جامعة الجيلالي بونعامة

خميس مليانة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم : المالية و المحاسبة

العنوان

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة - مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى -

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبة : بزغال حورية

أعضاء لجنة المناقشة :

أ. سفاحلو رشيد	رئيسا
أ. دحمان زناتي نبيلة	مشرفا
أ. دحمان عبد القادر	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

الاهـــــداء

بدانا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وهانحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الإيام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع.

وأمتنُّ لكل من كان له فضل في مسيرتي وساعدوني ولو باليسير

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشئ من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى "والدي العزيز".

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى "والدتي العزيزة".

إلى من أشد بهم أزري وأشركهم في أمري فكانوا نعم السند "إخوتي و أخواتي".

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكا تفنا يداً بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا إلى "شلة الضياع".

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى العبارات في العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام فكانوا رسلا للعلم و الأخلاق.

إلى جموع الأهل والأقارب و أخص بالذكر الكتاكيت "صبرينة-نور اليقين-أيوب سندالدين-جواد-جهاد-جمان-أروى".

أهدي مذكرة تخرجي.

و أخيرا

"الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات".

شكر

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله صلى الله عليه و سلم.

الحمد الله على إحسانه و الشكر له على توفيقه و امتنانه و نشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما لشأنه و نشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده و رسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه و على آله و أصحابه و أتباعه و سلم.

بعد شكر الله سبحانه و تعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع أتقدم بجزيل الشكر إلى الوالدين العزيزين الذين أعانوني و شجعوني على الإستمرار في مسيرة العلم و النجاح ، و إكمال الدراسة الجامعية و البحث.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى من شرفتني بإشرافها على مذكرة بحثي الأستاذة الدكتورة " نبيلة دحمان زناتي" التي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائها حقها بصبرها الكبير علي، ولتوجيهاتها العلمية التي لا تقدر بثمن.

ثم أزجي الشكر فائقه والثناء أجلّه إلى من كانوا رسلاً للعلم والأخلاق أساتذة مساري الدراسي بكل مستوياته و أخص بالذكر كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و على رأسهم الأستاذ "دحمان" الذي لم يبخلنا بنصائحه و توجيهاته.

كما أتوجه بخالص شكري و تقديري إلى أهلي و أفراد عائلتي وإلى صديقاتي رفيقات دربي و كل من ساندني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل.

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحاً ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين".

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ومعايير الأداء المهني في الج ا زئر، مهامه ومسؤولياته، ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث يعتبر فحص وتقييم هذا

النظام من أهم عمل محافظ الحسابات باعتبارها أدا ة للحفاظ على أموال وأصول المؤسسة، واكتشاف نقاط

القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية من واجبات محافظ الحسابات، باعتبار أن هذا النظام مرتبط بالاستقرار المنشأة وتطورها.

حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته، ثم نظام الرقابة الداخلية، أنواعها، وقمنا بإظهار العلاقة بين محافظ الحسابات وطريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وأخي ا ر قمنا بإجراء دراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات وتناولت مختلف الإجراءات التي يتبعها في طريقة التقييم.

وخلصت الدراسة إلى أنه بإمكان محافظ الحسابات اكتشاف نقاط القوة والضعف في هذا النظام، وله دور كبير في فحص دقة وجودة النظام، كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات تلبية لاحتياجات مستخدمي هذه القوائم.

الكلمات المفتاحية :التدقيق، محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

Abstract :

This study aims to know the governor of accounts and the conditions of practicing the profession
and professional performance standards in Algeria, his duties and responsibilities, and his role in
evaluating the internal control system of the institution, where the examination and evaluation of
this system is one of the most important work of the governor of accounts as a tool to preserve the funds and assets of the institution, The discovery of the strengths and weaknesses of the internal control system is the responsibility of the account portfolios, as this system is linked to
the stability and development of the enterprise.

The study dealt with the concept of account portfolios, functions and responsibilities, then the internal control system, its types, and we showed the relationship between the account portfolios and the method of evaluation of the internal control system, and finally we conducted
the field study in the office of the Governor of accounts and dealt with the various procedures that Followed in the evaluation method.

The study concluded that the account portfolios can discover the strengths and weaknesses of this system, and has a significant role in checking the accuracy and quality of the system, and
helps to improve the value of the financial statements of the organizations to meet the needs of
users of these lists.

ا **Keywords:** audit, account portfolios, internal control system.

الفهرس

الفهرس

المحتوى	الصفحة
الواجهة	
الشكر	
الإهداء	
ملخص	
الفهرس	VI
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VI
مقدمة	ب
الفصل الأول: الإطار العام لمحافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية	
تمهيد الفصل الأول	**2**
المبحث الأول: عموميات	**3**
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن محافظ الحسابات بالجزائر	**3**
المطلب الثاني: محافظ الحسابات	**4**
المطلب الثالث: ماهية نظام الرقابة الداخلية	**12**
المبحث الثاني: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية	**19**
المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات	**19**
المطلب الثاني: خطوات و أساليب (طرق) تقييم نظام الرقابة الداخلية	**20**
المطلب الثالث: تقرير الرقابة الذي يتم اعداده كجزء من عملية التدقيق	**23**
المبحث الثالث: عرض و تقديم دراسات سابقة	**24**
المطلب الأول: عرض الدراسات العربية	**24**
المطلب الثاني: دراسات أجنبية	**27**
المطلب الثالث: أوجه الاخلافات بين الدراسات السابقة و الالدراسة الحالية	**28**

خلاصة الفصل	**30**
الفصل الثاني: ميدانية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	
تمهيد الفصل	**32**
المبحث الأول : تقديم مكتب الدراسة لمحافظ الحسابات	**33**
المطلب الأول: تقديم المكتب	**33**
المطلب الثاني: خدمات محافظ الحسابات	**34**
المطلب الثالث: إجراءات محافظ الحسابات	**34**
المبحث الثاني: الطريقة المتبعة و أدوات الدراسة	**40**
المطلب الأول: طريقة الدراسة	**41**
المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة	**42**
المبحث الثالث: التحليل الاحصائي الاستدلالي	**45**
المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان	**45**
المطلب الثاني: مناقشة و تفسير النتائج	**60**
خلاصة الفصل	**63**
خاتمة	**56**
المراجع	**68**
الملاحق	

قائمة الجداول و الأشكال و الملاحق

قائمة الجداول و الاشكال

الرقـم	عنــوان الجــدول	الصفحة
01	مسؤوليات محافظ الحسابات .	11
02	الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الادارية	17
03	يوضح الاحصائيات الخاصة بالاستبيان	42
04	توضيح أوزان مقياس ليكارت الخماسي .	43
05	يوضح المتوسط الحسابي .	44
06	معامل ثبات الكلي للاستبيان .	44
07	توزيع العينة حسب الجنس .	45
08	توزيع العينة حسب السن .	46
09	توزيع العينة حسب المستوى العلمي .	46
10	توزيع العينة حسب المهنة .	47
11	توزيع العينة حسب الخبرة .	48
12	توزيع العينة حسب رأيهم حول محافظ الحسابات .	48
13	توزيع العينة حسب رأيهم حول نظام الرقابة الداخلية .	51
14	توزيع العينة حسب رأيهم حول تقييم نظام الرقابة الداخلية .	54
15	المتوسطات و الانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة.	59
16	الارتباط الخطي بين المتغير التابع و المتغير المستقل .	60
17	يوضح تحليل تباين خط الانحدار	61
18	يوضح قيم معاملات خط الانحدار	62

قائمة الأشكال

الرقـم	عنــوان الشكل	الصفحة
01	مهمة محافظ الحسابات .	8
02	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية .	22
03	هيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات .	33
04	نموذج الدراسة .	42

قائمة الملاحق

الرقـم	عنــوان الملـحق	الصفحة
01	تقرير مراجع الحسابات .	
02	تقرير الرقابة الداخلية .	
03	شهادة قبول الوكالة .	

مقدمة

توطئة :

إن المتتبع لمهنة محافظ الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها تطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ، ويرجع ذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي فني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة .

وفي سبيل وفاء الإدارة بمسؤولياتها اتجاه متعامليها وجب عليها وضع أنظمة تضمن لها حسن التسيير وفعالية نشاطاتها و الاهتمام بالعمليات و الاجراءات وعقلانية اختيار القرارات السليمة ، ولعل أهم هذه الأنظمة وأكثرها حيوية هو نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر خط الدفاع الأول وأحد الادوات الهامة لحماية أصولها المالية ، فهو بمثابة الخطة التنظيمية لجميع الطرق و الاجراءات التي تضعها للحفاظ على مواردها و ضمان دقة البيانات للحد من الأخطاء وحالات الغش و التلاعب ، ويساهم في تشجيع العمل بكفاءة وفعالية لحماية هذه الأصول و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية للمؤسسة .

حيث يشتمل نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الاسس المتمثلة في خطوات و طرق تسمح بوصف و تحليل الأساليب المعمول بها في تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية وصولا إلى نتائج سليمة .

و هذا التقييم يتطلب وجود محافظ حسابات يعمل على كشف ثغرات هذا النظام و تحديد نقاط القوة و الضعف اضافة الى التأكد من مخرجاته ومن عدم وجود اي اختراقات للقوانين و اللوائح الصادرة عنه و انما تطبيقها بما يتوافق مع مسؤولياته اتجاه نظام الرقابة الداخلية و الفهم الصحيح لمقوماته الاساسية.

و نظرا لأهمية العلاقة الموجودة بين محافظ الحسابات و مدى فعاليته و تأثيره على نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، ارتأيت إلى معالجة الامر من خلال الموضوع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية .

الاشكالية :

و للبحث في الموضوع يمكنني طرح الإشكالية الرئيسية كالأتي :

ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

الاسئلة الفرعية :

_ من هو محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة ؟

_ ما محتوى نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ؟

_ هل يؤثر محافظ الحسابات في تصحيح نظام الرقابة الداخلية ؟

الفرضيات:

و للإجابة على هذه الأسئلة وضعت الفرضيات كالأتي :

_ محافظ الحسابات هو شخص مهني قانوني يتمتع بالسلطة الكاملة في التدقيق للمؤسسة، حيث يضمن حماية لمواردها.

_ يعتبر نظام الرقابة الداخلية قاعدة بينية تحمي من احتمال وقوعها في الأخطاء و الغش ويتم تقييمه من خلال عدة طرق و اساليب معدة .

_ نعم يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين محافظ الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

مبررات اختيار الموضوع :

إن اختياري للموضوع يعود لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية .

الأسباب الموضوعية :

- ✓ أهمية الموضوع و ملائمته مع التخصص .
- ✓ أهمية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة و مواكبته للتغيرات .
- ✓ توضيح الإجراءات و الأساليب التي يعمل بها محافظ الحسابات لاستكمال نظام الرقابة الداخلية .

الأساليب الذاتية :

- ✓ قلة الدراسات لمثل هذه المواضيع .
- ✓ يندرج الموضوع ضمن تخصص محاسبة و التدقيق .
- ✓ الرغبة للتعرف على عمل محافظ الحسابات .
- ✓ الميول الشخصي لمهنة التدقيق اكتساب معارف جديدة , و نظرة شمولية حول نظام الرقابة الداخلية و طرق تقييمه بالمؤسسة .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في أنها تعمل على تبيان دور محافظ الحسابات و مساهمته في الحكم على مدى فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه للمؤسسة وفق طرق و أساليب و إجراءات تمكن من تحسين الأداء و شفافية تسييرها , كما تهدف الدراسة إلى إظهار العلاقة الموجودة بينهما .

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى مايلي :

_ الاهتمام بموضوع التدقيق بجانبيه العلمي و العملي من خلال التعرف على المبادئ الأساسية لعملية التدقيق التي تتم من طرف محافظ الحسابات الذي بدوره يهتم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

_ توضيح العلاقة الموجودة بين محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة .

_ إبراز مواطن القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية وفقا للإجراءات المعمول بها بالمؤسسة .

_ إبراز مراحل سير عملية التدقيق بالمؤسسة .

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في مايلي:

الحدود الموضوعية : تشتمل على المفاهيم الأساسية والعامة حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

الحدود الزمنية : تتعلق بفترة التربص و تتضمن دراسة وتحليل الوثائق الخاصة بمكتب محافظ الحسابات خلال الفترة الممتدة من 01 02 2020 إلى غاية 08 03 2020.

الحدود المكانية : مست الدراسة مكتب محافظ الحسابات بولاية عين الدفلى .

منهج الدراسة :

_ اعتمدت على المنهج الوصفي لسرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث بالنسبة للفصل الأول مستعينة بمراجع و مصادر علمية ذات علاقة مباشرة بالموضوع من كتب و مذكرات ...

_ كما قمت باستخدام المنهج الإحصائي و التحليل في الفصل الثاني معتمدتا على استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة النظرية و البرنامج الإحصائي **(SPSS23)**

صعوبات البحث :

من بين الصعوبات التي واجهتها في دراسة موضوعي مايلي :

_ قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر .

_ قلة المراجع في الموضوع .

_ عدم التجاوب من قبل مكاتب محافظ الحسابات بسبب انشغالاتهم .

_ عدم الجدية في ملأ الاستمارة من طرف الأشخاص المقدمة لهم .

_ انتشار فيروس كورونا صعب علينا كثيرا تقدم و تطوير البحث .

_ النقص الكبير في المراجع المرتبطة بشخص محافظ الحسابات (المدقق) حيث أن جل الكتب المتوفرة تتطرق للتدقيق بصفة عامة .

هيكل الدراسة :

للإجابة عن الإشكالية المطروحة و اختيار الفرضيات المطروحة تم تقسيم موضوعي إلى فصلين .

الفصل الأول : كان بعنوان الإطار النظري لدراسة الإطار العام لمحافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية حيث شمل ثلاثة مباحث , يتضمن المبحث الأول عموميات حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثاني فيتناول العلاقة بين محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية , فيما يتطرق المبحث الثالث إلى الدراسات السابقة لموضوع بحثي .

الفصل الثاني:

كان حول الإطار التطبيقي لدراسة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وقسم إلى ثلاثة مباحث , خصصت المبحث الأول للتعريف بمكتب محافظ الحسابات و الخدمات التي يقدمها , أما المبحث الثاني تمت فيه الإشارة إلى الطريقة المتبعة و أدوات الدراسة , أما المبحث الثالث فيحتوي التحليل الإحصائي للاستبيان .

الفصل الأول

الإطار

النظري

لدراسة

تمهيد :

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدامها ترتبط باستقراها وتطورها من واجبات محافظ الحسابات ، ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المؤسسة وخاصة أن هذه الأخيرة تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات ، لذا سأحاول التطرق في هذا الفصل الى تقييم الرقابة الداخلية وكيفية تنظيم هذه المهنة العريقة بتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة لها وكذا تحديد المسؤوليات و الاجراءات والخطوات اللازمة للخروج برأيه الفني المحايد والذي يعتبر جوهريا لمخرجات تقييم نظام الرقابة الداخلية على هذا الأساس تم تقسيم الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: عموميات ونظام الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني: العلاقات بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة والقيمة المضافة للبحث .

المبحث الأول : عموميات .

. إن مهنة التدقيق كسائر المهن التي اعتمدها المشرع الجزائري و حرص على تنظيمها بما يتماشى مع قواعد منظمة للسلوك المهني للعاملين بها وحرصهم الدائم على الالتزام بآداب و سلوك مهنة المدققين والمحاسبين عامة ومحافظي الحسابات خاصة .

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن محافظ الحسابات بالجزائر .

تعد مهنة مدقق الحسابات من المهن القديمة التي نظمها القانون الفرنسي الصادر عام 1867 ولكن مدقق الحسابات في ذلك الوقت لم يكن يتمتع بالاستقلالية ولا بسلطة الحقيقية ولا بالنفوذ حيث كان ينظر إليهم القانون على أنهم مجرد أتباع للجمعيات العمومية ، لا يتطلب منهم امتلاك مؤهلات علمية لممارسة مهمتهم وبصدور قانون 1966 صححت هذه الوضعية ومهد الطريق لمدققي الحسابات للقيام بمهامهم على أحسن وجه [1].

أولا : الفترة ما بين 1969 _ 1980 :

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969 ، حيث أشار الامر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها ، إذ نصت هذه المادة على أنه "يكلف وزير الدولة المكلف بتخطيط بتعين مدققي الحسابات للمؤسسة الوطنية والمنظمات العمومية حصصا من رأس مالها وذلك بقصد التأكد من السلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية لأصول والخصوم .

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب المالي وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية ، وحول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين :

المراقبين العامين للمالية _مراقبو المالية_ مفتشو المالية .

أوكلت للمدققين المهام التالية :.

المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية و مالية على السير بصفة مباشرة أو غير مباشرة .

. متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة .

[1] عمور عمورة ، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري ، دار المعرفة ، الجزائر ، سنة 2000 ، ص 199

. مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها .

ثانيا : الفترة ما بين 1988/1980

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط السير وغياب أصر التحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب السير المتبناة [1].

ثالثا : الفترة ما بعد الاصلاحات

إن تطور تدقيق الحسابات في الجرائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج والاحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الادارية والبيروقراطية المأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي ، إن هذا المشكل من التنظيم ضرورة التأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنها مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما سمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات [2].

المطلب الثاني : محافظ الحسابات

أولا : تعريف ، شروط ، موانع ، مهامه

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد التزام بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد ، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي[3]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رقم 43 المؤرخ في 1 مارس 1980 ، ص 15
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رقم 7 المؤرخ 2 فيفري 2011 ، ص 04
[3] شريفي عمر ، مسؤولية محافظ الحسابات ، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس و المغرب ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف 01 ، العدد 12 لسنة 2012 ص 94

ويعرف على أنه شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها[1].

وعرف القانون التجاري مدقق الحسابات في مادته 715 مكرر 4 على أنه :

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر مدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنين المسجلين على جدول المصف الوطني ، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء تدخل في التسيير ، في التدقيق في الدفاتر والأوراق المالية ، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها [2].

وحسب القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 : تنص المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ 29 جوان 2010 : " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[3] .

نستطيع تعريفه أيضا على أنه : " كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة ، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد [4].

شروطه :

نظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك يوضع شروط معينة سوى من الناحية التأهيل العلمي أو من ناحية الكفاءة المهنية أو الاخلاقية لممارسة المهنة حيث تنص المادة 08 من قانون 01/10 يجب أن تتوفر الشروط الاتية [5]:

. أن يكون جزائري الجنسية .

. أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمراجع الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها .

. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .

. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمدقق الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

[1] عبد العالي محمدي ، مداخلة ، دور محافظة الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الاداري ، الملتقى الوطني ، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري ، يوم 06 - 07 - 2012 ، جامعة محمد خيضر بسكرة

[2] مولود ديدان ، القانون التجاري ، دار بلقيس ، الجزائر ، سنة 2006 ص 222

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10 / 01 الصادر في 29 جوان 2010 ، العدد 42 المادة 22 ، ص 07

[4] DJEBARRA Abdelmadjid , Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientation économiques ecolesupérieure de commerce , Alger , 2001 , page 88

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رقم 42 ، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ص 05

. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 : " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد .

موانعه :

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي [1]:

. القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة

. القيام بأعمال تسير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الانابة عن الميرين .

. قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة .

. قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها .

. ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها .

. شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من إنهاء عهدته .

. زيادة على حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبعين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور و أتعاب أو امتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي الحسابات لدى الشركة أو الهيئة .

. يمنع من القيام بأي مهنة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

. يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب المهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصات القانونية .

. يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منع تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من الأشكال الاشهار لدى الجمهور .

ثانيا: مهامه

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 24 ، 23 من القانون 10 / 01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي [1]:

[1] المواد من 65 إلى 70 ، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المتعمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق لـ 11 جويلية 2010 ص 11

1 / يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة أو مطابقة لنتائج عمليات السنة الماضية وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .

2 / يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير ا

لتسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص .

3 / يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة أو مجلس المديرين أو المسير .

4 / يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

5 / يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

6 / المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة ، من حيث صحتها و انتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .

7 / يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

. تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

. تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

. تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

. تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

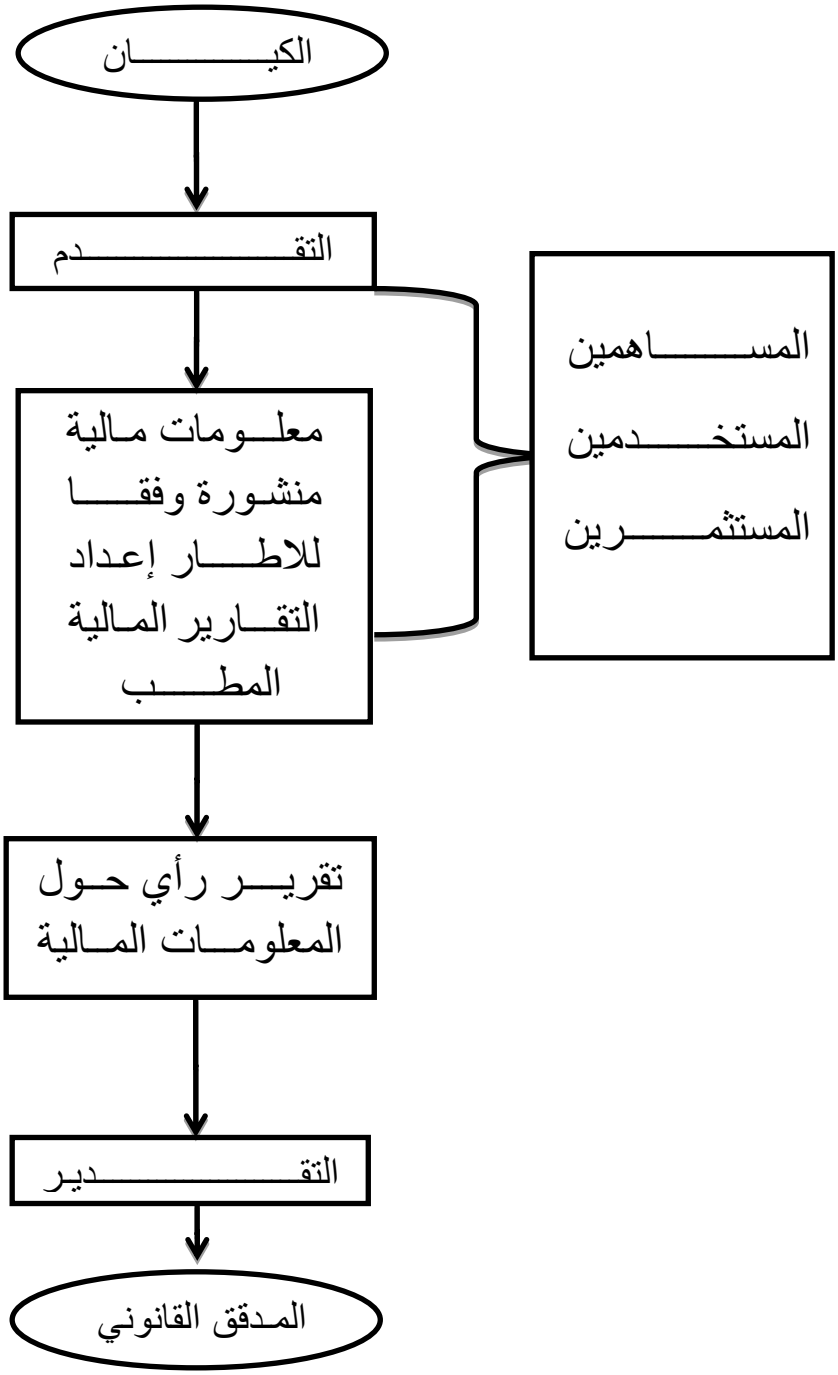
. تقرير خاص حول الرقابة الداخلية.

. تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

والشكل التالي يبين مهمة الحسابات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رقم 42 ، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، المادة 23 ص 07

الشكل رقم (1): مهمة محافظ الحسابات



Source : Mohamed Hamzaoui Audit , gestion des risquesdént reprise et contrôle , village mandial , 2006 , page 14

ثالثا : مسؤولياته

أثناء ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم قد يصدر منهم خطأ بقصد أو عن غير قصد و بالتالي يترتب عن مثل هذه الحالات مسؤوليات عدة نذكرها :

1 . مسؤولية فنية :

بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج " [1].

وهي التي تدخل في صميم عمله كمحافظ حسابات قانوني للمؤسسة و تتخلص في مجالين رئيسين هما[2] :

. مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الانظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم الاعمال و أنشطة المؤسسة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقا سليما .

. مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد و المبادئ المتعارف عليها بين المحاسبين و المقبولة قبولا عاما .

2 . مسؤولية أخلاقية :

وهي التي تتعلق بالإخلال بالأمانة والأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10 / 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في [3]:

. الانذار .

. التوبيخ .

. التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر .

. شطب اسمه من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

[1] إبراهيم منامة ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، 2015 / 2014 ص 28

[2] محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،(الاطار النظري ـ المعايير القاعد ـ مشاكل تدقيق العلمي) المكتب الجامعي الحديث ، الطبعة الأولى الاسكندرية مصر ، 2007 ، ص 65 ، 66

[3] إبراهيم منانة ، نفس المرجع السابق ، ص 29

ومن الأسباب التي يتحمل فيها محافظ الحسابات المسؤولية الاخلاقية هي[1] :

. اخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة .

. تقديم بيانات مظللة و غير حقيقية .

. اخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر .

. الاهمال أو التقاعس في أداء عمله .

. إذا أبدى رأيا معينا منافيا للحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين .

. إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها .

3 . مسؤولية مدنية :

تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي القصور تتعلق بعمله ومن أهمها ما يلي [2]:

. حالة إهمال محافظ الحسابات في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة .

. حالة وقوع محافظ الحسابات في بعض الأخطاء أثناء مراجعته .

. عدم قيامه أصلا بالمراجعة .

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الاهمال للمسؤولية حين يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين بالمؤسسة .

4 . مسؤولية جنائية :

جاء في نص المادة 62 من القانون 10 /01 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني " .

وتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الافعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي [3]:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ص10

[2] محمد السيد سرايا ، نفس المرجع ص 66 ، 67

[3] محمد بوتين التدقيق ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيقي ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر 2003 ص 53

. تآمر المراجع مع مجلس الادارة في مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة و المساهمين .

. إغفال المراجع وتغاظيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة و عدم اظهار تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الاطراف في الشركة .

. تآمر المراجع مع الادارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الاهمال في ادارة الشركة .

. الكذب في كتابة تقريره أو في الإدلاء شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط الشركة و مصالح المساهمين .

. ارتكاب الأخطاء و المخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المناقشة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا .

. عدم احترام السر المهني للعميل أو للشركة العميلة .

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المراجع للمسائلة الجنائية و اتخاذ الاجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات و التأكد من ارتكابها عن عمد من قبل المراجع أو عن إهمال جسيم .

حيث يوضح الشكل التالي مسؤوليات محافظ الحسابات .

الجدول رقم (1) : مسؤوليات محافظ الحسابات

	المسؤولية التأديبية	المسؤولية المدنية	المسؤولية الجنائية
الجهة المسؤولة على اقحام هذه المسؤولية	المجلس الوطني للمحاسبة اللجنة التأديبية	الجهة القضائية لدائرة الاختصاص	الجهة القضائية المختصة
طبيعة الخطأ	. مخالفة أو تقصير تقني . مخالفة القواعد الأخلاقية للمهنة .	الاخلال بالتزام قانوني أو تعاقدي المؤدى إلى إلحاق ضرر مادي بالغيرة .	التقصير في القيام بالالتزام قانوني.
العقوبات المقررة قانونا	الانذار . التوبيخ . التوقيف المؤقت لـ 6 أشهر أقصاها . الشطب من الجدول.	التعويض عن الضرر.	. إضافة إلى العقوبات التأديبية (لجنة التأديب) . . يمكن تسليط عقوبة الغرامة أو الحبس أو العقوبتين معا .
آلية حماية محافظ	الطعن أمام الجهة	الطعن أمام الجهة القضائية	الطعن أمام الجهة القضائية

الحسابات	القضائية المختصة	المختصة	المختصة

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على المواد 63-61-62 من قانون 10-01

المطلب الثالث : ماهية نظام الرقابة الداخلية

قبل أن يبدأ محافظ الحسابات بعملية التدقيق أي بإجراءات الفحص و الاختبار يجب أن يقوم بدراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في جميع نواحي النشاط لديها و للتعرف على نظام الرقابة الداخلية فقد تم تقسيم هذا المطلب إلى ما يلي مفهوم نظام الرقابة الداخلية ، خصائصه و أهدافه ، مقوماته و أنواعه ،و أخيرا اجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولا : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية منها ما يلي :

. تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم و الاجراءات و الطرق التي تتخذها الادارة لحماية أصول المؤسسة و لضمان دقة و سلامة البيانات المالية و زيادة درجة الاعتماد عليها ، وزيادة الكفاءة التشغيلية و ضمان الالتزام بسياسات الادارة و الموضوعة [1].

كما عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الامريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها " خطة التنظيم و كل الطرق و الاجراءات و الأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة و التي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة و ضمان الدقة و صحة المعلومات المحاسبية و زيارة درجة الاعتماد عليها و تحقيق الكفاءة التشغيلية و التحقق من التزام العاملين بالسياسات الادارية التي وضعتها [2].

نظام الرقابة الداخلية وفق المعيار دولي 400 هو " كافة السياسات و الاجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة و كفاءة للعمل ، و المتضمنة الالتزام بسياسات الادارة وحماية الاصول ومنع واكتشاف الغش و الخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب [3].

وعرف أيضا " نظام الرقابة الداخلية على أنه التخطيط التنظيم الاداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقياس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول ، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاءة الانتاجية و تشجيع سير الحسن للسياسات الادارية في طريقها المرسوم [4].

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) دار المسيرة الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن 2006 ص 206
[2] محمد السيد سرايا وآخرون الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني مراجعة الاصول طويلة الأجل قصيرة الأجل ، مراجعة الايرادات و المصروفات) دار التعليم الجامعي ، دون طبعة ، الاسكندرية مصر 2013 ص13
[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين " المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة المعيار رقم 400 ، 2003
[4] عبد الفتاح الصحن و نور ، الرقابة و الراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر بدون سنة ص 263

. نظام الرقابة الداخلية هو نظام الفحص الداخلي و التدقيق الداخلي المطبق من قبل المؤسسة ولتمكن إدارة المؤسسة من السيطرة على النشاطات التشغيلية و المالية والتي تكون من مسؤوليتها [1].

من خلال تعاريف السابقة يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية " على أنها " نظام الفحص و التدقيق الداخلي للمؤسسة الذي يضمن الحماية لأصولها و دفاترها المحاسبية المالية و الاعتماد على البيانات الواردة بهذه السجلات .

حيث يمكن تلخيص أهداف نظام الرقابة الداخلية كالتالي[2] :

1 . حماية أصول المؤسسة و طبيعة نشاطها .

2 . التأكد من دقة البيانات و تحديد درجة الاعتماد عليها في رسم السياسات قبل اتخاذ قرارات .

3 . الرقابة على استخدام الموارد المتاحة .

4 . حسن اختيار الافراد للوظائف التي يشتغلونها .

5 . تحديد الاجراءات التنفيذية بطريقة تصمن انسياب العمل .

6 . تشجيع الالتزام العاملين بتطبيق السياسات و الاجراءات التي تتضمنها لوائح ونظم العمل .

7 . رفع الكفاية الانتاجية لكافة عمليات المؤسسة بما يساعد على تحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة .

خصـائصـه :

هناك العديد من الخصائص و المتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم ، حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة و من ضمن هذه الخصائص ما يلي [3]:

الفعالية : يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد و متطور ، يقوم على اكتشاف الاخطاء و الانحرافات قبل وقوعها ، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها بالمستقبل .

الموضوعية : لاشك أن الادارة المالية ، تتضمن الكثير من العناصر البشرية ، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية .

[1] توفيق مصطفى أبو رقيبة ، عبد الهادي إسحاق المصري تدقيق و مراجعة الحسابات ، دار الكندي للنشر و التوزيع ، الأردن الطبعة الأولى 2014 ص 207

[2] أرشدي مكي رشيد ، مجلة بعنوان ، أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية (بحث تطبيقي في جامعة القادسية) ، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية ، العدد الرابع ، القادسية ، 2015 ص 220

[3] http://www.arabinternalauditors.com/vb/shwthread.php11/09/2020,13.30 p 4824

الدقة : يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات .

المرونة : حتى يكون النظام الرقابي ناجحا يجب أن تتوفر المرونة أي تكييف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم ، فنادرا ما تتشابه المشاعل و الأسباب و الانحرافات .

التوقيت المناسب : لابد من توافر نظام السليم بتلقي كافة المعلومات بالوقت المناسب وعليه يجب على القائمين بمختلف الانشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة للقائمين بإعداد التقارير .

التوفير في النفقات : الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة ، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة بها .

الاستمرارية و الملائمة : ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح ، مع حجم و طبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه .

التكامل : يشير التكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية .

ثانيا : المقومات و الأنواع

1 . مقوماته :

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يحتوي على العناصر الآتية [1]:

. وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات و المسؤوليات .

. وجود نظام مالي ملائم للعمليات و الأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود اجراءات واضحة .

. وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن مع القيام بالمهام و الوظائف و الواجبات لكل وحدة إدارية .

. وجود الشخص المناسب في المكان المناسب .

. وجود معايير واضحة لجودة الأداء .

. وجود نظام داخلي جيد ومتين على أساس مهني وفعال ومستقل .

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2009 ص 49 ، 48

2 . أنواعه :

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية :

1 . الرقابة المحاسبية : وهي رقابة مانعة في صيغتها، حيث أنها مجموعة إجراءات و مقاييس الرقابة و الأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات و الأخطاء في الإجراءات المحاسبية و اللوائح . لقد عرفت لجنة معايير التدقيق (SAS NO1) الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تهدف إلى حماية الأصول و التأكد من دقة البيانات المحاسبية .
نلاحظ من هذا التعريف أن الرقابة المحاسبية تتكون من الإجراءات التالية[1] :

. الإجراءات العامة للرقابة .

. إجراءات الرقابة على التطبيق .

نجد أن الرقابة الداخلية المحاسبية يمكن أن تسمى الرقابة الوقائية (المانعة) وذلك كونها تمكن من حماية الأصول و الموارد من سوء الاستخدام وكذلك التحقق من صحة الحسابات و مصداقيتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية . لذلك يتم نظام الرقابة المحاسبية لتوفير التأكد من :

. تنفيذ العمليات عن طريق تصريح عام من الإدارة .

. أن تسجيل العمليات كما يجب وذلك لتسهيل إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك لتسهيل المسائلة المحاسبية عند الأصول .

. أن لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح من الإدارة .

. أن تسجل العمليات كما يجب وذلك لتسهيل إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك لتسهيل المسائل المحاسبية عند الأصول .
. أن تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة و يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة عند عدم المطابقة .

. أن تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة و يجب اتخاذ الإجراءات المالية اللازمة عند المطابقة .

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 208

2 . الرقابة الإدارية :

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات و الأساليب و الطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و الالتزام بالسياسات الإدارية ، أي أن الهدف من الرقابة التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة و التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات التي وضعتها إدارة الشركة[1] .

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع و عنصرا رئيسيا من عناصرها ، وتهتم هذه الرقابة و تتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام أمثلا من ناحية و التحقق من مدى التزام المشروع و العاملين فيه بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية على السواء و المنطقة لأعمال و أنشطة المشروع من ناحية أخرى . (المقصود بذلك النظام و القوانين الداخلية في المشروع أو التي يتم وضعها على مستوى الدولة) ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة .

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية [2]:

1 . تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام و التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية ، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .

2 . وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها إجراءات و خطوات و بالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة .

3 . وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكوين هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية خاصة .

4 . وضع نظام خاص للسياسات و الاجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها .

5 . وضع نظام خاص لعلية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه وما يصل إليه من نتائج وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

3 . الضبط الداخلي :

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال ، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم

[1] عبد الفتاح صحن وآخرون ، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 17
[2] محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 81

العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات [1].

الجدول رقم (2) : الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

وجـه المقارنـــة	الرقـــابـــة المحـــاسبيـــة	الرقـــابـــة الإداريـــــة
الهدف من الرقابة	. حماية الأصول من السرقة و الضياع و الاختلاس وسوء الاستخدام . . التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم و التقارير المالية .	. التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية . . التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة .

المصدر : محمد السيد سرايا، و آخرون، الرقابة و المراجعة الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2013 ص17

ثالثا : إجراءات التقييم

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المتوخاة منه لذا وجب سن إجراءات من شأنها تدعيم مقوماتها الرئيسية ، و جاءت أيضا لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة ، ولذلك سوف نتناول في هذا المطلب ثلاثة إجراءات [2].

أولا : إجراءات تنظيمية و إدارية

وتشمل ما يلي :

. تحديد اختصاصات الإدارية و الأقسام .

. توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفذ شخص بعملية من البداية إلى النهاية .

. توزيع الواجبات بين الموظفون ليساعد على تحديد تبعية الخطأ .

. توزيع الواجبات بين الإدارة و الموظفين بحيث يتم فصل الوظائف التالية :

1 . وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة .

2 . وظائف الاحتفاظ بعهدة الأصول .

3 . وظيفة القيد و المحاسبة .

. تنظيم موظفي الأقسام بحث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة .

[1] عبد الفتاح الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة و المراجعة الداخلية الدار الجامعة ، دون طبعة الإسكندرية ، مصر 2004 ص 133 ، 134

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعودي صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، 2000 ، ص 106 ، 112

. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل .

. منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات .

. استخراج المستندات الأصل وعدة نسخ طبق الأصل وتوزيعها على الأقسام المعينة .

. محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر .

. ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة .

ثانيا : إجراءات محاسبية

. إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من الغش و الاحتيال .

. إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يمن معتمدا من الموظفين المسؤولين .

. استعمال الآلات الحسابية لسرعة ودقة المعلومات .

. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل المراجعة و حسابات المراقبة .

. إجراء مراقبات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة و الكشوف و السجلات الواردة من الداخل .

. القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و مطابقة ذلك للأرصدة الدفترية .

. عدم السماح لموظف مراقبة عمله .

ثالثا : إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري و التنظيمي و الإجراءات المتعلقة بالجانب المحاسبي نتناول في الفرع الأخير الإجراءات العامة المكملة لسابقتها .

. التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار .

. إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على :

1 . تحديد عدد العمليات .

2 . السرعة في البيانات .

3 . تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة .

4 . إمكانية الرجوع أو معالج المعطيات بسرعة .

وهناك إجراءات أخري تتمثل في :

. وضع نظام لمراقبة البريد الوارد و الصادر .

. استخدام وسيلة الرقابة الحدية .

. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات .

المبحث الثاني : علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية

إن تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق ونقطة البداية التي ينطلق منها محافظ الحسابات فهو يقوم بالفحص و التقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق المؤسسة للسياسات الإدارية الموضوعة ، وسأتطرق في هذا المبحث إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا الخطوات و طرق التقييم إضافة إلى تقرير المحافظ فيما يخص نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : مسؤولية محافظ الحسابات

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية و رقابة إدارية و ضبط الداخلي فإن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح كالتالي :

1. الرقابة الإدارية :

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقايس هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة ، وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق الذي يضعه المحافظ للسير على خطاه وعلى كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله ، ولكن إذا تبين للمحافظ في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على النتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الأنظمة و الوسائل و تقييمها [1].

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية) ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 1999 ، 2000 ص 173

2. الرقابة المحاسبية :

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن نظام الرقابة المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص ، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات جوهري في عملية التدقيق المرتقبة [1].

لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق ، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي و طريقة عمله و يجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم :

. طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة .

. كيف بدأت هذه المعاملات .

. السجلات المحاسبية المهمة و المستندات المساندة و الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .

. طريقة معالجة التقارير المحاسبية و المالية منذ نشوء المعاملات الهامة و الحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية .

ثالثا : نظام الضبط الداخلي

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص و تغيير أنظمة الضبط الداخلي ، و كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط و الرقابة على العمليات اليومية للمنشأة و الذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و الغش بسهولة ، وبما أن المحافظ الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء و الغش و الاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولا عن فحص نظام الضبط الداخلي[2].

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ص 216
[2] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ص 216

المطلب الثاني : خطوات و طرق التقييم

يمكن أن يقوم محافظ الحسابات بدارسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية [1]:

الخطوة الأولى : فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

يجب على محافظ الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي و أساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص داخل المؤسسة ، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية .

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المحافظ الاعتماد عليها في عملية التوقف.

الخطوة الثانية : تحديد مخاطر الرقابة

يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف و القوة ويجب تسجيلها و توثيقها وضمها لأوراق التدقيق ، كذلك يجب أن توفق مواطن الضعف و القوة فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر ، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق ، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة ، على المحافظ تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية .

الخطوة الثالثة : اختبارات الالتزام

تهدف إلى التحقيق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها ، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات و أساليب الرقابة [2]، حيث تهتم اختبارات الالتزام بثلاث عوامل من أساليب الرقابة :

. تكرار القيام بالإجراءات الرقابة الضرورية ، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما .

. جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع إجراء تنفيذ الرقابة ، فقد يكون من ضروري إنجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة .

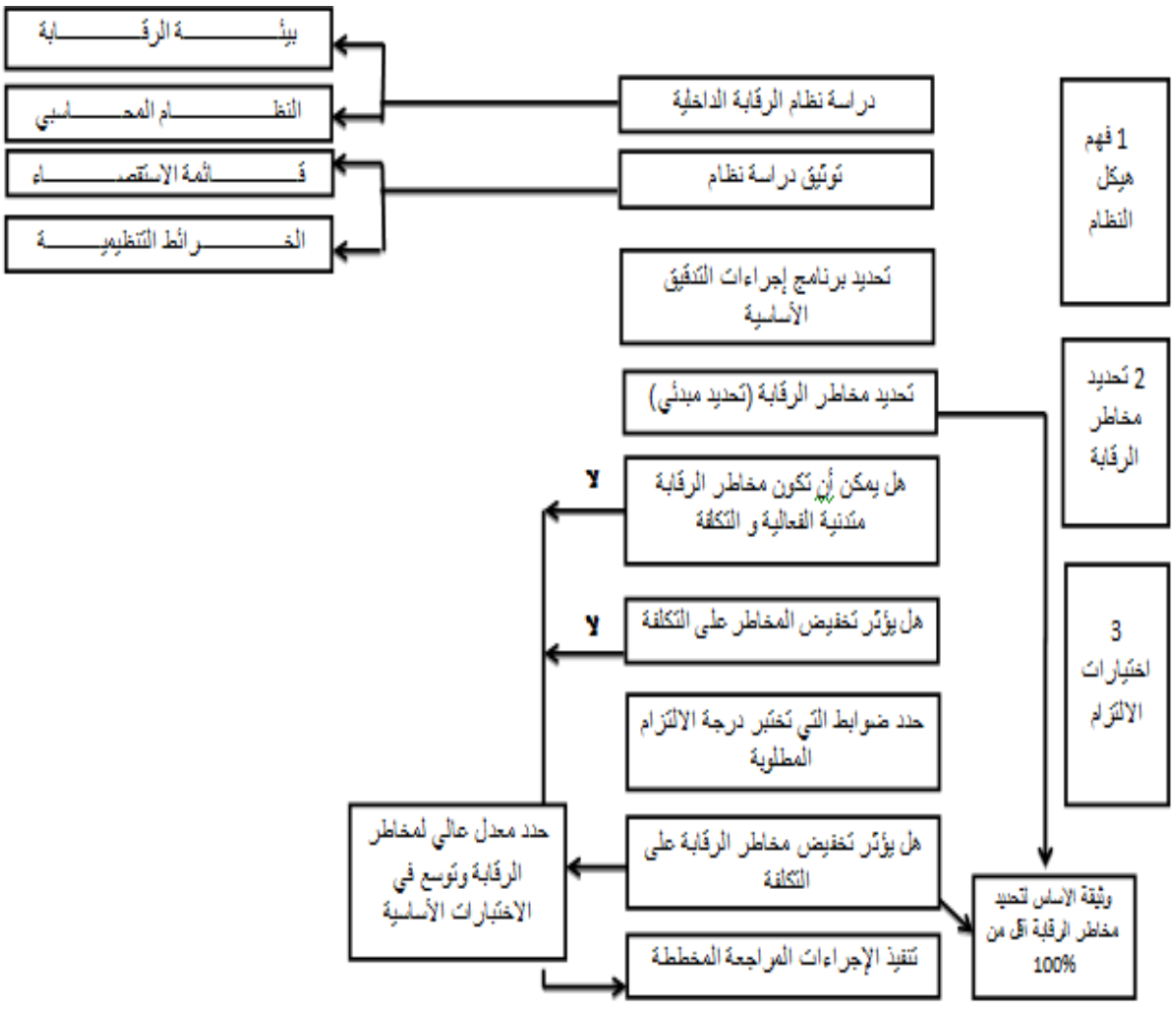
[1] غسان فلاح المطارنة ، ص 214 ، 215
[2] غسان فلاح المطارنة ، ص 215 ، 216

. الافراد الذين يقومون بإجراء الرقابة ، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة ، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات .

يجب على محافظ الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بالإجراءات الرقابة المؤيدة بالمستندات عن طريق أخذ عينة ، ومن الممكن أن تكون خطوات الالتزام بالإجراءات الرقابة على النحو التالي :

أن يتم تحديد أهداف التدقيق ، أن يتم تعريف و تحديد مجتمع الدراسة ، أن يحدد الصفات المراد اختيارها و الانحرافات عنها ، أن يتم تحديد حجم العينة ، أن يقوم باختيار العينة ، أن يتم فحص إجراءات الرقابة و الخطوة الأخيرة تقييم أدلة الاثبات[1] .

الشكل رقم (2): مراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح (المطارنة) تدقيق الحسابات المعاصر، ص217.

[1] غسان فلاح المطارنة ، ص 216

طرق التقييم

حتى يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة و مراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي ، وكذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش و الأخطاء و المخالفات أو لاكتشافها لذلك يمكن أن يستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي [1]:

الاستبيان :

تعتبر هذه طريقة قديمة ، وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة ويجب اختيار الأسئلة بعناية ، وتكون الاجابة على الأسئلة بنعم أو لا[2] .

المذكرة المكتوبة :

وتبعا لهذه الطريقة يقوم المحافظ بكتابة تقرير وصفي عن الاجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة ، وعن تدفق المعلومات و البيانات بين الأقسام أو وحدات النشاط المختلفة ، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين و العاملين [3].

خرائط التدفق :

هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال و الرموز التي تعبر منها عن جزء فإنها تعكس كل العمليات و التحركات و التدفقات [4].

فحص النظام المحاسبي :

يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية و المسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات كذلك المستندات و الدورة المستندية التي من خلالها يمكن الحكم على قوة أو وضعف نظام الرقابة [5].

[1] غسان فلاح المطارنة ، ص 218
[2] إدريس عبد السلام الشتوي ، مراجعة المعايير و إجراءات ، دار النهضة للصناعة و النشر بيروت ،1996 ص 66
[3] إدريس نفس المرجع ص 67
[4] عبد الفتاح الصحن ، وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية لطبع و النشر ، الاسكندرية ، مصر 1998 ، ص 95
[5] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، ص 221

المطلب الثالث : تقرير الرقابة الذي يتم إعداده كجزء من عملية التدقيق

ليس من صعب أن تخمن بالتقرير أشكالا كثيرة و مختلفة لما يشمله تقرير الرقابة الداخلية ، وفيما يلي المواضيع التي يحتويها هذا التقرير في المشروعات المعقدة ، التي لديها مجالات رقابة تحتاج إلى تقوية أو في المشروعات التي لا تتبع إجراءات الرقابية محددة [1].

. تسديدات النقدية بدون المستندات المؤيدة .

. اتمام البيع للعملاء دون اختبار حدود الائتمان .

. الاخفاق في إرسال قوائم حساب للعملاء دوريا .

. الاخفاق في حفظ قيود المخزون حسب الجرد الممر ، أو فقط السجلات المحاسبية غير الموثوق فيها .

. لا توجد تغطية تأمينية مناسبة .

. الاخفاق في الحصول على خصم الشراء .

. ازدواج سداد فواتير الشراء .

. عدم تحديد أسباب انحرافات التكاليف المعيارية .

. زيادة فروق اختبار التطابق بما يزيد عن الحد المعقول .

المبحث الثالث : عرض وتقديم دراسات سابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت فعالية نظام الرقابة الداخلية و أهميته بالمؤسسة و كذا الاهتمام بمحافظ الحسابات و مسؤولياته و مهامه خاصة فيما يرتكز حول علاقته بتقييم نظام الرقابة الداخلية . حيث قمت في هذا الجزء من الدراسة بمراجعة ما جاءت به الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع دراستي سواء بشكل مباشر وقد تم في هذا المبحث بعرض و مناقشة هذه دراسات التي استطعت الحصول عليها و التي هي ذات قيمته إضافية لموضوع دراسة الحالية ، فقمت بتقسيم دراسات السابقة إلى عربية وطنية و اجنبية ثم المقارنة بينها من خلال استخراج أوجه التشابه و الاختلاف .

[1] نسرين حشيشي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، غير منشورة ، قسم علوم التسيير ، بسكرة ، تدقيق محاسبي ، 2010 ، 2011 ص 57 ، 58

المطلب الأول : عرض الدراسات العربية

أولا : شريفي عمر ، مسؤولية محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سطيف 01 ، العدد 12 لسنة 2012 .

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه ، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس و المملكة المغربية .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها :

. مهنة محافظ الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات .

. جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاثة أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس و المملكة العربية ، وهي مسؤولية مدنية ، جزائية وانضباطية .

. ما هو معمول به فيما يخص المسؤولية المدنية و الانضباطية هو مشابه كثيرا لما هو معمول به في تونس و المملكة المغربية .

. فيم يخص المسؤولية الجزائية فنرى أن هناك بعض أوجه الاختلاف فيما يخص العقوبات المسلطة على محافظ الحسابات بين البلدان الثلاث ، ويرجع ذلك لاختلاف البيئة التي تمارس فيها المهنة .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات إلا أنها اقتصرت على دراسة وتحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط ، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

ثانيا : طيطوس فتحي ، محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد التاسع ، جوان 2013 .

هدفت هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري مع الحرص على أن يكون أدائها جيدا ، وتناولت كل من تعيين ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

ـ محافظ الحسابات هو عين السلطات العمومية المتمثلة أساس في شخص السيد وكيل الجمهورية على تصرفات المسيرين .

ـ يساهم محافظ الحسابات في ضمان حقوق الغير و الأقلية داخل الشركات .

تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لمضوع محافظ الحسابات الذي هو جزء من الدراسة الحالية .

ثالثا : دراسة حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات الدراسة الميدانية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، المجلد 24 ، العدد الأول 2018 .

هدفت هذه الدراية إلى التعرف على الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة و تؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها .

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وتمثلت في :

أن هناك مجموعة من الأنشطة يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية ، العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية بوصفها أهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة .

رابعا : رسالة دكتوراه مقدمة باللغة الأجنبية لشكرون مريم تحت إشراف بن ذيابدلة عبد السلام و ناصر دادي عدون ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ،2014/2013 ، بعنوان :

Le role de l’audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d’un échantillon d’entreprises algériennes .

تهدف هذه الرسالة إلى دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية تساهم في فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، و إلى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود مصلحة للتدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة يساهم في الرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية ، و الكشف عن القصور في النظام الرقابي .

خامسا : بوقاية زينب ، التدقيق الخارجي **و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2011 .**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، وهذا من خلال الاجابة على الاشكالية الرئيسية المطروحة وهذا باستخدام بعض الأدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية و الملاحظة و قائمة الاستقصاء .

لقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج نذكر أهمها :

أن عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة مصلحة مستقلة تقوم بالفحص الدوري لقوائمها المالية وكذا نشاطها من أجل وضع تقرير يحكم فيه على حالة المؤسسة ، أيضا وجدنا أن المراجعة الخارجية تعمل على اكتشاف نقاط القوة و الضعف تحديد المخاطر ومنها تقييم نظام الرقابة الداخلية .

سادسا : دراسة مريم عبد القوي ، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين و المهنيين لولاية الوادي مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014 .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وكذا إبراز منهجية سير عملية تنفيذ المراجعة الخارجية و تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية .

لقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

إن المراجعة الخارجية هي عملية هادفة حيث تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية لتأكد من سلامتها وفق لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال الرأي إلى أهداف معينة و كذا نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام بها المراجع يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات من شروط المهام الموكلة لمحافظ الحسابات أن لا يتدخل في التسيير .

سابعا: سالم رمزي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي رابح ورقلة 2015/2014 .

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة من خلال إبراز الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

خلصت الدراسة إلى :

ـ لمحافظ الحسابات حدود كبيرة ومهم في تقييم أداء وجود نظام الرقابة الداخلية .

ـ تعاون كل من المراجع الداخلي و الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يجعل منها أكثر كفاءة و مصداقية .

ـ التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية .

ثامنا : حشيشي نسرين ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية _ دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات _ ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص التدقيق المحاسبي ، العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر _ بسكرة _ 2012 .

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية مع بيان مدى مسؤوليته من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية .

وتم التوصل إلى النتائج التالية :

ـ يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام ، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة و الحصول على أجوبة عليها من خلال طرق و أساليب .

ـ إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف مشكلتها و أسبابها و طرق علاجها ، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها .

ـ ومن خلال دراسة لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات الذي يعتمد عليه من أجل إبداء رأيه المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية .

تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تعالج نفس الموضوع و لكن في مكانين مختلفين ، و ستحاول الدراسة الحالية مقارنة النتائج التي سيتم التوصل إليها مع نتائج هذه الدراسة .

المطلب الثاني : دراسات أجنبية

1. Douglas j.skinner, scientific articles , Audit quality and Auditor Reputation Ovidence 05 , 87 ,Universiti of chicago ,2012 ;from japan , journal of Accoenting and Auditing , N

تمحورت إشكالية الدراسة في : فيما تبرز أهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية ؟

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة الأحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبي و كذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية ؟ كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات و مستخدمي القوائم المالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات و إبعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات .

و لمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج التحليلي التجريبي حيث استخدم المنهاج التحليلي بغية دراسة الأحداث الأخيرة في اليابان حول سمعة المدققين و معرفة السياسات اللازمة للحصول على جودة عالية للتدقيق ، أما المنهج التجريبي فالغرض منه دراسة عينة إحصائية لمجموعة مؤسسات من أجل معالجة مشاكل الجودة في التدقيق وتما استخدامه في شكل استبيانات .

أهم النتائج المتوصل إليها هي أن تقييم أدلة المراجع أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة التدقيق المحاسبي و إعطاء الضمان و الثقة لمستخدمي القوائم المالية و كذا تتبع فرق التدقيق الخاص بالمؤسسة تساعد في الحفاظ على سمعة المدقق ، كما أن الاستعانة بالمؤسسات ذات مستوى عال من جودة التدقيق يمكننا من الاستفادة منها لتحديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي و كذا الحفاظ على سمعة مدقق الحسابات الذي يكتسب أهمية بالغة بالنسق للمؤسسة .

2. ALTAMONTESPRINGS, THE INSTITUTE : (TUCKER) OFFNTERAL AUDITORS, 2011 ANE-RISPRIMER

هدفت هذه الدراسة إلى بيان اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة في ضوء اهتمام المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA)أجريت الدراسة على عينة عشوائي من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة.

لقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات تؤثر على كل من مكونات الرقابة الداخلية وان تكنولوجيا المعلومات يتضمن رقابة داخلية خاصة بالحسابات الهامة وعلى المراجع ضرورة القيام بوصف خصائص الرقابة العامة و التطبيقية لما لها من أهميته في تنفيذ مهام عملية المراجعة.

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة و الجدول التالي يبين أوجه الاختلاف بين هذه الدراسات .

الجدول رقم (3) أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية :

المجال	الدراسات السابقة	الدراسات الحالية
الأهداف	إن أغلب هذه الدراسات هدفت إلى التعرف على مهنة محافظ الحسابات و تنظيمها بالجزائر وكذلك التركيز على التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلي .	هدفت الدراسة الحالية على التعرف على دور محافظ الحسابات في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية .
الموضوعات	ركزت الدراسات على الأسس النظرية و الجوانب العلمية في تدقيق الحسابات في تحليلها و تفسيرها .	ركزت الدراسة على بعض الأبعاد المتعلقة بمحافظ الحسابات فيما يخص مهامه و مسؤولياته وصولا إلى طرق وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة .
مجتمع الدراسة	تكون المجتمع من المدققين ، و المديرين و الماليين و المستثمرين ، ومراقبين ماليين و محاسبيين في المؤسسات المبحوث .	تكون المجتمع من مجموعة مهنيين (محافظ حسابات و عمال مكتبه ، مجموعة من مصالح المؤسسة الاقتصادية) وكذا أكاديميين (أساتذة التخصص محاسبة وتدقيق) .
المنهجية	دراسات وصفية و استكشافية ذات أسلوب تحليلي بحثت في تدقيق والمعلومات المحاسبية .	دراسة ميدانية بحثت في دور محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلي باستخدام المنهج الوصفي التحليلي و الإستدلال الاحصائي .
نوع المنظمات المبحوثة وبيئة الدراسة	تم إجراء الدراسات السابقة على مؤسسات من القطاع العام و الخاص وشركات المساهمة ، حيث أجريت في بيئات مختلفة شملة دولا محلية وعربيتا و أجنبية .	تم إجراء الدراسة الحالية على القطاع الخاص ، تم إجراءها وطنيا بهتب محافظ حسابات بولاية عين الدفلى .

المصدر: من اعداد الطالبة

خلاصة :

من خلال ما سبق اتضح ان مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتاكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية ، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة . وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية ، وأن يحترم أثناء تأدية مهامه المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه ، والوصول الى اقناع الاطراف المعنية بوضعية المؤسسة . وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالا يجب ان يعمل على حماية اصولها واموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم لذا وجب تصحيح الاهداف الموضوعية المسطرة من طرف الادارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها ، حيث يستمرفي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و للإ لمام بجميع مقومات واساليب وإجراءات التي تستخدمها المؤسسة وصولا الى تقرير نهائي حول الوضعية المالية للمؤسسة محاولا إظهار نقاط القوة والضعف النظام للحد من الاخطاء والغش وتلاعبات المالية التي تقع فيها المؤسسة والاطراف ذوي العلاقة .

الفصل الثاني

الإطار

التطبيقي

للدراسة

تمهيد:

سأحاول في هذا الفصل اسقاط الدراسة النظرية على الواقع الميداني لمكتب محافظ الحسابات و التحقق من دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تعتبر هذه الاخيرة من المهام الرئيسية التي يقوم بها، لذا قمت بإجراء تربص لدى مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى من اجل معرفة أهم الإجراءات و الخطوات التي يتبعها لفحص القوائم المالية و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

و قد قمت بتقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات و الخدمات التي يقدمها.

المبحث الثاني: الطريقة المتبعة و ادوات الدراسة.

المبحث الثالث:التحليل الإحصائي الاستدلالي.

المبحث الاول: مكتب محافظ الحسابات و الخدمات التي يقوم بها.

ساتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة و الخدمات التي يقدمها بدءا بمسك المحاسبة و الخبرة القضائية و تدقيق الحسابات.

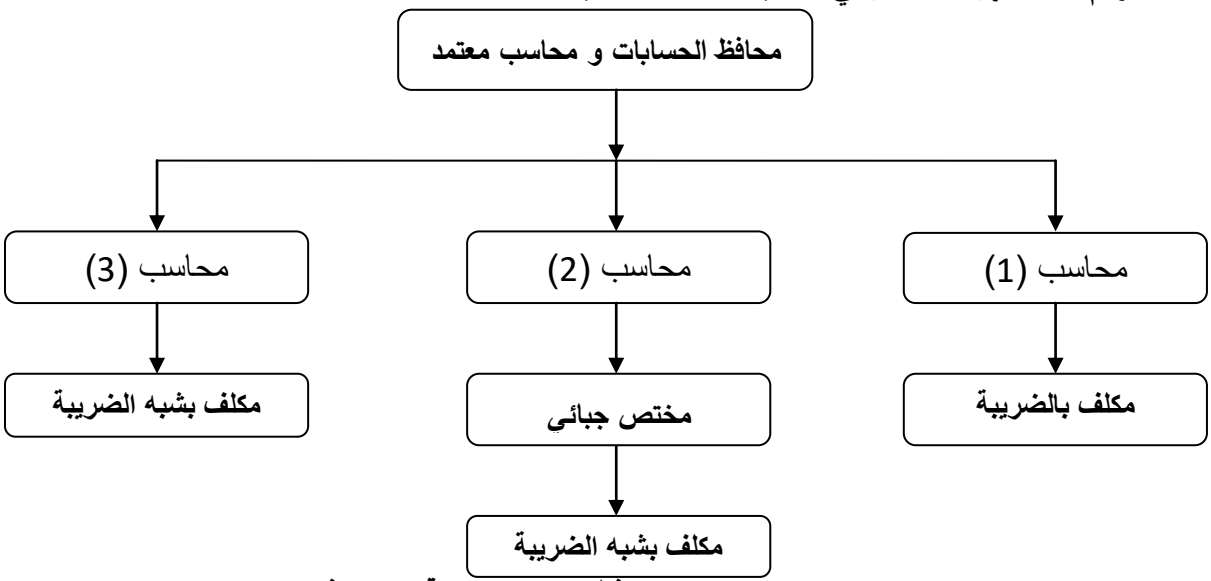
المطلب الاول: التعريف بالمكتب و تنظيمه.

مكتب الخبرة المحاسبية و القضائية و محافظة الحسابات "CCFH" صاحبه السيد امبارك خالد خبير محاسب و محافظ حسابات، العنوان: حي الاخوة ناجم عين الدفلى، تاريخ الانشاء: جويلية 2010.

يقوم محافظ الحسابات بتادية اليمين بالمحكمة المختصة اقليميا بعين الدفلى، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال اصدار رئيس مفتشية الضرائب للولاية، يقوم محافظ الحسابات بايداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي لدى الغرفة، و بهذا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية.

محافظ الحسابات و محاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بالجزائر، و يتميز عمله بكثير من الالتزام و الانضباط و الجدية في الخدمات التي يقدمها و الخدمات التي قدمها لزبائنه. [1]

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: مكتب محافظ الحسابات بولاية عين الدفلى.

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: خدمات محافظ الحسابات.

تتمثل أهم الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات للأطراف ذوي العلاقة فيما يلي:[1]

_ مسك المحاسبة: المتابعة المحاسبية و الجبائية للاشخاص الطبيعيين و المعنونين، و التصريحات الجبائية الشهرية، و اعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية.

_ مسك محاسبة الاجور.

_ الارشادات و الاستشارات الجبائية و القانونية: تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.

_ الخبرة القضائية من طرف المحاكم و المجالس القضائية: يقوم باعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة و هذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة او المجلس.

_ تدقيق الحسابات: يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة او مؤسسة مساهمة،او جمعيات ثقافية، اجتماعية، او مهرجانات ولائية، كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالادلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطات في تقرير مجلس الادارة الخاص بالتسيير.

_ الدراسة التقنية و الاقتصادية: مثل خدمات تصفية للمؤسسات التي انهت نشاطها اداريا او لاسباب اخرى كالافلاس مثلا.

المطلب الثالث: إجراءات محافظ الحسابات.

يمارس محافظ الحسابات العديد من الاجراءات عن القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، و هناك اجراءات تسبق التقييم و اثناءه و هناك اجراءات تتم بعد التقييم تتمثل في اصدار تقرير شامل.

اولا: الاجراءات الاولية.

قبول الوكالة:

يجب ان تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة و ترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى اعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل و قبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات ان يمتنع من ابداء قبوله بسهولة و هذا قبل ان يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

_ تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية.

_ التاكد من امكانية القيام بالمهمة لاسيما الامكانيات التقنية و البشرية لمكتبه.

_ التاكد من ان التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات و من ثم تجنب المؤسسة المراقبة اخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

ان هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين و التنظيمات سارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل و البدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل ابداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، ان يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية[1]:

_ يتاكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية.

_ يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الاداريين او اعضاء مجلس المديرين و مجلس الرقابة للمؤسسات المراقبة و المؤسسات المنسوبة و اذا اقتضىالامر قائمة المساهمين بالاموال العينية.

_ و في حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه ان يتاكد امام المؤسسة و الزميل المعزول ان قرار عزله لم يكن تعسفيا.

_ و في حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله , عليه الاتصال بالزميال المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله .

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل و بتنفيذ التوكيال بطريقة صحيحة .
- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بامكانه تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري المؤسسة .

ويمكن تلخيص ما سبق في النقاط التالية :

- طلب قبول الوكالة من طرف الزبون .
- الاستفسار عن وضعية الزبون .
- الاطلاع على وثائق إثبات الحالة : سجل تجاري , قانون أساسي , شهادة النشاط .
- الاطلاع على التقرير السابق (السنة $N-1$) .
- قبول الوكالة و تقديم شهادة قبول الوكالة .
- التوقيع على محضر التعيين .

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

ثانيا : الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم .

لمحافظ الحسابات الحرية الكاملة في أجراء التحريات و التفشيات التي يراها ضرورية لممارسة مهنته و لم يفرض عليه استعمال تقنيات معينة بل له اختيار ما يراه مناسبا من تقنيات حتى تتماشى مع خصوصيات المؤسسة أو الهيئة أو الهيئة المراقبة لا سيما حجمها و تنظيمها و نوعية علاقاتها و فروعها إن وجدت , و يتبع محافظ الحسابات ثلاثة مراحل كلاسيكية تتمثل في [1]:

1- مرحلة التعرف بالمؤسسة محل المراقبة .

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على علم بنشاط الشركة و إدارتها و تنظيمها و أ، يولي عناية خاصة بالخدمات المالية و المحاسبية , و تعتبر هذه المرحلة شرط أساسي في قبول محافظ الحسابات لمهامه في الشركة لأنها تتيح له البإمكانية في أداء مهامه على أكمل وجه و تحديد الأخطار العامة التي تحيط بالشركة .

و على المحافظ الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالشركة , و تتمحور هذه المعلومات في :

- نشاطات المؤسسة , تنظيمها العام , الأسواق التي تشغلها .
- الهيكل القانوني للمؤسسة .
- التنظيم الإداري و المحاسبي للمؤسسة .
- التنظيم المعلوماتي للشركة .

كل هذه المعلومات بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها محافظ الحسابات تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في الشركة و حول وضعيتها تجاه منافسيها و كذلك دوام أسواقها من عدمه , و تقوم هذه المرحلة الأولى بالتحضير للمرحلة الأولى بالتحضير للمرحلة الثانية و المتمثلة في تقييم أعمال المراقبة الداخلية للشركة .

2-مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية للمؤسسة .

بحضور نظام مراقبة داخلي على محافظ الحسابات حينئذ إدراك الإجراءات المتبعة فب عملية المحاسبة و غهمها و إبداء حكمه حول طريقة سيرها , فهو في هذه المرحلة يقوم بدراسبة للأنظمة التي يرى أنها معبرة و تقييمها قصد تحديد أنظمةالمراقبة الداخلية الممكن أن يعتمد عليها خلال مهامه , كما تمكنه من تحديد احتمالات الوقوع في الخطأ عند تحليله للمعطيات قصد الخروج بنظام مراقبة يكيف حسب أهمية الشركة و طبيعة نشاطها ووضعية المكاتب و الوكالات فيها، و تدور أعمال الرقابة الداخلية حول :

I. العمليات التي تقام مع الزبائن :

يجب أن تقام هذه العمليات بالتعاون مع المصالح الأخرى للشركة , فمصلحة المحاسبة لها دور تسجيل الفواتير و عمليات الصندوق .

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

و تحرير كل فاتورة ضروري لاختيار الطلب الجدي و مخروجات المخزن أو الورشة , و من الضروري التأكد من الفواتير المحمولة لمصلحة المحاسبة متطابقة مع البضائع التي قدمت و في حالة العكس يجب التنبيه إلا المغالاة و الكميات الموجودة في الفواتير المعدة لهذا الغرض [1].

II.العمليات التي تقام مع الممونين :

يجب أن تسمح المراقبة الداخلية بتتبع الإجراءات الخاصة بطلب جميع العمليات مع الممونين و استقبالها و فوترتها و تنظيمها , و لا يتعلق الأمر فقط بفواتير شراء البضائع أو المواد الأولية و لكن بالاستثمارات و المصالح و التمويل الخارجي و بالمصاريف العامة غير المنجزة في الحساب .

عند غلق النشاط , يجب على المراقبة الداخلية المكلفة بعمليات التموين أن تمنح للمحافظ ملخصا بما ذكر أعلاه مع تفصيل دقيق شهري للتسجيل المحاسبي و مبلغ الفواتير من الممونين , كما يقدم له و بصفقة دورية مختلف العمليات المسجلة في المحاسبة مهما كان نوع الورقة المستعملة (شيك , سند لأمر , التسديد البؤيدي ...الخ) باعتبارها ضرورية لاحتياجانت التفتيش .

III.الأجور و الأعباء الاجتماعية :

يجب على محافظ الحسابات مراقبة أجور العمال و المستحقات الخاصة بالإرادات الاجتماعية و الضرائب.

IV.الرسم على رقم الأعمال :

يجب أن ينطبق رقم الؤسم على الأعمال مع الرسوم المستحقة الموضحة في التصريحات المرسلة لمصلحة الضرائب غير المباشرة , و المبلغ المعطى للإدارة هو الفرق بين مبلغ الرسوم المدفوعة و مبلغ الرسوم المسترجعة , و بالإمكان القيام بمراجعة رقم الأ'مال بالاتصال مع المصلحة المكلفة بعمليات الزبائن .

V. خزينة المؤسسة :

تمثل الخزينة مجموع المداخيل و النفقات في المؤسسة سواء أكانت نقدية أم عن طريق إصدار شيكات بنكية أو صكوك بريدية , و تعتبر هذه العملية الأساس الضروري للمراقبة الداخلية لتفادي التلاعب في الأرقام .

و تقدم المداخيل بصفة أساسية عن طريق : تحصيلات الصندوق من الزبائن , النسبة الكلية لنفقات التموين , الأجور , الأعباء المدفوعة للهيئات الاجتماعية و مصلحة الضرائب , ومن المستحسن أن توجه المصلحة المالية ملخصا يسمح بمعرفة مداخيل الخزينة لكل شهر .

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

VI. عمليات مختلفة :

و تتمحور هذه العمليات حول كافة الكتابات المتعلقة بتصحيح أو بإكمال التسجيلات التي تتم في المحاسبة العامة و التي تتم عند غلق النشاط .

ثالثا : مرحلة مراقبة الحسابات .

على محافظ الحسابات في هذه المرحلة أن يكون ملما بملف سنوي للمراجعة يشرح فيه ما قام به من أعمال يتم ذكرها بطريقة فهرسية في سجل الطلبيات , و يكمل هذا الملف بملف للمداولة يتظمن المعلومات المهمة التي تخص الشركة المراقبة. و يتضمن المعلومات المهمة التي تخص الشركة المراقبة, و أوراق العمل المتعلقة ب [1]: – مراجعة الميزانية – حسابات الاستغلال العامة – حسابات الأرباح و الخسائر – التعاقدات خارج الميزانية الفروع و الشركات المساهمة فيها – أسهم الضمان – أجور المدراء – المعلومات الموجهة للمساهمين – العمليات التي يكون موضوعها تقرير خاص – نتائج المراقبة الداخلية .

ويجب أن يحتوي الملف على نسخ من الرسائل المرسلة من قبل الإدارة إلى الزبائن و الممونين و الدائنين و المدينين على اختلافهم , و تكون الهيئات البنكية مطالبة بمرافقة الدائنين أو المدينين الذين يضهرون عند نهاية غلق الميزانية أو حجم العمليات المنجزة معهم أثناء الممارسة و الأجوبة المستقبة على هذه الرسائل . و يجب أن يتطابق محتولى الملف مع برامج المراقبة و مع الإمكانيات المسخرة لذلك , و يكون برنامج مراقبة الحسابات مرتبطا بالتقييمات و التقديرات المعتمدة في عملية المراقبة الداخلية بحسب احتمال الوقوع في الخطأ فيما يخص الإجراءات المحاسبية , أما فيما يخص المراقبة في حد ذاتها فمن الواجب التذكير بأهمية الحكم الشخصي الذي تصدره المراجع لأنه من غير الممكن أن يقوم بمراجعة كافة حسابات الشركة بل يراجع الحسابات بدرجة معقولة و كافية لمساعدته في تكوين رأيه الفني حولها .

على هذا الأساس , سنقوم بدراسة عمليات المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات على النحو الاتي :

1) فحص صحة الحسابات و انتظامها :

حتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية و انتظامها و مطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة و للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات (المادة23/1 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث) ومن خلال فحص صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من طرف المسيرين , عليه الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها شركة المساهمة سواء أكانت إجبارية أم اختيارية و التأكد من أنها

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

تمسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون التجاري و هي : المخطط الحسابي الوطني–المخطط الحسابي الجهوي–التشريع الجبائي و كذا القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة ...,كما يجب عليه التأكد من أن الدفاتر إجباري مسكها مرقمة و ممضاة و مصادق عليها (المادة10 من القانون التجاري) و أن محاضر مداولات جمعيات المساهمين و مجالس تسيير المراقبة قد تم تقييدها في سجلات خاصة.[1]

كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين و التنظيمات المنظمة لها تكون مطابقة لتلك المعمول بها في السنوات المالية السابقة , كما يجب أن تكون معدة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

و يقصد بصحة الحسابات صحة الجرد و التقييم إذ لا يكفي أن تعكس الحسابات ماديا الأرقام المحاسبية بل يجب أيضا على المحافظ أن يتأكد أنه لم يترك أي شيء دون جرد وأن الحسابات قد قدمت بصفة واضحة و التقييمات تقترب بقدر كبير من الحقيقة مع الأخذ بعين الاعتبار تثبيت الاهتلاكات و الاحتياطات لأنها عنصر هام في الميزانية , فمن وجهة نظر قانونية يقصد بصحة الحسابات و انتظامها مطابقة للقانون و للتنظيمات المعمول بها , أما من وجهة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقة الإجراءات المعمول بها في الشركة.

و في بعض الحالات تعدالمؤسسة حسابات مدمجة و حسابات مدعمة فمن أجل أن يصادق المحافظ على صحتها وانتظامها عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة دون إعادة المراقبة التي قام بها زملاءه في هذه المؤسسات و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقارير محافظ الحسابات لدى الفروع أو الميانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من القانون السابق ذكره , و عادة توجب الحسابات المدعمة في تجمع مؤسسات أو هيئات وجود ميزانية واحدة و حساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة , وفي هذا الخصوص خول بأن يطلب من المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات في المادة 32 من القانون 01/10 السالف القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة .

إذا هدف محافظ الحسابات هو الجزم بصحة الحسابات و انتظامها لذلك ألزمه المشرع بالإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات كاملة لتفادي التعرض للمسؤولية في حالة وقوع أي أمر طارئ بخصوص صحة الحسابات أو انتظامها .

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

2) مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون :

مثلما سبق ذكره , تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حكمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة و حساباتها و هو الأمر الذي تأكده ضمنيا المادة 01/23 من القانون 10-01 السابق بقولها يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الاتية [1]:

- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للشركاء أو المساهمين أو حاملي الأسهم .

إذن على محافظ الحسابات مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين أنفسهم حتى و لو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية و يمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني , لكن ليس على المحافظ تقييم المسيرين حول سير الشركة لأن ذلك يعد خلطا مع أعمال التسيير , و لكي يؤدي أعماله على أكمل وجه ألزمت المادة 716 من القانون التجاري مسييري الشرمة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربع أشهر على الأكثر خلال السنة المالية .

و بالتالي فعلى محافظ الحسابات فحص دفاتر و صندوق و محفظات الشركة و أعمالها ومراقبة انتظام و صحة الجرد و الموازنات و كذلك القيام بمراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة , وكذلك عليه فحص صحة المعلومات الموجهة للمساهمين في المستندات المتعلقة بالوضعية المالية والمحاسبية والتأكد من أن المعلومات متطابقة مع ما تعكسه معلومات الاستغلال العام و حسابات الأرباح والميزانية , و له أن يقدم ملاحظاته أثناء الجلسة إذا كان يجب عليه تقديم تقييم أو أن يقدم ملاحظاته التي تلحق بمحضر الجلسة لذلك يستحسن أن يطلب الوثائق التي توزع أثناء الجلسة مسبقا ليتسنى له إبداء ملاحظاته و إجراء التعديل الذي يراه مناسبا .

3) تقديم شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة :

محافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائميت بالإدارة أو لمسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

ويمكن تلخيص الإجراءات التي يتبعها في التقييم فيما يلي :

- الاطلاع على الكشف البنكي .
- الاطلاع على كافة الوثائق المثبتة للتعاملات التجارية مع فواتير و سندات و شيكات .

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

- مقارنة كل عملية تسجيل محاسبي بالوثيقة التي تبررها و استخراج أي خطأ أو خلل .
- التأكد من الأرصدة و المجاميع .
- التأكد من تسجيل كافة الوثائق والعمليات المفروض تسجيلها .
- التأكد من النتائج المتوصل إليها .
- مراقبة السجلات القانونية للعمل و السجلات الجبائية .

المبحث الثاني : الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

يعالج هذا المبحث عرضا عاما للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث هدف الدراسة ونوع العينة التي تم اختبارها لتوزيع قوائم الاستبيان عليها، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستبيان.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على هذه الدراسة، حدود الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة.

أولا : هدف الدراسة

تهدف الدراسة الميدانية إلى تشخيص الواقع المهني والعلمي لمهنة محافظ الحسابات، وإبراز دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.

ثانيا : حدود الدراسة

لقد سبق و أشرت إلى أن هذه الدراسة تمت وفقا للحدود التالية:

- **الحدود الزمنية:** تتمثل من 01 فيفري 2020 إلى 08 أمارس 2020.
- **الحدود المكانية:** تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في الجزائر وبالتحديد ولاية عين الدفلى (عين الدفلى، خميس مليانة.....إلخ).
- **الحدود البشرية:** تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان وهم محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين وأساتذة جامعين.

-الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمحافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

- **مجتمع الدراسة:** روعي في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيها يتعلق بالعوامل المحددة لعمل التدقيق. فكان مجتمع الدراسة متمثلا في ثلاثة فئات:
  - ✓ محافظ حسابات
  - ✓ محاسب معتمد
  - ✓ أستاذ جامعي
- **عينة الدراسة:** تم اختيار عينة ميسرة مكونة من 30 مشكلة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعين.

والجدول رقم(03): يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	40	100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	06	15
عدد الاستمارات الملغاة	04	10
عدد الاستمارات الصالحة	30	75

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

ثانيا – متغيرات الدراسة وهيكل الدراسة : سنتكلم عن متغيرات الدراسة وهيكلها

1- متغيرات الدراسة:

- **المتغير المستقل :** محافظ الحسابات ، سأقوم بدراسة دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، بعد إثبات تبنيها من طرف هذه الأخيرة باستعمال أداة الاستبيان.

- **المتغير التابع :** متمثل في نظام الرقابة الداخلية.

2- **هيكل الدراسة :** الشكل الموالي يوضح النموذج المقترح للدراسة وهو كالتالي :

الشكل رقم (4): نموذج الدراسة

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان

أولا: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

تتمثل هذه الأدوات في :

الاستبيان: باعتبار الاستبيان من أكثر الأساليب استعمالا في جميع البيانات الأولية، تم تصميم استمارة بحث موجهة إلى المختصين في التدقيق، تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من موافق بشدة إلى موافق يليه محايد إلى غير موافق إلى غير موافق بشدة، ثم تقسيمها إلى جزئين:

الجزء الأول: يضم معلومات شخصية تتعلق بعينة الدراسة .

الجزء الثاني: يتضمن المحاور الاتية :

- ✓ المحور الأول: محافظ الحسابات ؛
- ✓ المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية ،
- ✓ المحور الثالث: تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

ثاني: البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات :

بعد الحصول على الوثائق اللازمة وحساب مختلف المؤشرات ، وكذا تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss23) من خلال التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل.

1- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقد قمنا في هذه الدراسة باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل التحقق من ثبات أو صدق أداة الدراسة والتحليل الإحصائي لبيانات الدراسة ، وهذه الأساليب هي:

- ـ النسب المئوية والتكرارات لمعرفة خصائص أفراد عينة الدراسة ؛
- ـ معامل ألفا كرومباخ لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة ؛
- ـ المتوسط الحسابي ؛
- ـ الانحراف المعياري ؛

- النموذج اللوجستي : يمكن تعريفه بأنه أسلوب إحصائي لفحص العلاقة بين المتغير التابع النوعي (ثنائي القيمة:1/0)، وذلك لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة من أجل الانتقال من "0" عدم وجود خدمة مقدمة إلى "1" وجود خدمة مقدمة، أي من أجل تحقيق الخدمة المقدمة.
- كما استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي التالي في محور دراستنا.

الجدول رقم (04): توضيح أوزان مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي ، كونها في أي فئة يتم ذلك من خلال إيجاد المدى (Range) أكبر قيمة–أصغر قيمة 5–1=4، ثم قسمت المدى على عدد الفئات 5/4=0.8 وبعد ذلك يضاف (0.8) إلى الحد الأدنى للمقياس فتصبح كالتالي :

[1– 1.80] غير موافق بشدة (ضعيف جدا).

[1.81 – 2.61] غير موافق (ضعيف).

[2.62 – 3.42] محايد (متوسط).

[3.43 – 4.23] موافق (مرتفع).

[4.24 – 5] موافق بشدة (مرتفع جدا).

الجدول رقم (05): يوضح المتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	الخيار المناسب
01 إلى 01.80	موافق بشدة
01.81 إلى 02.60	موافق
02.61 إلى 03.40	محايد
03.41 إلى 04.20	غير موافق
4.20 إلى 05.00	غير موافق بشدة

ثالثا : ثبات أداة الراسة

1- الصدق الظاهري للأداة:

يقصد بالصدق أن أداة الدراسة تقيس ما صممت لقياسه وفي إطار حرصي على تحقيق الصدق لمحتوى الاستبانة ، قمنا بعرضها على مجموعة من المحكمين المختصين في المجال وأسماء المحكمين في االملحق رقم (01)، وقد استجبنا لآراء المحكمين وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة في ضوء المقترحات المقدمة ، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية .

2- الاتساق الداخلي للمقياس : يعتبر الثبات أن الاختبار يؤدي إلى نفس النتائج في حالة تكراره وقمنا بالتأكد من ثبات الأداة عن طريق حساب معدل الثبات ألفا كرومباخ الذي يوضحه الجدول الموالي :

الجدول رقم (06) : معامل الثبات الكلي للاستبانة Cronbach's Alpha

عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرومباخ
30	0.871

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات (spss23)

من خلال الجدول رقم (06) يمكن أن نلاحظ قيمة ألفا كرومباخ تقدر ب 0.871 أي 87.1% وهي تعتبر مقبولة لأنها أكبر من 60 % ، وتعتبر نسبة مرتفعة تقترب من الواحد و تعبر عن إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن يعطيها الاستبيان مرة أخرى في حالة ما إذا قمنا باستجواب أفراد العينة من جديد و في نفس الظروف فإن 87.1% من أفراد العينة المدروسة بمكتب محافظ الحسابات و المؤسسات محل الدراسة تكون بنفس الإجابة.

المبحث الثالث : التحليل الاحصائى الاستدلالي

تتطلب عملية عرض النتائج ومناقشتها استخدام أدوات وطرق مختلفة لتسهيل حل إشكالية الدراسة ، والمتمثلة في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة، لذا سنحاول في هذا المبحث عرض النتائج المتحصل عليها وتحليلها وتفسيرها بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من العينة المدروسة بمكتب محافظ الحسابات و المؤسسات محل الدراسة بولاية عين الدفلى ، وتلخيصها في أشكال مختلفة لتسهيل عملية قراءة النتائج المتحصل عليها وبشكل منظم ، متسلسل وواضح .

المطلب الأول : تحليل نتائج الاستبيان

بعد القيام بتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة من أجل معرفة رأيهم حول موضوع بحثنا سوف نقوم الآن بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام الطرق الإحصائية الوصفية .

أولا- تحليل خصائص عينة الدراسة

في هذا العنصر سنقوم بتحليل البيانات حسب خصائص أفراد عينة الدراسة : الجنس ، السن ، المهنة والخبرة.

1- الجنس: الجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الجنس

الجدول رقم (07) توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %	التكرار النسبي	التكرار النسبي المتزايد
ذكر	21	70	70	70
أنثى	09	30	30	30
المجموع	30	100	100	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من خلال الجدول رقم (07) نلاحظ أن عينة الدراسة تتكون من 30 فردا منهم 21 ذكر و09 أنثى ، حيث أن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 70% في حين قدرت نسبة الإناث ب 30% ومن هنا نستنتج أن أغلبية متعاملي مكتب محافظ الحسابات و المؤسسات محل الدراسة هم ذكور.

2-السن : الجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب خاصية السن .

الجدول رقم (08) توزيع العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة	التكرار النسبي	التكرار النسبي المتزايد
أقل من 30 سنة	13	43.3	43.3	43.3
من 30 إلى 40 سنة	12	40.0	40.0	83.3
من 41 إلى 50 سنة	1	3.3	3.3	86.7

أكثر من 50 سنة	3	13.3	13.3	100
المجموع	30	100	100	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من خلال الجدول (08) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير السن نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين أعمارهم أقل من 30 سنة هو 13 فرد بنسبة 43.3 % من إجمالي العينة ، بينما عدد أفراد العينة الذين عمرهم بين 30 إلى40 سنة هو12أفراد بنسبة 40%، أما الأفراد الذين يتراوح سنهم بين 41 إلى 50 سنة فبلغ عددهم فرد بنسبة 3,3%، وفي الأخير3 فرد من العينة الإجمالية أي أغلبهم يبلغ سنهم أكثر من 50 سنة بنسبة تقدر ب13,3%[1] . من هنا نستنتج أن النسبة الأعلى تخص الفئة العمرية التي أقل من 30 سنة وأقل نسبة تخص الفئة العمرية ما بين 41 إلى 50 سنة.

3- المستوى العلمي: الجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

الجدول رقم (09): توزيع العينة حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة %	التكرار النسبي	التكرار النسبي المتزايد
ليسانس	3	10.0	10.0	30.0
ماستر	11	36.7	36.7	86.7
ماجستير	3	10.0	10.0	90.0
دكتوراه	11	36.7	36.7	96.7
شهادة أخرى	2	6.7	6.7	100
المجموع	30	100	100	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من خلال الجدول (09) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تساو عددهم ب 22 فرد (ماستر و دكتوراه)هم أعلى نسبة ب 36,7% من إجمالي العينة ، بينما افراد

[1] معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

العينة الذين تساو عددهم ب 6 فرد (ليسانس و ماجستير) تقدر بنسبة 10% من إجمالي العينة ، أما الأفراد ذوي الشهادات الأخرى بلغ عددهم 2 فرد هم أقل نسبة حيث تقدر ب 6,7% من إجمالي العينة.

4- المهنة: الجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

الجدول رقم (10): توزيع العينة حسب المهنة

البيان	التكرار	النسبة %	التكرار النسبي	التكرار النسبي المتزايد
مسير	9	30	30	30.0
إطار محاسبي أو مالي	17	56.8	56.8	86.7
محاسب معتمد	1	3.3	3.3	90.0
محافظ حسابات	2	6.3	6.3	96.7
خبير محاسب	1	3.3	3.3	100
المجموع	30	100	100	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من خلال الجدول (10) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تساو عددهم ب 22 فرد (ماستر و دكتوراه)هم أعلى نسبة ب 36,7% من إجمالي العينة ، بينما افراد العينة الذين تساو عددهم ب 6 فرد (ليسانس و ماجستير) تقدر بنسبة 10% من إجمالي العينة ، أما الأفراد ذوي الشهادات الأخرى بلغ عددهم 2 فرد هم أقل نسبة حيث تقدر ب 6,7% من إجمالي العينة.

5- الجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الجدول رقم (11) توزيع العينة حسب المهنة

البيان	التكرار	النسبة %	التكرار النسبي	التكرار النسبي المتزايد
أقل من 5 سنوات	13	43.3	43.3	43.3
من 5 إلى 10	9	30.0	30.0	73.3
أكثر من 10	8	26.8	26.8	100
المجموع	30	100	100	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

ثانيا- تحليل النتائج المتعلقة بمحافظ الحسابات

في هذا الجزء سنقوم بعرض كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الخاصة محافظ الحسابات المستخدمة بمكتب محافظ الحسابات.

الجدول رقم(12): توزيع العينة حسب رأيهم حول محافظ الحسابات

العبارة	سلم ليكارت الخماسي						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الموافقة
		غ م ش	غ م	محايد	م	م ش			
01	التكرار	-	-	1	11	18	4,75	0.568	مرتفع جد
	النسب المئوية	-	-	3.3	36.7	60.0			
02	التكرار	0	2	4	10	14	4.20	0.925	مرتفع
	النسب المئوية	0	6.7	13.3	33,3	46.7			
03	التكرار	1	0	3	10	16	4,33	0.922	مرتفع جد
	النسب	3.3	0	10.0	33,3	53.3			

	المئوية							
04	التكرار	00	1	0	13	16	4.50	0.681	مرتفع جد
	النسب المئوية %	00	3.3	0	43.3	53.3			
05	التكرار	0	0	1	13	16	3.34	0.572	متوسط
	النسب المئوية	0	0	3.3	43.3	53,3			
06	التكرار	00	00	00	11	19	4.63	0.490	مرتفع جد
	النسب المئوية	00	00	00	36.7	63.3			

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

العبارة 01 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة وموافق بنسبة 60 % و 36.7 % على التوالي، مما يؤكد أن ممارسة مهنة محافظ الحسابات مسؤولية صعبة تتطلب الأمانة و الشهادة بصحة و انتظامية حسابات المؤسسة، أما بالنسبة للمجيبين بمحايد يمثلون نسبة قليلة جدا 3.3 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة بموافق وموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4.75 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.568 فيدل ذلك على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات .

العبارة 02 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة وموافق بنسبة 46.7 % و 33.3 %. مما يؤكد أن محافظ الحسابات يتمتع بالاستقلالية التامة حيث لايمكن ان يكون له مصالح مشتركة مع المؤسسة محل الدراسة، أما نسبة نسبة المحايدين و غير الموافقين تمثلت في نسبة 13.3% و 6.7 % على التوالي، ولا يوجد أفراد أجابوا بغير موافق بشدة .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق بشدة وموافق ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4.20 نلاحظ أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.925 فيدل على عدم وجود عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 03 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة وموافق بنسبة 86.6 % موزعة على كلا الإجابتين بنسبة 53.3 % و 33.3 % ، أما بالنسبة للمحايدين فأجابوا بنسبة 10 % و الذين أجابوا بغير موافق بشدة فنسبتهم 3.3%. و هذا ما يؤكد أن محافظ الحسابات يطبق قواعد السلوك المهني تطبيقا تاما حيث أنه لا يتقاضي إلا أتعابه القانونية.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4,33 نلاحظ أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 0.922 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 04 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة و موافق بنسبة 53.3 % و43.3 %. مما يؤكد يتمتع بالمصداقية في العمل، أما بالنسبة للمجيبين بغير موافق ة فتقدر نسبتهم ب 3.3 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة بموافق بشدة و موافق، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4.5 يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.681 فيدل على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات.

العبارة 05 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة و موافق بنسبة 53.3 % و 43.3% على التوالي، ونسبة المجيبين بمحايد هي 3.3 %، مما يؤكد أغلبية أفراد العينة تعترف أن محافظ الحسابات يتمتع بالسلطة الكاملة للزيارات المفاجأة للمؤسسة طيلة فترة التدقيق.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 3.34 نلاحظ أن اتجاه الموافقة متوسط بانحراف معياري يقدر ب 0.572 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 06 :

نلاحظ أن أفراد العينة المدروسة أجمعوا على أن محافظ الحسابات يتعامل بسرية تامة مع أدلة التدقيق، حيث كانت الإجابة بنسبة 100% موزعة على موافق بشدة و موافق بنسبة 63.30 % و 36.7 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق بشدة و موافق، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4.63 وهو يعبر على أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.490 فيدل على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات .

ثالثا– تحليل النتائج المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية:

في هذا الجزء سنقوم بعرض كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.

الجدول (13): توزيع العينة حسب رأيهم حول بنظام الرقابة الداخلية.

G	سلم ليكارت الخماسي						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الموافقة
		غ م ش	غ م	محايد	م	م ش			
01	التكرار	00	1	00	24	5	4.10	0548	مرتفع ا
	النسب المئوية	00	3.33	00	80.0	16.7			
02	التكرار	00	00	2	20	8	3.14	0.551	متوسط
	النسب المئوية	00	00	6.7	66.7	26.7			
03	التكرار	00	00	00	14	16	4.53	0.507	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	00	00	46.7	57.3			
04	التكرار	1	00	5	15	6	4.07	0.785	مرتفع
	النسب المئوية	3,3	00	16.7	50.0	30.0			
05	التكرار	0	1	1	11	17	4.47	0.730	مرتفع

	النسب المئوية	0	3,3	3.3	36.7	56.7			جدا
06	التكرار	00	00	3	6	11	4,24	0.640	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	00	10.0	53.3	36.7			
07	التكرار	00	5	6	8	11	3.83	1.117	مرتفع
	النسب المئوية	00	16.7	20.0	26,7	36.7			

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

العبارة 01 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق و موافق بشدة بنسبة 80 % و 16.7 %. مما يؤكد أنه يتم الإشراف على نظام الرقابة الداخلية و متابعته من طرف المؤسسة، أما الذين أجابوا بغير موافق فكانت نسبتهم 3.3%.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة بموافق و موافق بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4.10 يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.548 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 02 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق و موافق بشدة بنسبة 66.7 % و 26.7 %. مما يؤكد أن نظام الرقابة الداخلي الكفء يحمي ممتلكات المؤسسة و الأطراف ذوي العلاقة، أما الأفراد المحايدين فكانت نسبتهم 6.7%.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة بالموافقة ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 3.14 يدل على اتجاه الموافقة متوسط بانحراف معياري يقدر ب 0.551 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 03 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بنسبة 40 % ، مما يؤكد أن الوكالة تقدم خدمات تلبي طلبات الزبائن واحتياجاتهم بسرعة مذهلة .أما بالنسبة للذين أجابوا بموافق بشدة فنسبتهم 26 % ، أما نسبة 10% فكانوا محايدين للفكرة ، و بالنسبة للمجيبين بغير موافق وغير موافق بشدة فكانت نسبتهم قليلة 06% و 18 % على التوالي .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول اتجاه الموافقة مرتفع ، وذلك وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 3.50 بانحراف معياري يقدر ب 1.418 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات

العبارة 04 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق و موافق بشدة بنسبة 50 % و 30 %، مما يؤكد أن نظام الرقابة الداخلية السليم يحدد المسؤوليات و المهام لعمال المؤسسة. في حين أن نسبة 6.7 % كانوا محايدين للفكرة .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول اتجاه الموافقة مرتفع وذلك وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.07 بانحراف معياري يقدر ب 0.785 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 05 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة وموافق بنسبة 56.7 % و 36.7 %. مما يؤكد أن تمتع كل من المدقق الداخلي و الخارجي بمؤهلات علمية و عملية عالية يضمن فعالية النظام، أما بالنسبة للمجيبين بمحايد و غير موافق فيمثلون نسبة قليلة وهي 6.6% .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة بالموافقة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يساوي 4.47 يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.730 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات .

العبارة 06 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بموافق و موافق بشدة بنسبة 90 %. مما يؤكد أن المدقق الداخلي يتحمل مسؤولية قوة أو ضعف النظام، أما المحايدين للفكرة فكانت نسبتهم 10% .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة موافق وموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.24 يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.640 فيدل على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات .

العبارة 07 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بالموافقة بنسبة 63.4 %. مما يؤكد أن نظام الرقابة الداخلية هو المحدد الرئيسي لنطاق المراجعة، أما المحايدين و غير الموافقين للفكرة فكانت نسبتهم 26.7% .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة موافق وموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 3.83 يدل على اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 1.117 فيدل على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات .

رابعا- تحليل النتائج المتعلقة تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

في هذا الجزء سنقوم بعرض كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الخاصة بالمحور الثالث المتعلق بتقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

الجدول (14): توزيع العينة حسب رأيهم حول تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

العبارة	سلم ليكارت الخماسي						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الموافقة
		غ م ش	غ م	محايد	م	م ش			
01	التكرار	00	1	1	13	15	4.34	0.728	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	3.3	3.3	43.3	50.0			
02	التكرار	00	2	00	13	15	5.80	7.437	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	6.7	00	43.3	50.0			
03	التكرار	00	1	1	14	14	4.37	0.718	مرتفع جدا
	النسب	00	3.3	3.3	46.7	46.7			

	المئوية							
04	التكرار	00	00	2	14	14	4.40	0.621	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	00	6.7	46.7	46.7			
05	التكرار	00	1	1	17	11	4.27	0.691	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	3.3	3.3	56.7	36.7			
06	التكرار	00	2	2	12	14	4.27	0.868	مرتفع جدا
	النسب المئوية	00	6.7	6.7	40.0	46.7			
07	التكرار	00	8	8	8	6	3.40	1.102	متوسط
	النسب المئوية	00	26.8	26.8	26.8	20.0			
08	التكرار	00	00	10	12	8	3.93	0.785	مرتفع
	النسب المئوية	00	00	33.3	40.0	26.7			
09	التكرار	00	2	1	16	11	4.20	0.805	مرتفع
	النسب المئوية	00	6.7	3.3	53.3	36.7			
10	التكرار	00	**00**	1	23	6	4.17	0.461	مرتفع
	النسب المئوية	00	**00**	3.3	76.7	20.0			

11	التكرار	1	1	6	20	2	3.70	0.794	مرتفع
	النسب المئوية	3.3	3.3	20.0	66.7	6.7			
12	التكرار	1	7	4	14	4	3.34	1.104	متوسط
	النسب المئوية	3.3	23.3	13.3	46.7	13.3			
13	التكرار	00	3	3	15	19	4.00	0.910	مرتفع
	النسب المئوية	00	10.0	10.0	50	30			

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

العبارة 01 :

نلاحظ أن نسبة 53.3 % وافقوا بشدة على أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة النظام المحاسبي للمؤسسة، ونسبة 40.0% وافقوا على الفكرة ، أما نسبة 3.3 % كانوا غير موافقين محايدين و نفس النسبة للمحايدين ولا يوجد أفراد أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق وموافق بشدة ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب4.34 نلاحظ أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.727 فيدل على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات.

العبارة 02 :

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بالموافقة بنسبة 94.3 %. مما يؤكد أنه من مهام محافظ الحسابات التأكد من مسك السجلات المحاسبية على مصلحة المحاسبة بالمؤسسة، ونسبة المجيبين بغير موافق فقد بلغت 3.3 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز في الإجابة بموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 5.80 الذي يدل على اتجاه موافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 7.437 فيدل على عدم وجود تباين كبير أي عدم وجود تشتت في الإجابات .

العبارة 03 :

نلاحظ أن نسبة 93.4 % وافقوا على أن محافظ الحسابات يتأكد من وضع نظام ملائم نتائج الجرد الفعلي، ونسبة 3.3 % لم يوافقوا على الفكرة ، أما نسبة 3.3 % كانوا محايدين .

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.37 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.718 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 04 :

نلاحظ أن كل إجابات أفراد العينة كانت بموافق بشدة وموافق بنسبة 46.7 % و46.7 % . مما يؤكد وجود مراجعة دورية للبيانات المالية، اما المحايدين بنسبة 6.7%

من الملاحظات السابقة نجد أن كل الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق وموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب4.40 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.621 فيدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 05 :

نلاحظ أن معظم إجابات أفراد العينة كانت بموافق و موافق بشدة بنسبة 56.7 % و 36.7%. مما يؤكد أن محافظ الحسابات يتحقق من العمليات المسجلة في الحسابات الخاصة بها، أما نسبة المجيبين بغير موافق و محايد فقدرت ب 6.6 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب4.27 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.611 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 06 :

نلاحظ أن نسبة 86.7 % أجابوا بالموافقة على أن محافظ الحسابات يتأكد من مبدأ استقلالية الدورات بالمؤسسة، أما نسبة المحايدين للفكرة فقدرت ب 6.7 %، و نسبة الأفراد الذين أجابوا بغير موافق فكانت 6.7 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق بشدة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.27 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري يقدر ب 0.868 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 07 :

نلاحظ أن أفراد العينة الذين أجابوا بموافق و محايد وغير موافق بلغت نسبهم بالتساوي 26.7% و هذا ينفي أن محافظ الحسابات يقوم بتدقيق جزء من الحسابات فقط، اما نسبة موافق بشدة فكانت 20.0%.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بموافق بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 3.40 يدل على أن اتجاه الموافقة متوسط بانحراف معياري يقدر ب 1.102 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 08 :

نلاحظ أن أفراد العينة الذين أجابوا بموافق و موافق بشدة بنسبة 40.0 % و 26.7 % على التوالي وهذا يؤكد بان محافظ الحسابات يتاكد من تحقيق اختبارات الاستمرارية ما ان طبقت، أما نسبة المحايدين للفكرة فقدرت ب 33.3 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 3.930 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 0.785 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 09 :

نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين أجابوا بالموافقة بنسبة 90.0 % وهذا يؤكد بان محافظ الحسابات يتاكد من ان نظام الرقابة الداخلية مفهوم و تعمل به المؤسسة ، أما نسبة الرافضين للفكرة فقدرت ب 10.0%.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.20 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 0.805 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 10 :

نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين أجابوا بالموافقة بنسبة 76.7 % وهذا يؤكد عدم تدتخل الوظائف بالمؤسسة ، أما نسبة الرافضين للفكرة فقدرت ب 3.3%.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.170 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 0.461 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 11 :

نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بنسبة 66.7% و محايد بنسبة 20.0% و موافق بشدة بنسبة 6.7% و الذين أجابوا بغير موافق و غير موافق بشدة بالتساوي بنسبة 3.3%،

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 3.70 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 0.794 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 12 :

نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بنسبة 46.7% وموافق بشدة بنسبة 13.3%، و هذا يؤكد على وضع كاميرات مراقبة لحاية ممتلكات المؤسسة، أما نسبة غير موافق كانت 23.3% و نسبة المحايد بالتساوي كانت 13.3% و نسبة غير موافق بشدة 3.3 %.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 3.34 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 1.104 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

العبارة 13 :

نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بنسبة 50% وموافق بشدة بنسبة 30.0%، و هذا يؤكد أن محافظ الحسابات يتحقق من وجود نظام للتعامل مع أطراف المؤسسة، أما غير موافق و محايد كانتنسبهم على التوالي 10.0% و 10.0%.

من الملاحظات السابقة نجد أن معظم الإجابات تتمركز حول الإجابة بالموافقة، ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي يقدر ب 4.00 يدل على أن اتجاه الموافقة مرتفع بانحراف معياري يقدر ب 0.910 والذي يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

خامسا– تحليل نتائج متغيرات الدراسة

في هذا الجزء سنقوم بعرض كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير من متغيرات الدراسة .

الجدول رقم (15): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الموافقة
محافظ الحسابات x1	4.4500	0.44020	مرتفع جدا
نظام الرقابة الداخلية x2	4.2095	0.43708	مرتفع جدا
تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية x3	4.1821	0.80284	مرتفع جدا

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من الجدول رقم (12) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الخاص محافظ الحسابات قدر ب 4.4500 وهو يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري قدر ب 0.44020 فيدل على عدم وجود تشتت في الإجابة علىمحافظ الحسابات.

* أما المتوسط الحسابي الخاص بنظام الرقابة الداخلية فقدر ب 4.2095 وهو يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري قدر ب 0.43708 فيدل على عدم وجود تشتت في الإجابة على العبارات بنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

* في حين بلغ المتوسط الحسابي الخاص 4.1821 بتقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية وهو يدل على اتجاه الموافقة مرتفع جدا بانحراف معياري قدر ب 0.80284 فيدل على عدم وجود تشتت في الإجابة على العبارات الخاصة بهذا المحور .

المطلب الثاني : مناقشة وتفسير النتائج

بعد القيام بالتحليل الوصفي للاستبيان سوف نقوم في هذا المطلب بمناقشتها وتفسيرها عن طريق اختيار الفرضيات المقترحة في الدراسة ، وهذا باستعمال اختبار كاي مربع لإيجاد العلاقة بين مختلف متغيرات الدراسة ، كما سنستعمل نموذج الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة الخطية بين متغيرات الدراسة .

أولا- إيجاد العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة

1- معامل الارتباط

الجدول رقم (16) : الارتباط الخطي بين المتغير التابع والمتغير المستقل

نموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد R^2المصحح	تقدير الخطأ
1	0.526	0.276	0.526	0.37839

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي R موجب وهذا يدل على علاقة طردية وقوية بين محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية الذي قيمته: 0.526 حيث يساهم بنسبة 27.6 % في تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية (R^2= 0.276)، والنسبة المتبقية المتمثلة ب 72.4 % التي تتدخل فيها عوامل أخرى لم تدخل في الدراسة .

2- تحليل تباين الانحدار

H0= الفرضية الصفرية : لا يؤثر محافظ الحسابات على تقييم لنظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية a=5%

H1= الفرضية البديلة : يؤثر محافظ الحسابات على تقييم لنظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية a=5%

الجدول رقم (17): يوضح تحليل تباين خط الانحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة sig
الانحدار	1.531	1	1.531	10.694	0.003
الخطأ	4.009	28	1.43		
المجموع	5.540	29			

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من خلال الجدول أعلاه نستنتج ما يلي :

أن هناك تأثير لمحافظ الحسابات عند مستوى دلالة sig=0.003 أقل من مستوى المعنوية a=5% وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تعبر على لا يؤثر محافظ الحسابات على تقييم لنظام الرقابة الداخلية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول محافظ الحسابات يؤثر على تقييم لنظام الرقابة الداخلية.

3- دراسة معاملات خط الانحدار :

الجدول الموالي يوضح قيم معاملات خط الانحدار :

الجدول رقم (18): يوضح قيم معاملات خط الانحدار

نموذج[1]	معاملات غير محددة		معاملات موحدة	T	مستوى الدلالة sig
	A	الخطأ المعياري	بيتا		
ثابت	1,887	0,714	0.526	2.644	0.013
المحور الأول	0.522	0.115		3.270	0.003

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات (spss23)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الثابت 1,887 الذي يمثل a من معادلة الخط المستقيم Y=a+bx

عند دراسة قيمة sig للمحور المستقل محافظ الحسابات نجدها معنوية ب 0.003 أي أقل من مستوى المعنوية 0.05 ، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 فتصبح معادلة الانحدار مبدئيا كما يلي : Y=1.887+0.522X

حسب العلاقة الإنحدارية: Y=1.887+0.522X نستنتج ان لمحافظ الحسابات دور فعال في التاثير على نظام الرقابة الداخلية بنسبة 52.2 %.

خلاصة:

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة استبيان تمثلت في عينة من المجتمع مكونة من من 30 فرد متمثلين في أكاديميين و مهنيين من ذو التخصص في المحاسبة و التدقيق بالاضافة إلى تخصصات أخرى و باستخدام برنامج SPSS (23) قمت بعرض النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة و تفريغ بياناتها ثم تحليل نتائج الاستبيان، و انطلاقا من إجابات العينة المدروسة و التي بينت اختلاف وجهات النظريين موافق بشدة و موافق و محايد و غير موافق و غير موافق بشدة إلا أن اغلب المستقصين أجمعوا على ان محافظ الحسابات له دور فعال في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة بشكل يضمن حمايتها إضافتها لذلك دلت إجاباتهم على وجود تباين بين ماهو موجود في النصوص القانونية و ماهو ممارس في الواقع .

1

[1]معلومات و بيانات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

الخاتمة

خاتمة

إن مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي التأكد من صدق و صحة البيانات المالية و المحاسبية , و ذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال المسطرة من طرف الإدارة , و ذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا و محايدا عن الهيئة التي يراقبها و ذو كفاءة و خبرة مهنية .

ومن خلال هذا البحث " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة " حاولت إبراز الجوانب النظرية المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية , حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات , كونها أداة تظمن حماية أصول و أموال المؤسسة , و المحافظة عليها من الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية , حيث يمكن الإعتماد عليها من خلال إعداد تقارير دورية عن الأنشطة , و ضمان الاستخدام الكفئ لمواردها من طرف شخص مهني مستقل ألا و هو محافظ الحسابات .

حيث مست الجوانب النظرية مهامه و مسؤولياته و شروط ممارسة المهنة و شملت نظام الرقابة الداخلية بمفهومها و أنواعها و مقوماتها و الطرق المستخدمة في تقييمها .

كما تناولت الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات تعزيز المفاهيم التي تعرضت لها في الجانب النظري و كيفية تطبيقها ميدانيا , حيث قمنا بالتعرف على المكتب محل الدراسة , ومختلف الإجراءات التي يقوم بها و بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه , توصلنا لجملة من الاقتراحات و التوصيات .

2. نتائج الدراسة :

من خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية :

- يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من العوامل التي يجب أن تتوفر في المؤسسة .
- أن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى ضمان البيانات المالية و المحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء المالي .
- إن نظام الرقابة الداخلية الجيدة للمؤسسات تساهم في إعداد تقارير مالية موثوق فيها تحدد عدالة و موثوقية القوائم المالية .
- محافظ الحسابات يهدف لاكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف القائمين بإدارتها , و هذا يؤكد درجة الثقة حول البيانات المالية المقدمة .

- إن تأكد محافظ الحسابات من الاختبارات و الفحوص على الدفاتر والسجلات و القيام بالتأكد من عدالة القوائم المالية .
- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام و الإطاحة بكافة النواحي .

1. اختبار صحة الفرضيات :

فيما يلي سيتم اختبار صحة الفرضيات من عدمها .

- الفرضية الأولى : محافظ الحسابات هو شخص مهني قانوني يتمتع بالسلطة الكاملة للتدقيق في المؤسسة حيث يضمن لمواردها
- الفرضية الثانية : يعتبر نظام الرقابة الداخلية قاعدة بينية تحمي من احتمال وقوع المؤسسة في الأخطاء و الغش ويتم تقييمها من خلال عدة طرق و أساليب معدة مسبقا .
- الفرضية الثالثة : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محافظ الحسابات و تقيم نظام الرقابة الداخلية .

و في الأخير يمكن تأكيد صحة الفرضيات الثلاثة من خلال هذا البحث

2. التوصيات :

من خلال الدراسة السابقة نقترح بعض التوصيات تخص فعالية نظام الرقابة الداخلية و المتمثلة في :

- توفير الإستقلالية التامة للمحافظين عن المصالح و الأقسام التي هي موضوع التقييم .
- لابد للإدارة أن تتكفل بشكل ما جاء في تقاريرالرقابة الداخلية .
- على المؤسسة التقرب إلى المعاهد البحث و التطوير لأجل تطوير نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة لمواجهة التغيرات و التحديات الحالية .
- الإستفادة و العمل بما جاء في نتائج البحوث العلمية التي تجري بالمؤسسة |.

3. أفاق البحث :

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائض بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل إلا أنه يمكن أن يكون جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات بإثرائها و بعثها من جديد و بحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها :

- أهمية تقرير محافظ الحسابات في تحديد مصداقية نظام الرقابة الداخلية .
- دور محافظ الحسابات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات .
- قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الغش و التلاعب بالقوائم المالية .

المراجع

قائمة المراجع

أولا : المراجع بالغة العربية

✓ **الكتب :**

1. عمور عمورة ، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري ، دار المعرفة ، الجزائر ، سنة 2000.

2 . مولود ديدان ، القانون التجاري ، دار بلقيس ، الجزائر ، سنة 2006.

3 . محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،(الاطار النظري . المعايير القاعد . مشاكل تدقيق العلمي) المكتب الجامعي الحديث ، الطبعة الأولى الاسكندرية مصر ، 2007.

4 . محمد بوتين التدقيق ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيقي ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر 2003

5 . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) دار المسيرة الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن 2006.

6 . محمد السيد سرايا وآخرون الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني مراجعة الاصول طويلة الأجل قصيرة الأجل ، مراجعة الايرادات و المصروفات) دار التعليم الجامعي ، دون طبعة ، الاسكندرية مصر 2013.

7 . عبد الفتاح الصحن و نور ، الرقابة و الراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر بدون سنة

8 . توقيف مصطفى أبو رقيبة ، عبد الهادي إسحاق المصري تدقيق و مراجعة الحسابات ، دار الكندي للنشر و التوزيع ، الأردن الطبعة الأولى 2014.

9 . عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ،2009.

10 . خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية) ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن ، 1999.

11. إدريس عبد السلام الشتوي ، مراجعة المعايير و إجراءات ، دار النهضة للصناعة و النشر بيروت ،1996.

12 . محمد التهامي طواهر ، مسعودي صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، 2000.

✓ **المقالات :**

1 . شريفي عمر ، مسؤولية محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 01 العدد 12 لسنة 2012.

2 . طيطوس فتحي ، محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد التاسع ، جوان 2013.

3 . حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية و فعاليتها في الشركات ، الدراسة الميدانية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، المجلد 24 ، العدد الأول 2008.

4 . أرشدي مكي رشيد ، مجلة بعنوان ، أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية (بحث تطبيقي في جامعة القادسية) ، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية ، العدد الرابع ، القادسية ، 2015.

✓ **المذكرات :**

1. نسرين حشيشي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، غير منشورة ، قسم علوم التسيير ، بسكرة ، تدقيق محاسبي ، 2010.

2 . إبراهيم منامة ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، 2015 / 2014.

3 . سالم رمزي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي رابح ورقلة 2015/2014.

4 . بوقاية زينب ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2011.

5 . مريم عبد القوي ، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين لولاية الوادي مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014.

✓ **المراسيم و التشريعات :**

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رقم 42 ، القانون رقم 43. 01 المؤرخ في 01 مارس 1980.

2 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رقم 07، المؤرخ في 02 فيفري 2011.

3 . القانون رقم 01 _ 10 مؤرخ في 29 جويلية 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، 2010 المادة 22.

✓ **المحاضرات و الملتقيات :**

1 . عبد العالي محمدي ، مداخلة ، دور محافظة الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الاداري ، الملتقى الوطني ، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري ، يوم 06 . 07 . 2012 ، جامعة محمد خيضر بسكرة.

2 . الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين " المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة المعيار رقم 400 ، 2003.

✓ **الموقع الالكتروني :**

http://www.arabinternalauditors.com/vb/shwthread.php11/09/2020,13.30 p 4824.

ثانيا : المراجع بالغة الأجنبية

1-DJEBARRA Abdelmadjid , Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientation économiques ecolesupérieure de commerce , Alger , 2001.

2-Douglas j.skinner ; scientific articles ; Audit quality and Auditor Reputation Ovidence 05 , 87 , Universiti of chicago ,2012, from japan , journal of Accoenting and Auditing.

3- (ALTAMONTESPRINGS , THE INSTITUE) : TUCKER 2 2011 ANERISPRIMER , OFFNTERALAUDITORS.

الملاحق

استبيان حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية

موجه إلى : الأكاديميين و المهنيين

سيدي سيدتي المحترم(ة) ، سلام عليكم :

نضع بين أيديكم استمارة الاستبيان هذه بهدف الحصول على آرائكم و مقترحاتكم فيما يتضمنه من محاور لاستقاء البيانات و المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لمذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في تخصص محاسبة و تدقيق بعنوان " **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة** " و لهذا نرجو منكم المساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الاسئلة الملحقة بها بعد قراءة متأنية من أجل الوصول إلى نتائج مفيدة و واقعية :

– أحيطكم علما أن إجاباتكم سأتعامل بها بسرية تامة في إطار البحث.

I– أسئلة المعلومات العامة (المعلومات الشخصية) :

الرجاء وضع علامة (×) في الخانة المناسبة :

1– الجنس :

ذكر ☐ أنثى ☐

2– السن :

– أقل من 30 سنة ☐ – من 30 – 40 سنة ☐ – من 40 – 50 سنة ☐ – 50 سنة فأكثر☐

3– الشهادة العلمية :

– ليسانس☐ – ماستر ☐ – ماجيستر ☐ – دكتوراه ☐ – شهادة اخرى ☐

– أذكره ☐

4– المهنة أو الوظيفة :

– مسير☐ – إطار محاسبي أو مالي ☐ – محاسب معتمد ☐ – محافظ حسابات ☐ – خبير محاسب ☐

5– الخبرة المهنية :

– أقل من 5 سنوات ☐ – ما بين 5 إلى 10 سنوات ☐ – أكثر من 10 سنوات ☐

أولا : محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتبر ممارسة مهنة محافظ الحسابات مسؤولية صعبة تتطلب الشهادة بصحة و انتظامية حسابات المؤسسة					
2	لا يمكن أن يكون لمحافظ الحسابات مصالح مشتركة (ماديا أو معنويا) بالطرف المدقق أو حتى علاقة مباشرة أو غير مباشرة .					
3	لا يمكن لمحافظ الحصول على أجرة أو علاوة أو مكافأة غير أتعابه القانونية و إلا سيعاقب					
4	محافظ الحسابات يبدأ عمله في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق.					
5	يقوم محافظ الحسابات بالزيارات الفجائية للمؤسسة طيلة فترة التدقيق مما يساعد الإدارة في تدارك الأخطاء و تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية .					
6	لضمان السير الحسن لعملية التدقيق يتعامل محافظ الحسابات بسرية تامة مع مختلف الوثائق و الملفات و الأدلة التي اعتمدها من المصدر الداخلي أو الخارجي.					

الجزء الثاني : نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة السياسات الإجراءات التي يتم الإشراف عليها و متابعتها من طرف المؤسسة .					
2	يعتبر وجود نظام الرقابة الداخلية كفؤ بالمؤسسة ضمانا لحماية ممتلكاتها و الأطراف ذوي العلاقة .					
3	يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال بالمؤسسة حتما في رفع الكفاءة الإنتاجية و تقليل التكاليف .					
4	يهدف وجود نظام الرقابة الداخلية السليم بالمؤسسة في تحديد المسؤوليات و توزيع المهام لكل موظف بها .					
5	لضمان نظام الرقابة الداخلية فعال يجب الحرص على تمتع كل من المدقق الخارجي و الداخلي بمؤهلات علمية و عملية عالية.					
6	يمكن أن يكون المدقق الداخلي جانب من المسؤولية في قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.					
7	إن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية هي المحدد الرئيسي لنطاق المراجعة .					

الجزء الثالث: تقييم محاغظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتأكد محافظ الحسابات من وجود نظام محاسبي متكامل يتفق مع طبيعة و نشاط المشروع بالمؤسسة					
2	يتأكد محافظ الحسابات من أن مسك دفاتر المحاسبية لا يتم إلا على مستوى مصلحة المحاسبة و من أشخاص ذوي خبرة .					
3	يتأكد من وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية المسؤولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة .					
4	تأكد من وجود مراجعة دورية (شهرية) التحقق من دقة ما تم تسجيله من معلومات و بيانات مالية .					
5	.يتحقق محافظ الحسابات من أن كافة العمليات الواجب تسجيلها تمت فب الحسابات الخاصة بها كحسابات الزبائن هي فواتير و مستحقات .					
6	تحقق محافظ الحسابات من مبدأ الإستقلالية الدورات من خلال التأكد من ترحيل بعض الحسابات للسنة الجديدة و ترقيم المستندات					
7	لا يمكن لمحافظ الحسابات عمليا تدقيق كل الحسابات لكن جزء منها .					
8	محافظ الحسابات يتأكد من تصميم إختبارات الإستمرارية و يتحقق من أساليب الرقابة الداخلية ما إن طبقت بنفس الطريقة التي صممت بها					
9	لا يكفي اطلاع محافظ الحسابات على اجراءات و ضوابط الرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق بل يتاكد من أن النظام مفهوم و تعمل به ادارة المؤسسة					
10	يتأكد من عدم تداخل الوظائف بالمؤسسة كاستقلالية امين الصندوق و الاشخاص المراقبين له و عملية التسجيل المحاسبي					

11	يتلكد من وضع نظام لعملية اتخاذ القرار يضمن حمايتها بما ل ايتعارض مع مصالحها					
12	يتاكد من وضع كاميرات مراقبة لحماية اصول و ممتلكات المؤسسة					
13	يتاكد محافظ الحسابات من وضع نظام للتعامل مع الحالات الاستثنائية الطارئة					

Nom : EMBAREK

Prénom : KHALED

Date et lieu de naissance : 21/12/1967 a OUAD RHIUOE W RELIZANE

Fonction : Commissaire aux comptes.

Adresse Professionnelle : Cite 05 juillet 1962–AIN DEFLA.

Tél-Fax : 0771 .95.69.72

A MESSIIEURS.-LE MINISTRE DES FINANCES ;

-LE MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORTS

Objet : Acceptation de mandat de commissaire aux comptes.

En vous remerciant de la confiance que vous m'avez accordé en m'attribuant le mandat de commissariat aux comptes année 2020 ,2021,2022 auprés de L'établissement [redacted] ville D'Ain Defla sous tutelle du ministère des travaux publics et des transports, je tiens à vous confirmer mon acceptation de ce mandat et par conséquent me soumets aux dispositions de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable , de commissaires aux comptes et de comptable agrée notamment son article 37, portant honoraires du commissaires aux comptes.

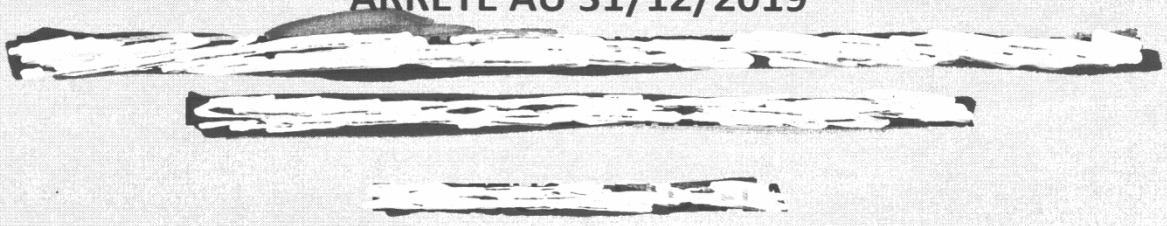
A cet effet, je vous confirme également que je ne me trouve pas dans aucun des cas d'incompatibilités, interdictions légales et règlementaires prévues notamment dans les articles 64, 65, 66,67.98 et 70 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agrée.

Veuillez agréer, messieurs les ministres, l'expression de ma haute considération.

Cachet et Signature

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES EMBAREK Khaled
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA
TEL N° : 07-71-95-69-72
E-mail : coembarek@gmail.com

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
ARRETE AU 31/12/2019



EXERCICE 2019

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Ain Defla, le 10/06/2020

A
Monsieur le Ministre du transport

Son Excellent Monsieur Le Ministre ;

En exécution de la mission de commissariat aux comptes qui m'a été confiée par décision interministérielle **N°120 du 26 décembre 2017,** émanant du Ministère des Finances, du Ministère des Travaux Publics et du Transport et conformément aux diverses dispositions législatives en la matière ; j'ai l'honneur de venir très respectueusement vous présenter mon rapport sur le contrôle des comptes annuels des états financiers de [redacted] **pour l'exercice clos le 31/12/2019.**

I/ Approche méthodologique :

L'approche méthodologique adoptée a consisté, principalement, à vérifier :

- Les soldes des comptes par rapport à ceux de la clôture de l'exercice précédent,

- Les mouvements des comptes de l'exercice 2019,

- La véracité et la fiabilité des soldes de comptes arrêtés au 31/12/2019.

Cette vérification a porté également, sur l'ensemble des documents comptables comprenant les tableaux de synthèse et leurs annexes, établis selon les normes et la forme prévues par le S.C.F à savoir :

1-Le bilan comptable et ses annexes

2-Le bilan fiscal

3-La balance générale

4-L'inventaire des investissements

5-L'inventaire des stocks

6-Les états de rapprochement bancaire

Notre examen a été effectué conformément aux normes d'audit généralement admises .Il a porté par sondages, sur l'ensemble des comptes en utilisant éventuellement d'autres procédures de vérification, jugées nécessaires notamment les recoupements d'informations considérées comme nécessaires, eu égard aux règles des diligences normales et au vu des textes sous –référenciés :

* Ordonnance N°75/59 du 29 septembre 1975 modifiée et complétée portant code de commerce.

* Loi N°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

* Loi N°10-01 du 29/juin/2010 relative aux professions d'experts comptables de commissaires aux comptes et de comptables agréés.

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

*Décret exécutif du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports des commissaires aux comptes ; les modalités et délais de leurs transmission.

-Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi relatives à l'exercice couvrant la période du 01/01/2019 au 31/12/2019.

J'ai bien reçu par le Directeur et le comptable de l'EPIC AIN DEFLA, les états financiers clos le 31/12/2019 avec un total bilan général de :

- brut de : 846.858.159,03 DA
- net de : 576.427.361,44 DA
- et un Résultat Déficitaire de : - 28.318.281,03 DA

Je présente mes remerciements au personnel de [redacted] pour leur disponibilité et leur collaboration durant ma mission.
Veuillez agréer, Son Excellence Monsieur le Ministre, l'expression de ma très haute considération.

II/ Opinion sur les comptes annuels :

Compte tenu de mes investigations ayant porté aussi bien, sur la fiabilité des soldes antérieurs que sur les mouvements de l'exercice 2019, mes conclusions peuvent se résumer ainsi :

- La fiabilité des soldes antérieurs : d'après le rapprochement des soldes de la réouverture de l'exercice 2019 avec les soldes de la balance de l'exercice 2018 ; je peux juger que les soldes antérieurs sont fiables.

- les mouvements de l'exercice 2019 :

  En considération des diligences que j'ai accomplies selon les normes généralement admises en la matière et les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuel, tels qu'ils figurent dans le présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent dans l'ensemble une image fidele du résultat des opérations de l'exercice 2019.

- La situation financière et patrimoniale :
  Je certifié que la situation financière et patrimoniale est sincère et régulière.

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

RAPPORTS SPECIAUX

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport Spécial Relatif aux Résultats des cinq derniers exercices

Articles 678 du code de commerce –modifié et complété

En application de l'article 678 du code du commerce et en application de l'article 25 de la loi N°01-10 du 29/06/2010 relative aux professions d'experts comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ; nous avons l'honneur de vous rendre compte des résultats de [redacted] d'Ain Defla pour les cinq derniers exercices.

[redacted] Ain Defla a débuté son activité en date du 26/09/2012.

Exercice 2015 = - 22.433.235,51

Exercice 2016 = + 1.526.143 ,87

Exercice 2017 = - 20.138.887,34

Exercice 2018 = - 12.626.830,35

Exercice 2019 = - 28.318.281,03

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport Spécial Sur Les Conventions Réglementées

Articles 628 du code de commerce –modifié et complété

En application de l'article 628 de l'ordonnance 75/89 du 26/09/1975 portant Code de Commerce ,modifié et complété par le décret législatif n° 93-08 du 25.04.1993 « Toute convention entre une société et l'un des ses administrateurs soit directement ou indirectement soit par personne interposée ,doit être au préalable ,à peine de nullité, soumise à autorisation du conseil d'administration après rapport du commissaire aux comptes.

Il en est de même des conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs est associé.

en application de l'article 25 de loi N° 01-10 du 29.06.2010,relative aux profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer que nous n'avons pas eu connaissance d'une convention souscrite entre : [redacted] la Wilaya d'Ain Defla et son Directeur Général ou l'un de ses administrateurs.

Absence de conventions ou conventions non découvertes.

(Article 628 du décret législatif 93/08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75/09 du 26 septembre 1975 portant code de commerce).

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport Spécial Relatif aux cinq (05) Rémunérations les plus élevées

Articles 680 du code de commerce –modifié et complété

Aux termes de l'article 680-3 du décret législatif N°93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75-09 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et en application de l'article 25 de la loi N° 01-10 du 29.06.2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agréé, le Directeur Général de l'entreprise [redacted] **Ain Defla** ,nous a communiqué les montants des rémunérations nettes versées au cours de l'exercice 2019 au cinq 05 personnes les mieux rémunérées.

Ce montant que nous certifions exact s élève à : Sept millions neuf cent trente neuf mille six cent soixante neuf DA et 81 CTS détaillé comme suit par bénéficiaire.

NOM ET PRENOM	Fonction	Salaires annuels nets
[redacted]	Directeur Général	4.658.324,50
[redacted]	Chef de service Administration et moyens	953.243,97
[redacted]	Chef de Service Exploitation	915.056,24
[redacted]	Chef de service comptabilité et finances	816.159,52
[redacted]	Chargé du personnel	596.885,58
TOTAL GENERAL		**7.939.669,81**

- Il y'a lieu de signaler que les salaires de l'exercice 2019 ont connu une augmentation par rapport à l'exercice 2018 due essentiellement à :

- l'application de la circulaire N°001 du 30/08/2015 modifiée et complétée la circulaire N°001 du 11/12/2007 fixant les modalités de détermination de rémunération des cadres dirigeants des entreprises publiques non autonomes ,des établissements publics à caractère industriel et commercial et des centres de recherches et de développement.
- L'application de la résolution N° 03 du conseil d'administration du 17/12/2018 PV N°03-2018
- L'application du nouvel accord collectif et notamment la modification des articles N°60 et 126 correspondant à la prime de rendement collectif de 10% PRC et l'octroi des échelons pour l'ensemble du personnel.

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

ETAT DES JETONS DE PRESENCE VERSES OU DUS AUX MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION AU TITRE DE L'EXERCICE 2019

JETONS DE PRESENCE ANNEE 2019

Les jetons de présence dus aux membres du conseil d'administration au titre de l'exercice 2019 à raison de 5.500,00 DA par séance détaillés comme suit :

N°	NOMS ET PRENOMS	Nombre de séance	Montant brut	Montant net
1	[redacted]	01	5.500,00	4.950,00
2		01	5.500,00	4.950,00
3		01	5.500,00	4.950,00
4		01	5.500,00	4.950,00
5		01	5.500,00	4.950,00
6		01	5.500,00	4.950,00
7		01	5.500,00	4.950,00
8		01	5.500,00	4.950,00
9		01	5.500,00	4.950,00
10		01	5.500,00	4.950,00
TOTAL GENERAL			**55.000,00**	**49.500,00**

- **Vu le contrôle des états des jetons de présence des réunions du conseil d'administration du 24 /06/2019, rien n'a été constaté d'anormale**

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport Spécial Relatif au système de Contrôle interne

En application de l'article 25 de loi N° 01-10 du 29.06.2010 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer que le dispositif du contrôle interne se caractérise notamment comme suit :

Sur le plan financier :

- Les recettes journalières sont versées dans les agences bancaires correspondantes.
- Toutes les conventions sont passées après consultations multiples et approbation par la commission désignée à cet effet.
- La tenue de comptabilité est assurée sur des supports comptables informatisés et qui sont sauvegardés et protégés sur disque dur externe.

Sur le plan de gestion :

- Sécurité interne
- gardiennage

Le gardiennage est assuré le jour comme de nuit au niveau du siège et au niveau des parcs

Protection du matériel :

Tout matériel roulant bus de l'entreprise est doté d'équipement de sécurité et de protection contre les incendies

Tout matériel roulant bus de l'entreprise est stationné dans des parcs clôturés et gardés

- Archives :

Les archives sont rangées dans des boites d'archives par section et par année et elles sont entreposées dans un local considéré comme une salle d'archives

- Gestion des carburants :
- Les carnets de bons de carburant sont détenus au niveau de la direction dans un coffre fort

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport Spécial Relatif aux avantages Particuliers accordés aux personnels

En application de l'article 25 de loi N° 01-10 du 29.06.2010, relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer qu'aucun avantage particulier n'est accordé aux responsables ni au personnels de [redacted] **va d'Ain Defla .**

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport spécial sur la continuité d'exploitation

En application de l'article 25 de loi N° 01-10 du 29.06.2010, relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer que les indices financiers de continuité d'exploitation à savoir l'actif net et la rentabilité se présentent come suit :

- L'actif net de l'exercice 2019 de [redacted] **d'Ain Defla d'un montant de : -10.733.484,01 DA apparait inferieur au ¼ quart du capital social seuil minimal fixé par le code de commerce (article 715 bis 20),le conseil d'administration est tenu dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaitre cette perte ,de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider ,s'il y'a lieu ,la dissolution anticipée de la société.**

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Contrôle interne

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Contrôle des inventaires 2019

1- **Inventaire physique des investissements et des stocks:**
Conformément à la loi 07-11 du 25 novembre 2007, notamment son article 14 qui stipule que les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, l'inventaire en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et de recensements de documents justificatifs.
Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs.

- Article 10 du code de commerce -ordonnance n°96-27 du 09 décembre 1996 –Elle doit également faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats.
- Donc les inventaires physiques des investissements et des stocks ont été mis à notre disposition afin de les exploités et de les comparés avec les soldes de la comptabilité de l'exercice 2019.

2- **livre journal général et livre d'inventaire :**

a- L'article 09 du code de commerce fait obligation à toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, de tenir un livre journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ses opérations à la condition de conserver, dans ce cas tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour.

- Le journal général est à jour au 31/12/2018, je recommande d'entamer la transcription de l'exercice 2019 sur le journal après l'approbation des comptes sociaux par le conseil d'administration de [redacted]

b- L'article 10 du code de commerce fait obligation à toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, de tenir un livre d'inventaire dont l'actif ,passif et TCR sont copiés sur ce dernier.

- Livre d'inventaire est à jour au 31-12-2018, je recommande d'entamer la transcription de l'exercice 2019 sur le livre après l'approbation des comptes sociaux par le conseil d'administration de l'EPIC

3-livre de paie :

Il est ouvert et mis à jour au 31-12-2019, les états mensuels de paie sont transcrites sur le livre de paie

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Contrôle des inventaires 2019

1- **Inventaire physique des investissements et des stocks:**

Conformément à la loi 07-11 du 25 novembre 2007, notamment son article 14 qui stipule que les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, l'inventaire en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et de recensements de documents justificatifs.

Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs.

- Article 10 du code de commerce -ordonnance n°96-27 du 09 décembre 1996 –Elle doit également faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats.
- Donc les inventaires physiques des investissements et des stocks ont été mis à notre disposition afin de les exploités et de les comparés avec les soldes de la comptabilité de l'exercice 2019.

2- **livre journal général et livre d'inventaire :**

a- L'article 09 du code de commerce fait obligation à toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, de tenir un livre journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ses opérations à la condition de conserver, dans ce cas tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour.

- Le journal général est à jour au 31/12/2018, je recommande d'entamer la transcription de l'exercice 2019 sur le journal après l'approbation des comptes sociaux par le conseil d'administration de [redacted]

b- L'article 10 du code de commerce fait obligation à toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, de tenir un livre d'inventaire dont l'actif ,passif et TCR sont copiés sur ce dernier.

- Livre d'inventaire est à jour au 31-12-2018, je recommande d'entamer la transcription de l'exercice 2019 sur le livre après l'approbation des comptes sociaux par le conseil d'administration de l'EPIC

3-livre de paie :

Il est ouvert et mis à jour au 31-12-2019, les états mensuels de paie sont transcrites sur le livre de paie

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

4-les livres sociaux :

Les livres ci-dessous sont ouverts et paraphés par l'inspection du travail et sont à jour au 31-12-2019

-livre des mouvements des personnels

-livre des travailleurs étrangers

-livre des congés annuels

-livre des accidents de travail

-livre des mises en demeure

-livre des vérifications technique des installations et équipements industriels.

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

VERIFICATION DES COMPTES DE L'ACTIF DU BILAN

1- Les comptes d'immobilisations :

1-1/ Les immobilisations incorporelles :

Les immobilisations incorporelles d'un montant de **219.750,00** représentent les logiciels informatiques paie et comptabilité, ils n'ont connu aucune variation par rapport à l'exercice 2018.

1-2/ Les immobilisations corporelles :

Les immobilisations corporelles figurant au bilan arrêté au 31-12-2019 présentent une valeur comptable brute de **455.916.387,12 DA** se décomposant ainsi :

N°CPTE	DESIGNATION	EX2018	EX2019	ECART
204100	Logiciels informatiques	219.750,00	219.750,00	00
215300	Matériel et outillage Bus	440.373.528,00	440.373.528,00	00
215310	Matériel et outillage industriels	3.615.850,35	3.748.350,35	132.500,00
215410	Agencements et aménagements	309.436,21	309.436,21	00
215500	Installation général, aménagement	629.569,80	874.369.80	244.800,00
215510	Installations générale, matériel	153.000,00	195.000,00	42.000,00
215610	Matériel de transport léger	5.276.827,57	7.036.327,57	1.759.500,00
215710	Mobiliers de bureau	219.500,00	219.500,00	00
215720	Matériel informatique	939.500,00	1.374.100,00	434.600,00
215740	Equipements de bureau	546.966,37	614.025,19	67.058,82
218000	Autres immobilisations corporels	420.000,00	420.000,00	00
218100	Autres immobilisations corporels	532.000,00	532.000,00	00
	TOTAL GENERAL	**453.235.928 ,30**	**455.916.387,12**	**2.680.458,82**

a/ Contrôles effectués :

Les contrôles effectués ont consistés essentiellement à :

- rapprocher les acquisitions de l'exercice aux pièces justificatives,
- vérifier les calculs des dotations aux amortissements pratiquées au 31-12-2019,
- confronter les inventaires physiques et comptables,
- vérifier que les assurances couvrent d'une façon adéquate les risques de sinistre pouvant affecter les immobilisations.

b-Constatations :

L'analyse de cette rubrique soulève de notre part les observations suivantes :

1/ l'inventaire physique des immobilisations a été régulièrement réalisé par une commission désignée à cet effet par décision N°1470 du 29/12/2019.

2/ Le rapprochement de l'inventaire comptable à l'inventaire physique ne soulève aucune remarque particulière de notre part.

- Investissement comptable au 31/12/2019 est de l'ordre de : 455.916.387,12
- Inventaire physique des investissements au 31/12/2019 est de l'ordre de : 455.916.387,12

3/ Les dotations aux amortissements de l'exercice2019, comptabilisées pour un montant de : 45.953.951,75 contre 45.682.384,95 en 2018, sont conformes à l'inventaire comptable (fichier des investissements –état des amortissements) arrêtés au 31-12-2019.

4/ Les acquisitions de l'exercice 2019 s'élèvent à un montant de **: 2.680.458,82 DA** détaillées comme suit :

N° CPTES	DESIGNATIONS	DATE ACQUISITION	MONTANT HT	OBS
215720	Micro ordinateur	06/01/2019	43.600,00	
215720	Micro ordinateur	06/01/2019	45.000,00	
215720	Micro ordinateur	06/01/2019	45.000,00	
215720	Micro ordinateur	06/01/2019	45.000,00	
215720	Dupli copieur richo DX2430	21/10/2019	256.000,00	
	Sous total compte 215720		**434.600 ,00**	
215500	Revêtement façade en aluco	17/01/2019	244.800,00	
	Sous total compte 215500		**244.800,00**	
215510	DHI XVR 5108 FULL HDCVI 04 P	05/02/2019	42.000,00	
	Sous total compte 215510		**42.000,00**	
215610	Renault symbole extrême	27/02/2019	1.759.500,00	
	Sous total compte 215610		**1.759.500,00**	
215740	Climatiseur split 9000 condor	03/06/2019	33.529,41	
215740	Climatiseur split 9000 condor	03/06/2019	33.529,41	
Sous total compte 215740			**67.058,82**	
215310	Moteur elect	30/09/2019	38.000,00	
215310	Moteur elect	07/11/2019	38.000,00	
215310	Groupe electrogene 4 kva	07/11/2019	56.500,00	
Sous total compte 215310			**132.500,00**	
TOTALE GENERAL			**2.680.458,82**	

5/ absence des fiches d'immobilisations qui permettront le suivi des investissements un par un
6/ les immobilisations présentent une assurance assez large
7/le livre des investissements est tenu à jour au 31-12-2019

Conclusion : De ce qui précède, nous pouvons certifier que la rubrique des immobilisations ne présente aucune remarque particulière de notre part.

2/ les stocks :

Les stocks comptables figurant au bilan arrêté au 31/12/2019 se présentent comme suit :

N°CPTE	DESIGNATIONS	MONTANT BRUT	PROVISIONS	MONTANT NET
322521	pièces de rechange	25.817.311,28	00	25.817.311,28
322531	pneumatique	762.128,26	00	762.128,26
322741	lubrifiants	74.901,20	00	74.901,20
322803	carburant	653.113.,56	00	653.113.,56
322851	fournitures d'atelier usine	94.044,06	00	94.044,06
322999	fournitures diverses p/bus	1.600.981,55	00	1.600.981,55
TOTAL GENERAL		**29.002.479,91**	**00**	**29.002.479,91**

Contrôles effectués :

Les contrôles effectués ont consisté principalement à :

- Vérifier l'opération de la prise d'inventaire au 31/12/2019 ;
- Vérifier la valorisation de l'inventaire physique réalisé au 31/12/2019 ;
- Vérifier la prise en charge comptable des consommations et leur valorisation.

a- Constatations :

- La vérification de l'opération de la prise d'inventaire des stocks a été faite par décision N°1469 du 29/12/2019 a relevé que l'inventaire physique réalisé au 31/12/2019 en matière de stocks peut être jugée satisfaisante.
- La rubrique des stocks figurant au bilan peut être jugée correcte.

Le montant global des stocks inventoriés correspond à celui figurant au bilan arrêté au 31/12/2019.

- Concernant la valorisation de l'inventaire physique réalisé au 31/12/2019, le stock est valorisé selon le prix moyen pondéré, cependant, il y'a lieu de signaler que l'établissement a fait des progrès en se dotant d'un logiciel de gestion de stock qui va gérer les stocks et les consommations d'une manière rigoureuse.
- En ce qui concerne les consommations, nous avons constaté l'existence des états mensuels signés par les responsables et comptabilisés mensuellement.
- Les stocks sont couverts par une police d'assurance au niveau de la SAA AIN DELA.

Conclusion : compte tenu de nos investigations, nous pouvons certifier la fiabilité du montant figurant au bilan, néanmoins il y'a lieu de mette en place la procédure de la permanence de l'inventaire des stocks.

3/Les créances : le bilan arrêté au 31/12/2019 fait ressortir une créance nette de : **390.941.771,91 DA** se décomposant comme suit :

N°cpte	Désignation	Valeur brute	Valeur nette
411	Clients	2.719.300,00	2.719.300,00
441	Etat et autres collectivités publique	107.072.554,54	107.072.554,54
445	impôts	33.240.270,00	33.240.270,00
512	Banques	218.135.272,27	218.135.272,27
530	Caisse	771.895,19	771.895,19
TOTAL GENERAL		**390.941.771,91**	**390.941.771,91**

a/Contrôles effectués :

Les contrôles effectués sur cette rubrique ont consisté à :

- Vérifier la fiabilité des soldes antérieurs,
- Vérifier par sondage les transactions de l'exercice 2019 avec les pièces justificatives,
- Reconstituer l'ancienneté des soldes par exercice (voir état en annexe).

b/Constatations :

La revue de la rubrique des créances a permis de révéler les observations suivantes :

1-créances sur clients pour une valeur de **: 2.719.300,00** ce montant est constitué des :

- Créance détenue sur le Ministère de Solidarité pour un montant de : 500.000,00 représentant la facture N°03/2019 du 04/12/2019
- La créance détenue sur APC AIN DEFLA pour un montant de 351.000,00 représente une convention de [redacted] conclue [redacted] Defla et l'APC Ain Defla, en date du 08/04/2013
- Montant de 1.868.300,00, représente la fact N°04/2019 du 25/12/2019 transport scolaire APC EL ATTAF

  Nous recommandons que chaque six mois au minimum, l'entreprise doit relancer et réclamer le paiement de ces créances impayées.

2/autres débiteurs : 107.072.554,54 DA, ce compte est détaillé comme suit :

- Montant de 106.659.396,84 représente subvention d'équilibre exercice 2018
- Montant de 379.457,70 ce compte abrite dans son débit la constatation des salaires c'est-à-dire la contribution de l'Etat et au crédit les virements émis par l'ANEM(le remboursement).
- Montant de 28.000,00 représente les avances sur salaire accordées aux personnel de l'entreprise
  – [redacted]abedelhalim avance sur salaire de 8.000,00
  – [redacted]rahim avance sur salaire de 20.000,00
- Montant de 5.700,00 représente autre compte débiteur (régul tva due)

3/ les impôts : 33.240.270,00, ce compte est détaillé comme suit :

- Tva précompte pour un montant de : 33.240.70,00 DA, représente le précompte de tva collectée durant l'exercice 2019 et qui figure sur G50 déclaration fiscale du mois 12/2019.

4/trésorerie

a/solde de la banque au 31-12-2019 est de l'ordre de : 218.135.272,27, l'entreprise [redacted] utilisé au cours de l'exercice 2019, 05 cinq comptes bancaires ouverts au niveau de la BNA AIN DEFLA ,EL KHEMIS ,EL ATTAF et un 01 compte de trésor public AIN DEFLA

- 1- Compte bancaire [redacted]olde au 31/12/2019 en comptabilité : 600.051,54 DA
- Relevé bancaire au 31/12/2019 : 3.427.726,89
- Voir état de rapprochement bancaire au 31-12-2019
- Brouillard de banque au 31/12/2019 conforme à la comptabilité

- 2-Compte bancaire BNA exploitation A-Defla [redacted]olde au 31/12/2019 en comptabilité : 989.072,87
- Relevé bancaire au 31/12/2019 : 989.072,87 voir état de rapprochement arrêté au 31/12/2019
- Brouillard de banque au 31/12/2019 conforme à la comptabilité

- 3-Compte bancaire BNA exploitation Khemis Miliana [redacted] solde au 31/12/2019 en comptabilité : 259.101,94
- Relevé bancaire au 31/12/2019 : 259.101,94 voir état de rapprochement arrêté au 31/12/2019
- Brouillard de banque au 31/12/2019 conforme à la comptabilité

- 4-Compte bancaire BNA exploitation Attaf [redacted] solde au 31/12/2019 en comptabilité : 665.312,44
- Relevé bancaire au 31/12/2019 : 665.312,44 voir état de rapprochement arrêté au 31/12/2019
- Brouillard de banque au 31/12/2019 conforme à la comptabilité

- 5-Compte bancaire BNA AIN DEFLA centre de formation [redacted] solde au 31/12/2019 en comptabilité : 12.768,75
- Relevé bancaire au 31/12/2019 : 12.768,75 voir état de rapprochement arrêté au 31/12/2019
- Brouillard de banque au 31/12/2019 conforme à la comptabilité

- 6-Compte trésor public Ain Defla [redacted] solde au 31/12/2019 en comptabilité : 215.608.964,73
- Relevé bancaire au 31/12/2019 : 215.608.964,73 voir état de rapprochement arrêté au 31/12/2019
- Brouillard de banque au 31/12/2019 conforme à la comptabilité

b/ **La caisse :** La caisse de l'entreprise est arrêtée au solde 771.895,19 détaillée comme suit :

* caisse dépense : solde au 31/12/2019 en comptabilité = 323.395,19
- pv de caisse : solde : 323.395,19
- brouillard de caisse solde de : 323.395,19

* caisse recette Ain Defla: solde au 31/12/2019 en comptabilité = 190.500,00
-pv de caisse : solde 190.500,00
-brouillard de caisse solde de : 190.500,00

* caisse recette Khemis miliana : solde au 31/12/2019 en comptabilité = 159.000,00
-pv de caisse : solde : 159.000,00
-brouillard de caisse solde de : 159.000,00

* caisse recette Attaf : solde au 31/12/2019 en comptabilité = 99.000,00
-pv de caisse : solde 99.000,00
-brouillard de caisse solde de : 99.000,00

Conclusion : en conclusion sur la rubrique des créances, nous pouvons certifier que les comptes sont correctement arrêtés et les soldes figurant dans le bilan peuvent être jugés fiables

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Les comptes du passif du bilan :

1/ les capitaux permanents :

Le compte de capitaux permanents s'élève à un montant de : **565.587.542,47 DA**, il est constituée exclusivement des comptes suivants :

désignations	Ex 2018	Ex 2019	écart	obs
Capital émis	125.946.000,00	125.946.000,00	00	
Report à nouveau	-95.734.372,63	-108.361.202,98	- 12.626.830,35	Déficit ex2018
Emprunts et dettes financières	515.237.027,76	515.237.027,76	00,00	
total	545.448.655,13	532.821.824,78	- 12.626.830,35	

La variation constatée au niveau du compte report à nouveau représente le déficit de l'exercice 2018.

Cette rubrique, est en harmonie avec les décisions prises en AGO, ne fait appel à aucune remarque particulière de notre part.

2/Les dettes

Le bilan arrêté au 31/12/2019 fait ressortir une dette nette de : **71.923.817,69 DA** se décomposant ainsi :

désignation	Montants
Fournisseurs et comptes rattachés	60.596.132,34
impôts	124.277,00
Autres dettes	11.203.408,35
Total général	**71.923.817,69**

a/contrôles effectués :

Les contrôles effectués sur cette rubrique ont consisté principalement à :

- Vérifier par sondage, les transactions réalisées au cours de l'exercice 2019,
- Vérifier la fiabilité des soldes des comptes de dettes à la date d'arrêté du bilan,
- Etablir un état comparatif des dettes entre les exercices 2018 et 2019 de manière à pouvoir suivre l'évolution des différentes rubriques et d'orienter en conséquence le contrôle.

b/ Etat comparatif des dettes entre les exercices 2018 et 2019 :

désignation	**Ex 2018**	**Ex 2019**	**Ecart**
Fournisseurs et comptes rattachés	66.966.527,75	60.596.132,34	-6.370.395,41
impôts	128.103,00	124.277,00	-3.826,00
Autres dettes	8.972.636,30	11.203.408,35	+2.230.772,05
Total général	**76.067.267,05**	**71.923.817,69**	**-4.143.449,36**

Ce tableau comparatif fait ressortir une diminution de 9% du compte des fournisseurs et aussi une légère diminution de 2% du compte impôts par contre le compte autres dettes fait apparaitre une augmentation de 24% par rapport à l'année 2018

Les contrôles effectués sur l'ensemble des rubriques citées ci-dessus ,ont permis de relever les constatations suivantes :

1-Les dettes fournisseurs : **60.596.132,34**

Ce montant est constitué des comptes suivants :

N°cpte	Désignation du fournisseur	N° Facture	Date	Montant
4011	SARL I2B	Fact N°20190059 27/01/19	27/01/2019	38.734 ,50
4011	AFRICA VER	FACT N°292+293/2019	12/05/2019	73.155,49
4011	ET [redacted]	203+197/2012+387/2012 413/2012	01/10/2015+27/11/2018	24.069.496 ,75
4011	EURL MAPAP	242+272/2015	29/11/2015	1.275.475,50
4011	LOGITRANS SNTR	54+65+76/2017	mois5+6+7/2017	765.627,51
4011	SNVI voir analyse G.L	/	/	34.203.719 ,87
4011	ZOUBIR MOHAMED ST SERVICE	FACT N°97/2019	31/12/2019	118.482,28
			Sous total 4011	**60.544.691,90**
4012	ET [redacted] voir analyse GL ci-joint	/	/	47.700,44
4012	EPSP EL ABADIA	30/2016	21/12/2016	1.140 ,00
4012	EPSP AIN LACHIAKH	33/2014	10/03/2015	2.600 ,00
			Sous total 4012	**51.440,44**
		TOTAL GENERAL		**60.596.132,34**

Ce compte ne fait part d'aucune remarque, car 96% des opérations effectuées remontent aux exercices antérieurs.

2/dettes impôts : 124.277,00 DA

Les dettes impôts (fiscales) arrêtées au 31/12/2019 sont constituées de :

- Taxes sur l'activité professionnelle d'un montant de : 122.277,00 DA
  Ce montant représente les différentes Tap des communes dont voici le détail :
- Tap recette 12/2019 Ain Defla = 78.966,00
- Tap recette 12/2019 El Attaf = 34.286,00
- Tap recette 12/2019 Khemis = 9.025,00
- Compte 444100 : Solde de liquidation IBS ex 2018 : 1.000 ,00
- Compte 444100 : Solde de liquidation IBS ex 2019 : 1.000 ,00

3/ Autres dettes : 11.203.408,35 DA

- compte 421900 provisions personnelles rémunération due : 3.108.934,89
  Ce montant est constitué de deux soldes, le premier est antérieur à 2019, d'un montant de : 230.297,76 et le deuxième d'un montant de 2.878.637,13 qui représente la provision du congé 2019.
- compte 431100 cotisations sociales ouvrières 9% : 594.614,92
  Ce montant représente la part ouvrière 9% du mois de 12/2019
- compte 431500 cotisations sociales patronales 26%+(16%+6%) abattement : 1.508.195,71
  Ce montant représente la part patronale 26%+16%+6% du mois de 12/2019,

- compte 438100 autres organismes sociaux o.s 3% : 2.776.367,60
- compte 438111 retenue crédit social allocations veuves : 32.600,00
  représente des retenues mensuelles des allocations pour veuves installées en commun accord avec les salariés qui ont accepté librement et par demande écrite déposée au niveau de l'administration, néanmoins il y'a lieu de signaler que cette action est de ressort des œuvres sociales et non par de l'employeur, donc je recommande le sursoir immédiat des retenues allocations des veuves sur le journal de paie.
- compte 442100 état impôts et taxes IRG/Salaire : 801.702,00
  Ce montant représente l'IRG/S du mois 12/2019 : 800.496,60
  Et une différence sur journal de paie mois de 11/2019 : 1.205,40
- ce compte 442200 état import IRG jeton de présence : 5.500,00
  ce compte représente l'IRG retenues sur les jeton de présence C.A
- compte 481100 provisions, passifs courantes formation : 2.360.493,23
  ce compte représente les provisions de formation, **il composé** de :
  -solde antérieur 2019 : 1.676.719,92
  -factures formation permis de conduire 2019 : -194.789,00
  -provision de formation ex 2019 : 878.562,31

- Solde créditeur du compte 4190 client centre de formation d'un montant de : 15.000,00 représentant les versements effectués par les clients dans le cadre du programme de la formation soit :

- Amouri djamel = 5.000,00
- Boudjadi redouane = 5.000,00
- Smai soufiane = 5.000,00

  Total général = 15.000,00 solde créditeur

- En date du 04/02/2019, l'entreprise a signé un accord collectif avec le partenaire social (comité des œuvres sociales) portant sur l'octroi d'un crédit de 5.415.282,50 DA qui a été remboursé en totalité au 31-12-2019 par des retenues mensuelles sur salaire ensuite ont été versés au compte de l'EPIC

  Cette rubrique n'appelle aucune remarque particulière de notre part

  Conclusion : en conclusion sur la rubrique des dettes, nous pouvons certifier que tous les mouvements de l'exercice 2019 sont sincères et fiable.

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

LES COMPTES DE GESTION

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Les charges :

Au 31/12/2019 le montant total des charges s'élève à : 206.816.988 92 DA contre 174.602.864,69 DA en 2018 soit une augmentation de 32.214.124,23 DA, soit un taux de +18 % par rapport à 2018

N°cpte	Libellé du compte	Ex 2018	Ex 2019	Ecart
60	Achat consommés	30.384.154,35	34.745.598,71	+4.361.444,36
61	Service extérieur	3.480.329,02	5.358.640,36	+1.878.311,34
62	Autres services extérieur	1.416.614,00	1.540.606,24	+123.992,24
63	Charge de personnel	91.092.883,94	117.380.205,57	+26.287.321,63
64	Impôts et taxes	1.638.329,38	1.748.984,00	+110.654,62
65	Autres charges opérationnelles	898.169,05	79.002,29	-890.266,76
68	Dotations aux amortissements	45.682.384,95	45.953.951,75	+271.566,80
69	Impôts sur bénéfice IBS 26%	10.000 ,00	10.000,00	00
	Total général	**174.602.864,69**	**206.816.988,92**	+32.214.124,23

Commentaire : en comparant les charges de l'exercice 2019 par rapport aux charges de l'exercice 2018, nous avons constaté ce qui suit :

1- **Achat consommés** : une évolution de 14 % par rapport à l'exercice 2018 est due principalement à :
   a- évolution de 32% de consommations en pièces de rechange
   b- évolution de 121% de consommations en pneumatique
   c- évolution de 16% de consommations en lubrifiant
   d- évolution de 76% de consommations en fourniture de protection de sécurité
   e- évolution de 70% de consommations en fourniture divers /bus
   f- évolution de 4.72% de consommations en carburant
2- **Service extérieur** : une évolution de 53 % par rapport à l'exercice 2018 est due principalement à :

a- Location parc khemis miliana
b- évolution de 266% dans l'entretien réparation et maintenance
c- évolution de 6% dans la prime d'assurance
d- évolution de 26% dans la formation

3- **charges de personnel** : une évolution de 28 % par rapport à l'exercice 2018 est due principalement à :

a- l'exécution du nouvel accord collectif et notamment les modifications des articles 60 et 126 qui concernent l'octroi de la prime de rendement collectif dit PRC de 10%, et la révision des échelons du personnel selon le la nouvelle grille, accordé par le conseil d'administration dans sa réunion du 17/12/2018 pv N°03/2018, conformément à la résolution N°02.
b- l'application de la circulaire N°001 du 30/aout /2015 modifiée et complétée la circulaire N°001 du 11/12/2007 fixant les modalités de détermination de la rémunération des cadres dirigeants des entreprises publiques non autonomes, des établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherches et de développement et ce conformément à la résolution N°03 du conseil d'administration réunion du 17/12/2018 pv N°03/2018

Les produits :

Au 31/12/2019 le total des produits s'élève à : 178.498.707,89 contre 161.976.034,34 en 2018 soit une augmentation de : +16.522.673,55 soit un taux de +10% par rapport à l'exercice 2018

N°cpte	Libellé du compte	Ex 2018	Ex 2019	Ecart
706	Prestation de service	66.757.378,11	71.301.470,55	+4.544.092,44
741	Subventions d'équilibre Ministère	94.212.544,54	106.659.396,84	+12.446.852,30
758	Autres produits de gestion courante	1.006.111,69	537.840,50	-468.271,19
	Total général	**161.976.034,34**	**178.498.707,89**	**16.518.673,55**

Commentaire : en comparant le chiffre d'affaire de l'exercice 2019 par rapport au chiffre d'affaire de l'exercice 2018, nous avons remarqué ce qui suit :

- Augmentation de 6% du chiffre d'affaire par rapport à 2018
- Réalisation des objectifs par rapport au budget prévisionnel de 2019 soit un taux de 81%

Résultat net de l'exercice :

- Résultat net de l'exercice arrêté au 31/12/2019 est déficitaire d'un montant de : - 28.318.281,03

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

ETATS FINANCIERS ARRETES AU 31/12/2019

ETABLISSEMENT PUBLIC
[redacted] TRANSPORT URBAIN

Edité le 13/06/2020
10:49:52

DOSSIER : ETABLISSEMENT PUBLIC DE

BILAN ACTIF (Avant clôture)

A Décembre 2019

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		219 750,00	204 120,83	15 629,17	35 379,17
Immobilsations corporelles		455 696 637,12	270 226 676,76	185 469 960,36	228 723 703,29
Immobilisations encours					
Immobilsations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
TOTAL ACTIF NON COURANT		455 916 387,12	270 430 797,59	185 485 589,53	228 759 082,46
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		29 002 479,91		29 002 479,91	36 524 498,06
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 719 300,00		2 719 300,00	4 252 598,82
Autres débiteurs		107 072 554,54		107 072 554,54	94 848 456,65
Impôts		33 240 270,00		33 240 270,00	43 302 728,00
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		218 907 167,46		218 907 167,46	201 201 727,84
TOTAL ACTIF COURANT		390 941 771,91		390 941 771,91	380 130 009,37
TOTAL GENERAL ACTIF		846 858 159,03	270 430 797,59	576 427 361,44	608 889 091,83

opyright Genisoft(20011-2012) : ETABLISSEMENT PUBLIC

BILAN PASSIF (Avant clôture)

A Décembre 2019

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		125 946 000,00	125 946 000,0
Capital non appelé			
Prime et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		-28 318 281,03	-12 626 830,3
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-108 361 202,98	-95 734 372,6
TOTAL I		-10 733 484,01	17 584 797,0
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		515 237 027,76	515 237 027,7
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANT II		515 237 027,76	515 237 027,7
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		60 596 132,34	66 966 527,7
Impôts		124 277,00	128 103,0
Autres dettes		11 203 408,35	8 972 636,3
Trésorerie Passif			
TOTAL GENERAL PASSIF III		71 923 817,69	76 067 267,0
TOTAL GENERAL PASSIF		576 427 361,44	608 889 091,8

Copyright Genisoft(2011) : ETABLISSEMENT PUBLIC

ETABLISSEMENT PUBLIC
[redacted]

Edité le 13/06/2020
10:51:28

DOSSIER:ETABLISSEMENT PUBLIC DE TRANSPORT

COMPTE DE RESULTATS (Avant clôture)
(Par nature)

Du Mois Réouverture **Au Mois** Décembre 2019

	NOTE	N	N-1
Vente et produits annexes		71 301 470,55	66 757 378,11
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		106 659 396,84	94 212 544,54
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		177 960 867,39	160 969 922,65
Achat consommés		34 745 598,71	30 384 154,35
Service extérieurs et autres consommations		6 899 246,60	4 896 943,02
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		41 644 845,31	35 281 097,37
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		136 316 022,08	125 688 825,28
Charges de personnel		117 380 205,57	91 092 883,94
Impôts, taxes et versements assimilés		1 748 984,00	1 638 329,38
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 186 832,51	32 957 611,96
Autres produits opérationnels		537 840,50	1 006 111,69
Autres charges opérationnelles		79 002,29	898 169,05
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		45 953 951,75	45 682 384,95
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-28 308 281,03	-12 616 830,35
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		-28 308 281,03	-12 616 830,35
Impots exigibles sur résultats ordinaires		10 000,00	10 000,00
Impots différés (Variations) sur résultat ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		178 498 707,89	161 976 034,34
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		206 816 988,92	174 602 864,69
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-28 318 281,03	-12 626 830,35
Eléments extraordinaires (produits) (à preciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à preciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-28 318 281,03	-12 626 830,35

Copyright Genisoft(2011) : ETABLISSEMENT PUBLIC

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

ANNEXES

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

RECAPITILATION PAR POSTE COMPTABLE :

1-POSTE DES INVESTISSEMENTS AU 31-12-2019

-acquisition d'un montant de : 2**.680.458,82 DA en 2019**
-l'inventaire physique des immobilisations a été régulièrement réalisé par une commission désignée à cet effet
-le rapprochement de l'inventaire comptable à l'inventaire physique ne soulève aucune remarque particulière de notre part.
-Investissement comptable au 31/12/2019 est de l'ordre de : 455.916.387,12
-Inventaire physique des investissements au 31/12/2019 est de l'ordre de : 455.916.387,12
-les dotations aux amortissements de l'exercice2019, comptabilisées pour un montant de : 45.953.951,75 contre 45.682.384,95 en 2018, sont conformes à l'inventaire physique et comptable arrêtés au 31-12-2019.
-les immobilisations sont couvertes largement par une assurance
-absence des fiches d'immobilisations qui permettront le suivi rigoureux des investissements un par un
- livre des investissements est tenu à jour au 31-12-2019.

Conclusion : De ce qui précède, nous pouvons certifier que la rubrique des immobilisations ne présente aucune remarque particulière de notre part.

2-POSTE DES STOCKS AU 31-12-2019

-l'opération de la prise d'inventaire des stocks a été faite par une commission désignée à cet effet
-la rubrique des stocks figurant au bilan peut être jugée correcte.
-le montant global des stocks inventoriés correspond à celui figurant au bilan arrêté au 31/12/2019.
-le stock est valorisé selon le prix moyen pondéré, cependant, il y'a lieu de signaler que l'établissement a procédé à l'acquisition d'un logiciel de gestion de stock qui va gérer les stocks d'une manière rigoureuse.
-constatation d'existence des états mensuels signés par les responsables et comptabilisés mensuellement.
-les stocks sont couverts par une police d'assurance

-le stock comptable au 31/12/2019 est de l'ordre de : **29.002.479,91**
-Inventaire physique des stocks au 31/12/2019 est de l'ordre de : **29.002.479,91**

- **Conclusion : compte tenu de nos investigations, nous pouvons certifier la fiabilité du montant figurant au bilan, néanmoins il y'a lieu de mette en place la procédure de la permanence de l'inventaire des stocks.**

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

3-POSTE DES CREANCES AU 31-12-2019

-les créances sur clients sont arrêtés au 31-12-2019 à l'ordre de : **2.719.300,00** ce montant est composé de:
1-Un montant de 500.000,00 représentant la facture N°003/2019 du 04/12/2019 détenue sur le Ministère de Solidarité
2-un montant de 351.000,00, représente une convention de transport conclue [redacted]Defla et l'APC Ain Defla signée le 08/04/2013

3- un montant de 1.868.300,00, représente la fact N°04/2019 du 25/12/2019 transport scolaire APC EL ATTAF

Nous recommandons toujours que chaque six mois au minimum, l'entreprise doit relancer et réclamer le paiement de ces créances impayées.

Conclusion : De ce qui précède, nous pouvons certifier que la rubrique des créances ne présente aucune remarque particulière de notre part.

4-POSTE DES CAPIAUX PERMANENTS AU 31-12-2019

-les capitaux permanents :
Le compte de capitaux permanents s'élève à un montant de : **565.587.542,47 DA**

La variation constatée au niveau du compte report à nouveau représente le déficit de l'exercice 2018.

Cette rubrique, est en harmonie avec les décisions prises en AGO, ne fait appel à aucune remarque particulière de notre part.

5-POSTE DES DETTES AU 31-12-2019

Le bilan arrêté au 31/12/2019 fait ressortir une dette nette de : **71.923.817,69 DA**

- En date du 04/02/2019, l'entreprise a signé un accord collectif avec le partenaire social (comité des œuvres sociales) portant sur l'octroi d'un crédit de 5.415.282,50 DA qui a été remboursé en totalité au 31-12-2019 par des retenues mensuelles sur salaire ensuite ont été versés au compte de l'EPIC

Conclusion : De ce qui précède, nous pouvons certifier que la rubrique des dettes ne présente aucune remarque particulière de notre part.

CABINET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EMBAREK KHALED
CITE FRERES NADJEM AIN DEFLA Tel : 07-71-95-69-72

Rapport spécial :

Les jetons de présence dus aux membres du conseil d'administration au titre de l'exercice 2019 sont à raison de 5.500,00 DA par séance soit un montant global 55.000 brut et 49.500 net

Conclusion : De ce qui précède, nous pouvons certifier que le règlement des jetons de présence ne présente aucune remarque particulière de notre part.

Rapport spécial :

En application de l'article 25 de loi N° 01-10 du 29.06.2010, relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer que les indices financiers de continuité d'exploitation à savoir l'actif net et la rentabilité se présentent come suit :

- L'actif net de l'exercice 2019 de [redacted] **Vilaya d'Ain Defla d'un montant de : -10.733.484,01 DA apparait inferieur au ¼ quart du capital social seuil minimal fixé par le code de commerce (article 715 bis 20),le conseil d'administration est tenu dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaitre cette perte ,de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider ,s'il y'a lieu ,la dissolution anticipée de la société.**

Les charges 2019 :

4- **charges de personnel** : une évolution de 28 % par rapport à l'exercice 2018 est due principalement à :

a-l'exécution du nouvel accord collectif et notamment les modifications des articles 60 et 126 qui concernent l'octroi de la prime de rendement collectif dit PRC de 10%, et la révision des échelons du personnel selon le la nouvelle grille, accordé par le conseil d'administration dans sa réunion du 17/12/2018 pv N°03/2018, conformément à la résolution N°02.

b-l'application de la circulaire N°001 du 30/aout /2015 modifiée et complétée la circulaire N°001 du 11/12/2007 fixant les modalités de détermination de la rémunération des cadres dirigeants des entreprises publiques non autonomes, des établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherches et de développement et ce conformément à la résolution N°03 du conseil d'administration réunion du 17/12/2018 pv N°03/2018

Les produits :

- Augmentation de 6% du chiffre d'affaire 2019 par rapport à 2018
- Réalisation des objectifs par rapport au budget prévisionnel de 2019 soit un taux de 81%

- Résultat net de l'exercice arrêté au 31/12/2019 est déficitaire d'un montant de : - 28.318.281,03

Conclusion :

- les mouvements de l'exercice 2019 :

En considération des diligences que j'ai accomplies selon les normes généralement admises en la matière et les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuel, tels qu'ils figurent dans le présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent dans l'ensemble une image fidele du résultat des opérations de l'exercice 2019.

- La situation financière et patrimoniale :
  Je certifié que la situation financière et patrimoniale est sincère et régulière.