG) ذات طاقة نظرية تعادل 200 طن/سا، أما مادة الرمل فتنقل مباشرة إلى ورشة الطحن الأولي والتجفيف، ثم تلتقي المواد الأربع في آلة طحن واحدة من نوع (KAWASAKI) طاقتها النظرية 240طن/سا نتحصل بعد ذلك على الطحين مكون جزيئات صغيرة الحجم، يتعرض هذا الطحين إلى عملية التجانس (HOMOGENEISATION) في حاويات التجانس H1 وH2، ثم تخزن في حاويات التخزين S1 وS2، ثم تتم تهيئة الطحين وتدفئته تدريجيا عن طريق الغازات الساخنة في قاعة التسخين الأولي، هذه الأخيرة تعمل كمحول للحرارة.

3. ورشة الطهي:

هذه الورشة تتمثل أساسا في الفرن الذي يتميز بطاقة نظرية 125 طن/سا، في الفرن تتم عملية طهي الطحين تحت درجة حرارة 1400 درجة مئوية ليتحول إلى مادة الكلانكير، لتحول بعد خروجها من الفرن إلى المبرد المشبكي من نوع (B.M. H) لتنخفض درجة حرارة الإسمنت الخام إلى 90 درجة مئوية ويوضع في حاويات التخزين (توجد كذلك حاويات تخزين خاصة بالجبس)، ثم ينتقل إلى ورشة الاسمنت بواسطة السلاسل الحديدية.

4. ورشة الاسمنت:

في هذه الورشة يضاف إلى الإسمنت الخام كل من مادتي الجبس والطوفة بنسب مئوية تحدد بواسطة المكيال وتطحن المواد الثلاثة في حالتين متوازيتين، فتحصل على المنتوج النهائي "الإسمنت" الذي يخزن في 8 حاويات لتخزين إرتفاعها 31.5 م و قطرها 15م، طاقة إستيعابها تقدر ب 4500 طن لكل حاوية.

5. ورشة الإرسال و الشحن:

في هذه الورشة يتم إرسال وشحن الاسمنت وذلك بطريقتين، إما عن طريق تعبئة الإسمنت بداخل الأكياس بواسطة آلة التغليف أو تعبئ مباشرة بالجملة في الشاحنات ذات صهاريج.
وبجدير الذكر أن الإسمنت المنتج في المؤسسة هو إسمنت بورتلاند (CJB45).

ثالثا: أهم المشاريع المنجزة خلال السنوات الأخيرة:

قامت مؤسسة الإسمنت لمتيجة بانجاز عدة مشاريع الهدف الأساسي منها هو المحافظة على المحيط والبيئة من جهة والرفع والزيادة في القدرة الإنتاجية من جهة ثانية.

1ـــ المصفاة الكهربائية (ELECTRO – FILTRE):

تم إنجاز المصفاة الكهربائية في شهر جوان 1999 في إطار مخطط تنموي يهدف إلى الحفاظ على البيئة، هذه المصفاة تعمل على إسترجاع 98% من غبار المواد الأولية (الطحين) الذي كان في السابق يتسرب في الطبيعة، أما الآن فيتم إسترجاعه ورسكلته مرة أخرى في سيرورة سلسلة الإنتاج.

بدأت المؤسسة في تجسيد هذا المخطط في سنة 1989 وذلك بتبديل المصفاة القديمة التي إنخفضت فعاليتها بمصفاة أخرى، وفي نفس الإطار تم تغيير مصفي الغبار عند مخرج المبرد سنة 1993، هذين المشروعين تكفلت بانجازهما المؤسسة دون إعانة خارجية.

2ـــ المبرد REFROIDISSEUR:

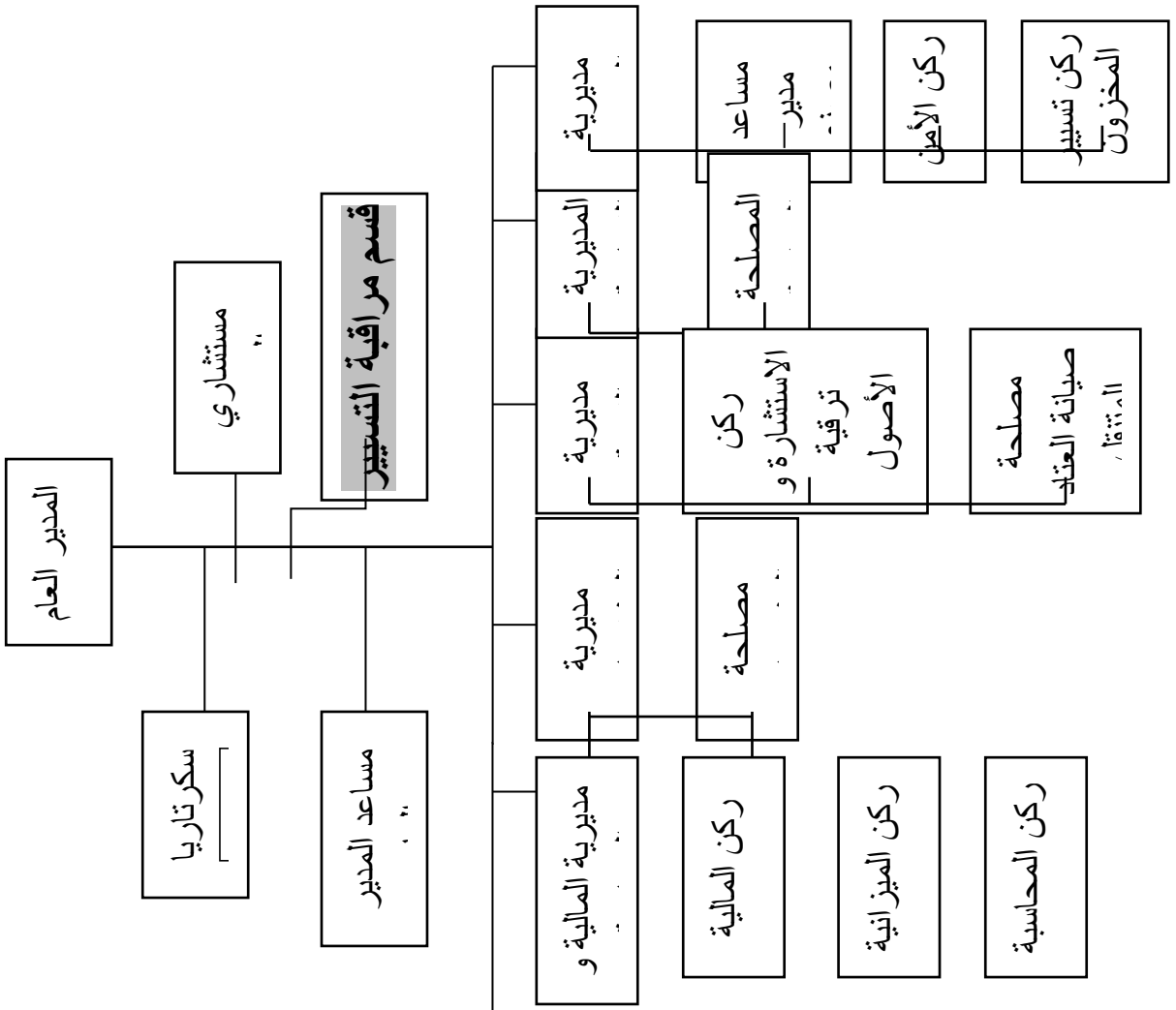
تم انجازه في مرحلتين كانت بداية المرحلة الأولى في شهر ماي 1998 أما الثانية في 1999، عند خروج الطحين من الفرن يتحول إلى مادة الإسمنت الخام أما الغازات التي تخرج من المبرد تكون درجة حرارتها ما بين 200 و 250 درجة مئوية، ومن أجل تبريدها وتنفيذها قامت المؤسسة بإنشاء فرع بصيانة كل التجهيزات المرتبطة بالمحافظة على البيئة.

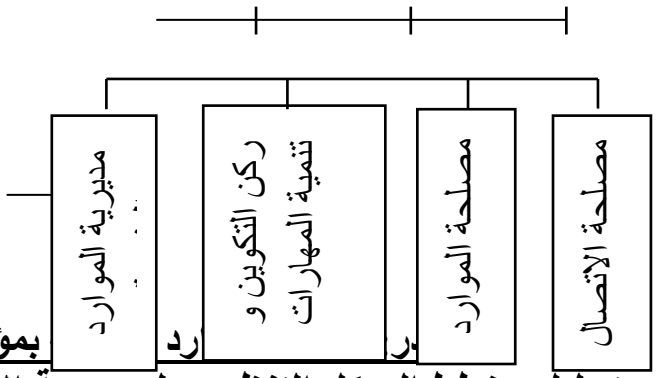
المطلب الثالث: عرض و تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

حتى تتم المعرفة الشاملة بمؤسسة الإسمنت للمتيجة إرتأينا عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة والذي يبرز أهم الوظائف الموجودة في المؤسسة وطريقة تسيير مديرياتها وأركانها.

أولا عرض الهيكل التنظيمي: يبين الشكل رقم **(1-3)** أسفله الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت للمتيجة.

الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت لمتيجة.





بمؤسسة الاسمنت لمتيجة

ثانيا ــ تحليل مخطط الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت:

❖ **المديرية العامة:**

- **مديرية الإدارة العامة:** هي أعلى الهياكل التنظيمية والتي على رأسها المدير كما تضم سكرتارية ومساعد المدير العام ومستشاري المدير.

- **قسم مراقبة التسيير** وهو القسم الذي قمنا بإجراء الدراسة الميدانية فيه بالتنسيق مع مراقب التسيير الرئيسي، بحيث يعتبر قسم مستقل ويتصل مباشرة مع المدير العام يتكون من ثلاث موظفين مساعدين ومسؤول قسم مراقبة التسيير والذي سنتطرق إليه والى مهامه في المبحث القادم.

وتتمثل مهام الادارة العامة في :

ــالسهر على السير الحسن لمصالح المؤسسة.
ــتحديد الخطوط العريضة لسياسة المؤسسة.
ــضمان أمن الورشات.
ــالحفاظ على محيط المؤسسة.
ــمتابعة ومراقبة برامج الإنتاج والتسويق.
ــممارسة التوجيه والرقابة.
ــالسهر على الإستعمال الموضوعي للوسائل والتجهيزات.
ــالتنسيق بين الإدارة ومختلف الفروع.
ــتمثيل الفرع في جميع الاجتماعات الرسمية.

وتنقسم هذه المديرية إلى:

1. **مديرية المصنع:** هي مديرية تختص فيها كل ما يتعلق بالدورة الإنتاجية: الإنتاج، الصيانة، التوزيع، النظافة.

ــ ركن مساعد مدير المصنع: يقوم بالمهام التي يوكلها له مدير المصنع، في مديرية المصنع المدير له صلاحية تفويض مهامه لمساعده في حالة غيابه عن العمل وكذلك له الحق في إستشارته في كل الإجراءات والقرارات.

ــركن الأمن: وتقوم بما يلي:

- ✓ حماية المؤسسة.
- ✓ مراقبة جميع العمليات الخاصة بالمؤسسة.
- ✓ المحافظة على ممتلكات المؤسسة.

ـــ ركن التسيير: ويشرف عليها أمين المخزون والذي يتكفل بمايلي:
إستقبال البضائع مع الموردين ومراقبتها كمّا وكيفا.
- ✓ ترتيب البضائع في المخازن وتسجيلها في ملف التخزين.
- ✓ إعداد وصولات الدخول والخروج.
- ✓ القيام بعمليات الجرد المادي.

2. **المديرية التجارية:**

ـــ المصلحة التجارية:
- ✓ همزة وصل بين المؤسسة والعالم الخارجي.
- ✓ دراسة السوق.
- ✓ توزيع الإسمنت.
- ✓ تلبية رغبات أعمال المؤسسة.
- ✓ مسك وتسيير ملفات الزبائن والموردين.
- ✓ إعداد تقارير دورية مرتبطة بنشاطها.
- ✓ إعداد برامج البيع والشراء ومتابعة تنفيذها.

3. **مديرية التنمية:** هي مديرية تتخصص في كل ما يتعلق بالمشاريع الجديدة من متابعة حتى تنفيذها والوقوف على صيانة العتاد المتنقل و تنقسم إلى:

ـــ ركن الاستثمار وترقية الأصول الموجودة: وتتمثل مهامها في:
- ✓ اقتراح مشاريع جديدة.
- ✓ متابعة المشاريع ومدى تحقيقها.
- ✓ وضع الإمكانيات المادية والبشرية في مكانها المناسب.

ـــ مصلحة صيانة العتاد المتنقل: وتختص في صيانة العتاد المتعلق بالمشاريع.

4. **مديرية المشتريات:** هي مديرية تهتم بكل ما يتعلق بالمشتريات.

ـــ مصالح مديرية المشتريات: تهتم بكل ما يتعلق بمشتريات تقوم بها المؤسسة مثل: عمليات شراء كل من المواد واللوازم والمعدات والأدوات أو التكوين.

5. **المديرية المالية والمحاسبية:** تتمثل مهامها في ما يلي:
- ✓ مسك الدفاتر المالية والمحاسبية التابعة للمؤسسة.
- ✓ متابعة التدفقات القديمة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- ✓ التأكد من انجاز العمل المخطط والمسطر.

وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاثة أركان:

ـــ ركن المالية:
- ✓ العمل والتنسيق مع البنوك.
- ✓ دفع مبالغ الشراء.
- ✓ التكلف بعمليات البيع.
- ✓ تحصيل الإيرادات وتسديد المصاريف في الإطار القانوني.

ـــ ركن الميزانية:
- ✓ تسجيل كل التحركات والتغيرات الاقتصادية.
- ✓ تحضير بيانات تقديرية للمصاريف الشهرية والسنوية.

- ✓ تحسين السندات الوثائقية التقديرية والتقريرية.
- ✓ إعداد الميزانية.

ـــركن المحاسبة:

- ✓ المعالجة اليومية لحسابات الوحدة.
- ✓ إعداد جدول مقارنة في نهاية كل دورة محاسبية للتأكد من تساوي الرصيد الموجود. في الحساب البنكي والمسجل في دفاترها.

محاسبة المشتريات.

6. **مديرية الموارد البشرية:**

ـ ـركن تكوين وتنمية المهارات:هو فرع تندرج مهامه في:

- ✓ تكوين العمال والإطارات.
- ✓ ضمان تنمية مهاراتهم.
- ✓ استقبال وتوجيه الطلبة والمتربصين.
- ✓ متابعة الزيارات الميدانية للمتربصين.

ـــ مصلحة الموارد البشرية.
ـــ مصلحة الأجور.
ـ ـمصلحة الضمان الاجتماعي.
ـــ مصلحة التوظيف.
ـــ مصلحة طب العمل.
ـــ مصلحة الاتصال:

المبحث الثاني : واقع التدقيق المحاسبي في مؤسسة المتيجة

من أجل إكمال هذه الدراسة ومحاولة منا للإجابة عن الإشكالية المطروحة وهذا بقبول أو رفض الفرضيات، وبما أن دراستنا سيغلب عليها طابع النوعية قمنا بالتطرق في هذا المبحث على واقع وظيفة التدقيق المحاسبي بالمؤسسة، بحيث فضلنا الإعتماد على دراسة أولية ، تستخدم أدوات منها جمع الوثائق والمستندات المتعلقة بالدراسة، وأسلوب الملاحظة من خلال الإحتكاك مع الموظفين بقسم التدقيق ، والمقابلة الشخصية مع رئيس قسم التدقيق بالمؤسسة بحيث تعتبر أنسب الأدوات وأكثرها ملائمة لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة.

المطلب الأول: واقع نظام التدقيق المحاسبي في المؤسسة

في هذا المطلب سنتطرق الى واقع نظام التدقيق المحاسبي بمؤسسة الاسمنت للمتيجة وتطوره التاريخي

أولا- مراحل تطور الأدوات المحاسبية المستعملة في التدقيق المحاسبي في مؤسسة الإسمنت لمتيجة :

لقد مرت شركة الإسمنت لمتيجة (SCMI) بعدة تحولات في مجال إستعمال البرامج المعلوماتية وذلك لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي وكذلك رفع القدرة على

المنافسة، فالشركة التي ليس لها برامج معلوماتية متطورة حديثة على مستوى التدقيق تصعب عليها مأمورية إتخاذ القرارات، حيث قامت الشركة بالإستثمار في إستعمال الحواسيب والبرامج المعلوماتية من أجل تسهيل عملية معالجة المعلومات وإتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

01- المرحلة من 2004 إلى غاية 2012:

في بداية الأمر، منذ سنة 2004 قامت الشركة بإستعمال برنامج معلوماتي يسمى (VISUEL COMPTA) على مستوى مديرية المحاسبة والمالية، ومع بداية عام 2010 ودخول النظام المحاسبي المالي (SCF) حيز التنفيذ ليصبح النظام المحاسبي الجزائري يسير وفق النظم العالمية تمهيدا لدخول الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، إنتقلت الشركة إلى برنامج معلوماتي آخر يسمى (DLG) ، حيث يسمح هذا البرنامج بالإحتفاظ بأرقام حسابات المخطط الوطني المحاسبي (PCN) وكذا حسابات (SCF) في آن واحد كمرحلة إنتقالية بين النظامين.

02- إعتبارا من سنة 2012 إلى يومنا هذا:

في سنة 2012 خطت الشركة خطوة عملاقة في مجال البرامج المعلوماتية والتسيير ، حيث قامت بإقتناء أحدث الوسائل في معالجة المعلومات المحاسبية، والمتمثل في برنامج (ENTREPRISE RESSOURCE PLANNING) والذي يسمى إختصارا (ERP) ، وهو نظام معالجة آنية للمعلومات حديث ومتطور، متداخل ومتجانس يحتوي على عدة وحدات تصب جميعها في قاعدة بيانات موحدة ومشتركة (MASTER DATA)، صمم للتنسيق بين جميع الموارد والمعلومات والأنشطة اللازمة لإتمام الإجراءات العملية، من تصميم الشركة الأمريكية (ORACLE JD EDWARDS ENTREPRISE) .

02-01- المراحل التي مر عليها مشروع (ERP):

أ- تحليل وتدقيق الحسابات: قام أعضاء المشروع بغربلة وتحليل جميع حسابات الشركة (من الصنف 01 إلى 07) وذلك من أجل صبها في البرنامج المعلوماتي الجديد طبقا للميزانية المحاسبية لسنة 2012

ب- المعالجة الشبه آلية للمعلومات: قامت إدارة المحاسبة والمالية بمعالجة جميع الفواتير ولمدة ثلاثة أشهر، توج ذلك إعلان أعضاء المشروع عن إدخال وحدة المالية (MODULE FINANCE) بطريقة آلية داخل النظام الجديد.

إمتدت العملية لمرحلة قاربت تسعة (09) أشهر ، تم خلالها إدخال الوحدات التالية :

- في 2013 /01/01 تم إدخال وحدة المشتريات (MODULE ACHAT)
- في 2014 /01/01 تم إدخال الوحدة التجارية (MODULE COMMERCIAL)
- في 2015 /01/01 تم إدخال وحدة الموارد البشرية (MODULE RH)

وهكذا تم إدخال جميع مصالح الشركة، ليتم إستخراج المعلومة المحينة في الوقت المناسبا وبالسرعة المطلوبة مع إحترام قواعد الشفافية والمراقبة.

ولا تزال المؤسسة الى الآن تعمل على تطوير الأنظمة المعلوماتية بالمؤسسة بما يتناسب مع متطلبات الوقت الراهن .

ثانيا : أهم نتائج الملاحظة

باعتبار أن المؤسسة رائدة في مجالها وتعتمد على مجموعة من المدققين يرتبطون بصفة مباشرة مع جميع الاقسام والادرات بنظام معلومات رقمي ، قمنا بالذهاب عدة مرات لمشاهدة سير

عمل المدققين وعلاقتهم بباقي المصالح و الأثر الذي يتركونهم عليهم، ومن بين النقاط الرئيسية التي تمت ملاحظتها هي :

- تملك وظيفة التدقيق مكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فالمدقق له صلة مباشرة مع المدير العام والإدارة العليا مما يجعلها في إتصال دائم معها، كما يتصل مع باقي المصالح الأخرى، كل هذا يدل على اطلاعه على كل المعاملات في المؤسسة.
- يعتبر المدقق مستقل في مهامه عن جميع المصالح الأخرى بحيث لاحظنا وجود نوع من الصرامة المطبقة من طرف المدقق ، وهو ما يدل على أنه يقوم بأداء وظائفه وفقا للأسس اللازمة.
- توفر نظام معلومات محاسبي متطور يتمثل في تطبيق ERP تخطيط موارد المؤسسة، بحيث يعتمد عليه المدقق بنسبة كبيرة في أداء وظيفته.حيث لا يحتاج للتنقل الى جميع المصالح من اجل تدقيقها او مراجعة الاعمال التي يقومون بها ، فيكفيه الاطلاع على جميع المصالح وهو جالس بمكتبه .

المطلب الثاني : المقابلة الشخصية

تعد المقابلة من أهم الأدوات الشائعة الإستخدام لجمع المعلومات، حيث تمت المقابلة الشخصية مع مسؤول التدقيق بمؤسسة متيجة للإسمنت السيد نبيل عزوق والاستاذة محافظ الحسابات الطيب الزغيمي شهرزاد بما نهما يمثلان التدقيق المحاسبي بجانبيه الداخلي والخارجي ، لطرح مجموعة من الأسئلة قصد الحصول على إجابات دقيقة بما يتوافق مع الإشكالية المطروحة وما ينطوي تحتها من أسئلة فرعية، حيث قسمنا الاسئلة الى مجموعتين ،المجموعة الاولى وتخص التدقيق الداخلي والمجموعة الثانية التدقيق الخارجي و رتبنا الأسئلة حسب النسق التالي

المجموعة الاولى :

س 1: ماهي الوظيفة الاساسية لقسم التدقيق ؟

س 2: هل يتم بدء عملية التدقيق دون إعلام الجهة المدققه؟

س 3: ماهي الاجراءات التدقيق عند اكتشاف خطأ أو مشكلة ؟

س 4: من يقوم بوضع خطط لمعالجة المشاكل والاخطاء ؟

س5:هل يقوم المدقق بتقديم حلول في تقريره ؟

س6:ما هو انطباع العمال من مهنة التدقيق ؟

س7: ماهو موقف العاملين لتدقيق أعمالهم ؟

س 8: ماهي العلاقة التي تربط المدقق الداخلي بالازمات التي تمر على المؤسسة ؟

س09: هل يمكن ان نقول أن المدقق بمؤسسة المتيجة يتمتع باستقلالية كاملة ؟

المجموعة الثانية

س01: التدريب و التكوين المستمر لمدقق الحسابات

س02: توفير نطاق يسمح للمدقق القيام بعمله و يمكنه من الوصول إلى السجلات و الأشخاص و غير ذلك من الوسائل أثناء عمله

س03: كفاءة و فعالية الانسجام بين مختلف وظائف المؤسسة

س04: تجنب مختلف أشكال الضغوطات التي تؤدي إلى انحرا ف مسار المدقق أثناء تأديته لمهامه

س05: عدم تحيز مدقق الحسابات و تجنبه لتضارب المصالح

س06: مراقبة مختلف المسؤوليات التي تم توزيعها على العمال وفق القانون الداخلي للمؤسسة

س07: الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسة

س08: التأثير على المردودية الاقتصادية فلمؤسسة

س09: إعطاء السلطة للمسئولين للقيام بواجباتهم بنزاهة .

س10: ضرورة الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة.

س11: التعريف أكثر بسياسات التحفيز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين.

س12: التعريف بالمخاطر المالية المتوقعة عن أداء المؤسسة

س13: تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تعكس أداء مجلس الإدارة.

س14: تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة.

س15: الحكم الموضوعي والمستقل مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات للأطراف ذات المصلحة

س16: توفير لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة.

المطلب الثالث : نتائج المقابلة الشخصية

من خلال المقابلة كانت الأسئلة و الأجوبة على النحو التالي :

ج 01: استنادا إلى نبيل عزوق ، وظيفة المدقق هي تطبيق السياسات والمبادئ والقوانين الداخلية والخارجية في جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، أي التأكد من أن العمليات التي تقوم بها المؤسسة تطابق القوانين المعمول بها في المؤسسة، مثالا على ذلك، مديرية المحاسبة والمالية لا تطبق قوانين المحاسبة في التسجيل، فيجب على المديرية اتباع القوانين المعمول بها، وقد أجاب أيضا أن هذا العمل يكون مقسما على فريق التدقيق لتحديد المسؤلية التي تقع على عاتق كل فرد في الفريق، ولكن يعمل الفريق مع بعضه البعض وكل شخص يقوم بكتابة تقريره، لتحديد المسؤولية.

ج 02: أجاب نبيل عزوق عملي هو التدقيق والجودة ولست ضابط أمن يأتي فجأة ليحاسب العاملين على مديرية التدقيق إعلام الجهة التي سيتم التدقيق فيها ،فإبلاغ الجهة المدققة لا يمنع من اكتشاف الأخطار، إلا في حالة التدقيق على المسئول بالصرف فلا يتم إعلامه.

ج 03 : استنادا الى نبيل عزوق عند وجود خطأ يخالف السياسات والقوانين المعمول بها في المؤسسة يتم كتابة جميع العمليات الخاطئة التي لا تتمشى مع القوانين وعرضها على المدير العام والذي يقوم بإرسال نسخة من تقرير المدقق الداخلي لتلك الدائرة والإتصال برئيس ذلك القسم لتحديد يوم يتم فيه غقد اجتماع مع المدقق الداخلي ومدير ذلك القسم ، وأثناء الإجتماع يتم إجبار تلك المصلحة على قبول الخطأ وبعد ذلك يقوم المدير العام بإعطاء مهلة قصيرة لمدير القسم ، وتحديد اجتماع أخر يتم فيه تحديد خطة مدروسة ومفصلة تشرح كيفية حل المشكلة .

ج 04: قسم التدقيق في المؤسسة لا يقوم بوضع خطط المعالجة للأخطاء، بل الجهة المرتكبة لذلك هي التي تضع برنامج مدروس وما على المدقق الا الموافقة .

ج 05 : أجاب نبيل عزوق : لايقدم المدقق حلولا في تقريره وإنما يقدم اقتراحات ،فعند تقديم الحل يكون ذلك اشبه بفرض قرار على وجوب القبام به من تلك المصلحة ،وهذا ليس من صلاحيات المدقق إنما من صلاحيات الإدارة ، فهي التي تقدم الحلول وتصدر القرارات ،وذكر أن مهمة المدقق هي البحث عن الخلل أو المشكلة ، ثم وضع النصائح والتوصيات ،وترك الباقي للإدارة ،فهي من تقوم بوضع الحلول وإصدار القرارات ،كما أشار نبيل عزوق إلى ان ملاحظات المدقق ليس له أهمية بل يجب على المصلحة معالجة المشكل الذي تم تقديم ملاحظات بخصوصه من طرف المدقق ويجب أن لايتم تكرار ذلك الخطأ.

ج 06: هناك نوع من الخوف والتوجس لدى الدوائر المدقق فيها عند تواجد المدقق ،ولذلك على المدقق أن يكون متفهما ولطيفا وأن يظهر انطباعا جيدا مع تلك الدوائر ويسهل عملية التدقيق ،فمن الأفضل أن يكون الشخص المدقق مرتاحا وبعيدا عن التوتر والخوف ، ولكي يقدم المساعدة والمعلومات اللازمة ،حتى يتم جمع أكبر كم من المعلومات وإن وجدت مشكلة يقوم المدقق الداخلي بالتفاهم مع الجهة لكي يتم حل تلك المشكلة دون تصعيد المشكلة للإدارة .

ج 07 : من الصعب وجود شخص يقبل التدقيق في عمله لأنه يشعر ان المؤسسة لاتضغ الثقة في شخصه ،ولهذا يجب على ادارة التدقيق إعلام تلك المصلحة ويجب الإتفاق على وقت محدد يأتي فيه فريق التدقيق.

ج 08 :أدارة الأزمات ليست من من مسؤولية المدقق نولكن لديه الحق في النظر في تقييم الاجرارات المتبعة ،عن طريق تقديم النصح والمقترحات ،فيجب على مصلحة المحاسبة تقديم مخطط لمعالجة المشكلة ن وعلى المدقق أن يقوم بتقديم الإجراءات وتقديم النصائح .

ج 09: أجاب نبيل عزوق أنه يتمتع هو وفريقه بكامل الحرية والاستقلالية في عملهم ،حيث توفر لهم مؤسسة المتيجة مقر منفصل عن بقية الادارات لتجنب الظغط الناتج عن الاحتكاك مع بقية أفراد المؤسسة .كما تربطهم علاقة مباشرة مع المدير العام للمؤسسة .

وكانت أجوبة المجموعة الثانية الخاصة بالاستاذة محافظ الحسابات الطيب الزغيمي شهرزاد كالتالي :

ج01:التدريب والتكوين المستمر من الامور المهمة لمدقق الحسابات للاطلاع المستمر على القوانين والمناشير المنظمة لمهنة المحاسبة والسماح بالتمكن من احدث التقنيات المتعلقة بالمهنة.

ج02:توفير نطاق واسع من الوصل الى السجلات والوثائق يسمح لمدقق الحسابات بالعمل بأريحية كبيرة تمكنه من أداء واجباته بأكمل وجه .

ج03:الترابط جد مهم بين مختلف وظائف المؤسسة فلا يمكن أن تجد وظيفة مستقلة لذاتها عن بقية الوظائف .

ج04:لا يمكن للمدقق بأي شكل من الأشكال القيام بواجباته تحت ضغط مسلط عليه فلاستقلالية عامل مهم من العوامل التي تسمح له بالقيام بمهامه على أكمل وجه .

ج05:مدقق الحسابات رأيه محايد ولا يمكن بأي من الاحوال التحيز لأي جهة كانت .

ج06:مدقق الحسابات من صلاحياته تقييم مراقبة المسؤوليات الممنوحة للعمال وفق القانون الداخلي للمؤسسة وإبداء الرأي حول ذلك .

ج07 :مدقق الحسابات يعمل بشكل كبير على الحد من الفساد المالي داخل المؤسسة من خلال مراقبته لمختلف العمليات المالية داخل المؤسسة .

ج08: ان شعور العمال والموظفين بأن العمليات التي يقومون بها سيتم تدقيقها يشعرهم بقدر كبير من المسؤولية لأداء واجباتهم بأكبر قدر من المردودية .

ج09:لا علاقة للمدقق بتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسة .

ج 10:المدقق مجبر و مسؤول عن الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة للجهات المختصة .

ج11:التأكد من عدم مخالفة سياسات التحفيز والمكافأت الخاصة بأعضاء مجلس الادارة والمديرين الاساسين للقانون سواء التجاري أو قانون الداخلي للمؤسسة .

ج12:يجب أن يقدم المدقق تقرير شامل يبين فيه المخاطر التي تواجه المؤسسة سواء مخاطر داخلية أو مخاطر الخارجية .

ج13:كما يجب أ يقدم في تقريه صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تعكس أداء مجلس الإدارة .

ج14:بالطبع فمن المهام تمكين مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية عن أداء مجلس الإدارة .

ج15:طبعا يجب على المدقق الحكم الموضوعي والمستقل مع تحديد الوقت المناسب لإتاحة المعلومات للأطراف ذات المصلحة في الوقت المناسب .

ج16:يجب توفير المعلومات الضرورية لأعضاء مجلس وتسهيل الوصول إليها في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم بصورة صحيحة .

المطلب الرابع :نقاط القوة ونقاط الضعف

من خلال الملاحظة والمقابلة الشخصية مع مسؤول التدقيق الداخلي بمؤسسة المتيجة السيد نبيل عزوق والسيدة محافظ الحسابات الطيب الزغيمي شهرزاد نلاحظ أن التدقيق المحاسبي في المؤسسة يحتوي على نقاط قوة ،بينما يعاني من نقائص يمكن تلخيصها فيما يلي :

الفرع الأول :نقاط القوة

من خلال الدراسة التي قمنا بها ،نستنتج النقاط التالية :

-استقلالية وظيفة التدقيق عن باقي الوظائف في المؤسسة .

-هناك تنظيم محكم للقيام بعملية التدقيق في المؤسسة .

-استعمال برمجيات الاعلام الالي من أجل تسهيل عملية التدقيق وعدم الحاجة للتنقل لكل قسم عن حدى من اجلع تدقيقه .

- ابلاغ جميع الاقسام بالأخطاء أو التجاوزات الواقعة في تلك الأقسام بتاريخ وقوعها وذلك راجع للتدقيق الفوري لجميع العمليات بعد وقوعها .

الفرع الثاني :نقاط الضعف

- ضعف العلاقات غير رسمية بين العمال مما يجعل معالجة الاخطاء يتم دائما وفق القنوات الرسمية .
- جهل معظم العمال بالأقسام المالية بأهمية عملية التدقيق والمسؤولية الملقات علة عاتق المدقق.
- عدم الاطلاع على التقارير سواء من المدقق الخارجي أو الداخلي مما يترتب عنه تكرار الأخطاء .

خلاصة الفصل :

تم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري في أرض الواقع من خلال التعرف على واقع التدقيق المحاسبي في مؤسسة الإسمنت للمتيجة ومدى تأثيره على أداء بقية الوظائف المالية ،وذلك بإستخدام المقابلة الشخصية لكلا طرفي التدقيق من مسؤول التدقيق الداخلي السيد نبيل عزوق ومحافظ حسابات يمثل التدقيق الخارجي للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية.

ودلت النتائج على مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الوظائف المالية من خلال ما يوفره من معلومات وتقارير تدعم العمل الرقابي، بالإضافة إلى أنه يعتبر أهم مورد لتزويد الادارة العامة أو مجلس الادارة بمختلف البيانات المالية والمحاسبية الخاصة بأقسام المؤسسة ككل، والتي تعتبر بدورها العنصر الرئيسي للقوائم المالية وخاصة التقارير التي يوفرها وأهمها تقرير المركز المالي و تقرير الدخل وتقارير التدفقات النقدية حسب إجابات المستجوبين.

خـاتمـــــــة

خاتمة :

من خلال تناولنا لموضوع أثر التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية ، فقد قمنا بدراسة وتحليل أهم جوانب الإطار النظري للتدقيق المحاسبي حيث وضحنا فيه مختلف المفاهيم الأساسية حول التدقيق محاسبي ، محافظ الحسابات ، من حيث مفهومه وأهدافه وخصائصه، مع التطرق إلى كيفية تعيينه والمسؤلياته الادارية والجزائية ، وما مدى تأثير الإستقلالية عليه.

أما بالنسبة إلى المؤسسة العمومية فقد تطرقنا إلى مفاهيم عامة وتعريفاتها ، مع المرور بنبذة تاريخية عنها، ثم التطرق إلى أهدافها وخصائصها.

أما الجزء التطبيقي والذي يتمثل في دراسة ميدانية حول الموضوع، قمنا بتقديم شامل لمؤسسة الإسمنت للمتيجة من خلال التعريف بها وبنشاتها وأساليب و طرق عملها، بالإضافة الى عرض و تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة،كما قمنا بإجراء مقابلات مع رئيس قسم التدقيق ، بغية التعرف على واقع نظام التدقيق المحاسبي بالمؤسسة وأهم المعلومات حول إستعمالاته في أداء وظيفة رقابة ، إضافة إلى هذا قمنا بمقابلة مع الاستاذة محافظ الحسابات الطيب الزغيمي شهرزاد لدراسة التدقيق من الجانب الخارجي ، وهذا لغرض التأكد من مدى صدق الفرضيات ومدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين أداء المالي للمؤسسة ، والذي على أساسه قمنا بتقديم مجموعة من النتائج و الإقتراحات.

نتائج الدراسة:

تتلخص أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- يتمتع التدقيق المحاسبي بأهمية بالغة داخل المؤسسة حيث أنه يقوم بتوفير المعلومة المناسبة في الوقت المناسب وبالشكل المناسب للأطراف ذات العلاقة؛
- التدقيق المحاسبي جزء لا يتجزأ من تركيبة المؤسسة؛ و هو أحد أهم النظم الفرعية في المؤسسة الاقتصادية لما يوفر من معلومات مالية ومحاسبية تساعد في عملية الرقابة.
- كفاءة تدقيق المحاسبي تعطي معلومات مالية و محاسبية ذات جودة عالية.
- التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة لما تقدمه من خدمات وحماية لمختلف أصول المؤسسة من الإنحرافات والأخطاء؛
- يجب أن يتمتع مدقق الحسابات بكفاءة وخبرات علمية وعملية ومقومات شخصية تساعده على أداء عمله بالطريقة التي تؤدي إلى إكتشاف الإنحرافات والأخطاء.

نتائج الدراسة التطبيقية:

- تعتمد مؤسسة الإسمنت للمتيجة على قسم تدقيق متطور ومنفصل عن بقية أقسام المؤسسة يضمن تفعيل عملية الرقابة واتخاذ القرار؛
- مدقق الحسابات يتمتع بإستقلال كامل داخل المؤسسة تسمح له القيام بمهامه بكل راحة؛
- يساهم التدقيق في السماح للإدارة العليا بالإطلاع على جميع الوظائف المالية الأخرى في المؤسسة، من خلال التقارير الدورية التي ترفع للإدارة فيها؛

إختبار صحة الفرضيات:

بناءا على النتائج السابقة تم التوصل والتحقق من إختبار صحة الفرضيات التي تمت صياغتها في بداية البحث:

الفرضية الأولى: بينت الدراسة النظرية والتطبيقية صحة الفرضية التالية **{ وظيفة التدقيق المحسبي لها أهمية في مؤسسة المتيجة الوسط .البليدة.}** ،حيث تولي المؤسسة المتيحة للأسمنت

أهمية بالغة لوظيفة التدقيق وتعطيها كل الرعاية والإحاطة من قبل الإدارة العليا .من توفير مقر منفصل عن بقية الأقسام في المؤسسة الى سهولة الوصول الى المعلومات بتوفير نظام معلومات محاسبي متطور .

الفرضية الثانية: أكدت الدراسة النظرية و التطبيقية صحة النظرية التي تقول انه { **يرتبط تأثير وظيفة التدقيق الداخلي بمدى فعاليتها وأهميتها في مؤسسة المتيجة الوسط .البليدة .** } أنه كلما كانت وظيفة التدقيق المحاسبي فعالة وتلعب دور مهم في الحياة اليومية للمؤسسة زاد تأثيرها ومردوديتها على مدى عمر المؤسسة .

الفرضية الثالثة: أكدت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية التي تقول انه { **يلعب التدقيق الخارجي (محافظ الحسابات)دور المكمل والمتمم لعملية التدقيق الداخلي بمؤسسة المتيجة الوسط.البليدة.** }، حيث أن قسم التدقيق بمؤسسة الإسمنت للمتيجة والإدارة العليا ممثلتا في مجلس الادراة يعتمد على التقارير الصادرة عن محافظ الحسابات لتجنب الازدواجية في الآراء ، حيث أن محافظ الحسابات له الرأي النهائي والأكثر موثوقية لدى الادراة العليا .

اقتراحات :

يقترح الطالبان ما يلي:

- الإهتمام بمواكبة أحدث الاصدرات الخاصة بمعايير التدقيق سواء الدولية أو الوطنية والعمل على تطبيقها بما ينعكس إيجابا على مصداقية القوائم المالية لمؤسسة المتيجة.
- من الضروري أيضا أن يدرك مسؤولي المؤسسة الأهمية البالغة التي يكتسيها التدقيق المحاسبي خاصة في الوقت الراهن ، وضرورة التكوين المستمر للعنصر البشري.
- الإهتمام بمتابعة أية ملاحظات صادرة عن قسم التدقيق والعمل على التعجيل في معالجتها.
- ضرورة الإهتمام بتطبيق التوصيات الصادرة عن محافظ الحسابات لتجنب التكرار وتحقيق مردودية أكبر.
- يجب أن يكون مدقق الحسابات ذو خبرة و دراية بجميع وظائف المالية للمؤسسة للقيام بدوره الرقابي لمساعدة الإدارة العليا على إتخاذ القرارات والتدابير اللازمة في أسرع وقت وعدم الإنتظار إلى غاية الإجتماعات الدورية لتصحيح الإنحرافات.

أفاق الدراسة:

تناولت الدراسة التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية، و مما لا شك فيه أن بحثنا ليس كافيا و كاملا للموضوع محل الدراسة و لهذا نتمنى أن يكون بحثنا جهدا موفقا وبذرة نضعها في أيدي من يرغب في هذا المجال.

ويمكن إقتراح مواضيع يمكن إعتمادها كأبحاث للتوسع :

- أثر التدقيق المحاسبي النتيجة النهائية للمؤسسة .
- التدقيق المالي والمحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- دور التدقيق المحاسبي في تحسين إتخاذ القرارات.

قائمــة المراجــع

1.

1

الجامعيه، الجزائر، الطبعه الثانيا

02- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة لمنشر وتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثانية، 2009

03- محمد أمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر".

04- سمير الصبان و د .عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005.
05- د .رأفت سلامة محمود و د .أحمد يوسف كلبونة و د .عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي ، دار المسيرة لمنشر وتوزيع، عمان -الأردن،2011.
06- د .سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع عمان الأردن ، 2010 ،.
07- د .نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ،الأردن 2009.
08- د .أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلي التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ،الأردن ،2005.
09- خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات دار وائل للنشر ةالتوزيع عمان الاردن الطبعة الثانية 2004 .
10- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية –دار وائل للطباعة والنشر ،عمان الاردن 1999-2000 الطبعة الاولى .
11- علي معطي الله حسين شريخ ،عن المهن الحرة ، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية ط 1، دار هومة ، الجزائر 2006.
12- علي خطار شنطاوي، نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية، دار الفكر للنشر والتوزيع، 1990.
13- خالد خليل الظاهر، القانون الإداري (دراسة مقارنة)، الكتاب الثاني، ط .1 دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان، 1997
14- ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، ط2 ، الجزائر، سنة 2007 .
15- هيام مروة، القانون الإداري الخاص، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع .
16- صموائيل عبود، اقتصاد المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982 .
17- عمار عوابدي، القانون الإداري، ج1 ، النظام الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 20085 .
18- خميس السيد إسماعيل، الإدارة العامة في الجزائر، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطبعة النهضة، القاهرة، 1975 .
19- الميثاق الوطني الصادر عام 1986 .
20- محمد ابراهيم عبيدات وفايز الزغبي أساسيات الادارة الحديثة ،دار النشر والتوزيع عمان الأردن1997.
21- اسماعيل عرباجي اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الأولى الجزائر1997 .

22- عرباجي إسماعيل ،إقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجزائرية الطبعة الأولى الجزائر 1996..
23- كمال المغربي أساسيات في الإدارة ،دار الفكر للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 1995.
24- كامل الدغربي ،أساسيات في الإدارة ،دار الفكر للنشر والتوزيع الطبعة الأولى .
25- محمد الصغير بعلي ، القانون الإداري ،دار العلوم للنشر والتوزيع الحجار،عنابه .

2-أطروحات ورسائل جامعية وصحف رسمية :

م01- حمد أمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، جامعة الجزائر 3 ، كمية العلوم الاقتصادية وعموم التسيير، قسم العموم التجارية، 2011 .
02- ميلود عزوز،" دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955 ، كمية عموم التسيير والعموم الاقتصادية، قسم عموم التسيير، سكيكدة، الج ا زئر، 2007 .
03- ليلى ريمة هيدوب،" المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"، مذكرة ماستر(غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012 .
04- كمال بغداد " فقه النظام القانوني للمؤسسة العامة المهنية في الجزائر"، **مذكرة من أجل الحصول على شهادة** ا05 05 بوسنة بضرة،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح،مذكرة ماجيستَّير،جامعة سطيف، 2011
06-ضريفي نادية ،تسير المرفق العام والتحولات الجديدية ، مذكرة ماجيستير في الحقوق ، كلية الحقوق جامعة الجزائر سنة 2008،2007.
07- القانون 10-01 من المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
08- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات .

09- محي الدين محمود عمر،" مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة" ، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، المركز الجامع بالمدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008 .

الملحق رقم 01 قائمة المركز المالي للمؤسسة جانب الأصول SOCIETE DES CIMENTS DE LA MITIDJA S.C.M

R55BILANA Le, 20/02/2017 11:41:39 bilan actif

Exercice : 2016 Exercice : 2016

		Brut	Amort-Prov	Net	Net
Actif	Note	2016	2016	2016	2015
ACTIFS IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	4.1	140 851 897,07	36 872 006,62	103 979 890,45	297 260 314,93
Immobilisations corporelles					
Terrains	4.2	161 410 873,00		161 410 873,00	161 410 873,00
Bâtiments	4.3	4 652 544 162,96	4 130 934 207,14	521 609 955,82	508 806 102,92
Autres immobilisations corporelles	4.4	13 058 418 151,02	8 914 332 678,79	4 144 085 472,23	3 829 694 996,34
Immobilisations en concession		227 097 000,00	24 461 637,92	202 635 362,08	
Immobilisations encours	05	1 751 858 139,60		1 751 858 139,60	1 699 228 764,13
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Autres titres Immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	06	43 209 370,80	392 500,00	42 816 870,80	51 860 841,73
Impôts différés actif	07	295 275 102,26		295 275 102,26	318 421 272,19
		20 330 664 696,71	13 106 993 030,47	7 223 671 666,24	6 866 683 165,24
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks er encours	08	2 890 631 713,75	608 079 963,11	2 282 551 750,64	1 920 848 458,38
Créances et emplois assimilés		605 798 283,86	11 278 668,45	3 434 854 325,62	611 515 658,15
Clients	09	49 336 662,77	10 825 798,45	38 510 864,32	59 438 661,45
Autres Débiteurs	10	133 056 935,09	452 870,00	132 604 065,09	209 948 587,11
Impôts	11	423 404 686,00		423 404 686,00	342 128 409,59
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	12	2 840 334 710,21		2 840 334 710,21	2 633 891 228,65

TOTAL ACTIF COURANT		6 336 764 707,82	619 358 631,56	5 717 406 076,26	5 166 255 345,18
TOTAL GENERAL ACTIF		26 667 429 404,53	13 726 351 662,03	12 941 077 742,50	12 032 938 510.47

الملحق رقم 02 قائمة المركز المالي لمؤسسة الاسمنت لمتيجة جانب الخصوم

SOCIETE DES CIMENTS DE LA MITIDJA S.C.M
Le, 20/02/2017 11:41:50 bilan passif
Bilan Passif Exercice : 2016

PASSIF	Note	Exercice 2016	Exercice 2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitation)		1 400 000 000,00	1 400 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées(1))		3 193 182 273,83	2 051 086 574,44
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		1 806 793 940,51	1 526 995 699,39
Autres capitaux propres- Report à nouveau			
Part de la société consolidé (1)			
Part de mimoritaires (1)			
Total		6 399 976 214,34	4 978 082 273,83
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 889 682 935,94	1 068 592 087,88
Impôts (dfférés et provisionnés)		72 453 059,00	72 453 059,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		763 666 605,66	721 331 094,19
TOTAL PASSIF NON COURANTS II		2 725 802 600,60	1 862 376 241,07
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 144 088 565,32	1 452 707 958,76
Impôts		561 029 858,33	554 215 465,02
Autres dettes		2 098 509 905,79	3 176 492 651,40
Trésorerie Passif		11 670 598,12	9 063 920,34
TOTAL PASSIF COURANTS III		3 815 298 927,56	5 192 479 995,52
TOTAL GENERAL PASSIF		12 941 077 742,50	12 032 938 510,40

SOCIETE DES CIMENTS DE LA MITIDJA S.C.MI
ETATS FINANCIERS 2015 Flux de Trésorerie

Exercice Du : 01/01/2016 Au : 31/12/2016

	note	Exercice courant	Exercice précédent
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients	32	8 350 577 982,88	10 477 825 620,29
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	33	-7 067 220 802,07	-6 478 503 960,83
Intérêts et autres frais financiers payés	34	-69 589 307,26	-73 216 825,17
Impôts sur les résultats payés	35	-594 226 700,00	-511 051 477,00
Opérations en attente de classement (47)	36	32 745,00	-150 550,00
Comptes Financiers			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		619 573 918,55	3 414 902 807,29
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	37	9 223 026,82	24 602 563,15
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		628 796 945,37	3 439 505 370,44
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	38	-893 660 297,44	-1 358 755 493,67
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	39	0,00	27 168 130,01
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières	40	-15 702 510,30	-26 728 570,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	41	24 331 692,87	20 000 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers	42	14 049 500,22	24 719 137,16
Dividendes et goute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-870 981 614,651	-1 313 596 796,50
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées	43	-375 069 375,00	-248 056 688,00
Encaissements provenant d'emprunts	44	1 001 090 848,06	218 592 087,88
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-45	-180 000 000,00	-180 000 000,00
Subventions			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		446 021 473,06	-209 464 600,12
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		203 836 803,78	1 916 443 973,82
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		2.624 827 308,31	708 383 334,49
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		2 828 664 112,09	2 624 827 308,31
Variation de la trésorerie de la période		203 836 803,78	1 916 443 973,82
Rapprochement avec le résultat comptable Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie		-1 602 957 136,73	389 448 274,55

0,00

الملحق رقم 04 **قائمة الدخل لمؤسسة الاسمنت لمتيجة**

SOCIETE DES CIMENTS DE LA MITIDJA S.C.MI

R749111 16/02/2017 10:42:43 TCR état de résultat

Nom état : R_RESULTAT EXERCICE : 0 N° periode G/L :

LIGNE DESCRIPTION	Note	Exercice 2016	Exercice 2015	Variation
Ventes et produits annexes	21	- 7068 899 305 22	- 7855 865 234	786 965 929
Variation stocks produits finis et en cours	22	- 19 169 211	95 885 837	-115 055 048
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		- 7 088 068 516	- 7759 979 397	671 910 881
				-
Achats consommés	23	1679 013 915	2 133 902 868	-454 888 952
Services extérieurs et autres consommations	24	997 039 416	1 204 259 072	-207 219 656
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 676 053 331	3 338 161 940	-662 108 609
				-
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 4 412 015 185	- 4 421 817 457	9 802 272
Charges de personnel	**25**	1 372 713 587	1 552 708 265	-179 994 678
Impôts, taxes et versements assimilés	**26**	185 219 355	152 407 352	32 812 003
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 2 854 082 243	- 2 716 701 840	-137 380 403
Autres produits opérationnels	**27**	-46 066 587	- 66 218 778	20 152 192
Autres charges opérationnelles	**28**	34 013 163	19 093 506	14 919 657
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	**29**	596 382 026	809 621 345	-213 239 319
Reprise sur pertes de valeur et provisions	**30**	- 30 847 475	- 120 053 286	89 205 811
V- RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 300 601 116	- 2 074 259 053	226 342 062
Produits financiers		-20 204 437	-46 781 474	26 577 037
Charges financières		63 667 427	72 489 326	- 8 821 899
VI-RESULTAT FINANCIER	**31**	43 462 990	25 707 852	17 755 138
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 257 138 126	- 2 048 551 201	-208 586 924
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		394 954 980	470 449 647	- 75 494 668

Impôts différés Variations sur résultats ordinaires		23 146 170	- 24 264 239	47 410 409
Particip. des Travail.		32 243 035	75 370 093	- 43 127 058
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 7 185 187 015	- 7 993 032 935	807 845 920
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 378 393 075	6 466 037 236	- 1 087 644 162
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 806 793 941	- 1 526 995 699	- 279 798 241
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)				
Eléments extraordinaires (charges) (a préciser) Eléments extraordinaires (charges) (a préciser)				
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 806 793 941	- 1 526 995 699	- 279 798 242