



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير



UNIVERSITÉ
Abdelhamid Ibn
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في الرقابة على مؤسسة
دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بمستغانم

تحت إشراف:

أ.د. بن حراث حياة

إعداد الطالب:

سقاى عبد القادر

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	دردور أمال	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم
مقررا	بن حراث حياة	استاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زازة منصورية	أستاذة محاضرة أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023-2024.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي انعم علينا بنعمة العلم ووفقنا لإنجاز هذا العمل وإتمامه , نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخالص والاحترام الفائق إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع

ونخص بالذكر الأستاذة المحترمة "بن حراث حياة" على قبولها تأطيرنا , ودعمها معنوي وار شادتها منذ هذه الدراسة حتى إتمامه بشكله النهائي

وأيضاً نشكر جميع الأستاذة من ملحقة مستغانم بقسم العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية وكافة الزملاء وطالب الجامعة.

إهداء

إهداء إلى والدي الكريمين اللذين كان لهما الفضل بعد الله في تربيتي وإعدادي وتنشئتي
أبدأ يتبع العطف والحنان والتي يحبها الكثير ودعائها المتواصل هونت علي متاعبي ،
إلى من رسمت ومازالت ترسم البسمة على وجهي في أصعب الأوقات، إلى أمي الغالية أطال الله في عمرها
. وأتني بالشمعة التي أثارت دربي، والذي سهر على تربيتي وتعليمي،

وإلى من كلله الله بالهبة والوقار،

وإلى من أتشرف بحمل إسمه بكل إفتخار،

إلى والدي العزيز أطال الله في عمره

.وإلى من علمني العطاء بدون إنتظار

خاصة الأستاذة الدكتورة "بن حراث حياة".

وإلى كل أصدقائي الاعزاء كل بإسمه .. إلى كل من دعم مسيرتي العلمي

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها في الجزائر، حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته، ثم نظام الرقابة المالية أنواعها، و جهات التي تتولها وقمنا بإظهار العالقة بين محافظ الحسابات وطريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، ثم كيفية إعداد تقارير المراجعة وأخيرا قمنا بإجراء الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات وتناولت مختلف الإجراءات التي يتبعها في طريقة الرقابة المالية للمؤسسات.

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

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات؛ القوائم المالية؛ الرقابة الداخلية؛ تقارير المراجعة.

This study aims to understand the profession of the auditor and the conditions for its practice in Algeria. The study addressed the concept of the auditor, his tasks and responsibilities, then the financial control system, its types, and the entities responsible for it. We also highlighted the relationship between the auditor and his method of evaluating the internal control system, then how to prepare audit reports. Finally, we conducted a field study at an auditor's office, examining the various procedures he follows in the financial control of institutions. The study concluded that the auditor can identify the strengths and weaknesses of this control system and has a significant role in examining the accuracy and quality of the system. Additionally, he helps improve the quality of financial statements of institutions to meet the needs of the users of these statement

Keywords: Auditor Internal Control Audit Reports Financial Statements

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	شكر وتقدير
ب	إهداء
ج	ملخص الدراسة
د	قائمة المحتويات
و	قائمة الجداول
01	مقدمة عامة
الفصل الأول: مدخل عام حول الممارسات الرقابية لمحافظ الحسابات	
07	تمهيد الفصل
08	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات
08	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسته للمهنة
10	المطلب الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات
13	المطلب الثالث: خصائص و أهداف محافظ الحسابات
22	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة المالية
22	المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية وأهميتها
28	المطلب الثاني: الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى الرقابة
30	المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات مع نظام الرقابة الداخلية
34	المبحث الثالث: إعداد تقارير محافظ الحسابات
34	المطلب الأول: تعريف تقرير المراجع وعناصره
35	المطلب الثاني: أنواع التقارير
41	خاتمة الفصل.
الفصل الثاني: دراسة حالة مكتب محافظ حسابات- مستغانم	
43	تمهيد الفصل
44	المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات

44	المطلب الأول: مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها
45	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات
46	المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بها مكتب محافظ الحسابات
46	المبحث الثاني : المهام المالية المنوطة لمحافظ الحسابات حسب القانون التجاري
46	المطلب الأول: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات
48	المطلب الثاني : منهجية ممارسة الرقابة لمحافظ الحسابات
51	المطلب الثالث: الرقابة المالية للمؤسسة (x) من وجهة نظر محافظ الحسابات
61	خلاصة الفصل
62	خاتمة عامة
65	قائمة المراجع
69	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
52	جانب الأصول غير الجارية	01
53	ميزانية الموظفين للشركة للفترة 2022/2021	02
54	ميزانية الموظفين للشركة للفترة 2022/2021	03
55	ميزانية الموظفين للشركة للفترة 2022/2021	04
56	الجدول ميزانية الموظفين للشركة للفترة 2022/2021	05
56	الجدول ميزانية الموظفين للشركة للفترة 2022/2021	06
57	أعباء العاملين لسنة 2022/12/31.	07
59	أعلى أجور عمال شركة X لسنة مالية 2022/12/31	08
60	حسابات الأعباء للشركة لسنة 2022	09

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
33	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	01
37	تقرير المراجع التنظيف	02
38	تقرير المراجع المقيد	03
39	تقرير المراجع السلبي	04
40	تقرير المراجع عن امتناع الرأي	05
45	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.	06
54	ميزانية الأصول	07
57	ميزانية الخصوم	08
59	هيكل الأعباء لسنة 2022	09
60	تطور نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة لشركة X 31/12/2022	10

مقدمة عامة

صاحب تطور مستوى حجم ونشاطات المؤسسات عدة معاملات في الحسابات، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم وبمرور الوقت تم فرض مبادئ ومفاهيم جديدة منها انفصال الملكية عن الإدارة هذا الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود نوع من الرقابة حفاظا على أموال المالكين.

ولقد شهد الاقتصاد الجزائري أزمات متعددة أدت إلى الدخول في العديد من السياسات والاستراتيجيات المالية والنقدية والمحاسبية من أجل احتواء أثر الأزمات الاقتصادية على مر تلك الفترات، حيث تم تعديل وتغيير القوانين عدة مرات، وذلك من خلال زيادة الضرائب على المؤسسات، من أجل تحقيق موارد مالية لصالح الخزينة الوطنية، هاته الإجراءات زادت من تعقيدات إعداد التقارير المالية لدى المؤسسات نظرا لتعقيدات القوانين الجبائية الجديدة، وسرعة تغيرها، والذي بدوره أثر على مهنة مراجع الحسابات، حيث أن فحص القوائم المالية في ظل التغيرات التي تحدث في السوق الجزائرية أصبح يعتبر حاجة ماسة لدى أرباب العمل من جهة .

وظهرت أهمية عمل محافظ الحسابات في ظل عدة متغيرات متعلقة بفحص وتحليل وجميع مستندات المؤسسة والتحقق من مدى سلامتها وتمثيلها للوضع المالية، وذلك بغية الوصول إلى إبداء رأي تقني محايد ومستقل، يعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة

وحتى يصل نحافظ الحسابات بتقديره المتمثل في رأيه حول القوائم المالية إلى الأطراف المهتمة، يستلزم عليه الاعتماد على منهجية دقيقة بدءا بالتخطيط لعملية التدقيق، ثم جمع الأدلة اللازمة للإثبات، حتى يتمكن من إعدادا التقرير النهائي لمهنته.

1- إشكالية الدراسة

من خلال ما تقدم ذكره يمكن إبراز الإشكالية الرئيسية التي يسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمارس محافظ الحسابات دوره الرقابي على حسابات المؤسسات الاقتصادية؟

ومن هذه الصيغة يمكن استخلاص عدة أسئلة فرعية :

- ما هي أهمية محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة؟
- في ماذا تتمثل الخطوات والاجراءات المتبعة في مهنة محافظ الحسابات؟
- ماهي الوسائل التي يستعملها محافظ الحسابات للمراجعة القوائم المالية؟

- كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

2- فرضيات الدراسة

على ضوء ما تم طرح من أسئلة فرعية حول موضوع الدراسة ومحاولة إعطاء إجابات أولية لهذه الأسئلة تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- يمارس محافظ الحسابات منهجية عمل واضحة تمكنه من التقييم وإبداء رأيه للوضع المالي للمؤسسة

3- مبررات اختيار الموضوع:

يعود اختيار الموضوع إلى مجموعة من الأسباب وهي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص "تدقيق محاسبي"
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق
- الرغبة في التعرف على كيفية تطبيق نظام الرقابة الداخلية

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات لجهات مختلفة والتعرف على الطرق والأساليب والإجراءات المتبعة من طرفه من أجل تحسين الأداء التسييري للمؤسسة وضمان شفافية التسيير وكذلك توضيح دور محافظ الحسابات في تدقيق ومراجعة كشوفات المالية وحسابات المؤسسات وتوضيح المركز المالي للمؤسسة وزيادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والتدقيق.

5- الحدود المكانية والزمنية للدراسة:

- الحدود المكانية: مكتب محافظ الحسابات الأستاذ: سبع مصطفى عبدالقادر المتواجد - مستغانم
- الحدود الزمنية: من 2024/02/04 إلى 2024/02/18 لمدة 15 يوما.

6- المنهج المستخدم

من أجل الإجابة على التساؤلات يتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة، من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات، كما اعتمدنا على دراسة حالة من أجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

7- الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي تطرقت لموضوع محافظ الحسابات وعمله الرقابي، يمكن إدراج بعض الدراسات التي تتقاطع مع موضوع الدراسة، وهي كما يلي:

• **الدراسة الأولى:** طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، جوان 2013، هدفت هذه الدراسة غلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري الحرص على إن يكون أداءها جيدا. تناولت كل من تعيين ومهام مسؤوليات محافظ الحسابات . وتوصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يساهم في ضمان حقوق الغير والأقلية داخل الشركات.

• **الدراسة الثانية:** عامر حاج دحو أطروحة لنيل شهادة دكتوراه التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر. وكانت إشكاليتهما حول مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر. وهدفت الدراسة إلى وجود مخاطر رقابية عديدة يمكن أن تتعرض إليها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وذلك من خلال التحسين من مختلف عمليات المؤسسة وبالتالي الرفع من كفاءتها وفعاليتها.

• **الدراسة الثالثة :** عبد الرحمان دحمان وريحان محمود، 2017، بعنوان " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية." هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية محافظ الحسابات مهامه ومسؤولياته ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية. وأهم مراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية. وتم التوصل للبحث لعدة نتائج، من أهمها ضرورة قيام محافظ الحسابات على ابراز نقاط القوة والضعف في تقريره، كما يتعين عليه إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية.

نستخلص مما سبق أن معظم الدراسات السابقة توصلت الى مفهوم مهنة محافظ الحسابات ووصول الى هدف رئيسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، الموجودة في القوائم المالية والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني والمحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية، ويشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قام بخدمة جهات عديدة التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على محتوى البيانات المالية للمؤسسة نتيجة قيامه بفحص شامل لقوائمها المالية.

8- هيكل الدراسة:

بغرض معالجة هذا الموضوع والإحاطة بجميع جوانبه الدراسية التي نراها مهمة والإجابة على التساؤلات المطروحة، تم تقسيم دراستنا إلى مقدمة متكونة من فصلين وكل فصل يتكون من مبحثين وحيث تتمثل الفصول فيما يلي: الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات والفصل الثاني: دراسة حالة مكتب محافظ حسابات.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات

تمهيد

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار و المبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها و عملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خالف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الاجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات مما سبق، تم تقسيم هذا الفصل كما يلي

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة

المبحث الثالث إعداد تقارير محافظ الحسابات

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات:

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسته للمهنة

هناك مفاهيم عدة لمحافظ الحسابات كما إن ه لديه شروط يجب عليه العمل بها نذكرهم فيما يلي:

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت محافظ الحسابات نبين منها:

- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على إنه:

الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرية، حسب الحالة، وفي الوثائق الرسالة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إن نظام الجرد وإذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.¹

- حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الأخير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إن ه: "بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

مما سبق ذكره يمكن القول أنه: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية خاصة، ويقوم بتدقيق ومراجعة القوائم المالية و الكشف المحاسبية تدقيق إنتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي .

وبالتالي يمكن القول أن كل التعاريف تصب في نفس السياق ولعل أكثرها شمولاً وأقربها للواقع هو تعريفها على أنها فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتحقق من نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة والتأكد من سالمة المركز المالي، للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة.

ثانياً: شروط ممارسة المهنة

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية في نفس الوقت، التي لا تسمح لأي شخص بممارستها وامتهانها وذلك نظراً لصعوبتها وتعقيدها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع لاتخاذ قرار معين أو فرض شيء ما، لذلك

¹ - القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص 188
المادة 22، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 72

كان أول شرط وضعه المشرع في حق محافظ الحسابات هو أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني لمحافظي الحسابات.¹ والنظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر يسري عليه حاليا أحكام القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية إلى جانب نصوص قانونية أخرى نذكرها من خلال مناقشتنا لنظامه القانوني.²

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية

- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

• بالنسبة لمهنة خبير المحاسب، يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

• بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يكون حائزا على شهادة الجزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها

• بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، يكون حائزا الشهادة الجزائية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية .

- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالحسابية وان يكون مسجلا في الهدف الوطني لخبراء المحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 01/10 .

- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في

المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي إقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم

- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أو أعلاه من معهد التعليم المختص التابع لوزير

المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

نصت عليها المادة 26 من القانون 01-10 وأكدت عليه المادة 715 من القانون التجاري بالنسبة للشركات المساهمة.¹

² دحموش فايضة النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة و مالية جامعة الجزائر، س.ج.2001/2002، ص 32

- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتسابقين الحائزين لشهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

- تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي¹.
المطلب الثاني: خصائص وأهداف محافظ الحسابات

تتعدد خصائص واهداف محافظ الحسابات حسب الأعمال والمهام الموكلة إليهم في إطار القانون

أولاً: خصائص محافظ الحسابات:

تتمثل اهم خصائص مهنة محافظ الحسابات في ما يلي:²

1. محافظ الحسابات عملية هادفة

تهدف مهنة محافظ الحسابات بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية و التي أصبحت تتضمن قوائم الدخول قوائم المركز المالي و التغيرات فهو قوائم التدفقات النقدية وقوائم الأرباح المحتجزة وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة و يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات هو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية ونظراً لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون إلى محافظ الحسابات بوصفه خبيراً ومؤهلاً مهنيًا و محايداً لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

2. مهنة محافظ الحسابات عملية منظمة

يتم ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة حيث يبدأ محافظ الحسابات في عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص و يقوم بعملية تقييم الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمعاينة النهائية ويستكمل محافظ الحسابات عملية المراجعة بعمليات الفحص الميداني وهذا مع تجميع و تقييم الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

¹ المادة 8، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 5.

² محمد سمير الصبان الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية. ص 17 السنة 1993

3. مهنة محافظ الحسابات يمارسها مراجع مستقل

إضافة إلى ضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي والعملي في محافظ الحسابات لابد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا يكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال محافظ الحسابات مسؤولية اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به محافظ الحسابات من عمل ويمكن القول أنه إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك و بالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه .

4. مهنة محافظ الحسابات عملية اتصال متكامل :

يعرف الاتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة ومعنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما المرسل والآخر المستقبل وتحتوي على رسالة وعلى قناة اتصال وبالنظر لعملية المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق و سلامة القوائم المالية و يمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير والمستخدمين الخارجيين.

ثانيا : أهداف محافظ الحسابات :

إن الهدف العام لمحافظة الحسابات هو إبداء الرأي على مدى عدالة عرض القوائم المالية المالي للمشروع و نتائج العمليات و التدفقات النقدية في ضوء المبادئ المحاسبية، و محاف الأهداف المرغوب تحقيقها من مراجعة كل حساب عن طريق ربط هذه الأهداف بمزاعم الإدارة وتتلخص المزاعم الخمسة التي تربط بأهداف المراجعة فيما يلي :¹

1- الوجود والتحقق:

تعتبر الإدارة أن جميع حسابات الأصول والالتزامات و حقوق الملكية الظاهرة في الميزانية موجودة و أن جميع الإيرادات والمصروفات و الأرباح والخسائر الظاهرة في قائمة الدخل قد تحققت خلال السنة التي تغطيها القوائم المالية، لذلك يكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والآلات موجودة بالفعل في تاريخ

¹ محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصولا لمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، 1998 ، ص 88.

الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي فيها و أن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات و المشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة مجال المراجعة .

2- الشمولية والكمال:

جميع تعتبر الإدارة أن القوائم المالية تشمل على جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات و المكاسب و الخسائر فمثلا تزعم الإدارة أنه لا توجد أية عناصر غير مسجلة من المخزون والحسابات الدائنة و أن المبيعات والمصروفات التشغيلية التي تحققت ظاهرة في القوائم المالية، وبالتالي يكون هدف محافظة الحسابات هنا هو التحقق من الاكتمال أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله و إظهاره في القوائم المالية .

3- التقييم أو التخصص :

تعتبر الإدارة أن الأصول والالتزامات و حقوق الملكية والمصروفات والإيرادات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة و هي تلك القيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فمثلا تزعم الإدارة على أنه تم تقييم المخزون على أساس تكلفة الوارد أولاً او الصادر أولاً ، و أنه تم تخصيص تكلفة المباني و الآلات في شكل مصروفات إهلاك بالقيم الملائمة على فترات وبالتالي هذا يجعل الهدف من محافظة الحسابات في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم و أنه تم تخصيص تكلفة المباني و الآلات للأصول والالتزامات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للنزول كالعملاء والمخازن.... الخ¹.

4- الملكية والمديونية :

تعتبر الإدارة أن الوحدة تملك الأصول و أنها مدينة بالالتزامات الظاهرة بالميزانية فمثلا تدعي الإدارة أن الوحدة لها حق شرعي غير متنازع عليه في المخزون و أن حسابات الدائنين مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، و يكون هدف محافظة الحسابات هو التحقق من الملكية و أن الأصول الظاهرة هي ملك للمؤسسة و أنه لا توجد عليها أي حقوق للغير.

5- العرض والإفصاح :

تعتبر الإدارة أن القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة و أن طرق الإفصاح تتماشى و تلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة فمثلا تدعي الإدارة أن المخزون السلعي تم تضييعه كأخذ الأصول المتداولة المتوقع أن تُباع خلال سنة أو دورة التشغيل العادية و أن أي رهن على المخزون كضمان لدين تم الإفصاح عنه إفصاحاً كافياً و بالتالي يكون هدف محافظة الحسابات هو

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ... المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية المالية 2008. ص 189

فحص القوائم المالية في المؤسسة من أجل إعطاء محافظ الحسابات لرأي موضوعي في التقارير للأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة، إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة و الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة و المهمة عن الأصول. ومما سبق نستطيع القول أن الهدف من محافظة الحسابات هو إبراز النتائج الصحيحة و الحقيقية للمؤسسة و إعطاء صورة حقيقية عن مركزها المالي للأطراف المعنية وإبداء الرأي حول صحة و سلامة التقارير وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا عن طريق الفحص الدقيق للمستندات و الحسابات والاستدلالات بالأدلة. أما الهدف الفرعي لمحافظة الحسابات هو اكتشاف الأخطاء والتقليل منها إضافة إلى اكتشاف عمليات الغش والتزوير من خلال إيصال ما توصل إليه للسلطات المعنية و لكن هذا لا يعني أن محافظ الحسابات يجب أن يبحث وراء كل عملية ويتحقق من كلما يجري في المنشأة لاكتشاف الأخطاء والاختلالات¹

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

يتضمن الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات عدة لوائح وقوانين تنظم هذه المهنة، حيث يتم التمييز بين كيفية التعيين وموانعها بالإضافة إلى حقوق والتزامات محافظ الحسابات تجاه الغير.

أولاً: حالات تعيين وموانع التعيين لمحافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات وفقاً لعدة معايير قانونية، كما يمكن منعه من ممارسة هذه المهنة وفقاً لمعايير أخرى، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:²

1- تعيين محافظ الحسابات :

يتم تعيين محافظ الحسابات حسب المادة 26-27 من القانون رقم 10-01 تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوولات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

- تحديد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

- تحديد عهدة محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين

يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك.

- وفي هذه الحالة لا يجوز بجدية عهدة محافظ الحسابات

- ويتم تعيين محافظ الحسابات وفقاً لدفتر الشروط وفق المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي مرجع سابق ص 190

² المادة 22، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 7

- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .
 - ويجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي¹:
 - عرض الهيئة عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
 - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية.
 - عهدتهم وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان لكيان يقوم بإدماج الحسابات.
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها
 - نموذج رسالة الترشح.
 - نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية.
 - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
 - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته تلتزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد:
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات، غير أنه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني على ثلثي 3/2 سلم التنقيط الإجمالي.
 - تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.
 - تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام لمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثالث 3 مرات عدد محافظي الحسابات تعيينهم.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 8

- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعينة خلال أجل أقصاه ثمانية 8 أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.
 - طبقا أحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات أي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.
 - يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات لسمح له بالإطلاع على ما يأتي :
 - تنظيم الكيان وفروعه .
 - تقارير محافظي الحسابات سنوية المالية السابقة .
 - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
 - يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.
 - يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضع الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
 - يوضح محافظ الحسابات في العرض استناد على العناصر المذكورة أعلاه¹ :
 - الموارد المرصدة.
 - المؤهلات المهنية للمتدخلين.
 - برنامج عمل مفصل.
 - التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
 - آجال إيداع التقارير.
 - يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.
- 2- حالات تنافي وموانع التعيين:**

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2011، "مرسوم التنفيذي رقم 32-11"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ص 24-23.

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية والذي يعتبر متنافيا مع هذه المهنة يجب عدم توفر ما يلي

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية
- كل عمل مأجور ويقتضي صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية للمجلس المحلي المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتهي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.
- يتم تعيين مهني الاستحلاف يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته. ال تنافيا مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ثانيا : مهام ومسؤولية محافظ الحسابات

تتمثل مختلف مهام ومسؤولية محافظ الحسابات فيما يلي :

1. مهام محافظ الحسابات

- يطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:¹
- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمة أو الشركاء أو عاملي الفحص .

¹ المادة 23- 24- 25، القانون رقم 01-10، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 7.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرية أو المدير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المديرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته إن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .
- ونخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة الحسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. ويترتب على محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:¹
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إن نظام وصحة 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 الامتيازات الخاص الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاستهلاكية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص حول حالة ملاحظة تمديد محتمل على استمرار الاستغلالية.

¹ المادة 23-24-25، القانون رقم 01-10، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 7.

- تحدد معايير التقرير وإشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم .

2. مسؤوليات محافظ الحسابات:

نتج عن المهام المنوطة لمحافظي الحسابات عدة مسؤوليات، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير إذا قد يسأل المحافظ مدنيا عن كل ضرر سببه للغير ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية، وهي كما يلي:¹

• **المسؤولية التأديبية:** بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، غير أنه الخطأ التأديبي منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاك للقواعد المهنية الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية.²

وعلى عكس المشرع الجزائري، كان للمشرع الفرنسي تعريف للخطأ التأديبي بصورة دقيقة بأنه: كل مخالفة لقانون التنظيم والقواعد المهنية. كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو شركة حتى وإن كان خارج نطاق المهنة يشكل خطأ تأديبيا يستوجب عقوبة تأديبية. ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البث في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ إلى الغرفة لمصالح الانضباط وتحكيم سلطة البث في كل إخلال الواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة. فيما يخص العقوبات التأديبية إما في: الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول، والتوقيف المؤقت. وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة محافظ الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي شأنها أن تؤثر في المسار المهني لأي محافظ حسابات.

• **المسؤولية المدنية:** أقر المشرع الجزائري بالمسؤولية لمحافظ الحسابات في نص المادة 45 من القانون رقم 08-91 والمادة 61 من القانون 10-01 والتي تنص على " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه

1. فتحي طيطوس، 2013، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسية وقانون، العدد 44 ص 65

2. فتحي طيطوس، مرجع سبق ذكره، العدد 44، ص 65

الكيان المراقب عند الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه "ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون .

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العالية للوظيفة وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات. وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة المعاينة مخالفة تثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

• **المسؤولية الجزائية:** جاء في نص المادة 62 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. كما قد يسأل محافظ الحسابات عن الأفعال الإجرامية التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان:¹

- **محافظ الحسابات فاعل أصلي:** إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية، كإصدار شيك بدون رصيد.
- **محافظ الحسابات بصفته شريك:** ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة المشتركة، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لإستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة إجرامية مثل : تقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب والاحتيال.

• **المسؤولية الفنية:** كما نصت المادة 59 من قانون 01-10 " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج وتتمثل المسؤولية في:²

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد وفرت جميع القواعد والوسائل والوثائق والأنظمة.
- تحقق من القوانين المعمول بها للمؤسسة

وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من خبراء ومساعدین يختارهم هو ومن هنا يمكن ذكر

مسؤوليات محافظ الحسابات التي تكمن في النقاط التالية³:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، "القانون 01-10،" الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ص 10 .
² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، "القانون 01-10،" الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ص 10 .
³ القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، المواد من 59 إلى 63، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، ص 10

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة في العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
 - يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.
 - ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
 - ولا يعتبر امن مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت إن ه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاع عليها.
 - في حالة معارضة مخالفة يثبت إن ه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
 - يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية امام 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 حسب خطورتها في :
 - الإنذار
 - التوبيخ
 - التوقيف المؤقت لمدة قصاها ستة أشهر
 - الشطب من الجدول .
- ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام اللجنة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.
- ثالثاً: حقوق وواجبات محافظ الحسابات:**
- يترتب عن مهنة محافظ الحسابات عدة حقوق وواجبات وهذا وفقاً لما يتطلبه القانون، حيث تتمثل في:

1. حقوق محافظ الحسابات:¹

- أ- حق الاطلاع: لمحافظ الحسابات الحق الإطلاع على وثائق وسجلات ومستندات المؤسسة، والتي يراها أو يحتاجها في الوقت الذي يريده. كما جاء في المادة 35 من قانون 08-91¹. يمكن محافظي

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، "الأمانة العامة للحكومة القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 188.

الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة دون نقلها .

ب- حق التقاضي عن البيانات والإيضاحات: لمحافظ الحسابات الحق في التقاضي على البيانات والإيضاحات من المسؤولين في المؤسسة والتي يرونها ضرورية في أداء مهمته عندما يرى أن الوثائق والسجلات المطلع عليها غير كافية كما تم ذكره في المادة 35 من القانون 08-91 "ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في المؤسسة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيش التي يرونها لازمة.

ت- حق إعلام السلطات المعنية: وقد تم اعتراف له بإعلام في عرقلة ممارسة مهمته. كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري " المادة 38 .

ث- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة وهذا ما نصت عليه المادة 40 من القانون 08-91 " يستند عن محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج ومواجهة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء."

ج- تعيين محافظي الحسابات: يحق لمحافظ الحسابات تعيين محافظي حسابات بصفة محافظين للخصص طبقا للأحكام القانونية المعمول بها.

ح- الحق في الاستعانة بخبير مهني آخر: يحق لمحافظ الحسابات في حالة أداء مهامه على حسابه وتحت مسؤوليته أن يستعين بخبير مهني آخر.

خ- حق استدعاء الجمعية العامة: يحق لمحافظ الحسابات باستدعاء للجمعية العامة عندما تنعقد للمداولة كما جاء في نص المادة 40 من قانون 08-91 " يحضر محافظو الحسابات الجمعيات العامة عندما ينعقد للمداولة على أساس تقرير أعداد هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمتهم.

د- حق الحصول على جدول للمحاسبة كل سداسي: أي يحق لمحافظ الحسابات الحصول من القائمين بالإدارة في الشركات في كل سداسي على الأقل بحصول على جداول للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابية التي ينص عليها القانون وفق المادة 37

2. واجبات محافظ الحسابات: ²

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1991، القانون 08-91، " الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ص 655.

² نظمي اهاب، و العزب هاني، 2012، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الأردن: وائل للنشر والتوزيع ص 42.

- الالتزام بالسر المهني: حسب طبيعة عمل محافظ الحسابات والتي تتميز له بحصول على معلومات مهمة وسرية والتي يسمح له القانون بذلك، ال يمكنه الهروب من قاعدة الحفاظ على السر المهني ويجب أن تكون هناك ثقة بين محافظ الحسابات والمؤسسة التي يتعامل معها. وهذا ما نصت عليه المادة 18 من قانون 08-91 " الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون ملزمون بالسر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات:¹

- تسديد حقوق الاشتراك بالمنظمة الوطنية؛

- مراقبة أعمال المؤسسة ومراجعة حساباتها وفقا لقواعد المراجعة المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العملية والفنية.

- فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

- التحقق من موجودات الشركة وملكيتهما لها والتأكد من قانونية التزامات الشركة وصحتها.

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأي بيانات يتطلب عملهم بضرورة الحصول عليها والتحقق منها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة المالية

إن مفهوم الرقابة واسع ويختلف تعريفه باختلاف مجال استعماله فمن الصعب وضع تعريف جامع مانع للرقابة، بسبب اختلاف النشاطات التي يستعمل فيها هذا المصطلح، فالرقابة المالية على النفقات العمومية تختلف عن الرقابة القضائية، والرقابة الاقتصادية، والرقابة الفقهية...إلخ.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية وأهميتها

أولا: تعريف الرقابة المالية

تعرف الرقابة بصفة عامة على أنها عملية الإشراف والتوجيه التي تهدف الى ضمان أن الأنشطة تتم وفق للخطة والمعايير المحددة. يعرف البعض الرقابة المالية بأنها مجموعة الأعمال المتعلقة بمتابعة تنفيذ الخطة وتسجيل الأرقام التي تحقق وتحليلها للتعرف على مدلولها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية أي اتجاه يساعد على تحقيق الأهداف أو معالجة أي قصور.²

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1991، القانون 08-91، "الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ص 653. علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، 2008، ص.ص 138، 139²

ويمكن تعريفها أيضا: "مراجعة العمليات للتأكد من أن التدفقات النقدية التي تمت كانت و وفقا للخطة الموضوعة مسبقا وأن الانحرافات التي حدث لها ما يبرره".¹

و مما سبق ذكره يمكن القول أن الرقابة المالية هي: تدقيق الحسابات ومراجعة العمليات المالية وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وغرضها المحافظة على أموال المؤسسة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع إجراءات وقواعد العمل المحددة والتحقق من أن تدفق الأموال النقدية يتم طبقا للخطة الممثلة في الموازنة التقديرية النقدية.

ثانيا: أهمية الرقابة المالية:

- تكمن أهميتها من كونها رقابة مالية تقوم بمراقبة القوائم المالية بأنواعها كميزانية المؤسسة العامة، وقائمة الأرباح والخسائر، وميزانية تدفق الأموال، بالإضافة إلى رقابة وتقييم ربحية المؤسسة ومديونيتها.

- الرقابة المالية تستمد أهميتها من كونها نظام شامل، يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية كالأنظمة والتعليمات والمفاهيم والمبادئ الاقتصادية والمحاسبة الإدارية والتي تهدف في النهاية إلى المحافظة على أموال المؤسسة.

وتظهر كذلك أهمية الرقابة المالية من كونها الأداة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة، بحيث تقوم بالربط الوثيق بين الوسائل والغايات من خلال توحيد الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الأهداف التنظيمية البعيدة والقريبة.²

ثالثا: أهداف الرقابة المالية :

إن ما تكتسبه الرقابة المالية من أهمية بالغة داخل أي مؤسسة اقتصادية مما يلزم مسيرها المعرفة الكاملة لأهداف الرقابة والعمل على تحقيقها من خلال التسيير الجيد لأدواتها ويمكن وضع الأهداف الآتية:³

- التنبؤ بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، وتحديد المسؤول عنها

- إبراز النتائج المرغوب فيها بدقة ووضوح: إذ يجب أن تكون النتائج التي تصبو إلى تحقيقها الرقابة

دقيقة وواضحة، وذلك حتى يسهل معرفة مكان الإشكال في حال وقوعه أي في حالة عدم تحقق هذه النتائج، ومحاولة معالجته في الوقت المناسب.

¹ محمد سويلم، الإدارة المالية، دار الهاني للطباعة، 1997، ص. 178.

² نائل عبد الحافظ، إدارة المؤسسات العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1993، ص. 63.

³ د. محمد العموري، الرقابة على تنفيذ الموازنة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2011، ص 287.

- التعرف على الاتجاهات الرئيسية والتنبؤ على أساسها: حيث يجب التعرف على الخطوط العريضة التي يمر بها المشروع أثناء تطبيقه وهذا محاولة تكوين فكرة عن النتائج التي يسعى للوصول إليها.

- تحديد الحاجة للتغيير أو التعديل عن طريق الاستقصاء العلمي وتحديد الأسباب التي أدت إلى النتائج: أي تحديد وتحليل نقاط الضعف ومعالجتها بأساليب علمية ما يسمح بالتحليل الدقيق للأسباب ومحاولة تغييرها.

- كشف مشاكل الإنجاز "التنفيذ" في الوقت المناسب: حيث تعمل المؤسسة أثناء تحقيق النتائج المسطرة مسبقا على كشف المشاكل من خلال تتبع عملية التنفيذ وذلك حتى تحاول السيطرة على هاته المشاكل واستدراكها في الوقت المناسب وهذا تفاديا لتراكمها وبلوغها حد لا يمكن تحمله والسيطرة أو القضاء عليه.

- اتخاذ الخطوات اللازمة لإصلاح الأوضاع في الوقت المناسب في أن يستفحل أمر الانحرافات: أي عند اكتشاف المشاكل يجب إتباع إجراءات وأساليب ناجعة من شأنها معالجة الاختلالات قبل استفحالها.¹

أولاً: أنواع الرقابة المالية:

تعددت تقسيمات الباحثين للرقابة من الناحية النظرية وذلك من أجل تسهيل البحث فيها وفي أجهزتها ومن أهم التصنيفات سيتم التطرق الى الرقابة من حيث توقيتها الزمني، ويقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فهي إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة السابقة، أو ترافق اتخاذها فتسمى بالرقابة الآنية أو المرافقة، أو تقع بعد ذلك فتسمى بالرقابة اللاحقة

1. الرقابة المالية السابقة : هي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال لعامة حيث لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، لذلك تسمى بالرقابة المانعة أو الوقائية، وتمارس الرقابة المالية السابقة على النفقات العامة دون الإيرادات العامة إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات.²

وللرقابة المالية السابقة العديد من المزايا إلى جانب ما عليها من عيوب:³

- المزايا

¹ محمد عبد الكريم، الإدارة المالية والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، مصر، ص. 324.

² حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 1981، ص. 104.

زينب حسين عوض اهلل، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2887، ص. 375.

- تمثل دافعا ما للأجهزة الخاضعة للرقابة في أداء واجباتها بالدقة والعناية والحرص.
- تمنع الانحراف في تطبيق الخطط والموازنات .
- التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة .
- تساعد على توخي الوقوع في الأخطاء والمحاذير الفنية ذات الآثار المالية، و تدعو إلى التقليل من ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام¹.
- تساعد على تفادي التعرض لأية خسائر أو أعباء مالية لا تدعو إليها الحاجة.
- العيوب :

- تؤدي إلى الاستقلال الممنوح للجهاز الخاضع للرقابة، ويفتح ذلك الباب أمام الروتين وتضييع الفائدة من منحه الاستقلالية والشخصية المعنوية .
- تؤدي إلى خلق نوع من الإدارة المزدوجة من حيث تنفيذ قرار الجهة الخاضعة للرقابة مشروط بموافقة سلطة الرقابة السابقة فهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسؤولية بينهما.
- لا تساعد الجهة التي تتولى الرقابة، فالرقابة على مرحلة معينة لا تعطي الفكرة كاملة عن طبيعة التصرف المالي وأهميته

ويمكن التحقق من عيوب الرقابة السابقة من خلال إيجاد جو من التفاهم والتعاون بين المسؤولين عن الرقابة بقصد تحقيق الأهداف المحددة للوحدة الخاضعة للرقابة .

2. الرقابة المالية المرافقة: وتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة والإيرادات الواردة في الموازنة العامة للدولة. وعادة ما تمارس الرقابة المرافقة من قبل السلطة التشريعية عبر الصلاحيات الممنوحة لها في الدستور للمتابعة، إضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية على أداء الحكومة².

3. الرقابة المالية اللاحقة : وهي مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون كافة العمليات المالية قد وقعت³.

وللرقابة المالية اللاحقة العديد من المزايا إلى جانب ما عليها من عيوب⁴:

¹ محمد خير العكام، المالية العامة، الجامعة الافتراضية، برنامج الحقوق، دمشق 2010، ص 268

² زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 487.

³ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 1981.

محمد خير العكام، المالية العامة، الجامعة الافتراضية، برنامج الحقوق، دمشق 2010، ص 266⁴

- أما مزاياها فهي :

- تعطي للجهة الرقابية مجالاً واسعاً للنظر في جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة .- تمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات بدقة.

- تمكن من إتمام الدراسات المتعلقة بالعمليات المالية دون تعطيل الأنشطة.

- تمكن من القيام بالمراجعة دون تدخل في اختصاصات السلطة التنفيذية والاحتكاك معها مما قد يعقد الإجراءات.

- تحقق الأهداف الأساسية للرقابة، من حيث محاسبة المقصرين وتحصيل الخسائر المالية التي لحقت بالإدارة، وتضع الجهات الإدارية في صورة الأخطاء والمخالفات لمنع تكرارها مستقبلاً.
- واما العيوب يؤخذ عليها أنها:

- لا تساعد على منع الأخطاء والمخالفات، أو التلاعب بالأموال العامة قبل وقوعها

- تأتي بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبو المخالفات قد تغيروا، فضلاً عن صعوبة تحديد المسؤولية عند تعاقب المسؤولين.

- لا تعدو أن تكون مجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية

ولكن لا يعني ذلك أنه لا يمكن معالجة هذه العيوب، فيمكن ذلك عبر إنجاز عمليات الرقابة اللاحقة بسرعة ودقة وفعالية، كما أنها تفيد كونها تؤسس لعدم الوقوع بالأخطاء نفسها في المستقبل.

ثانياً : عناصر الرقابة المالية:

للقابة المالية عدة عناصر وهي:

1- الفحص والتحقيق:

الفحص هو التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تنفيذها، وما يتبع ذلك من اللجوء إلى الأدلة والإثباتات المختلفة، كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للعمليات المالية.

أما التحقيق يقصد به إمكانية الحكم على الحسابات الختامية كتعبير سلم على نتيجة العمليات المالية والأرصدة والمركز المالي في نهاية المدة المعينة.

2- الاقتصاد وحسن التسيير:

ويقصد بالاقتصاد الأداء العلمي والمنظم لشؤون مصلحة أو مشروع بالطريقة التي تسمح بخفض نفقات التسيير إلى أدنى مستوى ممكن مع أخذ معايير الجودة والنوعية والأجال بعين الاعتبار .
أما حسن التسيير، يحدد العالقة بين المدخلات والمخرجات دون التأثير على السير العادي والأهداف المسطرة وهذا بالإجابة على التساؤلات التالية، هل تم تحقيق الهدف؟ وهل تمت في الأجال القانونية؟ وهل يمكن الحصول على أكثر؟

3- الفعالية والتقرير:

تعني الفعالية ماهية العالقة بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية المحققة بخصوص المشاريع والبرامج وكل النشاطات العمومية الأخرى، وتهتم برفع مستوى النجاح من خلال تبني سلسلة من التدابير القانونية التي تؤمن تحقيق الخطط والغايات والأهداف بأقل تكلفة مع احترام المعايير النوعية والأجال القانونية. أما التقرير هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق بصفة شاملة لتسليمها للجهات المعنية. وموضوع رقابة التسيير هو معرفة درجة تحقيق الأهداف أي رقابة الفعالية، وإذا ما كان استعمال الوسائل المتاحة بطريقة مثلى مقارنة بالأهداف المحققة أي رقابة المردودية، وهي رقابة بعدية تتم بعد اتخاذ القرارات. وعليه التقييم يتعلق حديثا بالنسبة لإدارة، ففي فرنسا مثال تم تعريفه على أنه برنامج يهدف إلى البحث عما إذا كانت الوسائل القانونية والإدارية والمالية المسخرة لتنفيذ برامج أو سياسة معينة تسمح بتحقيق النتائج والوصول إلى الأهداف المحددة لذلك. حيث تتميز العملية ب:

- التزام بالموضوعية:

* أن تكون قاعدة المعطيات والمستندات المستعملة في العملية دقيقة وكافية لإتخاذ القرارات.

* استقلالية الأحكام الصادرة

- التزام بالشفافية:

أن تكون طريقة ومعايير ونتائج التقييم واضحة، لذلك فإن وضع نظام التقييم يهدف إلى جعل الإدارة تعيد النظر كل مرة في طريقة تسييرها.

ثالثا: مهام محافظ الحسابات في تجسيد رقابة المالية:

تتمثل مهام محافظ الحسابات من خلال ممارسة العمل الرقابي فيما يلي:¹

- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية المعتمدة في كافة نشاط المؤسسة ومراقبتها.

- دراسة الأنظمة واللوائح العامة والداخلية لتحديد مدى الالتزام بها وتقييم نظم الضبط والرقابة

الداخلية لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات والإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009، ص. 129¹

- مراجعة الحسابات ومراجعة المستندات المحاسبية واللوائح والمراجعة الانتقادية للوقوف على سلامة التصرف.

- المعاينة والجرد الفعلي طبقاً للأصول اللازمة .

- المصادقات والاستفسارات وطلب الشهادات والإقرارات.

- التخطيط المناسب لجميع خطوات المراجعة لتحديد طبيعة وتوقيت إجراء الفحوص اللازمة لتجميع أدلة وقرائن الإثباتات.

- دراسة وتحليل تقارير مالية والقوائم والحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها مع الربط بين هذه المعلومات وإجراء المقارنات اللازمة لها.

مما سبق من المهام التي يتمتع محافظ الحسابات أنه يقوم بمهام لها علاقة بالوظيفة المالية، كتقديم النصح والمشورة للمستويات التنظيمية المختلفة للمؤسسة فيما يتعلق بالجانب المالي.

المطلب الثاني: الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى الرقابة :

من خلال هذا المعيار هناك نوعين من الرقابة المالية هما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

أولاً : الرقابة الخارجية:

تسمى بالرقابة الخارجية لأنها تقوم بها هيئة عليا يفترض أن تكون مستقلة تماماً عن الجهات الخاضعة للرقابة، وعادة ما يحدد إطار عملها بواسطة القانون وهو يشمل كل ما يتعلق بالمال العام، ويمكن أن ينص على تأسيسها الدستور .

تشمل الرقابة الخارجية متابعة كيفية تنفيذ القوانين والتنظيمات ومدى مطابقتها لتوجيهات السلطة السلمية، وبصفة عامة فإن للهيئة المدققة إمكانية طرح التساؤلات حول المشروعية والملائمة والدقة المحاسبية، ومدى التقيد بمعايير الكفاءة وحسن السير والفعالية.

وتهدف الرقابة الخارجية إلى فحص العمليات المالية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبتها من أجل بيان ما يلي:

- التحقق مما إذا كانت القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي للدائرة، وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- معرفة مدى كفاءة واقتصاديات العمليات المالية ومراجعتها من أجل بيان مدى قدرة الدائرة الحكومية على استخدام الموارد البشرية والمادية و الإدارية و إدارتها بكفاءة اقتصادية .

- فحص ومراجعة نتائج البرامج من أجل بيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من السلطة التشريعية، وما إذا كانت الدائرة قد قامت بأخذ البدائل التي تحقق النتائج¹.

ثانيا : الرقابة الداخلية:

تسمى الرقابة الداخلية أنها تقوم بها وحدة إدارية تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة حيث يفترض أن تقدم للسلطة العليا ملاحظات متعلقة بمدى مشروعية وسالمة إدارة الأموال ودقة الحسابات واقتراحات بخصوص تطوير نظام التسيير وتحسينه بالقضاء على العيوب التي تشوبه.

ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية ما يقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومديري الوحدات الحكومية من رقابة مرؤوسهم كذلك ما تقوم به وزارة المالية أو البنك المركزي من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى وهي لذلك تسمى رقابة ثابتة أو رقابة إدارية .

وتهدف الرقابة الإدارية إلى:

-التأكد من أن كل الأعمال التي يتم إجراؤها تتم حسب ما هو مسموح به من قبل الإدارة.
-التأكد من إثبات وتسجيل كافة العمليات المالية في السجلات بشكل منتظم وصحيح حسب السياسات المحاسبية.

- التحقق من أن السجلات تشمل كافة أصول وممتلكات المؤسسة.²

المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات مع نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق ونقطة البداية التي ينطلق منها محافظ الحسابات فهو يقوم بالفحص والتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق الشركات للسياسات الإدارية الموضوعية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الداخلية وخطوات وطرق التقييم.

أولا : مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية :

على المحافظ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعملة في المشروع تحت التدقيق وذلك من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الاختبارات وحجم العينات، فهل عليه دراسة وتقييم وسائل

حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، مكتب الثقافة ، الأردن ، 1998 ، ص 132 133¹

² مصطفى الفار ، الإدارة المالية العامة ، دار أسامة ، الأردن ، 2008 ، ص. ص 88-89

ومقاييس والإجراءات الأنظمة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية؟، ولقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو التالي¹:

1- الرقابة الإدارية:

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية أنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة. وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه ال يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج التدقيق الذي يضعه المحافظ للسير على هداه، وال على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمحافظ في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها عالقة أو تأثير على مدى دالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الأنظمة والوسائل وتقييمها.

2- الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل محافظ الحسابات، والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي، فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية والقوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها، والشك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفاً أساسياً ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي. وكذلك فإن الأهداف الموجودة سيؤدي بالتبعية إلى إن يزيد المحافظ من كمية الاختبارات وان يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات

3- الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000 ص 173 174

حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي.¹

ثانياً: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ محافظ الحسابات عمله، وعلى ضوء ما يتجلى عنه فحصه أنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب. ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ألي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة، لذلك يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بمجموعة الخطوات إتباع مجموعة الوسائل للقيام بعملية التدقيق.²

1- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يمكن أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:³

الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المحافظ الاعتماد عليها في عملية التوقف. وعلى محافظ الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية النظام المحاسبي وأساليب الرقابة عن طريق الاستفسار من الأشخاص داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توضح نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة

يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توفق مواطن الضعف والقوة 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 الملزمة على مستوى البيانات المالية.

الخطوة الثالثة : اختبارات الالتزام

¹ دحمان عبد الرحمان، ربحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى، مذكرة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2015/2016.

² غسان ففلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006 ص 214-215.

³ نفس المرجع السابق ص 215-216

تهدف إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق نفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق الإجراءات وأساليب الرقابة.

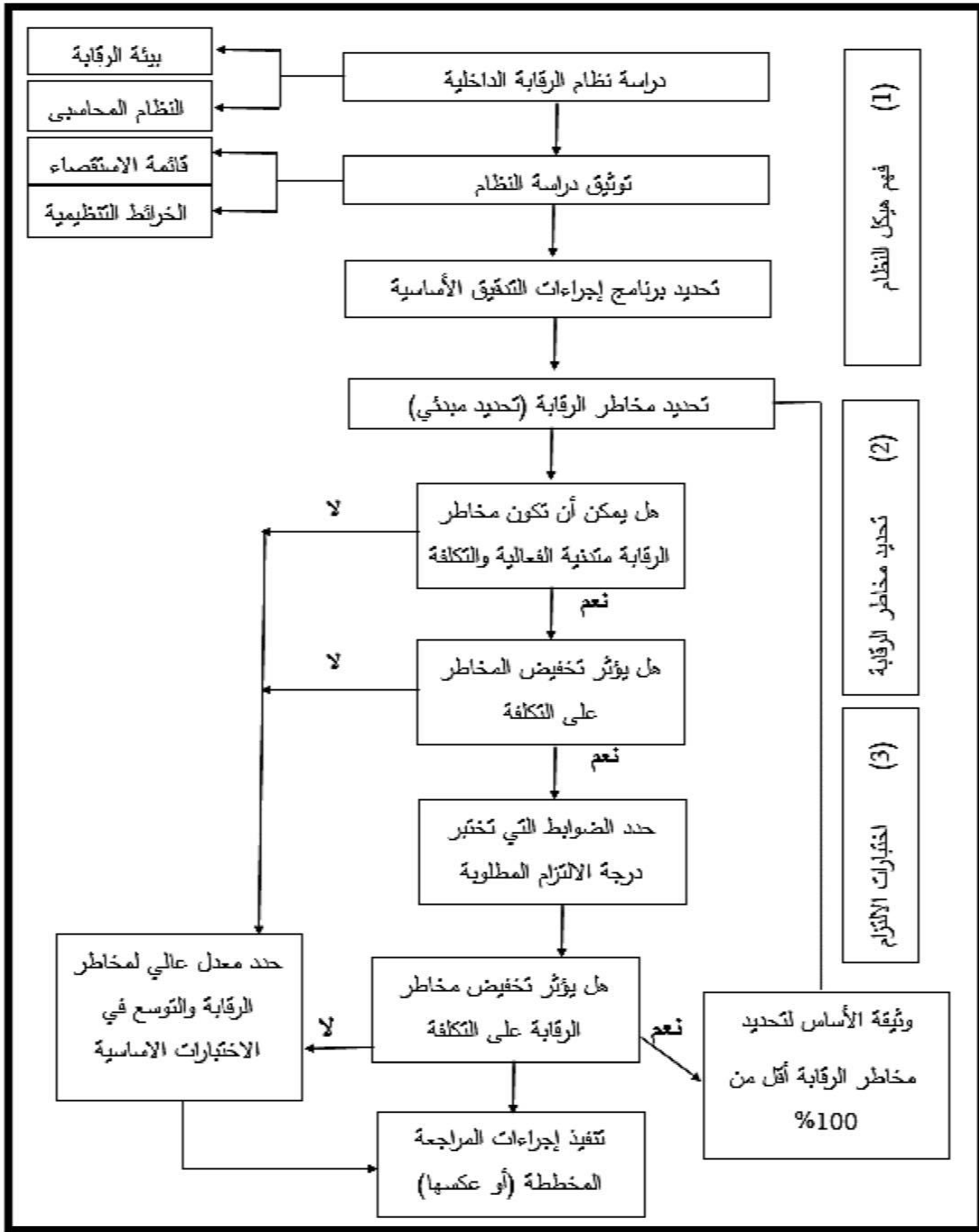
تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثالث عوامل من أساليب الرقابة - تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما.

الأفراد الذين يقومون بالإجراءات الرقابية، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقل عن الوظائف التي ال 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 بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة، ومن الممكن أن تكون خطوات الالتزام بالإجراءات الرقابية على النحو التالي:

أن يتم تحديد أهداف التدقيق، أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة، أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها، أن يتم تحديد حجم العينة، أن يقوم باختيار العينة، أن يتم فحص إجراءات الرقابة، والخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات.¹

شكل رقم 1 مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

¹ غسان فالج المطارنة، المرجع نفسه، ص 216.



المصدر غسان فالج المطارنة، المرجع نفسه، ص 217.

المبحث الثالث: إعداد تقارير محافظ الحسابات

يعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة خلاصة العمل الذي قام به، لهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لعدالة القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف تقرير المراجع وعناصره

أولاً: ما هو تقرير المراجع:

1- تعريف تقرير المراجع:

يعتبر تقرير المراجع عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة أو وسيلة الاتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال¹.

2- العناصر الأساسية المكونة لتقرير المراجع

تضمن المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير المراجع ويجب أن يشتمل على:

2

- العنوان: تقرير المراجع المستقل .
- المرسل إليه: المساهمين أو مجلس الإدارة وفقاً للشروط والتشريعات المحلية .
- فقرة المقدمة: وتتضمن هذه الفقرة ما يلي:
- وصف نطاق المراجعة يتم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير المحلية أو أي معايير أخرى مناسبة، وتمثل في:
- بيان بأن المراجعة قد تم التخطيط له وأداؤه للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من الانحرافات المادية
- يجب أن يتضمن تقرير المراجعة ما يلي
- الفحص على أساس اختباري للأدلة لتأييد القيم والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- تحديد التقديرات الهامة المقدمة بمعرفة الإدارة عند تحضير القوائم المالية .
- تقييم عام للبيانات المالية .

¹ ديلبي ناصر الدين، دور مراجعة الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2017-2018، ص 42

² عبد العالی مرغادي، شيماء قرني، دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات شركات، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير تخصص مالية المؤسسة جامعة العربي تيسي تبسة، 2018-2019 ص 50.

– فقرة الرأي: يجب أن يحدد تقرير المراجع وبوضوح رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة.

– تاريخ التقرير: يجب على المراجع كتابة تاريخ تقريره كما في تاريخ الانتهاء من المراجع حيث إن هذا التاريخ يعلم القارئ بأن المراجع أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها وحدثت حتى هذا التقرير على القوائم المالية وتقريره، حيث إن مسؤولية المراجع هي التقرير عن القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا يجب عليه عدم كتابة تاريخ تقريره قبل تاريخ توقيع واعتماد الإدارة للقوائم المالية.

– عنوان المراجع: يجب إن يتضمن التقرير عنوان محدد لمكتب المراجعة، وعادة المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع المسؤول عن المراجعة

– توقيع المراجع: يجب إن يتضمن التقرير التوقيع، باسم مؤسسة المراجعة أو اسم المراجع الشخصي أو الاثنين معا، حيث إن تقرير المراجع عادة يتم توقيعه باسم مؤسسة المراجعة لأنه يفترض مسؤوليتها عن المراجعة.

المطلب الثاني: أنواع التقارير.

يتم تقسيم أنواع التقارير حسب عدة تصنيفات أهمها:

أولاً: من حيث درجة الإلزام

تنقسم التقارير من حيث درجة الإلزام إلى نوعين: ¹

1- تقارير المراجعة العامة

وهي التقارير التي تعد وفقاً للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل ويكون هدفه إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها. وبصفة عامة فالتقارير المالية للمراجعة تتضمن قيام المراجع بالفحص والتحقق من البيانات المالية والمعلومات من عدمها وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.

2- تقارير المراجعة الخاصة

¹ ديلي ناصر الدين،، دور مراجعة الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 47

يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزماً قانوناً بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقاً لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي، فهي لا تتعلق بنشاط الشركة وإنما تتعلق بأمر محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة كون إن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى.

ثانياً: من حيث نوع إبداء الرأي

يمكن تقسيمها إلى أربعة أنواع حسب رأي المراجع وهي:¹

1- الرأي النظيف (غير متحفظ):

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات يبين هذا التقرير إن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ويصدر هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية²

- في حالة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى .

- تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن إن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره التقرير تأكد المراجع من إن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مضللة..

شكل 02 تقرير المراجع النظيف

¹ عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 49

² ديلي ناصر الدين، دور مراجعة الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 48-49

تقرير المراجع النظيف (غير متحفظ):

إلى الجهة المناسبة

الفقرة التمهيديّة

لقد دققنا الميزانية العمومية المرافقة لشركة أ ب ج كما في N31/12 / وبياني الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي على هذه البيانات المالية استناداً إلى تدقيقنا.

فقرة النطاق

لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها تتطلب هذه المعايير إن نقوم بتخطيط وتنفيذ التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. إن التدقيق يشمل فحصاً ، على أساس اختباري للأدلة المؤيدة للمبالغ والمؤيدة للمبالغة والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، كما يشتمل التدقيق على تقييم للأصول المحاسبية المستخدمة وللتقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة وتقييم للعرض العام للبيانات المالية. وفي اعتقادنا إن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا على تلك البيانات المالية

فقرة الرأي

برأينا إن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة ، من كافة النواحي الجوهرية ، المركز المالي الشركة أ ب ج في N 31/12 ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها..

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط5

،الأردن،2010،ص 9

2- الرأي المقيّد (المتحفظ):

يكون نطاق مهمة المراجعة مقيداً عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية لتأييد واحد أو أكثر من العناصر المفصّل عنها في القوائم المالية، وقد تنشأ هذه القيود نتيجة لظروف خاصة أو بناء على طلب العميل (المؤسسة المراجعة) حيث يعتبر السبب الثاني أكثر خطورة من مجرد سيادة ظروف خاصة أدت إلى محدودية النطاق، ويجب على المراجعان يبحث ويقيم أسباب امتناع العميل عن تزويده بالأدلة اللازمة، حتى يستطيع إن يقرر ما إذا كان من الملائم له إن رأياً متحفظاً أو يمتنع كلياً عن إبداء الرأي.

الشكل رقم 03: تقرير المراجع المقيد

تقرير المراجع المقيد (المتحفظ)

فقرة النطاق:

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية فقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق...

فقرات إيضاحية:

لم نتمكن من الحصول على بيانات مالية مدققة تؤيد استثمار الشركة في شركة زميلة أجنبية مظهرة بمبلغ... كما في N 12/31 أو للحقوق في إرباح تلك الشركة الزميلة والتي وردت ضمن صافي ربح السنة المنتهية بذلك التاريخ بمبلغ... كما هو مبين في إيضاح (...). حول البيانات المالية، كما إن ما لم نتمكن من التحقق من قيمة هذا الاستثمار في الشركة الزميلة الأجنبية أو من الحقوق في أرباحها باستخدام إجراءات مراجعة أخرى. استبعدت الشركة من الممتلكات والالتزامات الواردة في الميزانية العمومية المرفقة لسنة N بعض التزامات عقود الإيجار أبرمتها الشركة خلال السنة N والتي برأينا يجب إن تتم رسملتها وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة المتعارف عليها، وفيما لو تمت رسملة التزامات عقود الإيجار هذه لزادت قيمة الممتلكات بمبلغ... والالتزامات طويلة الأجل بمبلغ... للسنة المنتهية في ذلك المبلغ.

فقرة الرأي:

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي كانت ستعتبر ضرورية فيما لو تمكنا من فحص أدلة حول الاستثمار في الشركة الزميلة الأجنبية وأرباحها، وباستثناء تأثير عدم رسملة بعض التزامات عقود الإيجار.

هو مبين في الفقرة السابقة، برأينا إن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة X كما في N 12/31 ونتيجة عملياتها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 100

3- التقرير برأي سلبي (معاكس):

يبيد المراجع رأيا عكسيا أو سلبيا فقط إذا اعتقد إن القوائم المالية محرفة أو مضللة كليا، بمعنى إن ها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وحتى يبيد المراجع رأيه يجب إن يكون قد قام بأعمال المراجعة، وأكمل عملية التحقق ووصل إلى قناعة بأن إعداد وعرض القوائم المالية لا يتفق مع المبادئ المحاسبية، ويعني ذلك تأكد المراجع من إن القوائم المالية التي قام بمراجعتها مضللة وأن التحريف فيها كان جوهريا، وأن هناك اختلاف بين الإدارة والمراجع حول

السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة على القوائم المالية. بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على مستخدمي القوائم المالية فإنه ينبغي على المدقق إن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقدت فعلا إن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.¹

الشكل رقم 04: تقرير المراجع السلبي

<p>تقرير المراجع السلبي (معاكس)</p> <p>الفقرة التمهيديّة، فقرة النطاق : بدون تعديل فقرة إيضاحية:</p> <p>قامت الشركة في 15/01/N01 بإصدار سندات بمبلغ... بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع الشركة، هذا وتحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31/12/N وبرأينا إن ه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.</p> <p>فقرة الرأي (تقرير متحفظ):</p> <p>باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المالية... أو</p> <p>فقرة الرأي (تقرير معارض):</p> <p>نظراً لتأثير الأمر الوارد في الفقرة السابقة، برأينا إن البيانات المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة، المركز المالي لشركة X كما في 31/12/N أو نتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.</p>

المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 102

4- الامتناع عن إبداء الرأي:

ينبغي على المراجع الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في المراجعة ومنها ما يلي : أ. عدم التزام المراجع بقواعد المهنة وسلوكياتها مثلاً : قد يفقد المراجع لاستقلاله أو عدم توفر الدليل المهني وبرنامج المراجعة ؛ ب. عدم القيام بفحص ومراجعة

¹ عبد العالي مرغادي، شيماء قري، دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات شركات، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير تخصص مالية المؤسسة جامعة العربي تيسي تيسة، 2018-2019 ص 50.

القوائم المالية. ومعنى ذلك إن الامتناع عن إبداء الرأي يرتبط أساسا بالمخالفات، أو التحفظات المحاسبية، أو المخالفات النظامية أو مجموعة من القيود التي فرضت على المراجع في مرحلة مراجعته وفي هذه الحالة يجب على المراجع إن يمتنع عن إبداء رأيه حول التقارير المالية.¹

الشكل رقم 05: تقرير المراجع عن امتناع الرأي

تقرير المراجع عن امتناع الرأي:
 الفقرة التمهيدية:
 لقد تم تعييننا لمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة X كما في N 12/31/ وبياني الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية ادارة الشركة (يتم حذف الجملة الأخيرة المتعلقة بدور مدقق الحسابات).
 فقرة النطاق: تحذف بالكامل
 فقرة إيضاحية:
 لم تقم الشركة بجرد المخزون في سنة N والظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغ ... كما في N 12/31/ كذلك فإنه لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات والممتلكات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في N 12/31/ هذا وإن طبيعة سجلات الشركة لا تمكن من تطبيق إجراءات تدقيق أخرى على المخزون أو الآلات والممتلكات.
 فقرة حجب الرأي:
 حيث إن الشركة لم تقم بجرد المخزون وحيث إن نا لم نتمكن من تطبيق إجراءات تدقيق بديلة للتحقق من كميات المخزون وتكلفة الآلات والممتلكات فإن نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة.

المصدر: خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 101.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق تم التوصل إلا أن محافظ الحسابات هدفه الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، الموجودة في القوائم المالية والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني والمحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية، ويشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا

¹ عبد العالي مرغادي، شيماء قرفي، دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات شركات، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير تخصص مالية المؤسسة جامعة العربي تيسي تيسة، 2018 2019 ص 56

عن المؤسسة، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قام بخدمة جهات عديدة التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على محتوى البيانات المالية للمؤسسة نتيجة قيامه بفحص شامل لقوائمها المالية.

الفصل الثاني

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات

تمهيد

بعد الدراسة النظرية لدور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية تعتبر الرقابة على الحسابات من أهم المهام التي يقوم بها المحافظ ، لذلك سنحاول تجسيد ذلك من خلال إجراء تريبص عند مكتب محافظ الحسابات من أجل معرفة أهم الإجراءات والخطوات التي يتبعها في عملية رقابة على الحسابات وفحص القوائم المالية وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري

المبحث الأول : تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات

تعتبر مكاتب محافضي الحسابات -مستغانم- وسيلة ضرورية لتدقيق حسابات الشركات، حيث تسعى كل شركة إلى المحافظة على حساباتها وذلك من خلال مختلف الإجراءات التي يقوم محافظ الحسابات. ومن هذا سيتم في هذا المبحث التطرق إلى :

المطلب الأول : مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقدمها بدءا بمسك المحاسبة والخبرة القضائية ومراجعة الحسابات.

الأول : التعريف بالمكتب وتنظيمه

مكتب الخبرة المحاسبية والقضائية و محافظ الحسابات لصاحبه السيد سبع مصطفى عبدالقادر خبير ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد .

العنوان :حي 5 جويلية عمارة 10 رقم 51 مستغانم

تاريخ بداية ممارسة المهنة 20 أكتوبر 2002 رقم الإعتداد 751/00

رقم التسجيل في الجدول الرسمي 0899

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا بمستغانم ، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب للولاية، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي لدى الغرفة، وبهذا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية¹.

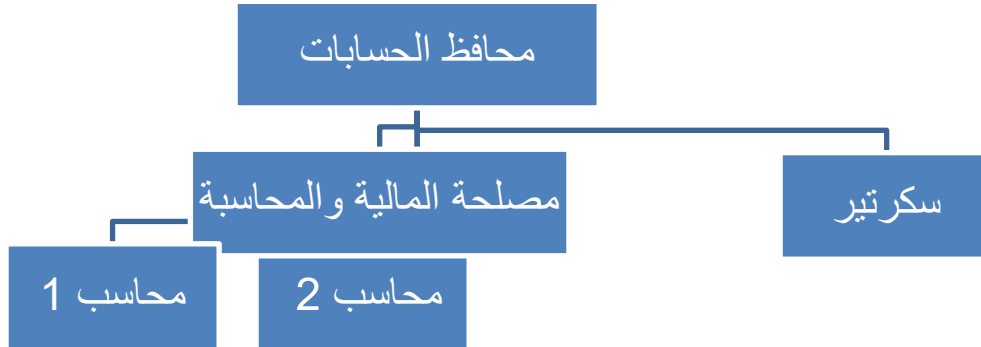
محافظ الحسابات ومحاسب معتمد من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، ويتميز عمله بكثير من الالتزام والانضباط والجدية في الخدمات التي يقدمها والخدمات التي قدمها لزيائنه .

وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.¹

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

ويأخذ مكتب محافظ الحسابات الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم 06 الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: مكتب محافظ الحسابات-مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي

- محافظ الحسابات : يعد المسؤول عام عن هرم ونذكر ما يلي :
 - يحرص على إحترام و تطبيق القانون.
 - تدقيق الحسابات و الكشوف المالية .
 - إقفال السنة المالية .
- مصلحة المالية والمحاسبة :تتكون من محاسبين مهامها
 - إجراء مختلف الحسابات و تسجيل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية
 - إعداد الميزانيات المالية و جداول حساب النتائج
- الإدارة السكرتير : مهامها :
 - إستقبال الزبائن و المستخدمين
 - تنظيم الملفات و السجلات
 - إدارة المواعيد و الجدول الزمني

المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بها المكتب

- إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:
- المتابعة المحاسبية والجائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.
 - مسك محاسبة الأجور.
 - الإرشادات والاستشارات الجبائي والقانونية حيث تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.
 - الخبرة القضائية، من طرف المحاكم والمجالس القضائية، حيث يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس.
 - تدقيق الحسابات بحيث يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مساهمة، جمعيات مثقفة، اجتماعية، أو مهرجانات ولأينية، كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير.
 - لدراسات التقنية والاقتصادية مثل خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا¹.

المبحث الثاني: المهام المالية المنوطة لمحافظ الحسابات حسب القانون التجاري

يمارس محافظ الحسابات العديد من المهام من اجل القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهناك إجراءات تسبق التقييم وهناك إجراءات تتم بعد التقييم وتمثل في إصدار تقرير شامل.

المطلب الأول: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

أولا: الإجراءات الأولية

- قبول الوكالة، يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.
- عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي - تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه⁰³.

وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات¹

- التأكد من أن التوكيل المقترح لا يوجد فيه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول الوكالة والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله¹ للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية: ¹

- 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 وتقديم شهادة قبول الوكالة

- التوقيع على محضر التعيين.

ثانيا: الدخول إلى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل: ²

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام

العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة "كتابيا.

- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في

وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية .

- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي

قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة

تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى : مسؤولية المهمة ، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل و

الأجال القانونية التي يجب احترامها، الأجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

² وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

ثالثاً: حالة رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علماً بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوماً من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضاً أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني: منهجية ممارسة الرقابة محافظ الحسابات

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول ثلاثة واجبات تشريعية.

أولاً: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

قبل البدء بمراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة (x) المراقبة

1- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة

2- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

3- تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات،

لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة¹.

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية وإدارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية :

احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية .

1- احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

-على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها : اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل سجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات .

-يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية

-يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري .

2- الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

- يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

-الاحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين : يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها ومستنداتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي كيفية بحجم المؤسسات.

- إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات : تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة .

- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية : نضام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة .

ثالثا: مراقبة الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية أن يكون برنامج مراقبة الحسابات مخففاً أو ممتداً حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها، ومن تم يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي¹:

- قائمة الرقابة للإنجاز

- الحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي (الحسابات أو الجزء المرآقب، والملاحظة، فحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبة الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي).
- التأكد من أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.
- التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصنة لنشاطه وحالته المالية.
- إن الميزانية، حسابات النتيجة والملاحق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

رابعا: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

بعد الانتهاء من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات، يتم في هذه المرحلة القيام بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث نفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية. ويتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير، وهي كما يلي²:

-تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

- تقديم القوائم المالية.

- التعليق على القوائم المالية.

المطلب الثالث: الفحص المالي للمؤسسة (x) من وجهة نظر محافظ الحسابات

أولا: تقديم القوائم المالية للمؤسسة (x)

يركز هذا الفحص بشكل رئيسي على مراقبة مدى انتظام حسابات الشركة عن السنة المالية 2022، التحقق من مصداقية المعلومات المتعلقة بالوضع المالية والحسابات الواردة بالوثائق المقرر

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

² وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

إرسالها إلى الجمعية العامة العادية لفحص حسابات الشركة عن السنة المالية 2022، مجموع الميزانية البالغة: (183 803 748 دج) بربح صافي قدره (4 181 601 دج). ويتم مراقبة جميع وثائق المؤسسة وعلى وجه الخصوص:

- مجموع الميزانية
 - ملاحق الميزانية العمومية
 - الرصيد العام بعد الجرد.
 - قوائم جرد الاستثمارات والأسهم
 - حالة الرواتب المدفوعة للأشخاص الأعلى أجرا
- سيتم تقديم القوائم المالية للمؤسسة X في 2022/12/31.
- 1- ميزانية الأصول للشركة (x) خلال سنتي 2021-2022

الجدول 01 ميزانية الوظيفية للشركة للفترة 2022/2021

وحدة: الدينار الجزائري جانب الأصول غير الجارية

رقم حساب	البيان	31/12/2021	31/12/2022	النسب
20	تثبيات غير مادية	60 000	60 000	0.00%
21	تثبيات مادية			
211	أراضي	0	0	%
212	تهيئة الأراضي	0	0	%
213	بنايات	22 437 200	22 437 200	0.00%

0.00%	15 120 000	15 120 000	معدات و أدوات	215
0.00%	86 391 926	86 391 926	تثبيات مادية أخرى	218
%	0	0	تثبيات في شكل حياز	22
%	0	0	تثبيات جاري إنجازها	23
%	0	40 130 552	مساهمات و الديون الدائنة	26
230.23%	210 000	693 485	تثبيات مالية أخرى	27
0.39%	124 702 611	124 219 126	التثبيات الإجمالية	
14.52%	96 301 521	84 088 573	إهتلاكات	
-29.23%	28 401 090 40	40 130 552	التثبيات الصافية	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

التعليق

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن إجمالي الأصول الثابتة في حالة ارتفاع مستمر وخاصة في السنة الأخيرة بنسبة 0.39%. أما بالنسبة لصافي الأصول الثابتة خلال فترة دراسة حدث العكس . وعرفت حالة انخفاض مستمرة وخاصة في السنة الأخيرة من (24.99 % الى 29.23%). يمثل صافي الأصول الثابتة 15.45% من مجموع الأصول في نهاية السنة 2022.

المخزونات Les stocks:

الجدول 02 ميزانية الوظيفية للشركة للفترة 2022/2021

جانب الأصول الجارية

وحدة: الدينار الجزائري

رقم الحساب	البيان	31/12/2021	31/12/2022	النسب
30	مخزونات بضاعة	0	0	%
31	مادة الأولية و توريدات	0	0	%
32	تموينات أخرى	0	0	%

33	إنتاج سلع جاري إنجازها	36 233 500	32 422 500	-10.52%
34	إنتاج خدمات جاري إنجازها	0	00	%
35	مخزونات منتجات	0	0	%
36	مخزونات المتأتية من التثبيتات	0	0	%
37	مخزونات خارجية	0	0	%
	المجموع	36 233 500	32 422 500	-10.52%

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

التعليق:

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ انخفاض نسبة المخزون ب 10.52% في سنة 2022 مقارنة بسنة 2021. ويمثل مجموع المخزون 17.64% من إجمالي مجموع الأصول في نهاية السنة 2022.

أهداف المراقبة التي قمنا بها:

- تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 2022/12/31 .
- فحص فواتير مشتريات المخزونات.
- تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة.

الزبائن المتاحات والمديونية Créances Disponibilités et emplois assimilés

الجدول 03 ميزانية الوظيفية للشركة للفترة 2022/2021

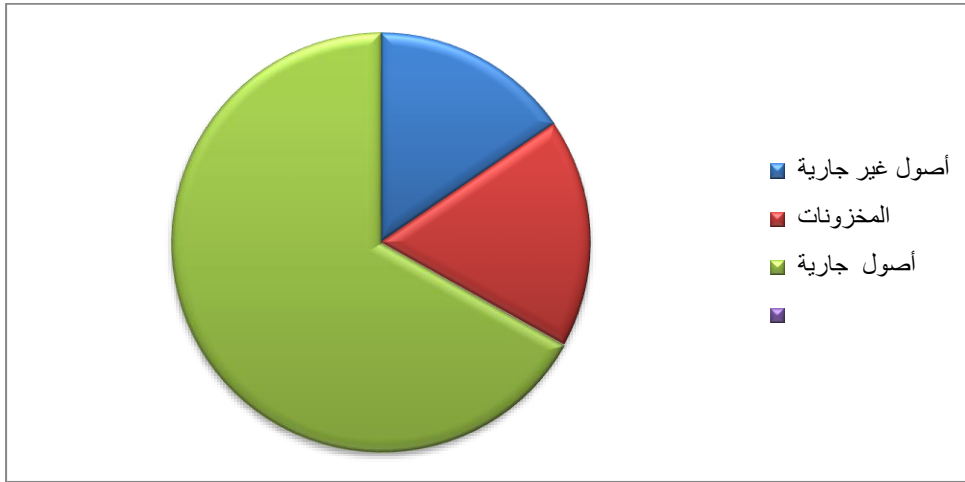
وحدة: الدينار الجزائري جانب أصول جارية

رقم الحساب	البيان	31/12/2021	31/12/2022	النسب
40	الموردون	1 000 000	15 215 015	%1421.50
41	الزبائن	74 173 466	86 440 826	16.54%
42	العاملون و الحسابات المرتبطة بهم	0	0	%
44	دولة و جماعات العمومية أخرى	0	0	%

1.03%	6351088	6286435	مجمع الشركاء	45
0.00%	1652864.64	1652865	مدينون مختلفون ودائنون مختلفون	46
6.25%	288 018.69	271 088	أعباء أو منتجات	48
-11.82%	13 032 347	14 778 695	بنك / صندوق	51/53
25.28%	122 980 159	98 162 549	المجموع	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

الشكل 07 ميزانية الأصول



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 03

التعليق:

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن المستحقات النقدية و الاستخدامات المماثلة لسنة 2022 في حالة ارتفاع مستمر مقارنتها بالسنة 2021 ب 24817610 دج و بنسبة 25.28%.

لأقسام التي تعرضت لتأثير كبير هي:

-الحساب 40 "الموردون والحسابات ذات الصلة": 1421.50%

-الحساب 41 "العملاء والحسابات المرتبطة": 16.54%

الحساب 53/51 "البنك وما شباهاها صندوق": -11.82%

يمثل مجموع المستحقات النقدية و الاستخدامات المماثلة لسنة 2022 66.91% من إجمالي صافي الأصول.

2- ميزانية الخصوم للشركة للفترة 2022/2021

- رأس المال الخاص

الجدول 04 ميزانية الوظيفية للشركة للفترة 2022/2021

وحدة: الدينار الجزائري

جانب رأس المال

رقم الحساب	البيان	31/12/2021	31/12/2022	النسب
10	رأس المال ولاحتياط	82 920 000	82 920 000	0.00%
11	ترحيل جديد	0	2 199 577	%
12	نتيجة المالية	21 99 577	4 181 601	90.11%
	المجموع	85 119 577	89 301 179	4.91%

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

التعليق:

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال صافي لشركة x حقق نسبة موجبة و في تزايد تقدر ب 4.91% وهذا راجع الى الزيادة التي حققتها النتيجة المالية لسنة 2022 (481601دج) بنسب مقدرة ب 90.11% مقارنة بالسنة 2021. ويمثل مجموع رأس المال صافي نسب مقدر ب 66.91% من إجمالي صافي الخصوم.

الجدول 05 الجدول ميزانية الوظيفية للشركة للفترة 2022/2021

وحدة: الدينار الجزائري

جانب خصوم غير جارية

رقم الحساب	البيان	31/12/2021	31/12/2022	النسب
13	الحواصل و الأعباء المؤجلة	0	0	%
15	مؤونات الأعباء	0	0	%
16	الإقتراضات و الديون	21 776 000	14 921 982	-31.48%
17	الديون المرتبطة بمساهمات	0	0	%
18	حساب الارتباط بين المؤسسات	0	0	%
	المجموع	21 776 000	14 921 982	-31.48%

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

التعليق:

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن بالنسبة للخصوم غير الجارية خلال فترة الدراسة حدث العكس وعرفت حالة انخفاض مستمرة وخاصة في السنة الأخيرة من (21776000 دج إلى 14921982 دج) . بنسبة 31.48%، وهذا راجع إلى انخفاض التي حققتها الإقتراضات و الديون لسنة 2022 (6854018 دج) بنسب مقدرة ب 31.48% مقارنة بالسنة 2021 . ويمثل مجموع الخصوم غير الجارية نسب مقدر ب 8.12% من إجمالي صافي الخصوم .

الجدول 06 الجدول ميزانية الوظيفية للشركة للفترة 2022/2021

وحدة: الدينار الجزائري

جانب خصوم جارية

رقم الحساب	البيان	31/12/2021	31/12/2022	النسب
40	موردون	28786690	39824194	38.34%
41	الزبائن	0	0	%
42	العاملون و الحسابات المرتبطة بهم	0	0	%
43	الهيئات الاجتماعية و الحسابات	409308	419841	2.57%
44	دولة و جماعات العمومية أخرى	27 476 170	34 079 090	24.03%
45	مجمع الشركاء	0	0	%
46	مدينون و دائنون مختلفون	0	0	%
51	بنك	10 958 855	5 257 463	-52.03%
	المجموع	67 631 023	79 580 588	17.67%

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

التعليق

شهد جانب الخصوم الجارية خلال السنة 2022 زيادة معتبرة في جميع بنوده الرئيسية بنسب مقدرة ب 17.67% مقارنة بالسنة 2021، والأقسام التي تعرضت لتأثير كبير هي:

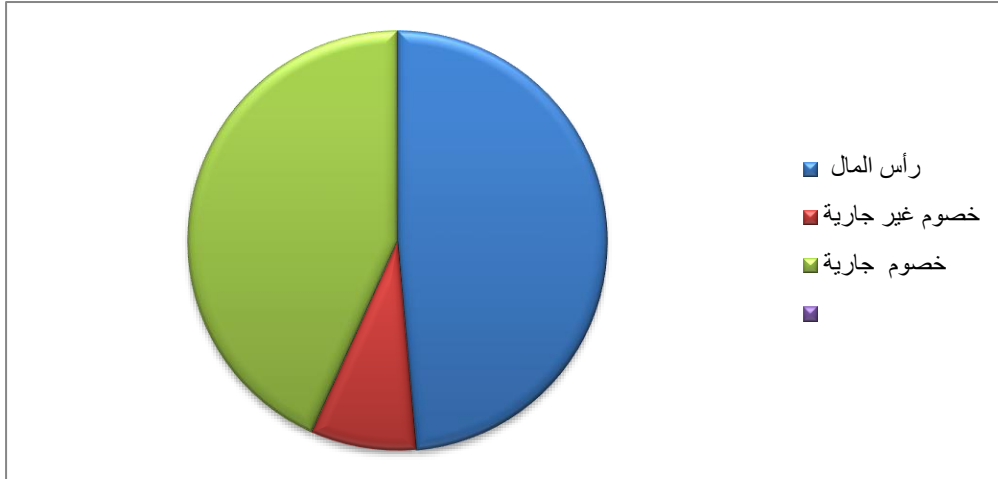
الحساب 40 "الموردون والحسابات ذات الصلة": 38.34%

الحساب 44 "الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها": 24.03%

الحساب 53/51 البنك وما شابهها صندوق «: -52.03%

يمثل مجموع الخصوم الجارية نسب مقدر ب 43.30% من إجمالي صافي الخصوم .

الشكل 08 ميزانية الخصوم



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 06

3- النواتج والأعباء

- حسابات الأعباء:

الجدول 07 أعباء العاملين لسنة 2022/12/31. دج

المبالغ	البيان
3 973 352.84	رواتب الموظفين
761 550.00	الخبرة المهنية
110 000.00	مكافئة
13 200.00	مكافئة التنقل
1 237 230.05	مساهمات CNAS
613 643.41	مساهمات CACOBATH
648 000.00	مساهمات الضمان الاجتماعي CASNOS
7 356 976.30	الإجمالي

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

الجدول 08 أعلى أجور عمال شركة X لسنة مالية 2022 /12/ 31

الراتب	العامل
300 000.00	عامل 01
300 000.00	عامل 02
300 000.00	عامل 03
300 000.00	عامل 04
288 000.00	عامل 05
1 488 000.00	المجموع

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

الجدول 09 حسابات الأعباء للشركة لسنة 2022 وحدة: الدينار الجزائري

رقم الحساب	البيان	31/12/2022	النسب
60	المشتريات المستهلكة	71 603 027	49.31%
61	الخدمات الخارجية	49 069 924	33.79%
62	الخدمات الخارجية أخرى	1 129 808	0.78%
63	أعباء العاملين	7 356 976	5.07%
64	الضرائب و الرسوم	1 375 452	0.95%
65	الأعباء العمليات الأخرى	1 440 630	0.10%
66	الأعباء المالية	1 729 936	1.19%
67	الأعباء غير العادية	0	0.00%
68	المخصصات الإهلاك	12 212 947	8.41%
69	الضرائب عن النتائج	600 416	0.41%
	المجموع	145 222 550	100.00%

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

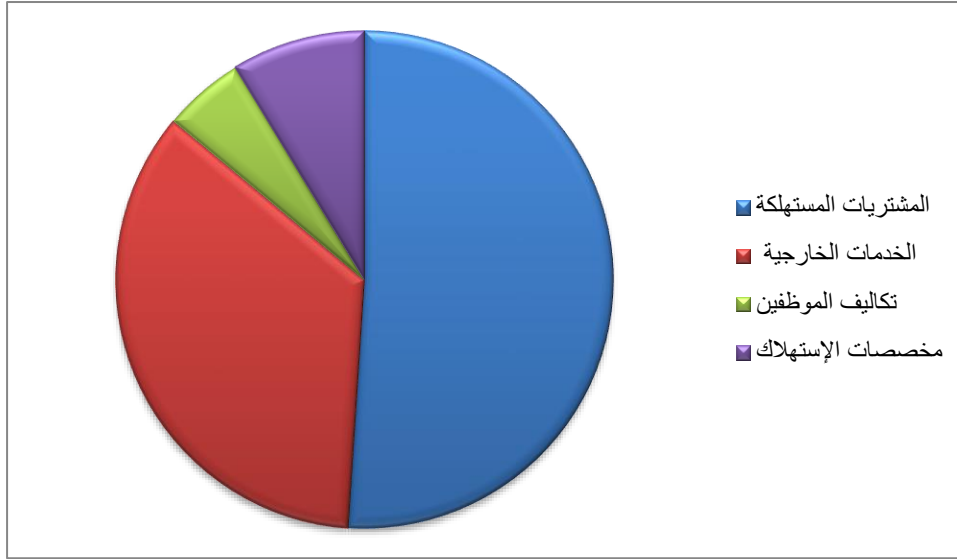
التعليق:

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ ان أعباء الشركة X شهدت زيادة مستمرة وخاصة في السنة الأخيرة 2022 من (87825422 دج الى 145222550 دج).

الأقسام التي تعرضت لتأثير كبير هي الحسابات التالية:

- 60 المشتريات المستهلكة: 49.31%
- 61 الخدمات الخارجية 33.79%
- 63 تكاليف الموظفين: 5.07%
- 68 مخصصات الاستهلاكات والمخصصات: 8.41%

الشكل 09 هيكل الأعباء لسنة 2022



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 07

- حسابات النواتج

- الجدول 08 حسابات النواتج للشركة لسنة 2022 وحدة: الدينار الجزائري

رقم الحساب	البيان	31/12/2022	النسب
70	المبيعات من البضائع و المنتجات	153 097 972	102.47%
72	الإنتاج المخزن	-3 811 000	-2.55%
73	الإنتاج المثبت	0	0.00%
74	إعانات الإستغلال	0	0.00%
75	المنتجات العملياتية الأخرى	117 179	0.08%
76	المنتجات المالية	0	0.00%
77	العناصر الغير العادية	0	0.00%
78	الإسترجاعات المالية عن خسار القيم والتموينات	0	0.00%
	المجموع	149 404 151	100.00%

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

التعليق:

لم تحقق الشركة نواتج مهمه ما عدا حساب المنتجات العملياتية الأخرى، ويمكن تقدير هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفة المبيعات

هامش الربح الإجمالي = 149404151 - 145222550

هامش الربح الإجمالي = 4 181 601 دج

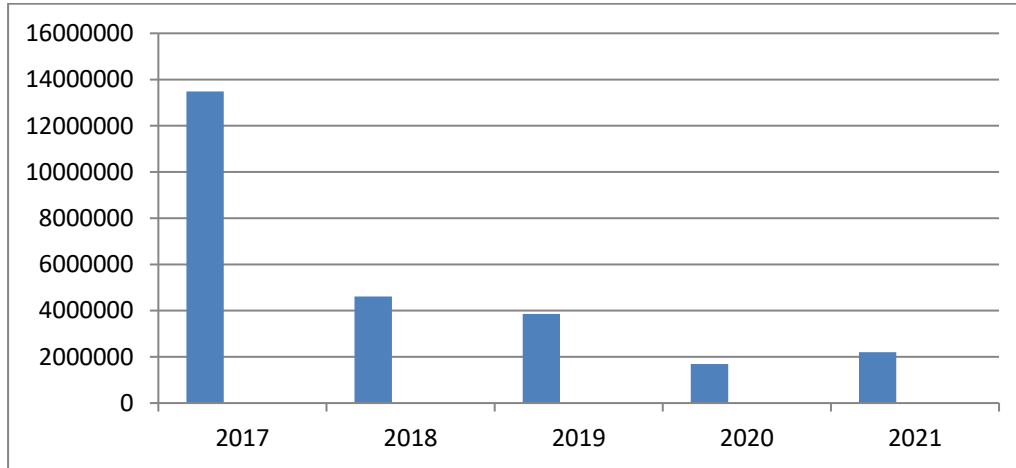
تقرير خاص حول نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة لشركة (X) 2022/12/31

جدول 09 تطور النتائج السنوية المالية خلال الفترة (2021-2017)

السنوات	2017	2018	2019	2020	2021
النتائج	13 483 250	4 608 597	3 856 802	1 689 922	2 199 577

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

الشكل 10 تطور نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة لشركة X 2022/12/31



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول 12

التعليق :

من خلال تحليل أعمدة البيانات نستنتج بأن ارباح الشركة في حالة تراجع مقارنة السنة 2021 بسنة 2017 بمبلغ يقدر 11283673 دينار جزائري .

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال الفصل التطبيقي تأكدا لما توصلنا إليه في الإطار النظري للإجابة على إشكالية البحث المطروحة مسبقا، فان اختيار شركة X كدراسة حالة من خلال الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات تمكنا من التعرف على أهم الإجراءات التي يتبعها المحافظ في طريقة تقييمه لنظام الرقابة المالية للمؤسسة ، الا وهي اطالعه على مجموعة من الوثائق والمستندات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسات التي يراقبها والتأكد من مصداقيتها من خلال مقارنة ما تم تسجيله مع ما تم تقديمه في الوثائق،

وبعد ذلك التأكد من النتائج المتواصل إليها ومراقبة السجلات القانونية والجبائية للمؤسسة التي يراقبها، ثم إعداد التقرير النهائي مع إبداء كل الملاحظات حول نظام الرقابة وإرسال نسخة من التقرير متضمن كل الملاحظات والتوصيات حول ما تم إنجازه من طرف محافظ الحسابات مع الاحتفاظ بنسخة من التقرير مقابل وصل استلام من طرف المؤسسة المراقبة حول وصول التقرير.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

إن مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي تأكيد من صدق ودقة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال المسطرة من طرف الإدارة، وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن الهيئة أو المؤسسة التي يراقبها وذو كفاءة وخبرة مهنية .

ومن خلال هذا البحث " دور محافظ الحسابات في رقابة على المؤسسة" حاولنا إبراز الجوانب النظرية المتعلقة بموضوع الرقابة حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها أداة تضمن حماية أصول وأموال المؤسسة، والمحافظة عليها من الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية، حيث يمكن الاعتماد عليها من خلال إعداد تقارير دورية عن الأنشطة، وضمان الاستخدام الكفء لمواردها، من طرف شخص مهني مستقل ألا وهو محافظ الحسابات.

حيث مست الجانب النظري تعرف على محافظ الحسابات و مهامه ومسؤولياته، و شروط ممارسة المهنة في الجزائر و الوصول الى هدف الأساسي من مهنة محافظ الحسابات هو التحقق من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو خبرة وكفاءة مهنية

وتناولت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات تعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا، حيث قمنا بالتعرف على المكتب محل الدراسة، ومختلف الإجراءات التي يقوم بها، ثم الطريقة التي يعد بها التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

كما استخلصنا من خلال دراستنا هذه أن محافظ الحسابات لا يعتمد كليا في مراجعته على القوائم المالية بل عن طريق خبرته يمكنه إيجاد أدلة و إثباتات شفوية و ذلك عن طريق تصريحات المسيرين و العاملين على تلك الوثائق.

و في الأخير نجيب على الفرضية التي تم وضعها في المقدمة:-

- ثبتة صحة هذه الفرضية كون محافظ الحسابات يعتمد على مجموعة من الوثائق المالية و هذا

الأداء مهامه على أحسن وجه

نتائج الدراسة :

- تكمن أهمية محافظ الحسابات في اكتشاف نقاط القوة الضعف للمؤسسة وذلك من خلال تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.
- يقوم محافظ الحسابات بتدقيق الحسابات من خلال إتباع مجموعة من الخطوات التي تؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية.
- تتمثل الخطوات بالإجراءات المتبعة في مهنة تدقيق الحسابات في:
 - إكتساب معرفة عامة حول المؤسسة: من خلال جمع معلومات عامة حول المؤسسة.
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية: من خلال تقييم كل طرق العمل بالإجراءات المعمول بها.

المقترحات :

- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة بإكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق هذه القوائم في التعبير عن وضعية المؤسسة.
- التركيز على منهج التعليم العالي وخاصة منها التدقيق المحاسبي.
- الإهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات.
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون إجباري وهذا يساعد محافظ الحسابات على أدائه من خلال برامج التعليم المهني التي تقوم به الغرفة الوطنية لابد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المحافظين.
- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاعهم بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة، بغرض تحسين جانب الممارسة.
- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما الخاصة بالمسؤوليات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات عند اخلاله بها، والعمل على مراجعتها من حين إلى آخر.
- دور محافظ الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية.
- ضرورة مراجعة التشريعات والتنظيمات التي تحكم مهنة محافظ الحسابات، والعمل على تحيينها لتتأقلم مع ما كرسته الاتفاقيات والمعايير الدولية.
- ينبغي على محافظ الحسابات أن لا يكتفي بإعداد تقريره حول نظام الرقابة الداخلية على المعايير الوثائقية فقط، بل يتوجب عليه أن يقوم بالمعاينة الميدانية.

المراجع

الكتب

- (1) محمد سويلم، الإدارة المالية، دار الهاني للطباعة، 1997
- (2) بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009
- (3) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 1981
- (4) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان
- (5) حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، مكتب الثقافة ، الأردن ، 1998
- (6) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،
- (7) د. محمد العموري، الرقابة على تنفيذ الموازنة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2011
- (8) د. محمد العموري، الرقابة على تنفيذ الموازنة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد
- (9) زينب حسين عوض اهلل، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008
- (10) علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية 2008.
- (11) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
- (12) محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصولاً لمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، 1998 ، 2000.
- (13) محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصولاً لمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، 1998
- (14) محمد سمير الصبان الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية السابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2011
- (15) محمد سمير الصبان الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية 1993
- (16) محمد عبد الكريم، الإدارة المالية والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، مصر، ص 324.

- (17) مصطفى الفار ، الإدارة المالية العامة ، دار أسامة ، الأردن ، 2008.
- (18) نائل عبد الحافظ، إدارة المؤسسات العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1993
- (19) نظمي امباب، و العزب هاني، 2012، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الأردن: وائل للنشر

والتوزيع

رسائل جامعية

- (1) دحمان عبد الرحمان، ربحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2016/2015.
- (2) دحموش فايزة النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة و مالية جامعة الجزائر، س.ج.2002/2001.
- (3) ديلمي ناصر الدين، دور مراجعة الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2018-2017.
- (4) سهيلة بن جيور، 2018/ 2017، " واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: عبد الحميد بن باديس مستغانم.
- (5) عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة احمد دراية، أدرار، 2018-2017،
- (6) عبد العالي مرغادي، شيماء قرني، دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات شركات، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير تخصص مالية المؤسسة جامعة العربي تبسي تبسة، 2018، 2019.
- (7) محمد خير العكام، المالية العامة، الجامعة الافتراضية، برنامج الحقوق، دمشق 2010.

المقالات العلمية

(1) فتحي طيطوس , 2013, "محافظ الحسابات في الجزائر", مجلة دفاتر السياسية وقانون، العدد

44

قوانين وتشريعات

(1) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, 1991, "القانون 08-91 الجريدة

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, القانون 01-10, "الجريدة الرسمية 2010"

(3) القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ، مطبوعات بيرتي، 2007

، الجزائر، ص 188.

(4) المادة 22 ، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية، العدد 42 .

(5) المادة 23-24-25 ، القانون رقم 01-10، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائري

a. المادة 26 من القانون 01-10 وأكدت عليه المادة 715 من القانون التجاري بالنسبة للشركات

المساهمة .

(6) المادة 8 ، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية، العدد 42 .

(7) المواد من 64 الى 70 ، القانون رقم 01-10 ، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائري، 2010.

مراجع اخرى

(1) وثائق محافظ الحسابات .

الملاحق

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F. 0

Désignation de l'entreprise :

Activité : TRAVAUX PUBLICS

Adresse : RUE DE LA BOURGEOISIE MOULAMMOUCHE
MOSTAGANEM

Exercice clos le 31/12/2022

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissement, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS)				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	60 000		60 000	60 000
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	22 437 200	4 893 428	17 543 772	18 665 632
Autres Immobilisations corporelles	101 511 926	91 408 092	10 103 833	21 194 921
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	693 485		693 485	210 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	124 702 611	96 301 521	28 401 090	40 130 552
ACTIFS COURANTS				
Stocks et en cours	32 422 500		32 422 500	36 233 500
Créances et emplois assimilés				
Clients	86 440 826		86 440 826	74 173 466
Autres débiteurs	23 506 986		23 506 986	9 210 388
Impôts & assimilés				
Autres actifs courants et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	5 000 000		5 000 000	5 000 000
Trésorerie	8 032 347		8 032 347	9 778 695
TOTAL ACTIF COURANT	155 402 659		155 402 659	134 396 043
TOTAL GENERAL ACTIF	280 105 270	96 301 521	183 803 749	174 526 601

IMPRIMÉ DESTINÉ AU CONTRIBUABLE		N.I.F. 0
Désignation de l'entreprise :		
Activité :	TRAVAUX PUBLICS	
Adresse :	RUE MOULANA BELMELAL, BP 11008, ALMOULANA MOSTAGANEM	
Exercice du	01/01/2022	au

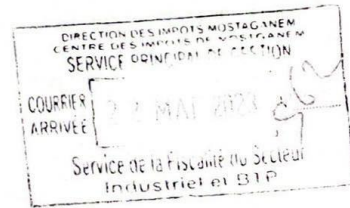
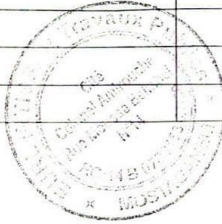
DIRECTION DES IMPÔTS MOSTAGANEM
 CENTRE DES IMPÔTS DE MOSTAGANEM
 SERVICE PRINCIPAL DE GESTION
 COURRIER ARRIVÉE 22 MAI 2022
 SERVICE DE LA FISCALITÉ DU SECTEUR INDUSTRIEL ET BTB
 31/12/2022

COMPTÉ DE RESULTAT

Rubriques	N		N - 1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Produits fabriqués				
Prestations de services		4 149 445		
Vente de travaux		148 948 527		77 662 000
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaire net des Rabais, remises, ristournes		153 097 972		77 662 000
Production stockée ou destockée	3 811 000			12 363 000
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		149 286 972		90 025 000
Achats de marchandises vendues				
Matières premières				
Autres approvisionnement				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	71 603 027		45 754 516	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale	48 448 500		15 987 000	
Locations	5 216		31 378	
Entretien, réparation et maintenance				
Primes d'assurances	616 209		267 684	
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	126 947		321 200	
Publicité	30 110		430 270	
Déplacement, missions et réceptions				
Autres services	972 751		338 250	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II - CO	121 802 759		63 130 2	
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)		27 484 212		26 894 701
Charges du personnel	7 356 976		6 972 700	

Rubriques	N		N - 1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	1 375 452		1 543 193	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		18 751 784		18 378 808
Autres produits opérationnels		117 179		
Autres charges opérationnelles	144 063		95 623	
Dotations aux amortissements				
Provisions				
Pertes de valeur	12 212 947		13 568 637	
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V - RESULTAT OPERATIONNEL		6 511 953		4 714 548
Produits financiers				
Charges financières	1 729 936		1 857 954	
VI - RESULTAT FINANCIER	1 729 936		1 857 954	
VII - RESULTAT ORDINAIRE		4 782 017		2 856 594
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII - RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
Impôts exigibles sur résultats	600 416		657 017	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		4 181 601		2 199 574

(*) A détailler sur état annexe à joindre



IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F.

Désignation de l'entreprise :

Activité : TRAVAUX PUBLICS

Adresse : RUE
MOSTAGANEM

Exercice du

01/01/2022

au

31/12/2022

1/ Tableau des mouvements des stocks

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Debit	Crédit	
Stocks de marchandises	0	0	0	0
Matières et fournitures	0	0	0	0
Autres approvisionnements	0	0	0	0
En cours de production de biens	36 233 500	144 622 134	148 433 134	32 422 500
En cours de production de services	0	0	0	0
Stocks de produits	0	169 223 256	169 223 256	0
Stocks provenant d'immobilisations	0	0	0	0
Stocks à l'extérieur	0	0	0	0
TOTAL	36 233 500	313 845 390	317 656 390	32 422 500

2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée

Debit	Crédit	Solde de fin d'exercice	
		Débiteur	Créditeur
281 422 890	277 611 890	3 811 000	0
0	0	0	0
0	0	0	0
0	0	0	0
0	0	0	0
0	0	0	0
0	0	0	0
0	0	0	0

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F. 0

Désignation de l'entreprise : Eurl INTISSAR

Activité :

Adresse :

RUE
MOSTAGANEM

Exercice du

01/01/2022

.au

31/12/2022

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1) - (2)
Goodwill	0	0	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	0	0	0	0	0	0
Immobilisations corporelles	84 088 573	12 212 947	0	96 301 521	12 212 947	0
Participations	0	0	0	0	0	0
Autres actifs financiers non courants	0	0	0	0	0	0
TOTAL	84 088 573	12 212 947	0	96 301 521	12 212 947	0

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill	0	0	0
Immobilisations incorporelles	0	0	0
Immobilisations corporelles	0	0	0
Participations	0	0	0
Autres actifs financiers non courants	0	0	0
TOTAL	0	0	0

A travers ces vérifications, nous n'avons pas relevé de réserves jugées utiles à vous signaler.

CONCLUSION :

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels tels qu'ils sont présentés aux pages du présent rapport sont sincères et réguliers et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la « EURL INTISSAR TRAVAUX PUBLICS » à la fin de l'exercice 2022.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES