جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم تجارية

الشعبة : علوم تجارية

تخصص : مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة : شنيني خديجة

بعنوان :

دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات

دراسة حالة – شركة الأسهم واحات الجبس غرداية –

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2017/05/20

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ. الرواني بوحفص .....رئيسا

د. عجيلة محمد .....مشرفا

أ. الشيخ صالح أبو القاسم .....مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016 م

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم تجارية

الشعبة : علوم تجارية

تخصص : مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة : شنيني خديجة

بعنوان :

دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات

دراسة حالة – شركة الأسهم واحات الجبس غرداية –

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2017/05/20

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ. الرواني بوحفص .....رئيسا

د. عجيلة محمد .....مشرفا

أ. الشيخ صالح أبو القاسم .....مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016 م

الإهداء

قبل كل شيء أحمد الله عز وجل الذي لولا فضله علي لما وفقت في إنجاز هذا العمل .

إلى الذي علمني أن الحياة كفاح و أن العلم سلاح و أن العمل شرف و نجاح إلى الذي شملني بالعطف والحنان وكان لي ورع الأمان احتمي به من نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره

إليك يا فرحتي وقرة عيني وسويداء قلبي يا من أضاءت شمعة حياتي و علمتني الصبر و تكبدت العناء لأجلنا، إلى أحلى ثلاثة حروف نطقها لساني و عشقها قلبي فيها حنان و في قربها راحة و أمان حبيبتي وغاليتي أمي رعاك الله

إلى من أتقاسم معهم المحبة الأسرية إخوتي و أخواتي.

إلى من كانت دعواتهما ترافقني جدتاي أطال الله في عمرهما وروح جداي رحمهما الله و أسكنهما فسيح جنانه .

إلى من رعوني بمحبتهم وشاركوني نجاحي و أفراحي عائلتي الكبيرة

إلى كل من علمني حرفا طيلة مشواري الدراسي من التعليم الابتدائي إلى الجامعي أساتذتي الكرام .

إلى من أشرف على هذا العمل الأستاذ المحترم :عجيلة محمد.

إلى صديقات الدرب.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

خديجة

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا و وفقنا على إنجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل شكر الحامل لكل معاني الامتنان والعرفان بالجميل إلى الأستاذ المشرف

"**عجيلة محمد** "حفظه الله الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته

ونصائحه، في إتمام هذا البحث.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد مدير شركة واحات الجبس غرداية **زرقاط جلول**

الذي رافقني في إنجاز هذا البحث داخل الشركة و على كل جهوده المبذولة

ومساعدته القيمة، و أرائه السديدة التي كانت عونا لي في إتمام هذا البحث.

كذلك نتوجه بعظيم الامتنان والشكر لكل العائلة والأصدقاء والزملاء والأساتذة

على المساعدة القيمة في إنجاز هذه المذكرة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على محتوى التقارير الخاصة الناتجة عن عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، خصوصا بعد صدور معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية، حيث أصدرت وزارة المالية في الآونة الأخيرة 15 معيارا تتعلق بتقارير محافظ الحسابات، تهدف إلى التعريف بالمبادئ وتحديد كيفيات التنفيذ المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها، حيث يحتوي التقرير النهائي لمحافظ الحسابات نوعين من التقارير : التقرير العام ومجموعة من التقارير الخاصة التي كانت محور بحثنا حيث تمثلت إشكالية بحثنا في " **ما هو دور محافظ الحسابات في تشكيل وإعداد التقارير الخاصة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ؟" وسعيا منا للإجابة على الإشكالية تطرقنا إلى لمحة حول التدقيق والإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر، ثم تناولنا التقارير الخاصة في الجزائر ومعايير إعدادها فضلا عن دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تتطلبه هذه المعايير، وفي نهاية الفصل الأول تم الاعتماد على بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، مع ذكر أوجه التشابه والاختلاف، ثم جاءت الدراسة الميدانية في الفصل الثاني كمحاولة منا لمعرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه المعايير الجزائرية للتدقيق، معتمدين في ذلك على منهج دراسة الحالة حيث اعتمدنا على دراسة التقارير الخاصة للشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية، محاولين الالتزام بمعايير تقارير محافظ الحسابات، وتوصلنا إلى نتائج أهمها ضرورة تقيد والتزام محافظ الحسابات بما ورد في القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق عند إعداد التقارير الخاصة، من أجل الحصول على تقارير خاصة ذات جودة ومصداقية.

الكلمات المفتاحية : تدقيق، محافظ الحسابات، تقارير، معايير التدقيق، جودة.

Résumé

Cette étude visait à faire la lumière sur les rapports spéciaux résultant du processus d'audit externe en Algérie, en particulier après la publication de nouvelles normes des rapports du commissaire aux comptes, où le ministère des Finances a publié récemment 15 critères relatifs aux rapports du commissaire aux comptes qui visait à définir les principes et à déterminer les modalités de mise en œuvre relatives à la forme des rapports et leur contenus où le rapport final du commissaire aux comptes contient deux types de rapports : rapport général et une série de rapports spéciaux qui en fait l'objet de notre recherche où nous avons discuté le problème de : " quel est le rôle du commissaire aux comptes dans la formation et la préparation des rapports dans les institutions économiques algériennes?".

Pour répondre à ce problème, nous avons traité l'audit et le cadre juridique et règlementaire pour les commissaires aux comptes en Algérie, puis nous avons traité des rapports en Algérie et des normes pour leur préparation, ainsi que le rôle du commissaire aux comptes dans la préparation des rapports exigés par ces normes, et à la fin du premier chapitre, nous avons reposés sur des études précédentes liées au sujet, en mentionnant les similitudes et les différences. L'étude sur le terrain est venue dans la deuxième tentative au nous avons essayés de connaître le rôle joué par le commissaires aux comptes dans la préparation des rapports conformément aux normes algériennes pour l'audit, en se fondant sur la méthode d'étude de cas, où nous comptions sur l'étude des rapport de la société par action OASIS PLATRE, en essayant de respecter les normes des rapports du commissaires aux comptes, nous avons conclus que le commissaire aux comptes s'engage à respecter les lois et les textes réglementaires et les normes relatives à la vérification sur le terrain dans la préparation des rapports, afin d'obtenir la qualité et la crédibilité des rapports spéciaux.

Mots-clés : l'audit, commissaires aux comptes, des rapports, les normes d'audit, la qualité.

قائمة المحتويات

الإهداء

شكر وعرفان

الملخص..... **VII**

قائمة المحتويات ..... **IX**

مقدمة..... أ

الفصـــــل الأول: دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه المعايير **6**

المبحث الأول : الإطار النظري لدور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات. 8

المطلب الأول : عموميات حول محافظة الحسابات 8

المطلب الثاني : إعداد تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها 20

المطلب الثالث : العلاقة بين إعداد التقارير الخاصة ومعايير تقارير محافظ الحسابات..... 33

المبحث الثاني : الدراسات السابقة 35

المطلب الأول : الدراسات الوطنية 35

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية 38

المطلب الثالث : دراسات أخرى..... 40

الفصـــــل الثاني : دراسة دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه المعايير في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية..... **44**

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة 46

المطلب الأول : الطريقة المعتمدة في الدراسة..... 46

المطلب الثاني : أدوات الدراسة الميدانية..... 48

المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية..... 49

المطلب الأول : إجراءات التدقيق في الشركة محل دراسة الحالة..... 49

المطلب الثاني : إعداد ودراسة التقارير الخاصة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية..... 57

المطلب الثالث : دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة، وفق ما تتطلبه المعايير 81

الخاتمة..... **84**

قائمة المراجع والمصادر..... **88**

فهرس المحتويات **92**

قائمة الجداول

الجدول رقم 1: الميزانية العامة للأصول في 2016/12/31 52
الجدول رقم 2: الميزانية العامة للخصوم في 2016/12/31..... 54
الجدول رقم 3: تطور الأصول غير الجارية خلال سنتي-2015-2016 55
الجدول رقم 4: تطور الأصول الجارية خلال سنتي-2015-2016 56
الجدول رقم 5: تفصيل مخزونات شركة الأسهم واحات الجبس غرداية في 2016/12/31..... 56
الجدول رقم 6: تطور الأموال الخاصة للشركة واحات الجبس غرداية في 2016/12/31 57
الجدول رقم 7: المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية لسنة 2016..... 65
الجدول رقم 8: المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية لسنة 2016.... 66
الجدول رقم 9: تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة (2011-2015)..... 71
الجدول رقم 10: تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة (2010-2014) 72
الجدول رقم 11: المؤشرات المالية لسنتي 2015-2016..... 75
الجدول رقم 12: الأصول الصافية في 2015/12/31..... 76

قائمة الأشكال

الشكل رقم 1: ملخص لتعريف التدقيق..... 10
الشكل رقم 2: معايير التدقيق المتعارف عليها 13
الشكل رقم 3: مهمة محافظ الحسابات..... 16
الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية 48
الشكل رقم 5: المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)..... 82

قائـــــمة الملاحـــق

الملحق رقم: 1: الميزانية العامة للأصول في 2016/12/31..... 97
الملحق رقم: 2:الميزانية العامة للخصوم في 2016/12/31 98
الملحق رقم: 3:جدول حسابات النتائج في 2016/12/31..... 99
الملحق رقم: 4:الميزانية العامة للأصول في 2015/12/31 100
الملحق رقم: 5:الميزانية العامة للخصوم في 2015/12/31 101
الملحق رقم: 6:جدول حسابات النتائج في 2015/12/31.....102
الملحق رقم: 7:جدول تدفقات الخزينة في 2015/12/31 103
الملحق رقم: 8:: جدول تغيرات الأموال الخاصة في 2015/12/31 104
الملحق رقم: 9: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015 105

قائـــمة الاختصارات والرموز

الاختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IFAC	International Fédération of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Normes Algérienne D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
SARL	Sociétés à Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
SCF	le Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
SPA	Sociétés par actions	شركة المساهمة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

أ) توطئة

إنّ ظهور التدقيق وتطوره كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي وظهور شركات الأموال التي يمكن أن تضم عددا كبيرا من المساهمين، مما أدى إلى انفصال ملكية الشركات عن إدارتها، ومع توسع نشاط الشركات وتشعب وظائفها زادت صعوبة مراقبة الملاك لأعمال الإدارة، لذا كان من الضروري الاهتمام أكثر بمجال التدقيق خصوصا بعد الفضائح التي شهدتها كبرى الشركات العالمية في الآونة الأخيرة، فالتدقيق هو الأداة القادرة على الحكم على مدى تعبير القوائم المالية على الواقع الفعلي لها وذلك من خلال ما يعرف بتقرير محافظ الحسابات .

يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه محافظ الحسابات بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسة ومن ثم مراجعتها، كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص الذي يعنى بالاتفاقات المبرمة خلال الدورة والمسوح بها، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع الأطراف الداخلية أو الخارجية، كما يمكن أن يتضمن التقرير الخاص إشارة لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية.

إنّ الجزائر كغيرها من الدول عملت على تنظيم ممارسة مهنة التدقيق والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث أصدرت الجزائر في الآونة الأخيرة جملة من النصوص التشريعية و التنظيمية من أجل تطوير مهنة التدقيق، وتحسين نوعية التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، ولعل من أهم هذه النصوص، القانون 10-01 المعمول به حاليا، الذي تحاول الدولة من خلاله إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة من طرفهم، إضافة إلى القرار الذي صدر عن وزارة المالية في 30 أفريل 2014 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث تمسّ هذه المعايير عدة جوانب للمؤسسة وتهدف إلى تحسين جودة التقارير، كون هذه الأخيرة تعدّ بمثابة الضمان والركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية بالنسبة للملاك، فضلا عن صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، (القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والقرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017) .

أ) الإشكالية

وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية : **ماهو دور محافظ الحسابات في تشكيل وإعداد التقارير الخاصة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟**

وعلى هذا يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية :

- ما لمقصود بالتقارير الخاصة ومحافظ الحسابات ؟
- ما هي معايير تقارير محافظي الحسابات ؟
- ماهي ركائز و نماذج التقارير الخاصة ؟
- هل تجسدت معايير تقارير محافظ الحسابات في التقارير الخاصة للشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية "OASIS PLATRE" ؟

ب) الفرضيات :

للإلمام بجوانب الموضوع والإشكالية الجوهرية المطروحة، يمكن تقديم الفرضيات كما يلي :

- التقارير الخاصة هي تقارير لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة، يلتزم محافظ الحسابات بإعدادها؛
- معايير تقارير محافظ الحسابات هي مجموعة النصوص التشريعية و التنظيمية التي تضبط شكل التقارير ومضمونها، التي يعدها محافظ الحسابات.
- يلتزم محافظ الحسابات عند أداء مهامه للتدقيق وإعداد التقارير الخاصة بمعايير تقارير محافظ الحسابات.
- تتجسد معايير تقارير محافظ الحسابات في مضمون التقارير وذلك من خلال الجوانب التي تطرقت إليها التقارير الخاصة بشركة الأسهم واحات الجبس غرداية "OASIS PLATRE".

ت) أهداف الدراسة :

بالإضافة إلى الإجابة على إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي والمالي؛
- إبراز طبيعة عمل ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في ظل القانون 01/10؛
- التعرف على معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر؛
- محاولة إعداد ودراسة التقارير الخاصة للشركة محل الدراسة، وفق التشريع المعمول به.

ث) أهمية الدراسة :

للإلمام بموضوع البحث والإشكالية المطروحة يمكن تقديم أهمية الدراسة كما يلي :

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، ذلك أن الموضوع حديث فهو يتعلق بمعايير جديدة تصدر لأول مرة في الجزائر، التي تعتبر الركيزة الأساسية لضمان مصداقية المعلومات المالية التي تصدرها الشركات والمؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى محاولة إعداد ودراسة للتقارير الخاصة في ظل احترام المعايير المذكورة، إضافة إلى محاولة الوصول إلى تقرير نموذجي يساير التطورات العالمية، بحيث يتماشى مع ما هو معمول به في العالم، ووفقا للمعايير الدولية للتقارير.

ج) مبررات اختيار الموضوع :

للإلمام بجوانب البحث ومعالجة الإشكالية، يمكن تقديم الأسباب الذاتية والموضوعية كما يلي :

- **الأسباب الذاتية :**

- الرغبة في توسيع المعارف في مجال التدقيق؛
- محاولة ربط وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي على الجانب العملي المهني؛
- الاطلاع على التشريعات والقوانين الحديثة لتقارير محافظي الحسابات .

- **الأسباب الموضوعية :**

- كون موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة؛
- حداثة الموضوع، كونه يتعلق بدراسة معايير تم إصدارها مؤخرا لأول مرة في الجزائر (30 أفريل 2014) إضافة إلى صدور معايير التدقيق الجزائرية (القرار رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04، القرار رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، القرار رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15)؛
- علاقة الموضوع بالتخصص؛
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي، يستفيد منه الأكاديميون والمهنيون ذوو الاختصاص.

ح) حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

– **الحدود الزمانية** : من أجل الإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية للبحث، قمنا باختيار المدة الزمنية للدراسة والتي تمثلت في السنتين الماليتين للفترة 2015 و2016، حيث تمت دراسة التقارير لهاتين السنتين المعنيتين بتطبيق المعايير.

– **الحدود المكانية** : ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة الحالة في الشركة بالأسهم واحات جبس غرداية، حيث قمنا بتدقيق قوائمها المالية وإعداد ودراسة التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات.

خ) منهج البحث والأدوات المستخدمة :

للإجابة على إشكالية البحث الرئيسية والتساؤلات الفرعية المطروحة من خلال بحثنا، سوف نعتمد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث، حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجوانب النظرية للموضوع من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا منهج دراسة الحالة من خلال فحص مخرجات المؤسسة ومحاولة دراسة وإعداد التقارير الخاصة في الشركة محل الدراسة .

أما عن الأدوات التي تم الاعتماد عليها لإنجاز هذه الدراسة فتمثلت في المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والكتب المتداولة لموضوع الدراسة، إضافة إلى القوانين والجرائد الرسمية، أما فيما يخص دراسة الحالة فاستعملنا أسلوب المقابلة إضافة إلى ملاحظة الوثائق والسجلات المحاسبية، كما اعتمدنا على برامج Excel 2010 و Word 2010.

د) صعوبات البحث :

لقد مرت فترة البحث وإعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل، تمثلت في :

- صعوبة التنقل لمكان الدراسة؛
- صعوبة الحصول على التقارير؛
- تزامن إعداد المذكرة مع فترة إعداد التقارير من طرف محافظي الحسابات؛
- قلة مكاتب محافظي الحسابات في الولاية للاطلاع والاستشارات.

ذ) هيكل البحث :

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى فصلين، تسبقهم مقدمة.

يتناول الفصل الأول الإطار النظري للدراسة، ويتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن الأدبيات النظرية، أما المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان الأدبيات التطبيقية تم التطرق فيه للدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا، مع ذكر أوجه التشابه والاختلاف.

أما الفصل الثاني فيتناول دراسة الحالة التي حاولنا فيها تطبيق معايير تقارير محافظ الحسابات على الشركة محل دراسة الحالة ودراسة التقارير الخاصة بها.

وفي الأخير نجد الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام واختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وفي الأخير قدمنا بعض الاقتراحات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى آفاق البحث.

الفصـــــــل الأول

دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة

وفق ما تقتضيه المعايير

تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، ومن هنا ظهرت فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، مما حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل، ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وكذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاك الشركة، وعليه يمكن القول بأن بروز مهنة التدقيق كان من هذا المنطلق، حيث يعتبر التدقيق مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصبغة القانونية للمعلومة محل الاستعمال، وهو بذلك وسيلة إثبات مدى صحة واعتمادية المعلومات محل التداول، لذلك سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفقا لاحتياجات كل عصر .

والجزائر بدورها رأت في مهنة التدقيق السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في شركاتها، فقد أضفت عليها العديد من التغيرات منذ استقلالها إلى غاية اليوم من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن عدالة القوائم المالية دون أي تحيز. ولعل أبرز هذه الإصلاحات القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة للعديد من النصوص والمراسيم التنظيمية، ولعل أبرزها القرار المؤرخ في 14 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا صدور المعايير الجزائرية للتدقيق . ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : الإطار النظري لدور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع .

المبحث الأول : الإطار النظري لدور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات.

سنتطرق في هذا المبحث إلى الأدبيات النظرية حول التدقيق ومحافظ الحسابات، حيث تم تقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب، سنتناول في المطلب الأول عموميات حول محافظة الحسابات، أما في المطلب الثاني فسنتطرق إلى التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات ومعايير إعدادها، وسنحاول إبراز العلاقة بين إعداد التقارير الخاصة من طرف محافظ الحسابات ومعايير إعدادها.

المطلب الأول : عموميات حول محافظة الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي القانوني التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض شركات الأموال، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأي فني محايد حول مدى صحة وشرعية القوائم المالية، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، لذلك سنتناول في هذا المطلب نظرة عامة حول التدقيق وأساسيات حول محافظ الحسابات .

أولا : مدخل مفاهيمي للتدقيق

1) تعريف التدقيق

اشتق مصطلح التدقيق Audit من الكلمة اللاتينية Audir والذي يعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع، ويطلق أيضا مصطلح المراجعة على التدقيق .

أما التدقيق كمفهوم فيمكن الإشارة إلى عدد معتبر من التعاريف نورد ما نراه كافيا ومبسطا كما يلي :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[1]

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[2]

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان ، الأردن، 1980، ص09.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، " المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص09.

كما عرف Boynton التدقيق بأنه " عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشأة، وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة "[1]

وعرف Bonnault et Germond "التدقيق على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة" [2]

عرف خالد أمين التدقيق على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"[3]

يمكن وضع تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف للتدقيق كالتالي :

تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات، من طرف شخص مؤهل فني ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها عملية التدقيق وهي :[4]

أ- **الفحص** : عملية فنية يقوم من خلالها المدقق بفحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

ب- **التحقيق** : الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

ج- **التقرير** : المقصود به هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

يمكننا في الأخير تلخيص تعريف التدقيق في الشكل التالي :

---

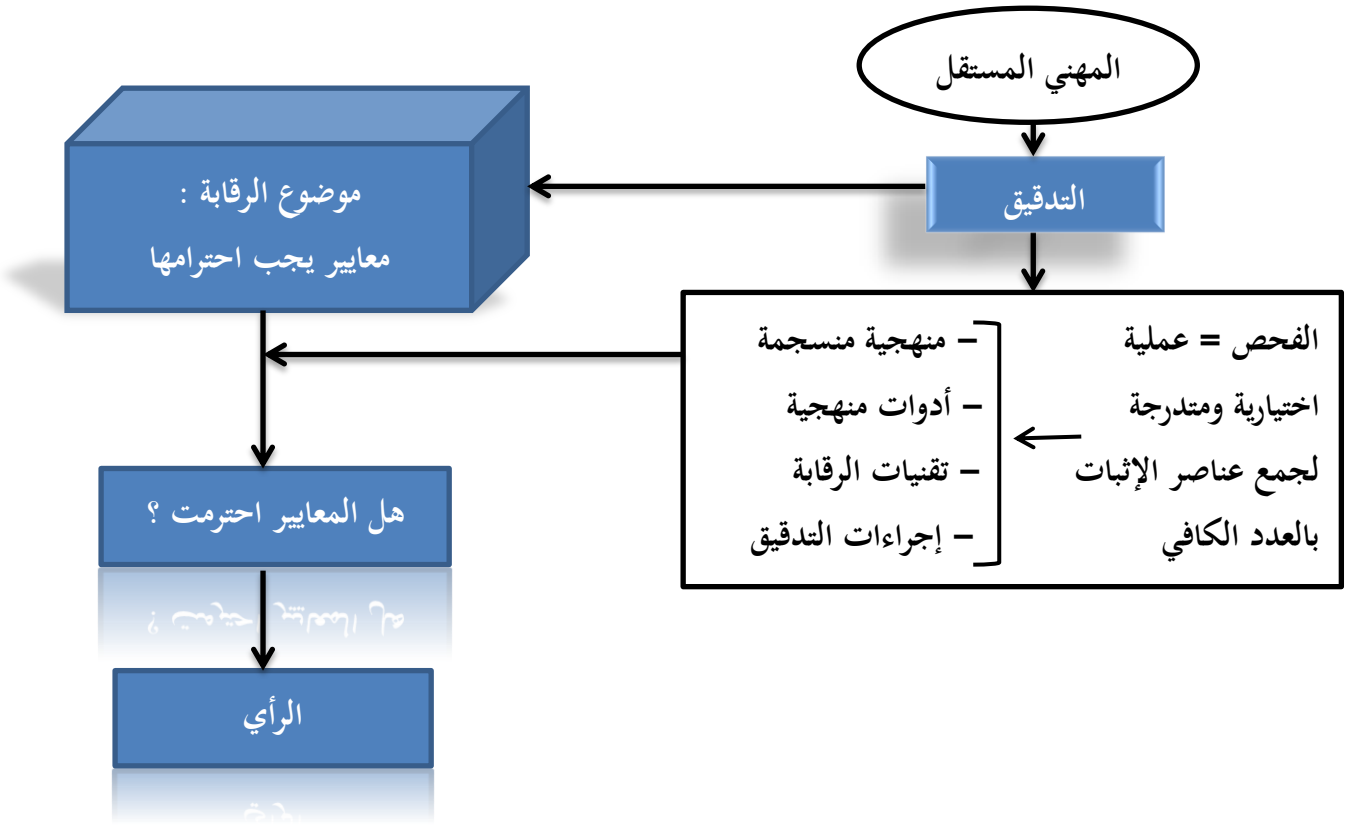
[1] رزق أبو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر، طبعة الأولى ، الأردن، 2015، ص25.

[2] Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises ,1ere édition, Dunod, Paris, 1991, P28.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص10.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص11.

الشكل رقم 1: ملخص لتعريف التدقيق



المصدر : شريقي عمر، " **التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012، ص 12.

2) أهداف التدقيق

يمكننا إدراج أهم الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها فيما يلي [1]:

- التأكد من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير، في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

[1] غراب يوسف، "معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات"، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، بتصرف، ص44.

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

وينص المعيار الدولي للمراجعة (ISA 200) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على ما يلي : " الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة"[1].

3) أنواع التدقيق

تتم عملية التدقيق في الشركات التي تخضع أعمالها للتدقيق طبقا للمعايير المتعارف عليها علميا وعمليا، ولكن قد يختلف التدقيق وينقسم إلى أنواع، وكل نوع يعبر عن وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية التدقيق .

- **من حيث الإلزام في تنفيذ عملية التدقيق :**

يمكن تقسيم التدقيق من حيث الإلزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري

– **التدقيق الإلزامي** : هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي المادة رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيسي بالنسبة إلى شركات المساهمة[2].

– **التدقيق الاختياري** : هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به.

- **من زاوية مجال أو نطاق التدقيق :**

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاق التدقيق إلى : تدقيق كامل وتدقيق جزئي [3]:

– **التدقيق الكامل** : عدم وجود قيود على نطاق عمل المدقق، ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، حيث يكون المدقق مسؤولا عن تدقيق جميع البيانات المالية .

– **التدقيق الجزئي** : يقتصر على قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها.

- **من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات :**

يمكن تقسيم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبار إلى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر.

– **التدقيق النهائي**: وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة .

---

[1] CNCC-IRE, Traduction des normes ISA-ISA200**: Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'état financiers**, document internet disponible sur le site: https://www.ibr-ire.be/.../normen.../isas/.../ISA%20update%202015/.../ISA%20200-% (consulté le 04/05/2017).

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007، ص156.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص25.

– **التدقيق المستمر** : تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة على مدار السنة المالية للمؤسسة.

- **من حيث القائم بعملية التدقيق** :

ينقسم التدقيق حسب هذا التصنيف إلى : التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي .

– **التدقيق الخارجي** : يجرى هذا النوع من التدقيق من قبل طرف خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة تقوم الإدارة بتعيينه لإجراء عملية التدقيق، وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإصدار تقريره النهائي عن هذه العملية. وبصفة عامة فإن أهم ما يميز هذا النوع من التدقيق :

- استقلال المدقق عن المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- اهتمام المدقق بالبحث والكشف عن الأمور المادية؛
- إبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية للمؤسسة.

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي [1] :

- **التدقيق القانوني** (**Audit legal**): وتعرف أيضا بمحافظة الحسابات، وهي التي يفرضها القانون على بعض أنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.
- **التدقيق التعاقدي** (**Audit contractual**) : يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.
- **الخبرة القضائية** (**Expertise judiciary**) : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها .

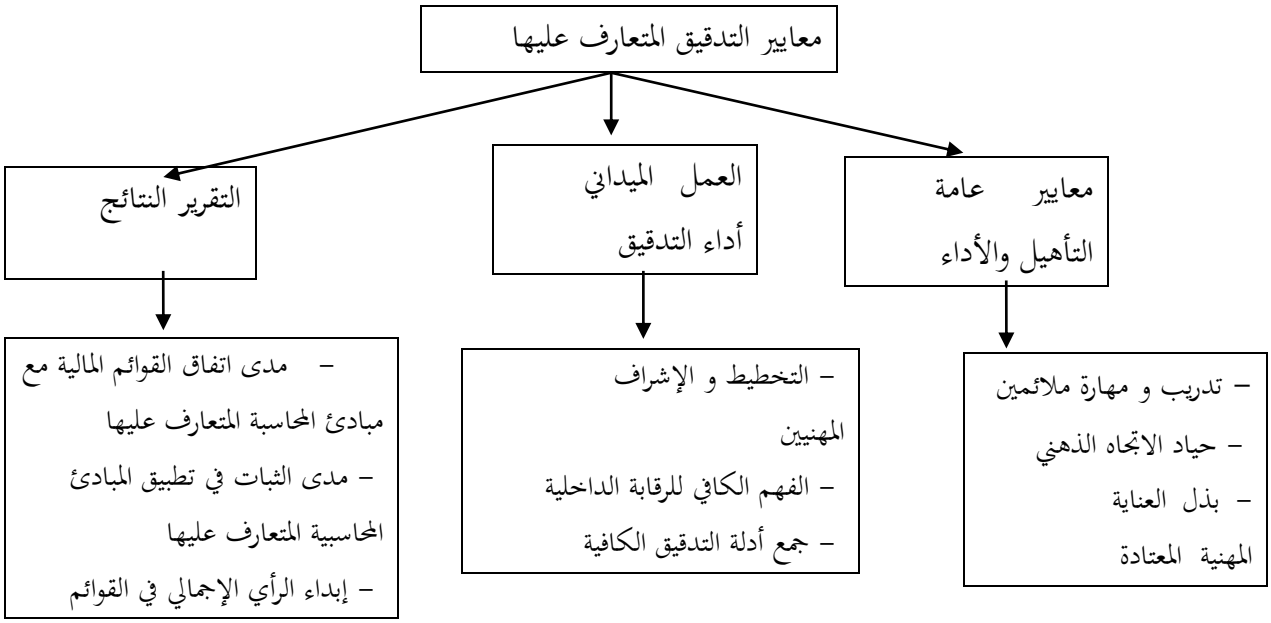
– **التدقيق الداخلي** : يمثل التدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل الشركة للتحقق من مدى مطابقة السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط له، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة .

4) معايير التدقيق المتعارف عليها :

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها الى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق(عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

[1] محمد بوتين، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص14.

الشكل رقم 2: معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر : صباح بن ناصر، "**دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخـــل – دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية وادي– للفترة ما بين (2010–2012)**"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2013، ص 06.

ثانيا : أساسيات حول محافظ الحسابات

سنحاول تبيان أهم الجوانب الأساسية لمحافظ الحسابات

1– الإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر .

يعتبر القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]. هو المنظم لمهنة محافظ الحسابات، والذي جاء بعد إلغاء القانون 08/91 الصادرة سنة 1991 .

ومن أجل تدعيم هذا القانون أتبع بمجموعة من المراسيم التنفيذية، نذكر منها :

– المرسوم التنفيذي رقم 11–30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.
– المرسوم التنفيذي رقم 11–32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، الصادرة 11 جويلية 2010، ص ص 03–11.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها. الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية العدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.
- قرار 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، و الذي أتبع بقرار 12 يناير 2014 و المحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير[1]

إضافة الى هذا القانون (قانون 01/10) فإن هناك بعض القوانين و النصوص التشريعية ، نذكر منها ما يلي :

- القانون التجاري الجزائري: و الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شركات المساهمة (SPA)، من خلال المواد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، و المواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة[2].
- الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005 : و الذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006[3].
- المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 09 أكتوبر 2009 : و الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة و المبينة في القانون التجاري[4].

وقد قامت وزارة المالية مؤخرا بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) على ثلاث دفعات وهي [5]:

- القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 جانفي 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد24، بتاريخ 30 أفريل 2014، ص ص10-19.

[2] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص151-191.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي2005**، العدد52، بتاريخ 26 جويلية 2005، المادة12، ص04.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، "**المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 09 أكتوبر 2009 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**"، العدد64، بتاريخ 11 أكتوبر2006، ص04.

[5] www.cnc.dz(Décision n°23 du 15 mars 2017, , décision n°150 du 11 octobre, Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit) . (consulté le 15/04/2017)

2- مفهوم محافظ الحسابات :

يعرف محافظ الحسابات في التشريع الجزائري على أنه :

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993) كما يلي:

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها"[1].

حسب المادة 27 من قانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 نصت على :

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركة والهيئات التجارية، بما فيها شركة رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات "[2].

كما عرف محافظ الحسابات حسب القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، والتي نصت على "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[3]

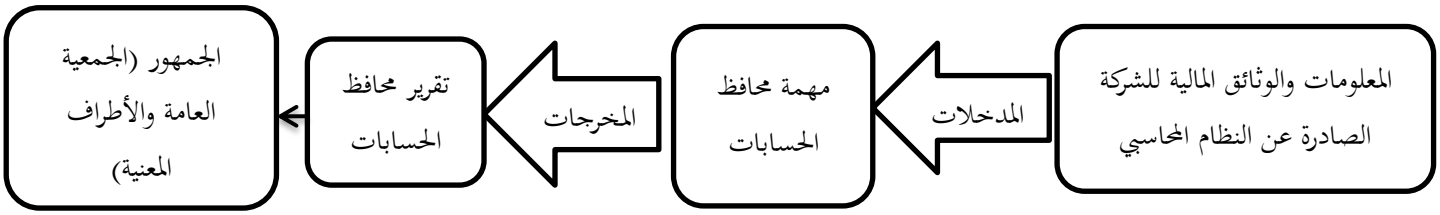
من خلال التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير، والشكل التالي يوضح مهمة محافظ الحسابات .

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993)، ص188.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد20، الصادرة 01 ماي 1991.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد42، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص10.

الشكل رقم 3: مهمة محافظ الحسابات



المصدر : عمر أقاسم، أحمد العبادي، "**واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدلية للتدقيق**"، الملتقى الدولي الثاني حول : متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الإصلاح المحاسبي- الواقع، المعوقات، الحلول"،01-02 ديسمبر2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، ص03.

3- مهام محافظ الحسابات

حسب نص المادة 23 من القانون 01/10، يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية [1]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة و المدمجة ذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد42، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص 10.

4- مسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل مسؤوليات محافظ الحسابات كما نص عليه القانون 01/10 في المسؤوليات التالية:

حسب نص المادة 59 من القانون 01/10 أنه يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج[1].

- **المسؤولية المدنية** : نصت المادة 60 من القانون 01/10 على أنه يعد الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية[2].

وحسب نص المادة 61 من القانون 01/10 يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[3].

- **المسؤولية الجزائية** : حسب نص المادة 62 من القانون 01/10 أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[4].
- **المسؤولية التأديبية** : حسب نص المادة 63 من القانون 01/10 أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في :

- **الإنذار؛**
- **التوبيخ؛**
- **التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛**
- **الشطب من الجدول.**

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم[5].

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد42، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص10.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 60، ص10.

[3] نفس المرجع السابق، المادة 61، ص10.

[4] نفس المرجع السابق، المادة 62، ص10.

[5] نفس المرجع السابق، المادة63، ص10.

5- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 01/10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي [1]:

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

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بها بمعادلتها؛

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01/10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين **أ** و**ب** أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

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

[1] نفس المرجع السابق، المادة 08، ص05.

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 العالي.

6- حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تتمثل حقوق وواجبات محافظ الحسابات في [1]:

- **الحقوق** : تتمثل حقوق محافظ الحسابات في :

- حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت، بالإضافة لجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها، ويمكن أن يكون حضور المراجع بعد إبلاغ الإدارة أو أن يكون حضوره مفاجئ على حسب ما يراه مناسبا؛
- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية التدقيق؛
- حق مراجعة وفحص أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة وحتى الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات؛
- حق الحصول على صورة من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العمومية؛
- حق حضور الجمعية العمومية والإدلاء برأيه في النواحي المالية والرد على الاستفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية؛
- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العامة العادية .

- **الواجبات** : تشمل واجبات محافظ الحسابات التي يجب أن يلتزم بها كالآتي:

- ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، ومخالفته لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة؛
- تقديم تقرير مكتوب، يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت التدقيق؛
- حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره؛
- ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.

7- تعيين محافظ الحسابات

لقد أوضح القانون 01/10 شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الهيئات والشركات المنصوص عليها قانونيا، حيث تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها

[1] زاهدة توفيق سواء، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الهاشمية، عمان، 2009، ص ص134-138.

كتابيا، و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية[1]، وبعد الموافقة على محافظ الحسابات تدوم فترة عهدته بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات[2]، و في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، و في هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها[3].و عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون[4].

أما بالنسبة لتعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط، فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي أوجب أن يعد مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة[5].

المطلب الثاني : إعداد تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها

إن الهدف الرئيسي في إبداء محافظ الحسابات لرأيه الفني المحايد في ما إذا كانت الحسابات الختامية تعبر بصدق عن نتيجة النشاط، ومن خلالها يقوم المحافظ بعرض هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب موجه إلى إدارة المؤسسة من جهة وإلى كافة الأطراف الخارجية من جهة أخرى .

أولا : مفهوم تقرير محافظ الحسابات

هناك عدة تعاريف لتقرير محافظ الحسابات وقد أوردنا بعضها كما يلي :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص07.

[2] نفس المرجع السابق، المادة27.

[3] نفس المرجع السابق، المادة28، ص08.

[4] نفس المرجع السابق، المادة29.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، العدد07، بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة03، ص 20.

تقرير محافظ الحسابات حسب "عبد الفتاح الصحن" هو بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[1]

عرفه "غسان فلاح المطارنة" على أنه " ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايدعن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارت ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات".[2]

كما يعرف تقرير محافظ الحسابات على أنه "وثيقة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد، بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي".[3]

من خلال التعاريف المقدمة نستنتج أن تقرير محافظ الحسابات هو "وثيقة مكتوبة يعدها شخص مؤهل علميا وعمليا (محافظ الحسابات) يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية مما تؤدي إلى مساعدة المؤسسة باتخاذ القرارات الصحيحة، وبغرض استخدامه من طرف جهات خارجية لاتخاذ القرارات".

ثانيا : أهمية تقرير محافظ الحسابات

تنبع أهمية تقرير محافظ الحسابات من عدة عوامل أهمها :[4]

1. يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المدقق عن عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة، والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي لذا يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه المدقق لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك حيث يعتبر وكيلا عنهم عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة من خلال الفترة المالية محل الفحص؛

---

[1] عبد الفتاح الصحن، حسين أحمد عبيد وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص316.

[2] أحمد حلمي جمعة، " **مدخل حديث لتدقيق الحسابات**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص316.

[3] غسان فلاح المطارنة، " **تدقيق الحسابات المعاصر**"، **الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص114.

[4] خلايفة ريحانة، "**دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية–دراسة ميدانية–**"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر–الوادي، 2015/2014، ص25.

2. يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المدنية والجزائية عن إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته؛
3. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق، المنتج النهائي لعملية التدقيق نتيجة لما يواجه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليه، وذلك نظرا لتوفير المعلومات الآتية :

- **تضارب المصالح بين الأطراف المعنية:** فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا أو محتملا بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد تلك المعلومات وخاصة عن طريق شخص مختص يتمتع بالاستقلال في إبداء رأيه؛
- **صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها:** مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها، ومن هنا تظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص يساعد المستخدم على تحديد جودة هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها؛
- **الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة:** فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عن اتخاذ القرارات تجعل من الأهمية بالإمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.

ثالثا: أنواع التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات

حسب المادة 25 من القانون 01/10 المؤرخ في 11 جوان 2010 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية [1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام 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 الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد42، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص07.

رابعا : معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

حسب المادة الأولى والثانية والثالثة من القرار الوزاري رقم 30 لوزارة المالية الصادر في 24 جوان 2013 بانه تتعدد معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات بتعدد المهام الموكلة له ويشمل على 15 معيار، نذكرها في التالي :

1. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية : [1]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرساله إلى الجمعية العامة العادية، ويجب أن ينتهي هذا التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، كما أنه يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية، وحتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها، هذا ويحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تمّ إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل والنصوص المتعلقة به[2].

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، ويتم توقيعها من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، وتأشيرها من قبل محافظ الحسابات، ولا يسر رأي محافظ الحسابات، غلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة.

يتمحور هذا التقرير على جزأين :

- الجزء الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي؛
- الجزء الثاني : المراجعات والمعلومات الخاصة.

أ. **التقرير العام للتعبير عن الرأي** : يتكون من 3 أجزاء كالتالي :

- **مقدمة** : في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ :
  - التذكير بطريقة و تاريخ تعيينه؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العد74، ص05-06.

- التعريف بالكيان المعني؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الاشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء.

- **الرأي حول القوائم المالية** : يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

- بالإشارة الى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة.

- **فقرة الملاحظات** : تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

ب. المراجعات و المعلومات الخاصة : يحتوي هذا الجزء على الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

2. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة :[1]

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و المنجزة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي[2]، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

عند إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة. تطبق أحكام المادة 732 مكرر4 من القانون التجاري[3]، كما يتم إعداده وفق المبادئ الأساسية و كيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة و المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات، يجب أن يكون موضوع التقريران منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العد74، ص06.

[3] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة732 مكرر4، ص222.

3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة :[1]

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين :(رئيس مجلس إدارة الشركة، الرئيس المدير العام للشركة، أحد متصرفيها، عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين، الأشخاص المعنويون المتصرفون، المسيرون والمسيرون المتضامنون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة)

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري[2]، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل، حيث يوجه التقرير الخاص لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية[3].

إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص وهي : (عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات، ظروف إبرام هذه الاتفاقيات)، وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأي اتفاقية، يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية، كما يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص، إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص، ويعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره.

4. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات :[4]

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الاعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 628، ص162.

[3] نفس المرجع السابق، المادة 628، ص162.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص 17.

يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية؛
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

5. معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين :[1]

يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية، حيث يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وتتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، وتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

6. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية :[2]

طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 06 من القانون التجاري[3]، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة .

---

[1] نفس المرجع السابق، ص17.

[2] نفس المرجع السابق، ص17

[3] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 678، ص173.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية : النتيجة قبل الضريبة، الضريبية على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة .

7. معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية : [1]

يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، و كذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات و الأحداث المحاسبية للفترة، و أرصدة حسابات نهاية الفترة، و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه، حيث يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الاجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

8. معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال :[2]

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي[3].

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما :

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] نفس المرجع السابق، ص18

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008، ص11.

مؤشرات ذات طبيعة مالية :

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية،
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؛
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية؛
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم؛
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛
- نزاعات اجتماعية خطيرة؛
- نقص في المواد الأولية الضرورية.

مؤشرات أخرى :

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال؛
- يجمع العناصر الأساسية المقدمة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري[1]، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال،

[1] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 11، ص190.

وعندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

تجدر الإشارة إلى صدور المعيار الجزائري للتدقيق 570 حول استمرارية الاستغلال بناء على القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

9. معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان :[1]

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل، وفقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري .

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة، ويؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى الاعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

لا تطبق هذه الأحكام عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

10. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال :[2]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 03 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:

- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] نفس المرجع السابق، ص19.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية ولجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

لا يدل محافظ الحسابات بعملية رفع رأس المال.

11. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال :[1]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 02 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال .

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما :

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة حول الفحوصات المنجزة؛
- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

12. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى :[2]

يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تمَّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

[1] نفس المرجع السابق، ص20.

[2] نفس المرجع السابق، ص20.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، و يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة؛
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار؛
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص؛
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات راس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله :

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة؛

- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا؛
- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

13. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم :[1]

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها، حيث يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم، كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المنجزة، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

14. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم :[2]

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات، يتضمن هذا الأخير لاسيما المعلومات التالية :

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الاقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

15. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة :[3]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ

[1] نفس المرجع السابق، ص21.
[2] نفس المرجع السابق، ص21.
[3] نفس المرجع السابق، ص22.

في 26 ماي 2008، والعمليات المرتبطة بها1، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك لاسما بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي؛
- رأس المال الاجتماعي؛
- الحصة المكتسبة من راس مال الكيان؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية أو العملية الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الثالث : العلاقة بين إعداد التقارير الخاصة ومعايير تقارير محافظ الحسابات

أكد المشرع الجزائري في القانونين رقم 91-08 و المرسوم التنفيذي رقم 93-08 على مهام محافظ الحسابات التالية[2]:

- تدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات؛
- إعطاء الرأي حول شروط إبرام اتفاقيات، المحددة قانونا، من طرف المسؤولين؛
- الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.

وعلى المحافظ في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية.

إن التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين، كما على المراجع إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:

- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته؛
- نقاط الضعف في نظام المراقبة الداخلية التي وقف عليها أثناء عمله؛
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها؛
- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية؛
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة؛
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 32.

- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.

وبعد إلغاء هذا القانون بالقانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تناول هذا القانون مهام محافظ الحسابات التي من بينها إعداد التقارير ومن أهم هذه التقارير :

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام 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 الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛

من خلال القانونين السابقين نلاحظ أن المشرع الجزائري أكد على ضرورة إعداد التقارير الخاصة، فالقانون رقم 91-08 أشار إلى ضرورة ذلك، ولكن لم يتناولها بشيء من التفصيل، في حين القانون 01/10 فصل فيها، حيث حدد 7 أنواع من التقارير الخاصة.

ليأتي بعدها المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، حيث تضمن 14 معيارا حول التقارير الخاصة.

ثم جاء القرار 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 جانفي 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير.

من خلال القوانين والنصوص التشريعية والتنظيمية التي جاء بها المشرع الجزائري نلاحظ مدى حرص هذا الأخير على الاهتمام بالتقارير الخاصة وإعدادها وفق ما تقتضيه المعايير، وذلك باعتبار أن هذه التقارير تمس جوانب معينة في المؤسسة وتؤثر على نشاطها و أيضا تلقى اهتمام من طرف المساهمين وكذا الإدارة .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنتطرق في المبحث الثاني من هذه الدراسة، إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، حيث تم تقسيمها إلى دراسات وطنية في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني دراسات أجنبية، والمطلب الثالث دراسات أخرى.

المطلب الأول : الدراسات الوطنية

أولا : دراسة بن يحي علي بن صالح

بعنوان " دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني" دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة F.B.K SARL للسنة المالية 2015، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية،2016/2015 .

تتمثل إشكالية البحث في " ما مدى مساهمة معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني؟ وللإجابة على الإشكالية قام الباحث بتقسيم دراسته إلى فصلين، تناول الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بالتدقيق، معايير التدقيق، محافظ الحسابات وجودة التدقيق، أما الفصل الثاني، فقام الباحث بمحاولة وضع نموذج للتقارير في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات. يهدف الباحث من خلال دراسته إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل من أهمها : التعرف أكثر على معايير التقارير المتعلقة بمجال محافظ الحسابات و محاولة تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية للتدقيق والمدقق، إضافة إلى محاولة إعداد تقارير نموذجية للتدقيق القانوني في المؤسسة محل الدراسة في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات، وبالتالي تحقيق جودة أفضل للتقارير.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج :

- التدقيق القانوني مهمة يقوم بها مهني (محافظ الحسابات)، مستقل، محترف ويتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة؛
- يعد الالتزام بالتنظيمات والمعايير المتعلقة بالتدقيق من العوامل التي تساهم في رفع جودة التدقيق القانوني؛
- إنَّ عامل التخطيط والتقييم وتحديد الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق، يؤثر إيجابيا على جودة عمل محافظ الحسابات؛
- التقارير المعدة وفقا للمعايير المطلوبة تقدم معلومات ذات أهمية وتفيد الإدارة وتزيد من درجة ثقة المساهمين؛
- يخلص محافظ الحسابات في نهاية مهمة التدقيق القانوني إلى إعداد تقارير ملتزما بمعايير تقارير محافظ الحسابات وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة مؤخرا.

تتفق هذه الدراسة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع التدقيق وكذا معايير تقارير محافظي الحسابات إضافة إلى المنهج المستعمل، إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة على

اقتراح نماذج لتقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير على شركة ذات مسؤولية محدودة للسنة المالية 2015 وركزت على موضوع معايير التقارير كمدخل لقياس جودة التدقيق القانوني، في حين اعتمدنا في دراستنا على إعداد ودراسة التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير للشركة المساهمة للسنتين الماليتين 2015 و2016 .

ثانيا : دراسة سليم كميلية

تحت عنوان " محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة شركة ذ.م.م أعمال للإنشاء والاستشارات الهندسية "2012"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013 .

قام الباحث بصياغة الإشكالية التالية " ماهي المعايير التي يجب أن تتضمنها تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر؟ " ولمعالجة الإشكالية قسم البحث إلى ثلاثة فصول، فصليين نظريين تمحورا حول المراجعة الخارجية ومعايير تقارير المراجعة الخارجية، أما الفصل الثالث تطبيقي، تناول دراسة حالة مؤسسة أعمال للإنشاء والاستشارات الهندسية، يهدف الباحث من خلال بحثه إلى تحديد مفهوم المراجعة الخارجية وخصائصها، التعرف على ماهية تقارير المراجعة الخارجية، معرفة تقارير المراجعة الخارجية في مكتب محافظي الحسابات، إضافة إلى بيان محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- المراجعة الخارجية هي عملية هادفة، حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة بصورة عادلة ومتكافئة؛
- المراجعة هي أسلوب مهم للحكم على مدى عدالة صدق البيانات واكتشاف مواطن الضعف بالمؤسسة الاقتصادية والحكم على استمراريتها؛
- يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية للمراجعة؛
- تلعب المراجعة الخارجية مهمة امتصاص الصدمات خاصة عند غياب المراجعة الداخلية؛
- إن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية، يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

تتفق الدراسة السابقة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، واعتماد منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، إلا أن الفرق بين الدراسة السابقة والدراسة الحالية يكمن في النقاط التالية :

- عالجت الدراسة السابقة الموضوع في ثلاثة فصول، في حين قامت الدراسة الحالية على فصلين؛

- قامت الدراسة السابقة في سنة 2012 أي قبل صدور معايير تقارير محافظي الحسابات، في حين الدراسة الحالية عالجت موضوع محتوى التقارير بعد صدور معايير تقارير محافظي الحسابات؛
- ركزت الدراسة السابقة على ضرورة تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال التركيز على ضرورة التزام المراجع بأخلاقيات المهنة والالتزام بالمعايير والمبادئ التي تحكم المهنة، وقد جاءت الدراسة الحالية كإضافة للدراسة السابقة فقد ركزت على محتوى التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظي الحسابات المحلية.
- قامت الباحثة سليم كميلية بإسقاط موضوعها في شركة ذات مسؤولية محدودة، أما الدراسة الحالية فتمت على شركة مساهمة.

ثالثا : دراسة غراب يوسف

تحت عنوان " معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014 .

تمثلت إشكالية الدراسة في : ما هو تأثير معايير التدقيق الدولية على عمل محافظ الحسابات؟ حيث هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات بصفة عامة وإبراز الأهمية البالغة التي أصبحت تكتسيها معايير التدقيق الدولية إضافة إلى توضيح أسباب إصدار معايير دولية للتدقيق، وللوصول إلى هذه الأهداف ومعالجة الإشكالية قام الباحث بتقسيم بحثه إلى ثلاثة فصول، فصليين نظريين تمحورا حول المراجعة الخارجية والإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات ، أما الفصل الثالث فتمثل في الدراسة الميدانية، التي جاءت في صورة استبيان تم طرحها على مجموعة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والأساتذة ومسيرين، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- بالنسبة للفرضية الأولى : تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة، تم تأكيد صحة هذه الفرضية حيث أن سن معايير تدقيق دولية هو السبيل الأمثل لتقليص الفوارق في ممارسات التدقيق بين مختلف الدول؛
- بالنسبة للفرضية الثانية : قام الباحث بتأكيد صحة الفرضية، حيث أن من الأهداف الرئيسية لوضع معايير تدقيق دولية هو توحيد وسائل التدقيق في مختلف الدول وإعطاء الصيغة الدولية لعملية التدقيق وتهدف إلى ترقية خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن؛
- بالنسبة للفرضية الثالثة : تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتمادا على محافظي الحسابات، تم تأكيدها ذلك لأن قيام المؤسسة بمراجعة قوائمها المالية وسجلاتها عن طريق محافظي الحسابات يعطي أكثر مصداقية لهذه القوائم ويمنح مزيد من الثقة؛

- بالنسبة للفرضية الرابعة : لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله، نؤكد صحة الفرضية حيث أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية والجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ولا تتوفر بعد على أرضية خصبة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.

هذا وقد اتفقت هذه الدراسة مع الدراسة المعدة من طرفنا، في معالجة موضوع المعايير ومحافظ الحسابات، إلا أن الاختلاف يتجلى في كون هذه الدراسة ركزت على معايير المراجعة الدولية ومدى تأثيرها على عمل محافظ الحسابات في حين ركزت الدراسة الحالية على معايير تقارير محافظ الحسابات المحلية ومدى التزام محافظ الحسابات بها في إعداد التقارير الخاصة، أما من ناحية دراسة الحالة فقد اعتمدت الدراسة السابقة على أسلوب الاستبانة وعالجت النتائج وفقا لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، في حين أن الدراسة الحالية جاءت مخالفة لهذه الدراسة، حيث تمثلت في محاولة إعداد التقارير الخاصة للشركة المساهمة في ظل احترام المعايير المحلية المتعلقة بإعداد التقارير.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

أولا : دراسة عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري

بعنوان "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية،

The Behavior Ethical Rules of the Auditing Profession and its Impact on the Audit Quality in Kuwaiti Industrial Companies

مذكرة ماجيستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في شركات الصناعة الكويتية، وهذا من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي : هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لقواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية؟ ولغرض جمع البيانات ميدانيا قام الباحث بإعداد وتوزيع الاستبانة على عينة تكونت من مديرين ماليين ومدققين داخليين وخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS).قسمت الدراسة إلى خمسة فصول تناول الفصل الأول مقدمة عن الدراسة، أما الفصل الثاني فتناول الإطار النظري والدراسات السابقة، في حين تطرق الفصل الثالث إلى الطريقة والإجراءات المستخدمة في الدراسة، في حين تم عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات في الفصل الرابع، ليتم عرض النتائج والتوصيات في الفصل الخامس .

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير (للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية .

نلاحظ تشابه الدراسة الحالية والدراسة السابقة في معالجة موضوع التدقيق، إلا أننا نلاحظ أن هذه الدراسة تناولت موضوع التدقيق من زاوية أخلاقية حيث ركزت على تأثير الجانب الأخلاقي على مهمة التدقيق وأهملت عامل الاستقلالية في أداء مهمة التدقيق والالتزام بالمعايير وهذا ما تناولته الدراسة الحالية أي دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظي الحسابات، كما يكمن الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة قسمت إلى 5 فصول، في حين الدراسة الحالية قامت على فصلين، أما فيما يخص جمع البيانات ميدانيا قام الباحث في الدراسة السابقة بإعداد وتوزيع الاستبانة على عينة تكونت من مديرين ماليين ومدققين داخليين وخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS)، أما دراستنا فقامت على محاولة إعداد التقارير الخاصة للشركة المساهمة في ظل احترام المعايير المحلية المتعلقة بإعداد التقارير.

ثانيا : دراسة Jonas Tritschler

بعنوان:

Audit Quality Association between published reporting errors and Audit firm characteristics

" جودة التدقيق، العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة وخصائص شركات المراجعة– للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012"، أطروحة دكتوراه، جامعة إنسبورك، النمسا، 2013.

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة كأساس لقياس جودة التدقيق وخصائص شركات المراجعة، كما تقترح الدراسة مؤشر لقياس جودة المراجعة، ولاختبار هذه العلاقة تم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، حيث تم الاستعانة بالتقرير المشترك للاتحادية الألمانية للرقابة المالية (رقابة المؤسسات العمومية) وفريق إنفاذ الإبلاغ المالي (مراقبة المؤسسة المدرجة لمدى تنفيذها للمعايير المحاسبية الدولية)، هذه المؤسسات تخضع لتدقيق أكبر 7 شركات للتدقيق في ألمانيا، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- نسبة المراجعين المعتمدين (عدد المراجعين المعتمدين على عدد الموظفين في شركات المراجعة) له علاقة عكسية بمعدل فشل مراجع الحسابات، بمعنى كلما كان عدد المراجعين المعتمدين قليل مقارنة بإجمالي الموظفين في شركة المراجعة كلما أدى ذلك إلى تدني جودة المراجعة؛

- انخفاض سنوات الخبرة يؤدي إلى ارتفاع معدل فشل المراجعة (علاقة عكسية) وبالتالي تدني جودة المراجعة؛
- دوران الموظفين في شركة المراجعة له علاقة مباشرة بمعدل فشل المراجعة : أقل تواترا لمراجعي الحسابات يؤدي إلى انخفاض معدل فشل المراجعة وبالتالي ارتفاع جودة المراجعة.

هذا ويلاحظ من خلال هذه الدراسة تناولها لموضوع التدقيق والتقارير، وهو ما تطرقنا إليه في دراستنا، في حين يكمن الفرق بين الدراستين في أن الباحث تطرق الى قياس جودة التدقيق من خلال اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة ثم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، أما هذه الدراسة فتناولت دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقرير محافظ الحسابات، وقامت على إعداد التقارير والتحليل لشركة مساهمة خلال السنة المالية 2016 .

المطلب الثالث : دراسات أخرى

أولا : دراسة زوهري جليلة.

تحت عنوان " أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 4 ديسمبر 2015، جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس، الجزائر

تدور إشكالية الدراسة حول ما مدى مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية الجزائرية في تفعيل مهنة التدقيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ وللإجابة على هذا التساؤل تم التطرق للمحاور التالية : أولا : ماهية التدقيق المالي والمحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، ثانيا: معايير التدقيق الدولية وإشكالية الإفصاح المحاسبي، ثالثا: التوجه المحاسبي في الجزائر، رابعا: انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث تمثلت في دراسة ميدانية لواقع مهنة التدقيق على مستوى المؤسسة الاقتصادية "شيالي". تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي وتوضيح أهم معالم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وتأثيرها على مهنة التدقيق .

وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

- يعتبر الإفصاح المحاسبي ذا أهمية بالغة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) لتأثيره المباشر على نوعية المعلومة وجودة التقارير المالية، وتعتبر الملاءمة والتمثيل الصادق من الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية التي نصت عليها هذه المعايير؛
- إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010، يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، وهو ما نتج عنه تغير في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، ولهذا فإن التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ وشروط الإفصاح المالي سيتولد عنه معلومات مالية موثوقة؛

- يعتبر تحديد أثر الإفصاح على جودة المعلومة المالية عملية جد صعبة نظرا لعدم وجود تعريف واضح ومتفق عليه لمصطلح جودة المعلومة المالية من جهة ومن جهة أخرى اختلاف المتغيرات المستقلة في قياسه، وبالتالي تبقى نسبية الإفصاح المالي تتعلق بدرجة منفعة المعلومة المالية المجسدة في القوائم المالية بالنسبة لمتخذي القرار؛
- إن حرص المؤسسات على تطبيق معايير التدقيق الممتهنة من طرف المتخصصين والمؤهلين والمبنية على المنهجية العلمية والمعتمدة بالدرجة الأولى على عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، سيمكن هذه المؤسسات من تجنب أي اختلالات أو هفوات مالية ومحاسبية قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مشكوك فيها، وهو ما سيدعم عملية اتخاذ القرار وفقا لمعلومات مصادق عليها وموثوقة من طرف المدققين.

تتفق الدراسة السابقة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع التدقيق واعتماد منهج دراسة الحالة، وتمت كلا الدراستين في الجزائر، إلا أن الدراسة الحالية ركزت على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ماتتطلبه المعايير، في حين الدراسة السابقة تطرقت إلى أثر الإصلاحات المالية والمحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر.

ثانيا : دراسة محمد بشير غوالي.

بعنوان " دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري"

"Auditor's role in the meeting the needs of the financial statements users Case study of a sample of accountants in Algerian south-east states"

مجلة الباحث، عدد 2013/12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر

قامت هذه الدراسة على التساؤل التالي : هل يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية من جهة؟ وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى؟ وللإجابة على هذا التساؤل تم تناول الدراسة من زاويتين شق نظري تعرض فيه الباحث لبعض الأدبيات التي تناولت موضوع المراجعة والمشكلات المرتبطة بها، وشق تطبيقي يعتمد على توزيع استمارة الاستبيان على المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة، تهدف الدراسة إلى معرفة أثر القيود المفروضة عليه من قيود الوقت، الأتعاب، القوانين...إلخ، وعدم إمكانية إعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة من أن القوائم المالية خالية من المخاطر، في تحقيق الرضا للمستفيدين من خدمات المراجعة، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية : الجهل بدور المراجع في إبداء الرأي على القوائم المالية، الاعتقاد بأن اكتشاف الغش من مهام المراجع، تحفظات اتجاه فتح السوق للمكاتب الأجنبية .

تتفق الدراسة السابقة والدراسة الحالية في تطرق كلا الدراستين للمراجعة ومحافظ الحسابات، إلا أن ما يميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسة كون هذه الأخيرة ركزت على مدى قدرة مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتوصلت إلى نتائج وتوصيات كضرورة زيادة التواصل مع التطورات المهنية عالميا للاستفادة من كل ما يرفع الأداء المهني في الجزائر، أما الدراسة المعدة من طرفنا، فجاءت كإضافة للدراسة السابقة، حيث أن جوهرها لا يختلف كثيرا، إلا أنها ركزت على دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدت الدراسة السابقة أسلوب الاستبانة وقامت بتحليل النتائج بالأساليب الإحصائية التالية : الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية، مقياس ليكرت، اختبار الفروض بين المتوسطات، أما الدراسة الحالية فاعتمدت أسلوب دراسة الحالة .

ثالثا : دراسة بوهالي فاطمة، نعامة مصطفى.

" دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات"، الدراسة عبارة عن مقال قدم في إطار الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات، 20-21 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط.

قامت هذه الدراسة على التساؤل الرئيسي التالي " ما مدى التوافق بين محتوى القانون 10-01 والمعايير الدولية لإعداد التقرير؟" ومن أجل الإجابة على الإشكالية تم التطرق للمباحث التالية : المبحث الأول: التدقيق القانوني والتعاقدي في الجزائر، المبحث الثاني: عرض القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، أما المبحث الثالث فتناول تقرير المراجعة والمعايير الدولية لإعداده، في حين تطرق المبحث الرابع إلى مقارنة القواعد القانونية المنظمة لتقرير المراجعة في الجزائر بالمعايير الدولية، تهدف الدراسة إلى معرفة مدى التوافق بين محتوى القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق، ومن خلال المقارنة التي تضمنتها هذه المداخلة بين ما احتواه القانون من نصوص فيما يتعلق بتقرير مدقق الحسابات وما يقابلها من معايير دولية تبين أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر بكل ما جاء به القانون يبقى بعيدا عن المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية وهو ما يدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقرير في البيئة الجزائرية.

نجد أن هناك اتفاق بين الدراستين من خلال تطرقهما لتقرير مدقق الحسابات، في حين اختلفتا في أن الدراسة الحالية ركزت على دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات الصادرة بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، أما الدراسة السابقة فجاءت دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات.

خلاصة

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية للموضوع حيث أوضحنا المفاهيم المرتبطة بالدراسة والمتمثلة في كل من التدقيق ومحافظ الحسابات وكذا التقارير الخاصة ومعايير إعدادها، إضافة إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

و من خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق هو مفتاح التقييم والحكم على مدى اعتمادنا على المعلومات الواردة فيها في اتخاذ القرارات، فعملية التدقيق تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية والمصادقة على المعلومات المالية للشركة، من طرف شخص مؤهل، مستقل، يدعى محافظ الحسابات، الذي لابد له عند تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المنصوص عليها في إنجاز التقارير، فبدون أي شك احترامه لتلك المعايير يسمح بتحقيق تقارير ذات جودة ومصداقية.

كما تعرفنا من خلال هذا الفصل أن محافظ الحسابات يعد مجموعة من التقارير من بينها التقارير الخاصة والتي تتعلق بالاتفاقات المبرمة خلال الدورة والمسوح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة و مع الغير، كما يمكن أن يتضمن التقرير الخاص إشارة لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية، وتبين لنا من خلال هذا الفصل أن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا خصوصا في الآونة الأخيرة، بعد صدور القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي أعطى صورة جديدة لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، كما أصدرت الجزائر 15 معيار تتعلق بتقارير محافظ الحسابات، تهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها، فضلا عن صدور المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصـــــــل الثـاني

دراسة دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه المعايير في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية

تمهيد

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق بصفة عامة، و الإطار القانوني و التنظيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر، فضلا عن التقارير ومعايير إعدادها، إضافة إلى محاولة التوصل إلى العلاقة بين إعداد التقارير الخاصة ومعايير تقارير محافظ الحسابات، وكذا الدراسات السابقة للموضوع.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية والمتمثلة في شركة بالأسهم واحات الجبس غرداية، وهي شركة بالأسهم مختصة في إنتاج الجبس بكل أنواعه.

حيث حاولنا في هذا الفصل إعداد التقارير للشركة محل الدراسة لسنة 2016، إضافة إلى تحليل التقارير الخاصة لسنتي 2015 و2016، من أجل معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة ومدى الالتزام بمعايير تقارير محافظ الحسابات والمعايير الجزائرية للتدقيق في إعداد هذه التقارير، إضافة إلى مدى انعكاس التقارير للوضعية الحقيقية للشركة .

لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

لكل ظاهرة منهج يرتبط بها بقصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، أما الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل لتساعدنا إلى الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها[1].

المطلب الأول : الطريقة المعتمدة في الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية، مختصة في الإنتاج الصناعي للجص ومشتقاته وسنتناولها فيما يلي :

1) نبذة تاريخية عن الشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية

أنشئت الشركة محل الدراسة نتيجة التنازل الكلي للمؤسسة العمومية الاقتصادية شركة بالأسهم / واحات الجبس OASIS PLATRE / SPA / EPE لفائدة الشركة بالأسهم / شركة التسيير والاستثمار بغرداية SPA-STE DE GESTION ET INVESTISEMENT GHARDAIA، حيث أنشئت شركة التسيير والاستثمار بغرداية برأسمال قدره مليون دج مقسم إلى 1000 دج للسهم الواحد موزعة على الشركاء بنسبة مساهمة كل واحد منهم، وهي تختص في الإنتاج الصناعي للجص ومشتقاته، حيث طبقا لأحكام اللائحة رقم 08 للدورة 82 لمجلس مساهمات الدولة المؤرخة في 05 جانفي 2008 تم التنازل الكلي للمؤسسة العمومية الاقتصادية شركة بالأسهم / واحات الجبس OASIS PLATRE / SPA / EPE لفائدة الشركة بالأسهم / شركة التسيير والاستثمار بغرداية SPA-STE DE GESTION ET INVESTISEMENT GHARDAIA، حيث تم تغيير تسمية الشركة بالأسهم / شركة التسيير والاستثمار بغرداية لتصبح تحمل التسمية التالية : شركة بالأسهم – واحات جبس SPA OASIS PLATRE وذلك باستعمال تسمية الشركة موضوع التنازل وذلك بموجب عقد حرره الموثق بتاريخ 04/29 و 2008/05/14، وتم رفع رأسمال الشركة إلى 187.225.000,00 دج .

2) تعريف الشركة محل الدراسة

شركة واحات جبس غرداية هي شركة بالأسهم مختصة بإنتاج وتسويق الجبس بكل أنواعه، أنشئت برأسمال يقدر بـ 187.225.000,00 دج موزع على الشركاء بنسبة مساهمة كل واحد منهم، يقع مقرها في المنطقة الصناعية قارة الطعام بلدية بنورة، غرداية، كانت بداية نشاطها في 2000/07/15، حيث كانت تختص في الإنتاج الصناعي للجص ومشتقاته، ثم توسع نشاطها ليشمل :

[1] ابراهيم بختي، "**الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (المذكرة، الأطروحة، التقرير، المقال) وفق طريقة الIMRAD**"، الطبعة الرابعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2005، ص36.

- مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله؛
- الإنتاج الصناعي للمنتجات المصنعة من الخرسانة أو من الجبس التي تدعى المجمعة؛
- استخراج وتحضير الجير؛
- التجارة بالجملة لمواد البناء، الخزف الصحي والزجاج المسطح؛
- التجارة بالتجزئة لمواد البناء.

حققت الشركة في السنتين الأخيرتين رقم أعمال ونتائج متذبذبة حيث حققت في سنة 2015 رقم أعمال يقدر بـ 91 452 792,00 دج وقد انخفض سنة 2016 بنسبة كبيرة، حيث أصبح يقدر بـ 40 273 264,00 دج، يشتغل بها 49 عامل، كلهم ذكور، مما يؤهلها أن تصنف ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم .

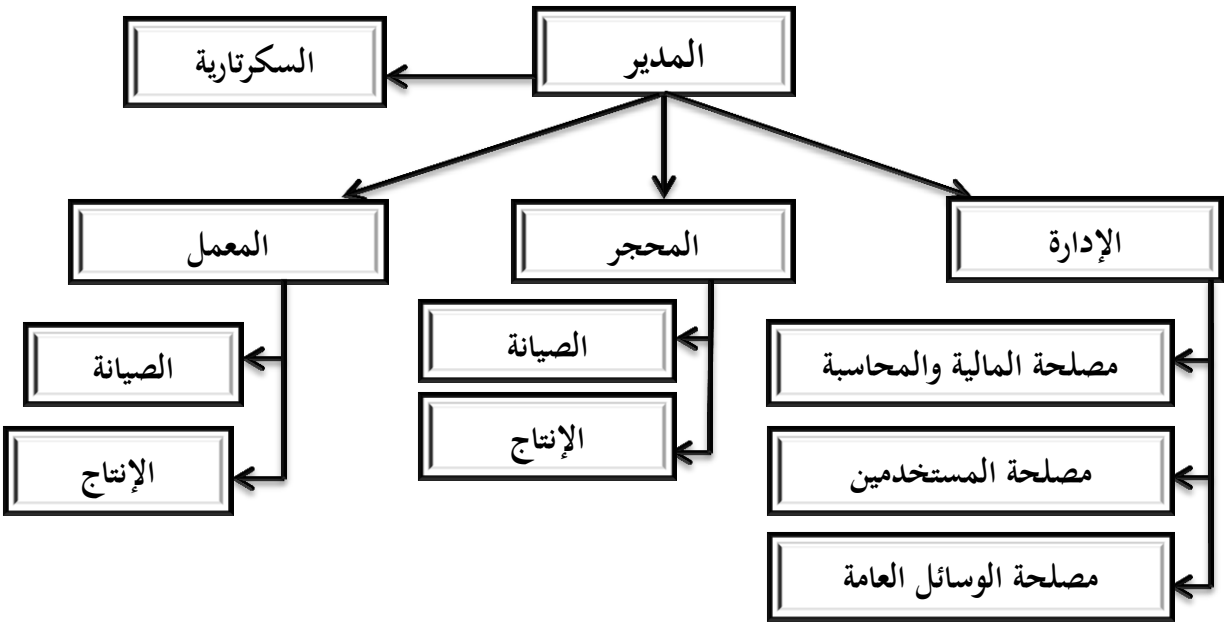
تتعامل الشركة مع شركة الورق سعيدة، مستغانم، واد السمار، لتوريدها بالمواد الضرورية، بالإضافة إلى شركة سونلغاز لتمديدها بالكهرباء، كما تتعامل الشركة مع ديوان المتفجرات ONCS ورقلة . أما زبائنها فهم : مواد البناء بالجملة، المقاولين ومؤسسات الإنتاج.

تعاني الشركة من صعوبات تتمثل في :

- طبيعة المنطقة (عدم الاستهلاك الكبير)؛
- بروز وحدات إنتاجية جديدة عموري بسكرة، نوي الجلفة، سعيدة، أما في الشمال فتعتبر كل من شركة Knauf وهران، Colba البويرة، أولاد جلال. والشركة العالمية ORES PLATRES من أهم منافسيها .

تهدف شركة واحات الجبس غرداية إلى تحسين وضعية المعمل وتطويره بغية الحصول على إنتاج كبير، وما يدعم ذلك قيام الدولة بتسريح المشاريع التي تحتاج الجبس لتحفيز الشركة على مزيد من الإنتاج.

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المالية والمحاسبة .

ثانيا : المنهج المتبع في الدراسة

من أجل معالجة الموضوع تم الاعتماد على منهجين أولها تمثل في المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأسلوب المناسب لهذه الدراسة، هذا في الجوانب النظرية للموضوع من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا منهج دراسة الحالة من خلال فحص مخرجات المؤسسة ومحاولة دراسة وإعداد التقارير الخاصة في الشركة محل الدراسة، وذلك بغية ربط وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

المطلب الثاني : أدوات الدراسة الميدانية

تتمثل أدوات الدراسة الميدانية في جمع الوثائق والمعلومات حول الشركة، وملاحظة مختلف الوثائق والسجلات الخاصة بالشركة وتحليلها ، كما تم الاعتماد على أداة المقابلة لما لها من أهمية بالغة في الحصول على مختلف المعلومات ، وفيما يلي سنتناول هذه الأدوات بشيء من التفصيل :

1. **الوثائق والقوائم المالية** : حيث حاونا في هذه المرحلة الحصول على مختلف الوثائق والسجلات والقوائم المالية والتقارير، التي من خلالها نستطيع إعداد التقارير بصورة صحيحة، إضافة إلى الحصول على تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015، من أجل القيام بعملية التحليل .
2. **الملاحظة** : تعتبر الملاحظة مهمة في جمع البيانات، حيث اعتمدنا على ملاحظة الوثائق والقوائم المالية للشركة خصوصا الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، ومدى مطابقتها مع مختلف السجلات والدفاتر والوثائق المختلفة.

3. **المقابلة** : إنّ عنصر المقابلة في الدراسة الميدانية يكسبه أهمية كبيرة وهامة للحصول على المعلومات، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات تمحور الحوار فيها حول التدقيق والتقارير، وكانت أغلبها مع مدير المؤسسة، حيث أتاح لنا أسلوب المقابلة فرصة أكبر للحصول على المعلومة حول الشركة، وكذا مطابقة المعلومات وتأكيدها.

المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية

سنحاول من خلال هذا المبحث، عرض إعداد التقارير للشركة محل الدراسة لسنة 2016، لمعرفة كيفية إعداد التقرير، كما سنحاول دراسة وتقييم تقارير محافظ الحسابات من أجل استخلاص النتائج ومناقشتها، لكن قبل ذلك سنتطرق إلى الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل التدقيق، وكذا مختلف الملفات التي يمسكها، للقيام بمهمة التدقيق .

المطلب الأول : إجراءات التدقيق في الشركة محل دراسة الحالة

تمثل هذه الإجراءات مجموعة من النقاط يعمل محافظ الحسابات على التأكد منها بغية تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر هذه الإجراءات من صميم عمل محافظ الحسابات عند القيام بمهمته، وسنتناول هذه الإجراءات، إضافة إلى ملفات العمل .

أولا : مراحل التدقيق في الشركة محل دراسة الحالة

1) التحقق من تعيينه كمحافظ الحسابات للشركة محل دراسة الحالة :

تم تعيين محافظ الحسابات للشركة محل دراسة الحالة، خلال اجتماع الجمعية العامة بتاريخ 2014/06/19، لمدة ثلاث سنوات، وقد تم اختياره من بين عدة عروض من طرف محافظي حسابات آخرين، وهذا بعد التأكد من عدم وقوعه في حالات التنافي أو الموانع المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية، وذلك عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع للجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل .

2) التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه :

لقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهمته العادية والمتمثلة في تدقيق حسابات شركة الأسهم واحات الجبس غرداية

3) الحصول على معلومات أولية حول الشركة محل دراسة الحالة :

بعد التأكد من صحة تعيينه كمحافظ حسابات للشركة محل الدراسة، تم العمل على التالي :

- **رسالة المهمة** : طبقا للمعيار الجزائري (NAA 210) يجب أن تدون أحكام التدقيق في رسالة مهمة التدقيق، ويجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين .

- **رسالة التأكيد** : تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، يطلب محافظ الحسابات من الإدارة عند نهاية مهمة التدقيق رسالة التأكيد، هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان، كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات الشركة اتجاه الغير قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية، أو إذا لم يتم إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية[1].
- **الأتعاب** : تطرق المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210) إلى تحديد الأتعاب وطريقة تسديدها؛
- **التخطيط والتحضير لعملية التدقيق** : أشار المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 300) إلى أنه يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل، يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في أداء مهمته .
- **إعداد أوراق العمل** : كما هو متعرف عليه يتم فتح ملفين وهما الملف الدائم، والملف السنوي، وتجدر الإشارة إلى أن المعيار الجزائري للتدقيق تطرق إلى (NAA 500) إلى مفهوم العناصر المقنعة وهي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه،
- **الإجراءات التحليلية** : أشار المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 520) إلى الإجراءات التحليلية وهي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

4) تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يقوم محافظ الحسابات بهذه الخطوة الهامة من أجل إبراز نقاط القوة والخلل في الشركة .

5) الاطلاع على النظام المحاسبي المطبق في الشركة و مراجعة كافة المعلومات والقوائم المالية :

وهذا من خلال التعرف على : طبيعة رقم الأعمال الذي يحقق على مستوى الشركة، معرفة طبيعة النفقات التي تتحملها الشركة، طبيعة ونوعية السجلات المحاسبية والمالية الممسوكة والمعتمدة من طرف الشركة...إلخ، والتأكد من مطابقة الأرصدة في نهاية الدورة.

6) إعداد التقارير :

تعتبر التقارير المحصلة النهائية لعملية التدقيق، حيث عن طريقها يعطي محافظ الحسابات رأيه حول صدق وعدالة القوائم والمعلومات المالية، وقد تطرق المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) إلى تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية، وسنتناول في المطلب الموالي التقارير للشركة محل دراسة الحالة .

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016، ص2-5

ثانيا : ملف العمل للقيام بعملية التدقيق

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية، التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حيث أن وجودهما دليل على اتباع معايير الأداء المهني المتفق عليه جهويا ودوليا[1].

1) الملف الدائم (Le dossier permanent)

هو ذلك الملف الذي يحتوي معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية أي التي لها صفة الاستمرار، علما أنَّ أكثر هذه المعلومات تمَّ الحصول عليها عند البدء في التدقيق، وينبغي تحيين الملف بصورة منتظمة، حتى يلعب صفة الدائم، حيث يضم هذا الملف ما يلي :

- عموميات حول المؤسسة (بطاقة فنية لها، التنظيم العام، الوثائق العامة، نسخة من القانون الأساسي، نسخة من السجل التجاري.....إلخ)؛
- معلومات محاسبية ومالية؛
- معلومات قانونية ضريبية واجتماعية؛
- رسالة طلب التعيين Demande de désignation؛
- رسالة القبول Lettre d'acceptation؛
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعيين؛
- رسالة المهمة Lettre de mission ؛
- رسالة التأكيد Lettre d'affirmation؛
- وثائق أخرى ضرورية لتأكيد المعلومات المالية؛
- تقرير محافظ الحسابات السابق.

2) الملف السنوي (Le dossier annual)

هو ذلك الملف الذي يحتفظ به محافظ الحسابات كل سنة من سنوات المراجعة، يطلق عليه أيضا الملف الجاري، يضم هذا الملف أوراق العمل الضرورية لإنجاز مهمة التدقيق، ومحتواه يتمثل في الآتي :

- تنظيم وتخطيط للمهمة؛
- القوائم المالية للسنة المعنية بالتدقيق؛

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- الوثائق والسجلات المحاسبية (نسخ من اليومية العامة ودفتر الجرد، ميزان المراجعة، ملف التثبيتات، جدول الاهتلاكات، محضر جرد المخزونات، حالة التقارب البنكي.....إلخ).

ثالثا : مراجعة القوائم المالية للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية .

قبل القيام بعرض بدراسة وتقييم وعرض إعداد التقارير، سوف نتناول ميزانية الشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية لسنة 2016، وسنقوم بتحليلها.

1) عرض ميزانية الشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

تتكون الميزانية من شقين هما الأصول والخصوم وسوف نقوم بوضع كل من ميزانية الأصول والخصوم .

الجدول رقم 1: الميزانية العامة للأصول في 2016/12/31

الوحدة: (10^3) دج

الأصول	الملاحظات	2016			2015
		المبالغ الإجمالية	الاهتلاكات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
الأراضي		152 775		152 775	152 775
المباني		66 658	52 140	14 518	17 912
التثبيتات العينية الأخرى		199 021	181111	17 910	23 258
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات جاري إنجازها		1 608		1 608	1 608
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع المعادلة					
مساهمات أخرى وديون مماثلة مرتبطة بها					
سندات أخرى مثبتة					
القروض وغيرها من الأصول المالية غير					

المتداولة					
الأصول الضريبية المؤجلة		17 909		17 909	17 909
مجموع الأصول غير الجارية		**437 971**	**233 251**	**204 720**	**213 462**
الأصول الجارية					
المخزونات و الجاري إنجازها		**28 460**		**28 460**	**49 033**
الديون الدائنة–الاستخدامات المماثلة					
الزبائن		**11 638**		**11 638**	**9 386**
المدينون الآخرون		**154 927**		**154 927**	**155 981**
الضرائب وما شابهها		**485,496**		**485,496**	**118,132**
ديون دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما يماثلها					
توظيفات وأصول مالية جارية					
الخزينة		**769**		**769**	**1 825**
مجموع الأصول الجارية		**196 280**		**196 280**	**216 343**
المجموع العام للأصول		**634 253**	**233 251**	**401 001**	**429 808**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الميزانية العامة للأصول في 2016/12/31 أن المجموع العام للأصول قد انخفض من 429 808دج سنة 2015 إلى 401 001 دج سنة 2016، حيث انخفضت الأصول غير الجارية من 213 463 دج سنة 2015 إلى 204 720 دج سنة 2016، فقد بلغت التثبيتات العينية ما مجموعه 185 203 دج سنة 2016 مقارنة بـ 193 945 دج سنة 2015، أي أنها انخفضت بنسبة 4,50%، في حين لم تتغير قيمة التثبيتات الجاري إنجازها والأصول الضريبية المؤجلة حيث بلغتا في كلا السنتين (2015،2016) : 1 608 دج، 17 909 دج على التوالي، في حين نلاحظ أن التثبيتات المعنوية معدومة لكلا السنتين، أما بالنسبة للأصول الجارية فقد انخفضت إلى 196 280 دج سنة 2016، مقارنة بـ 216 343 دج سنة 2015، فقد انخفضت المخزونات من 49 033 دج سنة 2015 إلى 28 460 دج سنة 2016 . في حين نلاحظ ارتفاع الزبائن من 9 386 دج إلى 11 638 دج سنة 2016، أما الخزينة فقد انخفضت سنة 2016 إلى 769 دج مقارنة بـ 1 825 دج، ونلاحظ انعدام توظيفات وأصول مالية جارية، وعدم وجود ديون أخرى.

الجدول رقم 2: الميزانية العامة للخصوم في 2016/12/31

الوحدة: (10^3) دج

	الملاحظات	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		187 225	187 225
راس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات(احتياطات مجمدة (1))		1 221	1 221
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة للمجمع(1))		-59 794	-2 516
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى – الترحيل من جديد		6 936	9 453
حصة الشركة المجمدة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع		135 588	195 383
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		154 662	154 662
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		6 726	6 726
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة سلفا		896	896
المجموع		162 284	162 284
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		40 685	29 544
الضرائب		36 909	31 395
ديون أخرى		23 409	8 306
خزينة الخصوم		2 123	2 893
المجموع		103 127	72 138
المجموع العام للخصوم		401 000	429 805

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الميزانية العامة للخصوم أنّ المجموع العام للخصوم قد انخفض من 429 805 دج سنة 2015 إلى 401 000 دج سنة 2016، حيث بلغت الأموال الخاصة سنة 2015 ما قيمته 195 383 دج في حين بلغت 135 588 دج سنة 2016، أمّا الخصوم غير الجارية فقد بقيت ثابتة، حيث بلغت 162 284 دج في كلا السنتين

(2015، 2016)، كما نلاحظ ارتفاع الخصوم الجارية من 138 72دج سنة 2015 إلى 127 103 دج في سنة 2016.

2) تعليقات وتحليلات حول مراجعة حسابات الميزانية

يتمثل دور التعليقات والتحليلات في إبراز مدى التطور أو النقص الحاصل في أحد حسابات الشركة، كما يسهل للمستفيد من تقرير المراجعة فهمها بسهولة، كما أنها تعطي صورة توضيحية افضل للمبالغ الواردة في الحسابات عند إرفاقها بتفسيرات وملاحظات .

أ. **الأصول غير الجارية** : القيمة الإجمالية للأصول غير الجارية الظاهرة في ميزانية شركة واحات الجبس غرداية والمقفلة في 2016/12/31 بلغت 437 971 دج .

إن تطور قيم الأصول غير الجارية خلال السنتين الأخيرتين موضح كما يلي :

الجدول رقم 3: تطور الأصول غير الجارية خلال سنتي-2015-2016

الوحدة: (10^3) دج

	2016	2015	التغير
الأراضي	152 775	152 775	0
المباني	66 658	66 658	0
التثبيتات العينية الأخرى	199 021	195 854	3 167
تثبيتات جاري إنجازها	1 608	1 608	0
الأصول الضريبية المؤجلة	17 909	17 909	0
المجموع	437 971	434 804	3 167

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات للشركة ذات الأسهم واحات الجبس

ب. **الأصول الجارية** : بلغت القيمة الإجمالية للأصول الجارية الظاهرة في ميزانية شركة واحات الجبس غرداية والمقفلة في **2016/12/31** بلغت **196 280 دج** .

إن تطور قيم الأصول الجارية خلال السنتين الأخيرتين موضح كما يلي :

الجدول رقم 4: تطور الأصول الجارية خلال سنتي-2015-2016

الوحدة: (10^3) دج

	2016	2015	التغير
المخزونات و الجاري إنجازها	**28 460**	**49 033**	**-20 573**
الزبائن	**11 638**	**9 386**	**2 252**
المدينون الآخرون	**154 927**	**155 981**	**-1 054**
الضرائب وما شابهها	**485, 496**	**118,132**	**367,364**
الخزينة	**768**	**1 825**	**-1 057**
المجموع	196 278	216 343	-20 065

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

- **المخزونات** : من خلال تحليل المخزون ومقارنته مع ما ورد في الدفاتر المحاسبية يكشف عن المساواة الكاملة، وفيما يلي توضيح للمخزونات الشركة.

الجدول رقم 5: تفصيل مخزونات شركة الأسهم واحات الجبس غرداية في 2016/12/31

الوحدة: (10^3) دج

طبيعة الحساب	المبالغ
مواد ولوازم	**3 235**
منتجات نصف نهائية من الجبس	**25 224**
المجموع	28 460

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية.

- **الزبائن** : ارتفع رصيد حساب العميل في 2016/12/31، إلى 11 638 دج .
- **المدينون الآخرون** : انخفض رصيد حساب المدينون الآخرون في 2016/12/31، إلى 154 927 دج .
- **الخزينة** : الأموال الموجودة تحت تصرف الشركة في 2016/12/31 أظهرت رصيد يقدر بـــ 768 دج، أي ما يمثل 0,39% من مجموع المبلغ الإجمالي للحقوق.

ت. الأموال الخاصة : أظهرت الأموال الخاصة رصيد يقدر بـ 135 588 دج، والجدول التالي يظهر تطورها خلال السنتين الأخيرتين 2015، 2016.

الجدول رقم 6: تطور الأموال الخاصة للشركة واحات الجبس غرداية في 2016/12/31

الوحدة: (10^3) دج

	2016	2015	التغير
رأس المال الصادر	187 225	187 225	0
العلاوات والاحتياطات	1 221	1 221	0
النتيجة الصافية	-59 794	-2 516	-57 278
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى – الترحيل من جديد	6 936	9 453	-2 516
المجموع	135 588	195 383	-59 794

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

نلاحظ انخفاض النتيجة الصافية إلى 59 794- دج ما أثر على انخفاض الأموال الخاصة سنة 2016، ويمكن أن نرجع ذلك إلى انخفاض الإنتاج، ما يدل على تذبذب نشاط المؤسسة .

ث. **الخصوم غير الجارية** : نلاحظ أن الخصوم الجارية بقيت كما هي خلال سنتي 2015 و2016 حيث قدرت بـ 162 284 دج.

ج. **الخصوم الجارية** : بلغت الخصوم الجارية سنة 2016 : 103 127 دج، أي أنها ارتفعت بـ 42,95% مقارنة بسنة 2015 التي بلغت فيها الخصوم الجارية 72 138 دج .

المطلب الثاني : إعداد ودراسة التقارير الخاصة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو الحصيلة التي تتضمن كافة المعلومات والملاحظات التي توصل إليها المدقق عند القيام بمهمته، لذا سنحاول إعداد مجموعة من التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) التي صدرت مؤخرا، إضافة إلى فحص وتحليل التقارير الخاصة لسنة 2015، 2016.

يضم الشكل النموذجي للتقارير ثلاثة أجزاء على النحو التالي :

- الجزء الأول : تقرير التعبير عن رأي حول القوائم المالية
- الجزء الثاني : يضم التقارير الخاصة
- الجزء الثالث : القوائم المالية (مدرجة في الملاحق)

تجدر الإشارة إلا أنه تم إعداد التقرير العام والتقارير الخاصة لشركة الأسهم واحات الجبس غرداية للسنة المالية 2016، من طرفنا، وذلك من أجل معرفة كيفية إعداد هذه التقارير.

أولا : تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

التقرير العام للتعبير عن الرأي لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

في إطار تنفيذ المهمة التي أوكلت لنا خلال اجتماع الجمعية العامة بتاريخ 2014/06/19، يشرفنا أن نقدم التقارير كنتيجة لعملية تدقيق الحسابات للسنة المالية المقفلة في 2016/12/31 لشركة الأسهم واحات الجبس غرداية.

إن مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمت بالعناية المطلوبة من خلال أساليب وتقنيات تستخدم عادة في مجال التدقيق ووفقا لمعايير المهنة، مما يؤهلها، حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية.

وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا، لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الإثبات المتحصل عليها، والمتمثلة في :

- التقرير العام لمجلس الإدارة؛
- الميزانية الختامية في 2016/12/31 بـــ:

  نتيجة صافية .....401 001 685,57 دج

  خسارة صافية قدرها .....59 794 899,12- دج
- جدول حسابات النتائج في 2016/12/31؛
- جدول تدفقات الخزينة في 2016/12/31؛
- الموازنة العامة للحسابات في 2016/12/31؛
- تحليل أرصدة حسابات الميزانية (الأصول والخصوم) في 2016/12/31؛
- حالة التقارب البنكي في 2016/12/31؛
- محضر جرد الصندوق في 2016/12/31؛
- محضر جرد التثبيتات في 2016/12/31؛
- محضر جرد المخزونات في 2016/12/31؛
- وكل الوثائق التي من شأنها تأكيد المعلومات والقيام بعملية التدقيق.

بعد العديد من الفحوصات وعمليات التفتيش في الموقع والوثائق ، لاحظنا أن الميزانية وجدول حسابات النتائج التي يتم عرضها هنا تم إعدادها وفقا ال SCF والقواعد التي تحكم إجراءات المحاسبة التجارية .

نحيطكم علما بأن البيانات المحاسبية والبيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة، لا تتطلب منا أي تعليقات .

وختاما لمهمتنا، وبعد الإتمام من فحص حسابات شركة (واحات الجبس) المقفلة في 2016/12/31 وفقا للمعايير المتعلقة بالتدقيق، وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة، وبناء على الملاحظات والنقائص التي تم الإشارة إليها في هذا التقرير، نصادق بتحفظ على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول في نهاية السنة المعنية.

التقرير العام للتعبير عن الرأي لسنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

في إطار تنفيذ المهمة التي أوكلت لنا خلال اجتماع الجمعية العامة بتاريخ 2014/06/19، يشرفنا أن نقدم التقارير كنتيجة لعملية تدقيق الحسابات للسنة المالية المقفلة في 2015/12/31 للشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية .

1. التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1 الرأي حول القوائم المالية

إنّ مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمت بالعناية المطلوبة من خلال الأساليب وتقنيات تستخدم عادة في مجال التدقيق ووفقا لمعايير المهنة، مما يؤهلها، حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية.

وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا، لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الإثبات المتحصل عليها، والمتمثلة في :

- التقرير العام لمجلس الإدارة؛

الميزانية الختامية في 2015/12/31 بـــ:

نتيجة صافية .....429 808 674,22 دج

خسارة صافية قدرها .....2 516 593,36- دج

- جدول حسابات النتائج في 2015/12/31؛
- جدول تدفقات الخزينة في 2015/12/31؛
- الموازنة العامة للحسابات في 2015/12/31؛
- تحليل أرصدة حسابات الميزانية (الأصول والخصوم) في 2015/12/31؛
- حالة التقارب البنكي في 2015/12/31؛
- محضر جرد الصندوق في 2015/12/31؛
- محضر جرد التثبيتات في 2015/12/31؛
- محضر جرد المخزونات في 2015/12/31؛
- وكل الوثائق التي من شأنها تأكيد المعلومات والقيام بعملية التدقيق.

بعد العديد من الفحوصات وعمليات التفتيش في الموقع والوثائق ، لاحظنا أن الميزانية وجدول حسابات النتائج التي يتم عرضها هنا تم إعدادها وفقا ال SCF والقواعد التي تحكم اجراءات المحاسبة التجارية .

2.1 فحص المعلومات الواردة في تقرير الإدارة

نحيطكم علما بأن البيانات المحاسبية والبيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة، لا تتطلب منا أي تعليقات .

2. الملاحظات

وختاما لمهمتنا، وبعد الإتمام من فحص حسابات شركة (واحات الجبس) المقفلة في 2015/12/31 وفقا للمعايير المتعلقة بالتدقيق، وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة، وبناء على الملاحظات والنقائص التي تم الإشارة إليها في هذا التقرير، نصادق بتحفظ على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول في نهاية السنة المعنية.

ثانيا : التقارير الخاصة

- **التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة**

التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة

طبقا للمادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005، التي تنص على أنه " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات" حيث لا يقصد هنا الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها؛

وبناء على المادة 23 والمادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

وبناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

وبناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

وعليه وفقا لهذه الأحكام، وفي إطار أداء مهمتنا على مستوى شركتكم للسنة المالية 2016، نحيطكم علما بأنه ليس لدي أي علم ولم يتم إخطارنا من الاتفاقات المشار إليها في المواد أعلاه .

سيدي الرئيس لم نلاحظ في هذا الإطار أي اتفاقية على مستوى شركتكم .

غرداية يوم 2017/04/20

محافظ الحسابات

التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة سنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة الأسهم واحات الجبس غرداية

طبقا للمادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، التي تنص على أنه " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات" حيث لا يقصد هنا الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها؛

وبناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

وعليه وفقا لهذه الأحكام، نحيطكم علما بأنه ليس لدي أي علم ولم يتم إخطارنا من الاتفاقات المشار إليها في المواد أعلاه .

سيدي الرئيس لم نلاحظ في هذا الإطار أي اتفاقية على مستوى شركتكم .

غرداية يوم 2016/05/17

محافظ الحسابات

- **التحليل**

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين: (رئيس مجلس إدارة الشركة، الرئيس المدير العام للشركة، أحد متصرفيها، عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين، الأشخاص المعنويون المتصرفون، المسيرون والمسيرون المتضامنون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة)، ومن الملاحظ أن الشركة لم تعقد أي اتفاقيات منظمة خلال سنتي 2015 و2016، حيث لم يتم إخطار محافظ الحسابات وإخطارنا خلال إعداد هذا التقرير بأي اتفاقية، وعليه تم إعداد التقرير الخاص حول عدم وجود أي اتفاقية، وهذا تطبيقا لما جاء به معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

وعليه نلاحظ أن كلا التقريرين قد أنجزا وفقا لمعايير تقرير محافظ الحسابات، إلا أن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015 لم يحتوي على جميع القوانين والمراسيم التنفيذية كمدخل للتقرير حيث تطرق إلى المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛ ولم تتم الإشارة فيه إلى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ وهذا ما تمت الإشارة إليه في التقرير المعد من طرفنا .

- **التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة تعويضات**

التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة تعويضات لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

وفقا للمادة 680 الفقرة 03 و المادة 819 الفقرة **د** من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الأمر رقم 96 -27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005؛

وبناء على الفقرة 04 من المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

فإننا نصادق على صحة المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة تعويضات، ونصادق بمطابقتها للدفاتر المحاسبية والقانونية، حيث يقدر هذا المبلغ للفترة المعتبرة من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر 2016 بـ **4359186,93** دج .

الجدول رقم 7: المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية لسنة 2016

الوحدة (دج)

الاسم واللقب	الوظيفة	عدد الأشهر	الدخل الإجمالي	الدخل الصافي
أ.هـ	الرئيس المدير العام	12	1 578 667,85	1200200,85
ب.خ	رئيس قسم الإنتاج	12	1 213 173,00	950850,00
ل.س	رئيس المعمل	12	1 106 130,00	876000,00
ب.ب	رئيس المحجر	12	1 037 922,08	800930,08
ب.خ	مسؤول الكتروميكانيك	12	645 480,00	531206,00
المجموع			5 581 372,93	4359186,93

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

غرداية يوم :2017/4/20

محافظ الحسابات

التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة تعويضات لسنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

وفقا للمادة 680 الفقرة 03 و المادة 819 الفقرة **د** من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الأمر رقم 96 -27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005؛

وبناء على الفقرة 04 من المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

فإننا نصادق على صحة المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة تعويضات، ونصادق بمطابقتها للدفاتر المحاسبية والقانونية، حيث يقدر هذا المبلغ للفترة المعتبرة من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر 2015 بـ **4 423 379,00** دج .

الجدول رقم 8: المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية لسنة 2016

الوحدة (دج)

الاسم واللقب	الوظيفة	عدد الأشهر	الدخل الإجمالي	الدخل الصافي
أ.هـ	الرئيس المدير العام	12	1 580 697,85	1 202 230,00
ب.خ	رئيس قسم الإنتاج	12	1 217 180,00	954 857,00
ل.س	رئيس المعمل	12	1 106 280,00	876 150,00
ب.ب	رئيس المحجر	12	1 095 927,08	858 935,00
ب.خ	مسؤول الكتروميكانيك	12	645 480,00	531 206,00
المجموع			5 645 564,93	4 423 379,00

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015

غرداية يوم :2016/05/17

محافظ الحسابات

- **التحليل**

نلاحظ من خلال التقريرين المنجزين حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات، أنهما قد تما وفق معايير تقرير محافظ الحسابات، حيث تم إدراج كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أشخاص الأعلى أجرا، الذي تم الحصول عليه من الشركة محل الدراسة، حيث نلاحظ الدخل الإجمالي والدخل الصافي للأشخاص الأعلى أجرا فضلا عن الوظيفة التي يشتغلونها، كما أن التقرير أشار إلى مختلف القوانين والمراسيم التي تم بناء عليها إعداد الجدول حول الأعلى خمس تعويضات في الشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية، وتجدر الإشارة إلى أن التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات لسنة 2015 لم يتم فيه الإشارة إلى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ وهذا ما تمت الإشارة إليه في التقرير المعد من طرفنا .

عموما، يمكن القول أن التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات لكلا السنتين قد تم وفق معايير تقارير محافظ الحسابات.

- **التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين**

التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

طبقا لأحكام المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

بناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

يسرنا أن نحيطكم علما بأنه لم يكتشف ولم يتم تبليغنا بوجود امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين خلال السنة المنوطة بعملية التدقيق أي خلال سنة 2016 .

غرداية يوم :2017/04/20

محافظ الحسابات

التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين لسنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

طبقا لأحكام المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

بناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

يشرفنا إبلاغكم بأنه لم يكتشف ولم يتم تبليغنا بوجود امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين خلال السنة المالية 2015.

غرداية يوم :2016/05/17

محافظ الحسابات

- **التحليل**

تعرف الامتيازات الخاصة حسب القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، على أنها " تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة"[1] .

إنَّ الشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية، لم يتم فيها منح امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين خلال سنتي 2015 و2016، وهو ما أشار إليه كلا التقريرين.

ما يلاحظ أن القرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين لسنة 2015 لم يشر إلى القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كمدخل للتقرير، وهو ما تمت الإشارة إليه في التقرير المنجز من طرفنا، لكن على العموم يمكن القول أن التقريرين قد أنجزا وفق ما تتطلبه المعايير.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص15-16 .

- **التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة**

التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

وفقا للمادة 678 الفقرة 06 من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الأمر رقم 96 -27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005؛

وبناء على الفقرة 06 من المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

وعليه، قمنا بإعداد جدول يبين تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة، وذلك كما يلي :

الجدول رقم 9: تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة (2011-2015)

الوحدة (دج)

السنوات	النتيجة الصافية	عدد الأسهم	النتيجة الصافية للسهم
2011	2 313 000,00	10000	231,30
2012	1 410 000,00	10000	141,00
2013	4 302 000,00	10000	430,20
2014	1 911 513,00	10000	191,15
2015	-2 516 593,96	10000	-251,65

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

غرداية يوم :2017/04/20

محافظ الحسابات

التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة لسنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

وفقا للمادة 678 الفقرة 06 من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الأمر رقم 96 -27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها،

وعليه، قمنا بإعداد جدول يبين تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة، وذلك كما يلي :

الجدول رقم 10: تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة (2010-2014)

الوحدة (دج)

السنوات	النتيجة الصافية	عدد الأسهم	النتيجة الصافية للسهم
2010	882 000,00	10000	88,20
2011	2 313 000,00	10000	231,30
2012	1 410 000,00	10000	141,00
2013	4 302 000,00	10000	430,20
2014	1 911 513,00	10000	191,15

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015

غرداية يوم :2016/05/17

محافظ الحسابات

- **التحليل**

حسب القرار المؤرخ في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات[1]، يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية :

- النتيجة قبل الضريبة؛
- الضريبة على الأرباح؛
- النتيجة الصافية؛
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي؛
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- مساهمات العمال في النتيجة.

وبناء على هذا القرار نلاحظ أن التقرير الخاص حول تطور النتيجة لخمس سنوات الأخيرة، لم يتضمن كافة المعلومات المشار إليها في القرار، حيث لم نلاحظ احتواء التقريرين على النتيجة الإجمالية قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح ومساهمات العمال في النتيجة، وعليه نشير إلى ضرورة توضيحها في التقرير الخاص، لأن إدراجها يعد من تمام تطبيق المعايير.

إضافة إلى ذلك، لم يشر التقرير المنجز من قبل محافظ الحسابات القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ وهذا ما تمت الإشارة إليه في التقرير المعد من طرفنا .

تجدر الإشارة إلى أن عدم إدراجنا لهذه المعلومات في التقرير الخاص المعد من طرفنا هو عدم تمكننا من الحصول على هذه المعلومات من الشركة.

[1] نفس المرجع السابق، ص17.

- **التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال**

التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

بناء على أحكام المادة 676 والمادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 في 06 فيفري 2005؛

وبناء على المادة 06 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛

وبناء على المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛

وبناء على المادة 25 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها،

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

فإنه وبهدف تنفيذ مهمتنا بالعناية المطلوبة، قمنا بحساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال، وهذا وفق ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق (ISA570)، والجدول التالي يوضح أهم تلك المؤشرات :

الجدول رقم 11: المؤشرات المالية لسنتي 2015-2016

الوحدة (دج)

النسبة أو المؤشر	البيان	2015	2016
رأس المال العامل	الأصول الجارية – الخصوم الجارية	**144204745,86**	**93152846,57**
نسبة التداول	الأصول الجارية/ الخصوم الجارية	**2,99**	**1,9**
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	**-0,44**	**-0,01**
المردودية الاقتصادية	نتيجة الاستغلال/ الأصل الاقتصادي	**-0,01**	**-0,21**
معدل الإدماج	القيمة المضافة /رقم الأعمال	**0,05**	**0,58**
نسبة التحرر المالي	الموارد الخاصة/مج الخصوم	**45,46**	**33,81**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

بناء على ما سبق، نتشرف بإبلاغكم أننا لاحظنا تحقيق معدل مردودية مالية واقتصادية سالبة، نظرا لتحقيق نتيجة استغلال ونتيجة صافية سالبة، وعليه نشير إلى ضرورة النظر في نتيجة النشاط، حيث تشكل خطر على استمرارية الاستغلال على مؤسستكم .

غرداية يوم : 2017/04/20

محافظ الحسابات

التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال لسنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

بناء على المادة 25 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

وعليه، فإننا نقدم أدناه، القيمة الصافية للشركة لا تزال إيجابية لهذا العام .

الجدول رقم 12: الأصول الصافية في 2015/12/31

الحسابات	2015	2014
رأس المال الصادر	187 225 000,00	187 225 000,00
العلاوات والاحتياطات	1 221 551,07	1 221 551,07
النتيجة الصافية	-2 516 593,96	1 911 513,34
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى– ترحيل من جديد	9 453 114,54	13 304 267,04
الوضعية الصافية	195 383 071,65	203 662 331,45

القيمة	الفرق سلبي
%	4,06
	8 279 259,66-دج

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015

غرداية يوم :2016/05/17

محافظ الحسابات

- **التحليل**

ينص القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، في الفصل المتعلق بمعيار التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال على أنه " يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما : مؤشرات ذات طبيعة مالية، مؤشرات ذات طبيعة عملية، مؤشرات أخرى "[1]

وعليه، نلاحظ اعتماد التقريرين على مؤشرات مختلفة حيث اعتمد محافظ الحسابات في تقريره (2015) على الوضعية الصافية للشركة أي تحقيق المؤسسة للأموال الخاصة موجبة، إلا أن هذه الأخيرة في انخفاض حيث لاحظنا تحقيق فرق سالب بين سنتي 2015 و2014 وهو ما احتواه التقرير المعد من طرف محافظ الحسابات. أما بالنسبة للتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال للسنة 2016 فقد اعتمدنا على مؤشرات ونسب مالية، والتي أظهرت تحقيق الشركة لبعض النسب السالبة، ما يمكن أن يؤثر على استمرارية استغلالها .

وأيضا نلاحظ اعتماد محافظ الحسابات في تقديمه لتقريره على القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

يمكن القول أن التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال لسنة 2015، 2016 يستوفي المعايير المطلوبة لإنجاز التقارير.

[1] نفس المرجع السابق، ص18.

- **التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .**

التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2016

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

طبقا لأحكام المادة 25 رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها،

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

إن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بجملة من الإجراءات والوسائل والتدابير التي تضعها الشركة، هذه الوسائل والسلوكيات، والإجراءات تتفق مع الخصائص المحددة لكل شركة، ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ما يلي :

- ضمان مصداقية المعلومات؛
- ضمان الحماية والمحافظة على أصول المؤسسة؛
- ضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات؛
- ضمان تطبيق تعليمات الإدارة لتحسين الأداء.

وفي إطار أداء مهمة التدقيق وبعد الاطلاع وفحص مختلف الاجراءات والوسائل، نود أن نلفت انتباهكم إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى الشركة غير كافية لتحقيق الأهداف المشار إليها، وعلى سبيل المثال : وضع هيكل تنظيمي مفصل.

وعليه بغية تحسين نظام الرقابة الداخلية على مستوى الشركة يتعين العمل على وضع إجراءات وقواعد تحدد بوضوح المهام والمسؤوليات وفقا لمخطط هيكلي مفصل، كما يجب تحديد الأساليب المناسبة لتداول الوثائق والمعلومات داخل الشركة.

غرداية يوم :2017/04/20

محافظ الحسابات

التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2015

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية

طبقا لأحكام المادة 25 رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

وعليه، نقدم تقييم الرقابة الداخلية داخل الشركة محل التدقيق، للسنة 2016 .

تجدر الإشارة إلى أن نتائج عمل تقييم الرقابة الداخلية مرفوقة في الملاحق أدناه

غرداية يوم :2016/05/17

محافظ الحسابات

- **التحليل**

التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية هو تقرير خاص يعده محافظ الحسابات لأجل تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان، (حيث يعد الكيان تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية) ، و ليس حول إجراءات الرقابة الذاتية في حد ذاتها.

من خلال التقريرين السابقين نلاحظ أن التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2015 المنجز من طرف محافظ الحسابات، احتوى على الملاحق، في حين التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2016 المنجز من طرفنا، اعتمد على التحليل وإعطاء مباشرة الملاحظات، دون احتوائه على الملاحق.

يختلف التقريرين في طريقة العرض إلا أنهما يصبان في نفس الهدف، وهو مدى صدق تقرير الكيان حول إجراءات الرقابة الداخلية .

المطلب الثالث : دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة، وفق ما تتطلبه المعايير

يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال، حيث يعد التقرير المحصلة التي تعبر عن مدى جودة التدقيق والقيام بعملية الفحص، وتعتبر التقارير الخاصة من بين التقارير التي يعدها محافظ الحسابات ويلتزم قانونا بتقديمها خلال اجتماع الجمعية العامة، حيث أن هذه التقارير تشير إلى أحداث خاصة ناتجة عن قرارات استثنائية.

وتسمى خاصة لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة، ولقد حرص المشرع الجزائري على ضرورة إعداد هذه التقارير، وذلك منذ القانون رقم 08/91 الصادر سنة 1991 والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، وصولا إلى القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والقرار 12 جانفي 2014 المحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، وهذا ماتمت الإشارة إليه في الجانب النظري والتطبيقي للدراسة .

ومسايرة للتطورات الدولية في مجال التدقيق والمعايير الدولية للتدقيق، قامت وزارة المالية مؤخرا بإصدار معايير إعداد معايير تقارير محافظ الحسابات حيث أصدرت خمسة عشر معيارا تتعلق بتقارير محافظ الحسابات، تهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ وتحديد كيفيات التنفيذ المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها، إضافة إلى صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أن تطبيق والتزام محافظ الحسابات بهذه المعايير في إعداد التقارير الخاصة، سينتج عنه لامحالة نشر معلومة أكيدة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين وكذا الضمان للمساهمين لمتابعة أموالهم، كما أن إعداد التقارير الخاصة وفق هذه المعايير يساهم في معرفة نقاط الخلل والضعف، لذلك على الإدارة العمل بتوصيات محافظ الحسابات الواردة في تقريره، والعمل على تصحيح هذه الاختلالات سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.

تجدر الإشارة إلى أن الجزائر قامت مؤخرا بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) على ثلاث دفعات حيث أصدرت الدفعة الأولى في 22 مارس 2016 بناء على القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وهي كالتالي :

م.ج.ت* 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛

م.ج.ت 505 : التأكيدات الخارجية؛

م.ج.ت 560 : أحداث تقع بعد قفل الحسابات؛

م.ج.ت 580 : التصريحات الكتابية .

* المعيار الجزائري للتدقيق .

يليها القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الذي صدر في 02 نوفمبر 2016 المتضمن المعايير الأربعة التالية:

م.ج.ت 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

م.ج.ت 500 : العناصر المقنعة؛

م.ج.ت 510 : مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛

م.ج.ت 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

وأخيرا أصدرت الجزائر في 22 مارس 2017 بناء على القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 معايير أخرى للتدقيق وهي كالتالي :

م.ج.ت 520 الإجراءات التحليلية؛

م.ج.ت 570 استمرارية الاستغلال؛

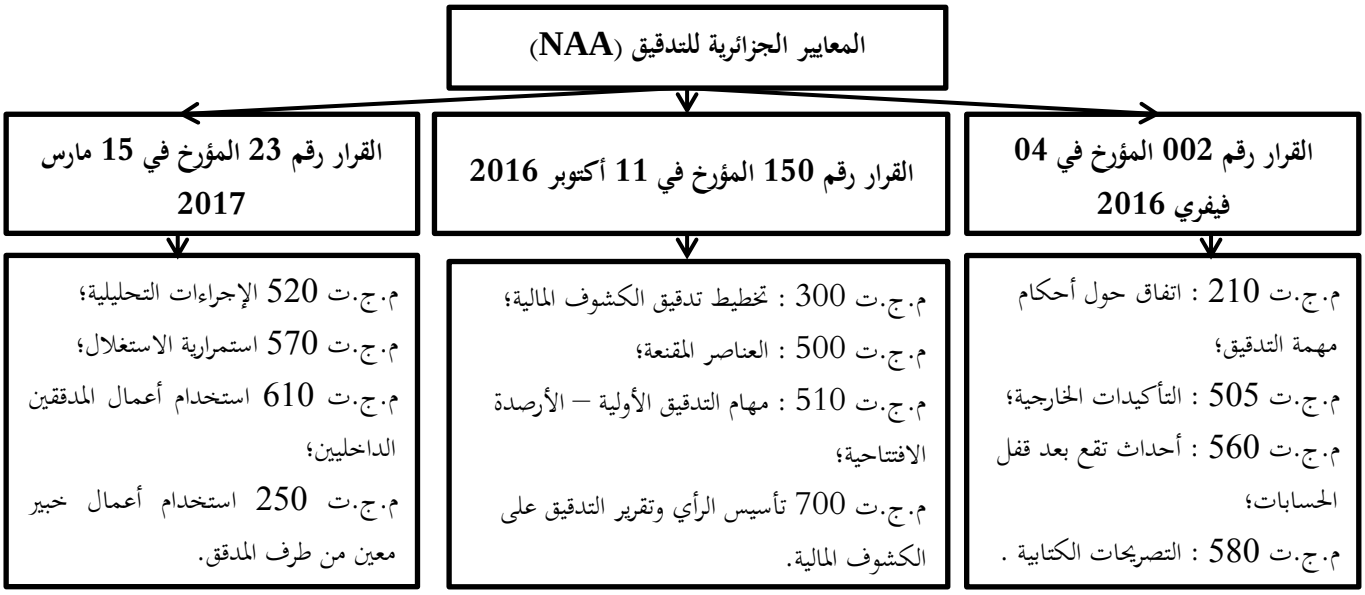
م.ج.ت 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

م.ج.ت 250 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

يتطلب إعداد التقارير بصفة عامة والتقارير الخاصة التقيد بهذه المعايير إضافة إلى معايير تقارير محافظ الحسابات المذكورة سالفا، كونها تمثل المبادئ التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند إعداد التقارير، من أجل الوصول إلى تقارير ذات جودة، ومن خلال هذه المعايير نلاحظ تطرق م.ج.ت 570 إلى استمرارية الاستغلال، وهو يمثل إحدى مواضيع التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات .

ويمكن تلخيص هذه القرارات في الشكل التالي :

الشكل رقم 5: المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق

خلاصة

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز العناصر غير الواضحة في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، إذ تطرقنا في البداية إلى تعريف الشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية، ثم أبرزنا المراحل التي يتتبعها محافظ الحسابات عند أداء مهامه، بدءا بالإجراءات التمهيدية وصولا إلى إعداد التقارير. وملفات العمل التي يمسكها هذا الأخير .

ثم حاولنا القيام بإعداد ودراسة التقارير الخاصة للشركة محل الدراسة لسنة 2015 و 2016 محاولين الالتزام بمعايير تقارير محافظي الحسابات، حيث تمت الإشارة إلى 6 أنواع من التقارير الخاصة، كونها تخص المؤسسة محل الدراسة، وتوصلنا إلى أن التقارير الخاصة لها أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين والإدارة، حيث ثمة 14 تقرير خاصا نص عليه المشرع الجزائري، والالتزام بالمعايير والنصوص التنظيمية في إعداد هذه التقارير يسمح لنا بالحصول على تقارير خاصة ذات جودة ومصداقية.

الخاتمة

الخاتمة

لقد أتاحت لنا هذه الدراسة معرفة جوانب مهمة في مجال التدقيق والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات، حيث يعتبر التدقيق من المواضيع التي أصبحت تحظى باهتمام كبير، فقد أخذ يتطور في الآونة الأخيرة بالجزائر محاولة لتطوير هذه المهنة ورغبة في مسايرة التطورات العالمية، تمثلت آخر هذه التطورات في صدور الدفعة الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في مارس 2017، فضلا عن القرار المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات الصادر في 24 جوان 2013، الذي يهدف إلى تحسين جودة التقارير التي يعدها محافظ الحسابات ختاما لمهمته، ولقد قمنا في هذه الدراسة بمعالجة موضوع دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، من خلال إسقاط هذا الموضوع على الشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية من خلال إعداد ودراسة التقارير الخاصة لهذه الشركة وفق ما تتطلبه المعايير المذكورة سالفا، وذلك بهدف إظهار ومعرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات .

لقد سعينا من خلال تناولنا واستعراضنا للفصلين السابقين من هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها، و من أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع بإسقاطه على شركة ذات أسهم واحات الجبس غرداية .

أولا : نقد وتفسير الفرضيات

لقد مكننا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخصها في ما يلي :

حسب الفرضية الأولى : تعد التقارير الخاصة من التقارير المهمة التي يعدها محافظ الحسابات باعتبارها تتناول جوانب خاصة في المؤسسة ولكنها مهمة بالنسبة لنشاط الشركة والمساهمين مثل التقارير الخاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية، التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال...إلخ، ويعتبر محافظ الحسابات ذلك الشخص المؤهل للقيام بإعداد هذه التقارير، ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

حسب الفرضية الثانية : تعتبر معايير تقارير محافظ الحسابات هي مجموعة من المبادئ و النصوص التي تنظم وتضبط شكل التقارير ومضمونها، التي يعدها محافظ الحسابات، لكن لا يتوقف شكل التقارير ومضمونها على هذه المعايير فقط وإنما ضرورة توفير البيئة والظروف الملائمة لإعداد وتقديم التقارير الخاصة وفق معايير تقارير محافظ الحسابات مع توفير الإمكانيات المتاحة، وعلية فالفرضية الثانية خاطئة.

حسب الفرضية الثالثة : قامت وزارة المالية بإصدار معايير تقارير محافظ الحسابات التي تضبط مضمون التقارير وشكلها، لذلك وجب على محافظ الحسابات التزامه بهذه المعايير عند أداء مهامه في التدقيق وإعداد التقارير الخاصة، مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

حسب الفرضية الرابعة : من خلال دراستنا في الشركة بالأسهم واحات الجبس غرداية " OASIS PLATRE"، تبين لنا تجسيد معايير تقارير محافظ الحسابات في مضمون التقارير وذلك من خلال الجوانب التي تطرقت إليها التقارير والمعلومات الواردة فيها، مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

ثانيا : نتائج الدراسة

وقد توصلنا إلى النتائج التالية :

- ✓ نجاح مهمة التدقيق وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة؛
- ✓ إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق والتأكد من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة؛
- ✓ إن الغرض من القيام بمهمة المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن الرأي المهني لمحافظ الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة حلقة وصل بينه وبين الملاك؛
- ✓ يعد الالتزام بالمعايير والمبادئ من أهم العوامل التي تساعد في إعداد تقارير ذات جودة ومصداقية؛
- ✓ إعداد التقارير وفقا للمعايير المطلوبة من شأنها تقديم معلومات مهمة ومفيدة للإدارة وتزيد من درجة ثقة الملاك، كما تعزز من فرص الاستمرار و الاستثمار؛
- ✓ تساهم التقارير الخاصة في الاطلاع ومعرفة المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركاء والمساهمين؛
- ✓ تسمح التقارير الخاصة للمساهمين بمعرفة الجوانب الخاصة في الشركة، والتي من شأنها التأثير على نشاط الشركة؛
- ✓ التزام محافظ الحسابات بإعداد التقارير الخاصة للشركة وفق ما تقتضيه المعايير، سينتج عنه لا محالة معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية من شأنها الضمان للمساهمين متابعة وحفاظا لأموالهم.

ثالثا : الاقتراحات

من خلال النتائج، يمكن صياغة الاقتراحات التالية :

- ✓ ضرورة تقيد والتزام محافظ الحسابات بما ورد في القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق؛
- ✓ ضرورة إعداد محافظ الحسابات للتقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظي الحسابات؛
- ✓ ضرورة إلمام محافظ الحسابات ببيئة العمل وطبيعة نشاط الشركة محل التدقيق، إضافة إلى القوانين والتشريعات المرتبطة بقطاعها؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات التخطيط الجيد قبل مباشرة العمل (برنامج التدقيق)، وتوظيف البيئة المناسبة والإمكانات المتاحة (الوسائل المادية والبشرية الضرورية) للقيام بمهمة التدقيق؛
- ✓ من أجل تحقيق تقارير ذات جودة، وجب على محافظ الحسابات عند تأديته لمهمته الالتزام بالمعايير المتعلقة بالمهنة؛

- ✓ التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر خاصة لو علمنا بأن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات ومؤهلات علمية وعملية، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال؛
- ✓ على محافظ الحسابات أن يكون دائما على علم أنه هو المسؤول الأول عن نتائج أعماله؛
- ✓ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي لمحافظي الحسابات.

ثالثا : آفاق الدراسة (نظرة مستقبلية)

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق أو مهنة محافظ الحسابات، خصوصا مع التطورات المستمرة التي تشهدها الساحة المحلية في الآونة الأخيرة، لذا نقترح المواضيع الآتية :

- فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل آرائه في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- جودة التقارير في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)؛
- متطلبات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في المؤسسات الاقتصادية؛
- واقع إصلاح وتطوير مهنة التدقيق بين معايير NAA ومعايير التدقيق الدولية .

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

أولا : المراجع باللغة العربية

I. الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة، " **مدخل حديث لتدقيق الحسابات**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
2. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، عمان ، الأردن، 1980.
3. رزق أبو زيد الشحنة، "**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، دار وائل للنشر، طبعة الأولى ، الأردن، 2015.
4. زاهدة توفيق سواء، "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الهاشمية، عمان، 2009.
5. عبد الفتاح الصحن، حسين أحمد عبيد وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
6. غسان فلاح المطارنة، " **تدقيق الحسابات المعاصر**"، **الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
7. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، " **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
8. محمد بوتين، " **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

II. البحوث العلمية

1. شريقي عمر، " **التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011–2012.
2. خلايفة ريحانة، "**دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية–دراسة ميدانية–**"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر–الوادي، 2015/2014.

3. غراب يوسف، **"معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات"**، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

4. صباح بن ناصر، **"دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخـــل – دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية وادي– للفترة ما بين (2010–2012)"**، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2013.

III. القرارات القوانين والمراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، الصادرة 11 جويلية 2010.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قرار 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 جانفي 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير**، العدد24، بتاريخ 30 أفريل 2014.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي2005**، العدد52، بتاريخ 26 جويلية 2005، المادة 12 .

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، "**المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 09 أكتوبر 2009 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**"، العدد64، بتاريخ 11 أكتوبر2006.

6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد20، الصادرة 01 ماي 1991.

7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 11–32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، العدد07، بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة03.

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **القانون رقم 07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العد74.

9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008.

10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016.

IV. الملتقيات والمجلات .

1. عمر أقاسم، أحمد العبادي، "**واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدلية للتدقيق**"، الملتقى الدولي الثاني حول : متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الإصلاح المحاسبي- الواقع، المعوقات، الحلول"،01-02 ديسمبر2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر.
2. ابراهيم بختي، "الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (المذكرة، الأطروحة، التقرير، المقال) وفق طريقة الIMRAD"، الطبعة الرابعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2005.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

1. Bernard GERMOND, **Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, 1ere édition , Dunod , Paris , 1991

ثالثا : المواقع الالكترونية

1. CNCC-IRE, Traduction des normes ISA-ISA200**: Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'état financiers**, document internet disponible sur le site: https://www.ibr-ire.be/.../normen.../isas/.../ISA%20update%202015/.../ISA%20200-% (consulté le 04/05/2017).
2. www.cnc.dz(Décision n°23 du 15 mars 2017, , décision n°150 du 11 octobre, Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit) . (consulté le 15/04/2017)

فهرس المحتويات

الإهداء

شكر وعرفان

الملخص..... **VII**

قائمة المحتويات ..... **IX**

مقدمة..... أ

الفصـــــل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات

في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه المعايير

المبحث الأول : الإطار النظري لدور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات..... 8

المطلب الأول : عموميات حول محافظة الحسابات 8

أولا : مدخل مفاهيمي للتدقيق..... 8

ثانيا : أساسيات حول محافظ الحسابات 13

المطلب الثاني : إعداد تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها..... 20

أولا : مفهوم تقرير محافظ الحسابات..... 20

ثانيا : أهمية تقرير محافظ الحسابات..... 21

ثالثا: أنواع التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات..... 22

رابعا : معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات في الجزائر 23

المطلب الثالث : العلاقة بين إعداد التقارير الخاصة ومعايير تقارير محافظ الحسابات 33

المبحث الثاني : الدراسات السابقة..... 35

المطلب الأول : الدراسات الوطنية..... 35

أولا : دراسة بن يحي علي بن صالح..... 35

ثانيا : دراسة سليم كميلية..... 36

ثالثا : دراسة غراب يوسف..... 37
المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية..... 38
أولا : دراسة عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري 38
ثانيا : دراسة Jonas Tritschler..... 39
المطلب الثالث : دراسات أخرى..... 40
أولا : دراسة زوهري جليلة. 40
ثانيا : دراسة محمد بشير غوالي..... 41
ثالثا : دراسة بوهالي فاطمة، نعامة مصطفى..... 42

الفصـــــل الثاني

دراسة دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة

وفق ما تقتضيه المعايير في شركة الأسهم واحات الجبس غرداية

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة 46
المطلب الأول : الطريقة المعتمدة في الدراسة..... 46
أولا : مجتمع الدراسة..... 46
ثانيا : المنهج المتبع في الدراسة 48
المطلب الثاني : أدوات الدراسة الميدانية..... 48
المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية..... 49
المطلب الأول : إجراءات التدقيق في الشركة محل دراسة الحالة..... 49
أولا : مراحل التدقيق في الشركة محل دراسة الحالة 49
ثانيا : ملف العمل للقيام بعملية التدقيق..... 51
ثالثا : مراجعة القوائم المالية للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية 52
المطلب الثاني : إعداد ودراسة التقارير الخاصة للشركة ذات الأسهم واحات الجبس غرداية 57
المطلب الثالث : دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة، وفق ما تتطلبه المعايير 81
الخاتمة..... **84**

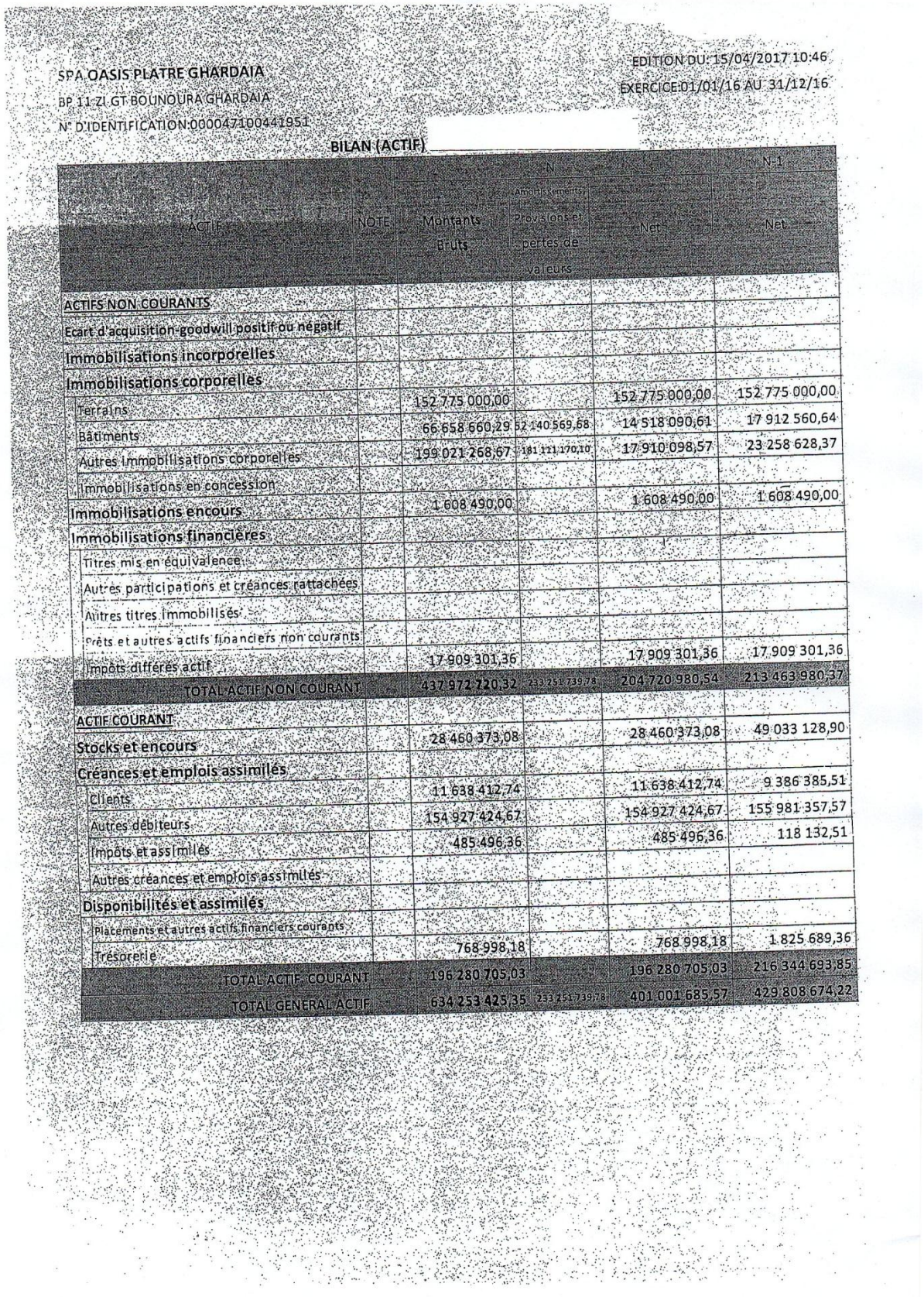
قائمة المراجع والمصادر **88**

فهرس المحتويات **92**

الملاحق **96**

الملاحق

الملحق رقم: 1: الميزانية العامة للأصول في 2016/12/31



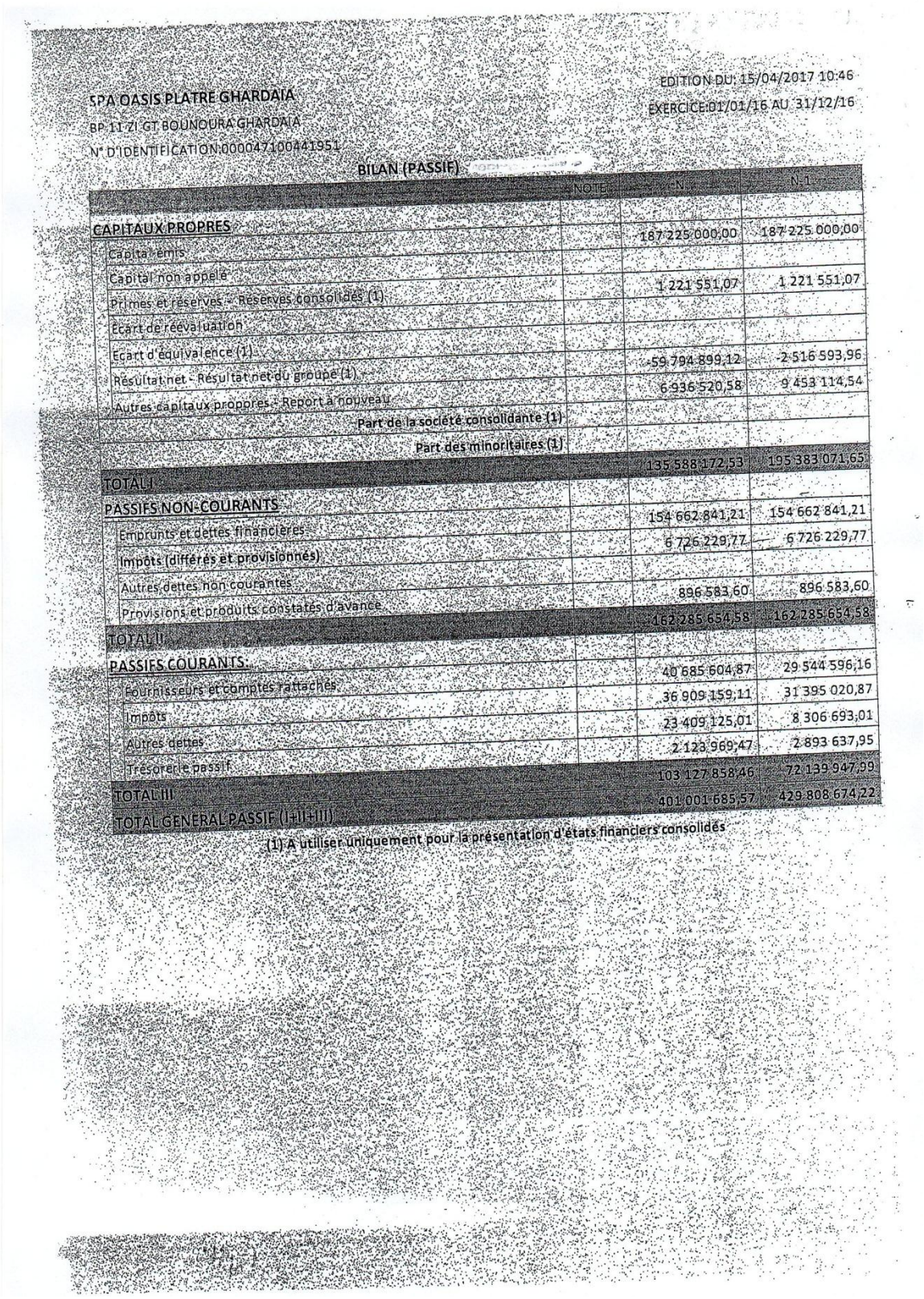
SPA OASIS PLATRE GHARDAIA
BP 11 ZI GT BOUNOURA GHARDAIA
N° D'IDENTIFICATION:000047100441951

EDITION DU: 15/04/2017 10:46
EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	N			N-1
		Montants Bruts	Amortissements, Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		152 775 000,00		152 775 000,00	152 775 000,00
Bâtiments		66 658 660,29	52 140 569,68	14 518 090,61	17 912 560,64
Autres immobilisations corporelles		199 021 268,67	181 111 170,10	17 910 098,57	23 258 628,37
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		1 608 490,00		1 608 490,00	1 608 490,00
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		17 909 301,36		17 909 301,36	17 909 301,36
TOTAL ACTIF NON COURANT		437 972 720,32	233 251 739,78	204 720 980,54	213 463 980,37
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		28 460 373,08		28 460 373,08	49 033 128,90
Créances et emplois assimilés					
Clients		11 638 412,74		11 638 412,74	9 386 385,51
Autres débiteurs		154 927 424,67		154 927 424,67	155 981 357,57
Impôts et assimilés		485 496,36		485 496,36	118 132,51
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		768 998,18		768 998,18	1 825 689,36
TOTAL ACTIF COURANT		196 280 705,03		196 280 705,03	216 344 693,85
TOTAL GENERAL ACTIF		634 253 425,35	233 251 739,78	401 001 685,57	429 808 674,22

الملحق رقم: 2:الميزانية العامة للخصوم في 2016/12/31



SPA OASIS PLATRE GHARDAIA
BP 11 ZI GT BOUNOURA GHARDAIA
N° D'IDENTIFICATION 000047100441951

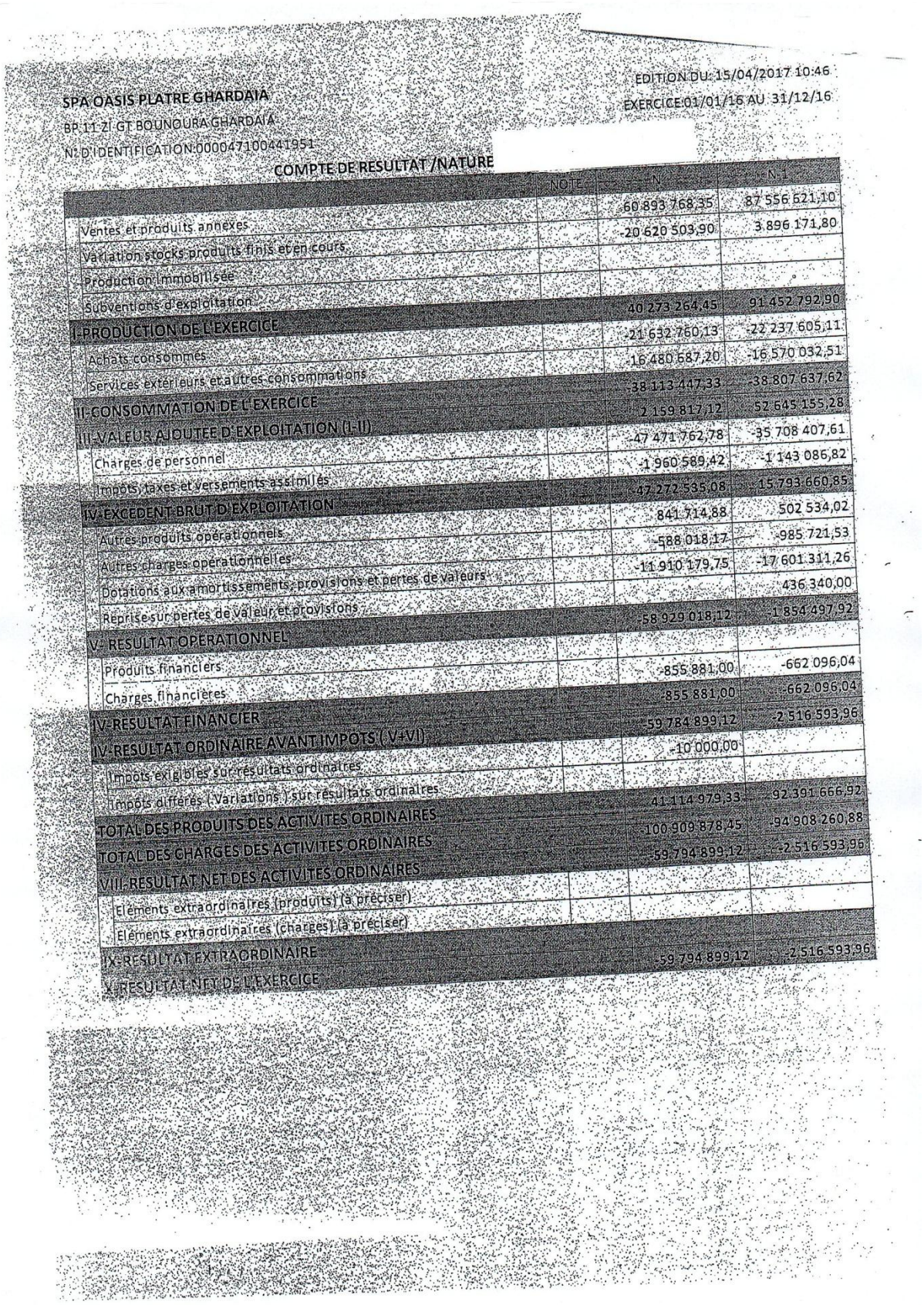
EDITION DU: 15/04/2017 10:46
EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (PASSIF)

	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		187 225 000,00	187 225 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		1 221 551,07	1 221 551,07
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-59 794 899,12	-2 516 593,96
Autres capitaux propres - Report à nouveau		6 936 520,58	9 453 114,54
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		135 588 172,53	195 383 071,65
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		154 662 841,21	154 662 841,21
Impôts (différés et provisionnés)		6 726 229,77	6 726 229,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		896 583,60	896 583,60
TOTAL II		162 285 654,58	162 285 654,58
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		40 685 604,87	29 544 596,16
Impôts		36 909 159,11	31 395 020,87
Autres dettes		23 409 125,01	8 306 693,01
Trésorerie passif		2 123 969,47	2 893 637,95
TOTAL III		103 127 858,46	72 139 947,99
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		401 001 685,57	429 808 674,22

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم: 3:جدول حسابات النتائج في 2016/12/31



SPA OASIS PLATRE GHARDAIA
BP 11 ZI GT BOUNOURA GHARDAIA
N: D'IDENTIFICATION:000047100441951

EDITION DU: 15/04/2017 10:46
EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		60 893 768,35	87 556 621,10
Variation stocks produits finis et en cours		-20 620 503,90	3 896 171,80
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		40 273 264,45	91 452 792,90
Achats consommés		-21 632 760,13	-22 237 605,11
Services extérieurs et autres consommations		-16 480 687,20	-16 570 032,51
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-38 113 447,33	-38 807 637,62
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 159 817,12	52 645 155,28
Charges de personnel		-47 471 762,78	-35 708 407,61
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 960 589,42	-1 143 086,82
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-47 272 535,08	15 793 660,85
Autres produits opérationnels		841 714,88	502 534,02
Autres charges opérationnelles		-588 018,17	-985 721,53
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-11 910 179,75	-17 601 311,26
Reprise sur pertes de valeur et provisions			436 340,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-58 929 018,12	-1 854 497,92
Produits financiers		-855 881,00	-662 096,04
Charges financières			
IV-RESULTAT FINANCIER		-855 881,00	-662 096,04
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-59 784 899,12	-2 516 593,96
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		41 114 979,33	92 391 666,92
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		100 909 878,45	94 908 260,88
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-59 794 899,12	-2 516 593,96
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-59 794 899,12	-2 516 593,96

الملحق رقم: 4:الميزانية العامة للأصول في 2015/12/31

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2014
ACTIFS NON COURANTS				
good Wil				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	152 775 000,00		152 775 000,00	152 775 000,00
Bâtiments	66 658 660,29	48 746 099,65	17 912 560,64	21 307 030,67
Autres immobilisations corporelles	195 854 088,75	172 595 460,38	23 258 628,37	36 607 070,71
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	1 608 490,00		1 608 490,00	1 608 490,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif	17 909 301,36		17 909 301,36	14 952 498,61
TOTAL ACTIF NON COURANT	**4 805 43540,40**	**221 341 560,03**	**213 463 980,37**	**227 250 089,99**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	49 033 128,90		49 033 128,90	47 656 202,97
Créances et emplois assimilés				
Clients	9 386 385,51		9 386 385,51	8 165 238,66
Autres débiteurs	155 981 357,57		155 981 357,57	157 818 280,17
Impôts et assimilés	118 132,51		118 132,51	345 818,65
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1 825 689,36		1 825 689,36	1 336 934,59
TOTAL ACTIF COURANT	**216 344 693,85**		**216 344 693,85**	**215 322 475,04**
TOTAL GENERAL ACTIF	**651 150 234,25**	**221 341 560,03**	**429 808 674,22**	**442 572 565,03**

الملحق رقم: 5:الميزانية العامة للخصوم في 2015/12/31

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		187 225 000,00	187 225 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		1 221 551,07	1 221 551,07
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-2 516 593,96	1 911 513,34
Autres capitaux propores - Report à nouveau		9 453 114,54	13 304 267,04
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**195 383 071,65**	**203 662 331,45**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		154 662 841,21	162 729 200,44
Impôts (différés et provisionnés)		6 726 229,77	6 726 229,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		896 583,60	896 583,60
TOTAL II		**162 285 654,58**	**170 352 013,81**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		29 544 596,16	31 170 805,71
Impôts		31 395 020,87	21 086 274,36
Autres dettes		8 306 693,01	10 588 673,36
Trésorerie passif		2 893 637,95	5 712 466,34
TOTAL III		**72 139 947,99**	**68 558 219,77**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**429 808 674,22**	**442 572 565,03**

الملحق رقم: 6:جدول حسابات النتائج في 2015/12/31

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2015	2014
Ventes et produits annexes		87 556 621,10	99 829 672,70
Variation stocks produits finis et en cours		3 896 171,80	2 462 236,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**91 452 792,90**	**102 291 908,70**
Achats consommés		-22 237 605,11	-28 747 688,55
Services extérieurs et autres consommations		-16 570 032,51	-19 046 407,62
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-38 807 637,62**	**-47 794 096,17**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**52 645 155,28**	**54 497 812,53**
Charges de personnel		-35 708 407,61	-40 000 558,73
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 143 086,82	-1 485 888,93
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**15 793 660,85**	**13 011 364,87**
Autres produits opérationnels		502 534,02	7 937 277,58
Autres charges opérationnelles		-985 721,53	-1 440 360,70
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-17 601 311,26	-17 559 244,30
Reprise sur pertes de valeur et provisions		436 340,00	2 196 197,92
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-1 854 497,92**	**4 145 235,37**
Produits financiers			
Charges financières		-662 096,04	-2 223 722,03
VI-RESULTAT FINANCIER		**-662 096,04**	**-2 223 722,03**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-2 516 593,96**	**1 921 513,34**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**92 391 666,92**	**112 425 384,20**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-94 908 260,88**	**-110 513 870,86**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 516 593,96**	**1 911 513,34**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-2 516 593,96**	**1 911 513,34**

Page 40 sur 42

الملحق رقم: 7:جدول تدفقات الخزينة في 2015/12/31

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2015	2014
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		100 956 068,25	115 819 222,09
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-90 481 532,14	-118 452 135,74
Intérêts et autres frais financiers payés		-708 657,54	-470 919,53
Impôts sur les résultats payés		-10 000,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		9 755 878,57	-3 103 833,18
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		678 063,82	-1 080 637,07
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**10 433 942,39**	**-4 184 470,25**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			-2 000 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		940 000,00	5 491 600,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**940 000,00**	**3 491 600,00**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-8 066 359,23	-3 933 391,21
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**-8 066 359,23**	**-3 933 391,21**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**3 307 583,16**	**-4 626 261,46**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**-4 375 531,75**	**250 729,71**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**-1 067 948,59**	**-4 375 531,75**
Variation de la trésorerie de la période		**3 307 583,16**	**-4 626 261,46**
Rapprochement avec le résultat comptable		**5 824 177,12**	**-6 537 774,80**

Page 41 sur 42

الملحق رقم: 8:: جدول تغيرات الأموال الخاصة في 2015/12/31

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

ELLE	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
de au 31 décembre 2013	**187 225 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**1 221 551,00**
ngement méthode comptable 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
rection d'erreurs significatives 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
valuation des immobilisations 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
fits ou pertes non comptabilisés dans le pte de résultat 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
idendes payés 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mentation de capital 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
sultat net de l'exercice 2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
de au 31 décembre 2014	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
ngement méthode comptable 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
rection d'erreurs significatives 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
valuation des immobilisations 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
fits ou pertes non comptabilisés dans le pte de résultat 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
idendes payés 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mentation de capital 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
sultat net de l'exercice 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
de au 31 décembre 2015	**187 225 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**1 221 551,00**

Page 42 sur 42

الملحق رقم: 9: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015

OASIS PLATRE SPA

Zone industrielle GT BP 11
BOUNOURA - GHARDAIA

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
DE L'EXERCICE 2015

Etabli par :

Commissaire aux comptes

Page 1 sur 42

C A B I N E T H A M I D K A R A
COMMISSAIRE AUX COMPTES
51, BOUDJEMA TEMIME DRARIA A L G E R
TEL / FAX (023) 26 08 97
Agrément n° : 425/92

OASIS PLATRE SPA
Zone industrielle
GT BP 11 BOUNOURA
GHARDAIA

I
RAPPORT GENERAL
EXERCICE 2015

MONSIEUR LE PRESIDENT,
MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

En exécution de la mission que vous avez bien voulu me confier lors de votre Assemblée Générale du 19.06.2014, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur le bilan et les comptes de la Société Par Actions **OASIS PLATRE**, relatifs à l'exercice clos le 31 Décembre 2015.

1. COMPTE RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION

1.1. CONTROLES DES COMPTES ET DES ETATS FINANCIERS

Notre examen, effectué suivant les méthodes et techniques généralement utilisées en la matière, a comporté les contrôles considérés par nous comme nécessaires eu égard aux règles de diligence normale.

A l'effet de réaliser tous nos contrôles, nous avons eu communication de l'ensemble des documents demandés dont notamment :

- le rapport de gestion du Conseil d'Administration
- le bilan arrêté au 31/12/2015 avec :

  . un total net de ……:.. 429 808 674,22 DA

  . un résultat déficitaire de ……: -2 516 593,96 DA

- le compte de résultats au 31/12/2015
- le tableau des flux de trésorerie au 31/12/2015
- le tableau de variation des capitaux au 31/12/2015
- la balance générale des comptes au 31/12/2015
- l'analyse de soldes des comptes de bilan (actif et passif) au 31/12/2015
- les états de rapprochement bancaires au 31/12/2015
- Le procès-verbal de caisse au 31/12/2015
- l'inventaire des investissements au 31/12/2015
- l'inventaire des stocks au 31/12/2015
- l'ensemble des pièces justificatives que nous avons jugé utile d'examiner.

Il faut signaler que l'annexe aux états financiers qui est définie par l'arrêté du 26.07.2008 du Ministère des Finances ne nous a pas été fournie.

Au terme des différents contrôles et vérifications effectués sur place et sur pièces, nous avons pu observer que le bilan et le compte de résultats qui vous sont présentés ont été établis conformément aux dispositions du plan comptable SCF et des règles régissant la tenue de la comptabilité commerciale.

Toutefois, nous avons dû formuler, pour ces comptes, un certain nombre d'observations que nous avons reproduites dans la partie **VII. RAPPORT SPECIAL RELATIF A L'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE au 31/12/2015** et la partie **IIX.OBSERVATIONS ET RECOMMANDATIONS SUR LES COMPTES DE L'EXERCICE 2015.**

1.2. CONTROLES DES INFORMATIONS CONTENUES DANS LE RAPPORT DE GESTION

Nous vous signalons que les données d'ordre comptable et financier contenues dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration dont nous avons pris connaissance, ne nécessitent de notre part aucune observation.

2. - CERTIFICATION

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession et sous réserve des observations formulées dans les parties **VII** et **IIX** du présent rapport, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés et dont copies du bilan, du compte de résultats, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres sont jointes au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice **2015**, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de ce dit exercice.

Fait à Alger, le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

II

RAPPORT SPECIAL RELATIF AUX CONVENTIONS CONCERNANT L'EXERCICE 2015

MONSIEUR LE PRESIDENT,

MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

L'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 Avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 Septembre 1975 portant code de commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un des administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit à peine de nullité, être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'Administration après rapport du commissaire aux comptes. Il en est de même pour des conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs est associé, administrateur ou directeur.

En application de ces dispositions et du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, je vous informe que je n'ai pas eu connaissance de conventions visées au dit article.

Le Président Directeur Général ne m'a signalé pour sa part, aucune convention qui rentre dans ce cadre

Fait à Alger, le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

III

RAPPORT SPECIAL RELATIF AUX CINQ MEILLEURS SALAIRES VERSES EN 2015

MONSIEUR LE PRESIDENT,

MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

Conformément aux articles **680 alinéa 3 et 819 alinéa d** du Décret législatif n° 93-08 du 25 Avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 Septembre 1975 portant code de commerce et du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous établissons ci-dessous les salaires globaux nets des cinq (05) personnels les mieux rémunérés dans la Société :

NOM PRENOM	FONCTION	NBR DE MOIS	SALAIRE BRUT	SALAIRE NET
B . A	Président Directeur Général	12	1 580 697,85	1 202 230,16
K . J	Responsable DPT expl. Prod	12	1 217 180,00	954 857,00
A . E	Responsable DPT ADM. Gén	12	1 106 280,00	876 150,00
B . Y	Responsable DPT Carrière	12	1 095 927,08	858 935,60
C . B	Chef de sce électro-mécan.	12	645 480,00	531 206,50
TOTAL			**5 645 564,93**	**4 423 379,26**

Effectif : 50

Fait à Alger, le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Page 7 sur 42

IV
RAPPORT SPECIAL SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL

MONSIEUR LE PRESIDENT,

MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

En application de l'article 25 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, nous vous informons que la société n'a octroyé aucun avantage particulier à son personnel durant l'exercice 2015.

Fait à Alger, le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

V
RAPPORT SPECIAL RELATIF AUX RESULTATS DES CINQ DERNIERS EXERCICES

MONSIEUR LE PRESIDENT,

MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

Conformément à l'article 678 alinéa 6 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous établissons ci-dessous le tableau des résultats des 5 derniers exercices réalisés par la société :

Exercice	Résultat		Nombre Actions	Résultat par action
2010	Bénéfice	882 000,00	10 000	88,20
2011	Bénéfice	2 313 000,00	10 000	231,30
2012	Bénéfice	1 410 000,00	10 000	141,00
2013	Bénéfice	4 302 000,00	10 000	430,20
2014	Bénéfice	1 911 513,34	10 000	191,15

Fait à Alger, le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

VI
RAPPORT SPECIAL RELATIF A L'ACTIF NET DE LA SOCIETE AU 31/12/2015

MONSIEUR LE PRESIDENT,

MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

En application de l'article 25 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée et du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, nous présentons, ci-après, la situation nette de la société qui demeure positive pour cet exercice.

ACTIF NET AU 31.12.2015

Désignation des comptes	2015	2014
Capital émis	187 225 000,00	187 225 000,00
Primes et réserves	1 221 551,07	1 221 551,07
Résultat net	-2 516 593,96	1 911 513,34
Autres Capitaux propres-report à nouveau	9 453 114,54	13 304 267,04
Situation Nette	**195 383 071,65**	**203 662 331,45**

	Evolution négative
Montant	-8 279 259,66
%	4,06

Fait à Alger, le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

VII
RAPPORT SPECIAL RELATIF A L'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE AU SEIN DE LA SOCIETE AU 31/12/2015

MONSIEUR LE PRESIDENT,

MADAME, MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE,

En application de l'article 25 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et du décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, nous présentons l'évaluation du contrôle interne existant au sein de la société et ce, pour cet exercice 2015.

Les résultats de nos travaux d'évaluation du contrôle interne sont établis dans l'annexe ci-après.

Fait à Alger le : 17 MAI 2016

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

ANNEXE AU RAPPORT VII
RELATIF A L'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

1. VERIFICATION DE LA TENUE DES LIVRES LEGAUX

Désignation du registre	Situation
livre journal côté et paraphé par le tribunal de Ghardaia le 21.01.2007.	Le livre journal est arrêté à décembre 2014.
Livre d'inventaire côté et paraphé par le tribunal le tribunal de Ghardaia 04.11.2007	Dernier enregistrement états financiers 2014.
Registre de paye côté et paraphé par le tribunal de Ghardaia le 09.10.2012.	Arrêté à décembre 2016.
Livre du congé annuel côté et paraphé par l'inspection du travail de Blida le 08.07.1997.	Dernier enregistrement le 04.05.2016.
Registre d'hygiène et sécurité et de la médecine du travail côté et paraphé par l'inspection du travail de Blida le 08.07.1997.	Dernier enregistrement le 23.02.2016.
Registre de mise en demeure ; côté et paraphé par l'inspection du travail de Ghardaia le 25.09.1982	Dernier mise en demeure le 19.05.2009
Livre du personnel côté et paraphé par l'inspection du travail de de Blida le 08.07.1997.	Dernier enregistrement le 04 01.2016.
Registre des travailleurs étrangers côté et paraphé par l'inspection du travail de Ghardaia le 06.02.2008.	néant
Le registre des vérifications techniques des installations et équipements industriels. de Blida le 08.07.1997.	Un seul enregistrement de l'inspection du travail le 03.06.2007
Registre des accidents du travail côté et paraphé par l'inspection du travail de Blida le 08.07.1997.	Dernier accident de travail enregistré le 23.03.2013

Les registres de consignation des procès verbaux des réunions des Assemblées Générales et des Conseils d'Administration doivent être ouverts, côtés et paraphés par le Président Directeur Général.

2. FONCTIONNEMENT DES ORGANES DE GESTION

2.1. ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE (AGO)

L'assemblée générale s'est réunie en date du 30.04.2015 pour l'examen des comptes sociaux de l'exercice 2014.

L'ensemble des résolutions ont été exécutées.

2.2. REUNIONS DU CONSEIL D'ADMINISTRATION - EXERCICE 2015 –

DATE	ORDRE DU JOUR
19.02.2015	1. Examen de l'activité du 4ème trimestre 2014, 2. Divers.
08.04.2015	1. Examen de l'activité du 1er trimestre 2015, 2. Divers.
09.04.2015	1. Examen de l'inventaire physique au 31.12.2014, 2. Présentation des comptes sociaux de l'exercice 2014, 3. adoption du rapport de gestion du Conseil d'Administration pour l'exercice .2014, 4. Convocation de l'Assemblée Générale, 5. Divers.
30.07.2015	1. Examen de l'activité du 2ème trimestre 2015, 2. Divers.
07.11.2015	1. Examen de l'activité du 3ème trimestre 2015, 2. Divers.
28.12.2015	1. Examen du budget prévisionnel 2016, 2. Questions diverses.

L'on peut donc constater que le Conseil d'Administration a tenu six (06) séances.

2.3. SITUATION DES JETONS DE PRESENCE

ADMINISTRATEUR	NOMBRE DE PRESENCE	MONTANT BRUT	IRG	MONTANT NET
B . A	06	90 000,00	9 000,00	81 000,00
K . J	06	90 000,00	9 000,00	81 000,00
A . G	06	90 000,00	9 000,00	81 000,00
C . B	06	90 000,00	9 000,00	81 000,00
G . A	03	45 000,00	4 500,00	40 500,00
B . D	05	75 000,00	7 500,00	67 500,00
M . M	06	90 000,00	9 000,00	81 000,00
H . I	06	90 000,00	9 000,00	81 000,00
TOTAL		**840 000,00**	**84 000,00**	**756 000,00**