جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبان: بايةبودبوس–حوتية عبدالسلام

بعنوان:

أثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي

دراسة حالة –شركة الكهرباء والطاقة المتجددة بغرداية2016

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:7 رمضان 1439هـ/2018/5/23م

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د–رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ –جامعة غرادية	رئيسا
أ–بن يحي علي بن صالح	أستاذ مساعد أ–جامعة غرادية	مناقشا
د–اولآد حيمود عبد الطيف	أستاذ محاضر ب–جامعة غرادية	مشرفا
أ–بن مولاي زينب	أستاذة مساعدة أ–جامعة غرادية	مناقشا

السنة الجامعية2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

{ لا يُكلِّفُ اللهُ نَفساً إلا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لا تُؤَاخِذْنَآ إِن نَّسِينَآ أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلا تَحْمِلْ
عَلَيْنَآ إِصْراً كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِن قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلا تُحَمِّلْنَا مَا
لا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَآ أَنتَ مَوْلانَا
فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة:علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبان: **بايةبودبوس–حوتية عبدالسلام**

بعنوان:

أثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي

دراسة حالة –شركة الكهرباء والطاقة المتجددة **بغرداية 2016**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 7 رمضان 1439هـ/2018/5/23م

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د.روني بوحفص	أستاذ محاضر أ–جامعة غرداية	رئيسا
أ. **بن يحي علي بن صالح**	أستاذ مساعد أ–جامعة غرادية	مناقشا
د .اولآد حيمود عبد الطيف	أستاذ محاضر ب–جامعة غرادية	مشرفا
أ. بن مولاي زينب	أستاذة مساعدة أ–جامعة غرادية	مناقشا

السنة الجامعية17 2018/20

ا لإ هـد ا ء

الحمد لله على نعمه الواسعة، وعلى توفيقه لنا في انجاز هذا العمل المتواضع, والصلاة والسلام على خير معلم للبشرية سيدنا محمد بن عبد الله.

أهدي هذا العمل المتواضع الذي هو ثمرة جهدي:

إلـى منبع الحنان وأغلى جوهرة في الوجود ورمز العطاء، إلى نور طريقي ومنبع طموحي "أمي الحبيبة"حفظها الله

إلـــى من كان حبه واهتمامه قوام عزيمتي ، إلى ضياء حياتي "أبي الغالي" حفظه الله

إلـــى النجوم التي تزين لي حياتي و افتخر واعتز بهم كل من إخوتي وأخواتي والى جميع خالاتي وأخوالي وأبنائهم وعماتي وأعمامي وأبنائهم ولا أنسى "جداتي وجدي الغالي".إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد.

إلى من أختارهم قلبي وأحبهم بصدق رفاق الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة،زملائي وأصدقائي الأعزاء "

إلى كل من لم يسعدني الحظ في ذكر أسمائهم إلى كل من ساعدني ولو بكلمة واحدة والحمد لله الذي

بنعمته تتم الصالحات

بايـــــة

PTyTb™
www.limonova.com

شكر و عرفان

الحمد الله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه

الحمد الله على قدر عدد خلقه ورضا نفسه وزينة عرشه ومداد كلماته

الحمد الله على كل النعم التي أنعم علينا ومنها نعمة التوفيق في إتمام هذا العمل المتواضع أما بعد:

بعد شكر المولى عز وجل والثناء على نعمة كلها، أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير الكبير والعرفان الجميل

إلى الأستاذ المشرف "اولاد حيمودة عبد اللطيف" " الذي وجهني حيث الخطأ وشجعني عند الصواب ولم يبخل عليا بتوجيهاته القيمة ليس كمشرف فقط وانما كأستاذ، كذلك ولا يفوتني أن اتقدم بالشكر الجزيل، فلهم مني كل الشكر والعرفان، إلى كل أساتذة الاطوار السابقة وكذلك أساتذة الطور الجامعي.

كما لا أنسى كل عمال المكتبة بالجامعة وكذلك كل طلبة الكلية بفروعها واتمنى لهم النجاح والتوفيق ان شاء الله.

وأشكر كل من ساعدني من قريب وبعيد

ولو بكلمة طيبة لإنجاز هذا العمل المتواضع

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة معايير تقارير محافظ الحسابات وتأثيرها على التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية،فالاعتماد على التدقيق الخارجي يتطلب توفر مجموع من معايير المتعارف عليها والمقبولة عموما،وهذا من شأنه أن يعزز ثقة القوائم المالية ويجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة،كما وأن معايير تقارير التدقيق الخارجي إن هي أعدت من شخص مهني مؤهل ستكون أكثر موثوقية.

حيث أصدرت وزارة المالية مؤخرا معايير تتعلق بالتدقيق الخارجي ،حيث أصدرت خمسة عشر(15)معيار تتعلق بتقارير محافظ الحسابات،تهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها،إن إعداد محافظ الحسابات لتقاريره وفقا لهذه المعايير يساهم ويؤثر في تحسين التدقيق الخارجي نظرا للجوانب المختلفة التي تتناولها هذه معايير والتي تهم الإدارة،والمساهمين،والمستثمرين ،وحتى الأطراف الخارجية.

في هذه الدراسة حاولنا التطرق إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي والإطار القانوني والتنظيمي للمحافظ الحسابات ،تم تناولنا التقارير و معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر،وفي نهاية الفصل الأول تم لاعتمد على بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع ،ثم الدراسة الميدانية في الفصل الثاني كمحاولة منا لمعرفة أثر التقييد بمعايير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي ،معتمدين في ذلك على منهج دراسة الحالة حيث اعتمدنا على دراسة التقارير العام والخاصة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة بغرداية، محاولين الالتزام بمعايير تقارير محافظ الحسابات وإتباع الخطوات الضرورية لمطلوبة في مثل هذه المهمة؛

في الأخير توصلنا إلى نتائج أهمها ضرورة التقييد محافظ الحسابات بمعايير التقارير أثناء أداء مهمة، من أجل الحصول على تقارير ذات جودة ومصداقية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق،التدقيق الخارجي ،معايير تقارير محافظ الحسابات،محافظ الحسابات.

Résumé :

Cetteétude vise à connaître les critères des rapports de l'auditeur et leur impact surl'auditexterne, Le ministère des Finances a publiérécemment les normesd'auditexterne, elle a établi 15 normes relatives aux rapports du l'auditeur, qui visent à définir les principes et à déterminer les modalitésd'application relatives à la structure et au contenu des rapports. L'application de l'auditeur a cesnormesjoue un rôleimportant dansl'amélioration de l'auditexternepuisquecesnormesontpris en considérationplusieursfacteurs a ce qui concernel'administration, les actionnaires, les investisseurs et même les parties externes.

Danscetteétude, nous avonstenté de définir le concept de l'auditexterne et le cadre législativeetréglementaire de l'auditeur, puis nous avonsdiscuté des rapports et des critères des rapports del'auditeur enAlgérie. A la fin du premier chapitre on a basésur des étudesprécédentes relatives aumêmesujetpuisuneétudesur le terrain dans le deuxièmechapitre pour voirl'impact de respect des normes de l'auditeursurl'auditexterne, en se fondant sur la méthode « d'étude de cas », où nous avonsbasésuruneétude des rapports publics et privés de SKTM GHARDAIA.

Finalement, nous sommesarrivés à la conclusion quel'auditeurdoit se conformer aux normes des rapports afind'obtenir des rapports de qualitéet de crédibilité.

Mots-clés: Audit, Audit externe, Critères pour les rapports du Gouverneur, Gouverneur des comptes.

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	
قائمة المحتويات	IX
مقدمة.....	أ
الفصـــــل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي	
المبحث الأول : الإطار النظري للأثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي.....	7
المطلب الأول :مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي.....	7
المطلب الثاني :معايير تقارير محافظ الحسابات.....	25
المطلب الثالث : العلاقة بين تقارير محافظ الحسابات والتدقيق الخارجي.....	36
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية(الدراسة السابقة).....	38
المطلب الأول : الدراسات بالغة العربية.....	38
المطلب الثاني : الدراسات بالغة الأجنبية.....	43
الفصـــــل الثـاني: إعداد تقارير التدقيق الخارجي لسنة 2016 للشركة محل الدراسة،وفق ما تقتضيه المعايير	
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....	51
المطلب الأول :وصف لطريقة العمل و الوسائل مستخدمة.....	51
المطلب الثاني :عرض مختلف مراحل التدقيق في الشركة محل دراسة.....	61
المبحث الثاني:نماذج لتقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير.....	64
المطلب الأول:الوثائق الضرورية الانجاز المهمة.....	64
المطلب الثاني : إعداد التقارير الضرورية وفقا المتطلبات المعايير.....	65
المطلب الثالث : أثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي.....	83
الخاتمة.....	86

قائمة المراجع والمصادر.....	90
فهرس المحتويات.....	95

قائمـــة الجداول

رقم واسم الجدول	الصفحة
الجدول رقم1:المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة	76
الجدول رقم2:الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	77
الجدول رقم 3:تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة (2013-2016)	78
الجدول رقم4: المؤشرات المالية لسنة 2015-2016	81

قائمة الأشكال

رقم واسم الشكل	الصفحة
الشكل رقم 1:مهمة محافظ الحسابات	19
الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة	53
الشكل رقم 3:الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبيةوالمالية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة	58
الشكل رقم 4:منحنى يوضح تطور النتيجة الصافية للفترة (2013-2016)	78

قائـــــمة الملاحـــق

رقم واسم الملحق	الصفحة
الملحق رقم: 2: جدول تغيرات الأموال الخاصة في 2016/12/31	97
الملحق رقم: 3: جدول تدفقات الخزينة للفترة 2016	98
الملحق رقم: 4: جدول تدفقات الخزينة للفترة 2015	99
الملحق رقم: 5: الميزانية العامة للأصول لسنة 2016	100
الملحق رقم: 6: الميزانية العامة للأصول لسنة 2015	101
الملحق رقم: 7: :الميزانية العامة للخصوم لسنة 2016	102
الملحق رقم8:الميزانية العامة للخصوم لسنة 2015	103
الملحق رقم9: جدول حسابات النتائج لسنة 2016	104
الملحق رقم 10:جدول حسابات النتائج لسنة2015	105
الملحق رقم11: واجهة النظام المحاسبي HISSABللشركة الكهرباء والطاقات المتجددة.	106

قائـــمة الاختصارات والرموز

الاختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
NAA	NormesAlgérienneD'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
SCF	LeSystèmecomptable financier	النظام المحاسبي المالي
SPA	Sociétésparactions	شركة المساهمة
SARL	SociétésàResponsabilitéLimitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
ISA	InternationalStandardsonAuditing	المعايير الدولية للتدقيق
IFAC	InternationalFédérationofAccountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
CNC	ConseilNationaldelaComptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة

مقدمـــة

توطئة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل الملكية فيها على التسيير ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لاصحاب المؤسسات الحفاظ على اموالهم المستثمرة والاستغلال الامثل لمواردهم والحد من الاخطاء المحاسبية والتلاعبات وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق الذي أبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المطبق وكذا مدى كفاءة القائمين عليه،ذلك من خلال تزايد مستخدمو القوائم المالية ليس هدفا في حد ذاته ولكن وسيلة لتوفير المعلومات لكافة المستخدمين .

سعت الجزائر كغيرها من الدول 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 تمسَ هذه المعايير عدة جوانب للمؤسسة وتهدف إلى تحسين جودة التقارير، كون هذه الأخيرة تعدَ بمثابة الضمان والركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية بالنسبة للملاك و المساهمين، 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:

- ما مدى تأثير تقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي في المؤسسة محل الدراسة؟

وعلى هذا يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

-ما لمقصود بالتدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات؟

-ما هي معايير تقارير محافظي الحسابات ؟

-هل تجسدت معايير تقارير محافظ الحسابات في التقارير العامة والخاصة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة غردايةSKTM؟

-كيف يؤثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي لدى الشركة SKTM؟

ب) الفرضيات:

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

-يتمثل التدقيق الخارجي في التدقيق المؤسسة حيث يتولى القيام به محافظ الحسابات باعتباره الشخص المؤهل الذي يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية .

-تتمثل معايير تقارير محافظ الحسابات في مجموعة من النصوص التنظيمية التي تضبط شكل التقارير ومضمونها التي يعدها محافظ الحسابات ويعد تطبيق هذه المعايير من الأمور الضرورية لضمان أثرها على التدقيق الخارجي ؛

-تتجسد معايير تقارير محافظ الحسابات في مضمون التقارير وذلك من خلال النماذج التي ستوضع في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة؛

-اعتماد معايير تقارير محافظ الحسابات لدى شركة الكهرباء والطاقات المتجددة ساهم في تأثير على التدقيق الخارجي من خلال مختلف الجوانب التي تطرق إليها التقرير والمعلومات الوردة فيه؛

ت) أهداف الدراسة:

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

-التعرف أكثر على معايير التقارير المتعلقة بمجال عمل محافظ الحسابات

-محاولة تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية للتدقيق والمدقق

-محاولة إعداد تقارير نموذجية للتدقيق الخارجي في المؤسسة محل الدارسة في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات وبالتالي تحقيق جودة أفضل التقارير.

ث) أهمية الدراسة:

للإلمام بموضوع البحث والإشكالية المطروحة يمكن تقديم أهمية الدراسة كما يلي : ترجع هذه الدراسة إلى طبيعة الاهداف المتوخاة من معايير التدقيق الخارجي والى التأثيرات المختلفة لها على الاطراف المستخدمة لاراء المحافظ الحسابات خاصة بعد اصدر معايير جديدة في الجزائر،تتعلق بتقارير محافظ الحسابات التي تعتبر الركيزة الاساسية لضمان مصداقية معلومات المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية ،كما تكمن أهمية البحث في إضافة علمية جديدة تتمثل في دراسة نظرية حول التدقيق الخارجي ولمعايير تقارير محافظ الحسابات،إضافة إلى محاولة إعداد ودراسة لتقارير التدقيق الخارجي في ظل احترام المعايير المذكورة ،حيث يهدف هذا النموذج إلى مساهمة في رفع مستوى التدقيق الخارجي في المؤسسة محل الدراسة.

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 مع الجانب العملي المهني؛
- الاطلاع على التشريعات والقوانين الحديثة لتقارير محافظي الحسابات .

- **الأسباب الموضوعية :**

- علاقة الموضوع بالتخصص؛
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي، يستفيد منه الأكاديميين والمهنيين 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 تمتد من 2016/01/01إلى 2016/12/31،حيث تمت دراسة التقارير للسنة المالية 20116 المعنية بتطبيق المعايير

– **الحدود المكانية** : ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة الحالة في الشركة الكهرباء والطاقات المتجددة بغرداية، حيث قمنا بتدقيق قوائمها المالية وإعداد ودراسة التقارير 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 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 ملاحظة الوثائق والسجلات المحاسبية، كما اعتمدنا على برامج Excel2010و Word2010.

د) صعوبات البحث :

- من ابرز الصعوبات التي واجهناها هي صعوبة الحصول على التقارير وبعض الوثائق؛

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 .

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.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لأثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق لخارجي

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 من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.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 لأثر تقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة للموضوع .

المبحث الأول: الإطار النظري لأثر التقييد بمعايير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة ،وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها .ولقد نال التدقيق اهتمام واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها ،وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط،بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.ومن هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا المبحث إلى:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات ،حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين :نتطرق في الأول إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي ،أما الثاني فقد خصص لدراسة المعايير الجزائرية المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات.

المطلب الأول:عموميات حول التدقيق الخارجي

تناول العديد من الباحثين موضوع التدقيق الخارجي ،حيث لكل باحث وجهة نظر حول التدقيق الخارجي ،من هذا المنطلق سنتناول في هذا المطلب مدخلا مفاهيمي للتدقيق الخارجي ،محافظ الحسابات ،تم نعرض مفهوم التقارير.

الفرع الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي

أولا:تعريف التدقيق الخارجي

اشتق مصطلح التدقيق Audit من الكلمة اللاتينية Audir والذي يعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع، ويطلق أيضا مصطلح المراجعة على التدقيق .[1]

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

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]– هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،دار وائل للنشر،الأردن،الطبعة 3،2006،ص17.

[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 BonnaultetGermond"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]

وعُرف كذلك بأنه :مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية ،وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة ،وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية ،لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة".[4]

يمكن وضع تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف للتدقيق كالتالي :

التدقيق هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل والذي يتمتع بكفاءة كافية للقيام بهذا الفحص ،وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول سلامة وشرعية الحسابات .حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها ،وفي حالة غياب القواعد والقوانين فإنه يشرط احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،

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

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

[2] BernardGERMOND, AuditFinancier – Guidepourl'auditdel'informationfinancièredesentreprises ,1ereédition, Dunod, Paris, 1991, P28.

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

[4] – عبد الكريم علي الرمحي ،تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ،دائرة المكتبة الوطنية ،الادرن، الطبعة 1،2002،ص1.

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.[1]

ثانيا:أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

إن التدقيق رافق نشوء الحضارة الإنسانية وتطورها،وكذلك بالنسبة لأهدافه وأهميته،وفيما يلي سنتعرض إلى أهداف وأهمية التدقيق الخارجي.[2]

1) أهداف التدقيق الخارجي:

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلى:

-التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ،والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛

-تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك ؛

-اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛

-مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

-تقديم التقارير المختلفة وملا الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق؛

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، " المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص11.

[2]- نواف محمد عباس الرماحي،مراجعة المعاملات المالية ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،الأردن،2009،ص 20-21.

-مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها ،ومدى تحقيق الأهداف ،وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

-تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛

-تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة ؛

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛

-إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائما للتأكد من تحققها عند قيامه بعمليه في المؤسسة .تتمثل هذه الأهداف في:[1]

-**الوجود:**يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة)أما بالنسبة للعناصر الأخرى (غير الملموس)مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة ،وهذا بغرض التحقق من أنها ليست وهمية.

-**الملكية:**يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول ،وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول ،إلا أن المدقق يجب إن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا،ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية .فعلى سبيل المثال تمثل عقود الإيجاز وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلية.

أما فيما يتعلق بالتزامات فإنه يجب على المدقق أن يتحقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر ،فعلى سبيل المثال يتحقق المدقق من أن حسابات الدائنين حقيقيين ،من خلال ما يُعرف بالمصادقات.

-**استقلال الفترة المالية :**

[1]- وليم توماس،أمرسونهنكي،ترجمة أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد،المراجعة بين النظرية والتطبيق،دار المريخ،مصر،الكتاب الاول،2003،ص309-312.

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية،وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ،وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

-**القويم (التقييم)**:يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم،وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندة كالعقود وفواتير البيع والشراء...الخ.

-**الشمولية**:يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة،تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة ،وكذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات.

-**الإفصاح**:يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2-**أهمية التدقيق الخارجي**:تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لاغاية،ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها المختلف الجهات التي تستخدم القوائم المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها .تتمثل هذه الجهات في:[1]

***إدارة المؤسسة**:تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية.فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق،وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة .

الملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها المعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن،ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

أ- أهمية التدقيق للدائنين والموردين: الدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية،ويقومون بتحليلها المعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ،دار المستقبل للنشر والتوزيع،عمان،الاردن،الطبعة الاول ،2009ص12-13.

الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه ،وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة.

ب–أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل القصير الأجل للمؤسسات المقابلة احتياجاتها وتوسعاتها ،لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدارسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض)،وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة تقييم الخطر.

***الهيئات الحكومية :**

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الاغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة ،أو فرض الضرائب ،وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة ، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقدم إعانات مالية لبعض المؤسسات.

رجال الاقتصاد:ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية ،وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.

نقابات العمال:تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال.

أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها ،فالموارد النادرة تجتذبها المؤسسات القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة ،والتي تطهرها البيانات المحاسبية في طياتها إسرافا وسوء الكفاءة ،التي تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة.

أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي:يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها أهميتها للفئات السابقة الذكر،فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة ،وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة .ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون الدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة مايتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.والمدقق يعتبر خير عون للدولة المتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة،والوصول

إلى أقصى مستوى للكفاية الإنتاجية،من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية ،الطبيعة،الاقتصادية،المالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصادية القومي وتحقيق الرفاهية للموطنين.[1]

ثالثا:أنواع التدقيق الخارجي:[2]

- **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 .

رابعا:حدود التدقيق الخارجي:

لا يعتبر القيام بوظيفة التدقيق ضمان بأن القوائم المالية دقيقة أو خالية من التحريفات وذلك لعدة أسباب:[3]

- يتم التوصل إلى كثير من استنتاجات التدقيق على أساس فحص عينة من الأدلة المؤيدة للقيم النقدية،ويمكن لهذه العينات أن تصمم علميا لتقديم درجة كبيرة من الثقة،ورغم ذلك فإن الاستنتاجات المشتقة من فحص عينة من الأدلة المتاحة معرضة بالضرورة لظروف عدم التأكد.
- بعض الأدلة المؤيدة للقيم النقدية الظاهرة في القوائم المالية يلزم بالضرورة تجميعها عن طريق الاستفسار من الإدارة سوء شفهيا أو كتابيا مثل :التقديرات المتعلقة بإمكانية تحصيل حسابات المدينين،وعلى الرغم من أن المراجع يكن أن يحصل على أدلة تؤيد أو تنفي تأكيدات الإدارة في هذا الصدد إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضرورة اعتماد بدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي، نفس المرجع السابق ،ص13

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

[3] – عوض لبيب فتح الله الديب،شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية ،الدار التعليم الجامعي،الإسكندرية، 2013، ص32-33.

من معلومات ،فإذا كانت الإدارة تنقصها الأمانة فقد يتوصل المراجع إلى استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية.

- مظاهر وأوجه ضعف العنصر البشري مثل الإرهاق من كثرة العمل وعدم الاهتمام والنسيان وغيرها،قد تدفع المراجع لإغفال أو التغاضي عن الأدلة الملائمة،أو فحص النوع الخطاء من الأدلة أو اشتقاق استنتاجات غير سليمة من الأدلة التي تم فحصها.

خامسا:دور التدقيق الخارجي:

- يلخص بيان مفاهيم المحاسبة (1)–الصادر عن هيئة معايير المحاسبية المالية:[1]
- الغرض الاجتماعي للتدقيق بواسطة مراجع مستقل تهدف إلى أن فاعلية الأفراد والمشروعات،والأسواق،والمحكمة في تخصيص الموارد النادرة على الاستعمالات البديلة تزيد إذا كان متخذو القرارات الاقتصادية لديهم معلومات تعكس قدرة وأداء المشروعات التجارية لمعاونتهم في تقييم البدائل المختلفة،والعائد المتوقع،والتكاليف،والمخاطر.
- المراجع الخارجي المستقل يقوم عادة بفحص القوائم المالية بجانب المعلومات الأخرى.
- جميع الفئات التي تمد المراجع بالمعلومات أو تستخدمها تنظر إلى رأي المراجع في معظم الأحيان بأنه يزيد من الثقة في المعلومات أو درجة في الاعتماد عليها .
- فمساهمة المراجع الخارجي هو إضفاء الثقة على القوائم المالية .
- إن القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مراجع خارجي هي الوسيلة المقبولة في الوقت الحاضر والتي تقدم بها الشركات المساهمة تقاريرها إلى المساهمين والبنوك والدائنين والحكومات.

سادسا:خصائص التدقيق الخارجي:[2]

–عملية التدقيق هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛

–ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية؛

–تبرير النتائج التي يتوصل إليها المرجع بمجموعة من الأدلة والقرائن؛

–ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المرجع مع المعايير الموضوعة،وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها؛

–إيصال نتائج الفحص والدارسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

---

[1]– حامد محمود منصور وأخرون ،أساسيات المراجعة ،مطبعة مركز جامعة القاهرة ،1999،ص10.

[2]– حكيمة مناعي ،تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق لمعايير لمحاسبية الدولة في الجزائر،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج الخضر –باتنة ،السنة الدراسية 2008–2009،ص12

الفرع ثانيا: أساسيات حول محافظ الحسابات

سنحاول تبيان أهم الجوانب الأساسية لمحافظ الحسابات

أولا: 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.
- 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[2]

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[3].

---

[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 03-11.

[2]- 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، بتاريخ30 أفريل2014، ص10-19.

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

- 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[1].
- 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[2].
- وقد قامت وزارة المالية مؤخرا بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) على ثلاث دفعات وهي [3]:
- القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- القرار رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- القرار رقم 23 المؤرخ في15 مارس 2017المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ثانيا: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"[4].

تعرف 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"[5]

---

[1]- 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.

[2]- 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.

[3]- www.cnc.dz(Décisionn°23du15mars2017, ,décisionn°150du11octobre,Décisionn°002du04février2016deMonsieurleMinistredesFinances, portantNormesAlgériennesd'Audit) . (consultéle22/2/2018

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

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

ويعرف كذلك على انه:كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤولية الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة،على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد[1]

ونستطيع تعريفه أيضا بأنه" ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني محجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة لمساهمين وفي أحين أخرى من طرف متعاملين خارجين ،كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها ،والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية[2]

ثالثا: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 كتابيا، و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية[3]، 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، 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. [4]

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[5].و عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون[6].

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

[1] DJEBARRA Abbelmeadjid .pratique de laudit comptable et financler en algérie dans le cadre des nouvellesorientations.Ecolesupérieure de commerce .Alger.2001.p .88.

[2] -بالخير بوهايشة ،دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ،جامعة ورقلة ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية،2014،ص20

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، المادة26، ص07.

[4] نفس المرجع السابق، المادة27.

[5] – نفس المرجع السابق، المادة28، ص08.

[6] – نفس المرجع السابق، المادة29.

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[1].

رابعا: شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات:

حسب المادة 8من القانون 01/10يجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات :[2]

1-أن يكون جزائري الجنسية .

2-أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو الشهادة معترفا بمعادلتها .

3-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

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

5-أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

6-أن يؤدي اليمن المنصوص عليها في المادة 6من القانون10/**01أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وأن اكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ،والله على ما أقول شهيد.**

فيشترط كذلك في شركات محافظة الحسابات والتي تتضمنها كل المواد 52،51،50،48،46كما يلي:

أ-يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكوا شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الإشكال الأخرى المحدودة أو شركات،لممارسة مهنتهم،شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية .

ب-تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات المذكورة سابقا،لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي(3/2)الشركاء على الأقل،ويمتلكون غلى الأقل ثلثي (3/2)رأس المال-تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة شركات محافظة الحسابات.

[1]- 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.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،المتضمنة القانون 01/10المؤرخة في 11يوليو 2010،مرجع سابق ،ص5.

ج-يشترط في الثلث (3/1)الشريك الغير المعتمد وغير المسجل في الجدول،أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

د-للحصول على الاعتماد،يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات،زيادة على ذلك أن تتوفر فيه الشروط الآتية:[1]

-أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

-أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.

-أن يرتبط انخرط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النضر عن أي حكم مخلف.

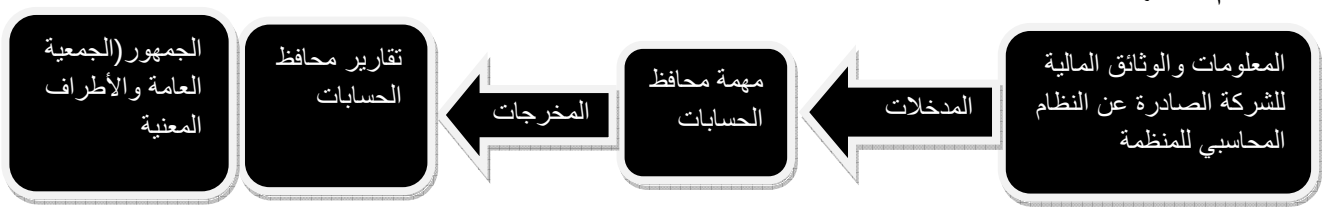
-أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

-أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات يمكن للغرفة الوطنية الترخيص بأخذ مساهمة.

هـ-عندما يختار محافظي الحسابات شكل الشركة المدنية،فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء ألمصف الوطني والغرفة الوطنية أو المنضمات الوطنية.

إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية ،شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود(4/1)الشركاء،شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.

الشكلرقم1: مهمة محافظ الحسابات



المصدر : عمر أقاسم، أحمد العبادي، "**واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدولية 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.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،المتضمنة القانون 01/10المؤرخة في 11يوليو 2010،مرجع سابق،ص9.

خامسا: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.

سادسا:حقوق وواجبات محافظ الحسابات

قدم المشرع الجزائري مجموعة من المواد التي تبين حقوق وواجبات محافظ الحسابات لمزولة المهنة:

1-حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق المذكورة في القانون 10-01وهي:[2]

-يمكن المحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة،ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية،العدد 42،مرجع سابق ذكره،المادة 59،ص10

[2]- قانون 01/10،يتضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد42،المؤرخة في2010/1/11،ص8.

-يمكن المحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة،الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها،ويقدم القائمون بالإدارة في المؤسسة كل سنة (06)أشهر على الأقل،لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا،يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

-يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته،هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري،

-يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

-يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره،ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ،ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03)أشهر ويقدم تقريرا عن المرقبات والاثباتات الحاصلة.

2-وجبات محافظ الحسابات:

كما يتمتع بحقوق فعلية واجبات والتزامات يجب أن يتقيد بها وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

-**السر المهني**:إن طبيعة مهمته محافظ الحسابات تسمح له قانونا بالحصول على المعلومات مهمته سرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني،كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين المؤسسة تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني،وهو ما أكدته المادة (18) من القانون 91-08 والمادة(6)من القانون 1996وتحث العقوبات المنصوص عليها في المادة (301)من قانون العقوبات،[1]كما نصت عليها المادة (71)من القانون 10-01يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليهم في المادتين (301)و(302)من قانون العقوبات"،إلا في الحالات التي ينص عليها القانون 10-01في المادة(72).[2]

-**عدم التدخل في التسيير**:إن عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية مذكورة في عدة مواد التي أشار إليها المشرع الجزائري.

[1]- أمال بن يخلف،المراجعة الخارجية في الجزائر،شهادة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة الجزائر،2010،ص115.

[2]- قانون 01/10،المتضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،مرجع سبق ذكره، ص 11.

-حيث جاء في قانون 88-10المؤرخ في 1988/12/12المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58)؛

-كما جاء في قانون 91-08المؤرخ في 1991/04/27المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28)؛

-كما نصت عليه المادة (23)من قانون 10-01تخص هذه المهام المكلف بها فحص قيم ووثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.[1]

والهدف الأساسي من هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:[2]

-تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية؛

-الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

-**المسؤولية الشخصية**:إن مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة شخص أخر،كما جاء في نص المادة (57)من قانون 10-01تنجز أعمال محافظي الحسابات تحت أسمائهم الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى إن كانوا ضمن شركة،ولا تقبل أية أسماء مستعارة."

استمرارية عمل محافظ الحسابات: تدخل مهمة محافظ الحسابات في أدائه لمهامه تتميز بالاستمرارية والدوام حيث تحدث المشرع الجزائرية على الاستمرارية في المادة (27)في قانون 10-01حيث قال بأن عهدة محافظ الحسابات ثلاث (03)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ،حيث لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03)سنوات.

-**الالتزام بالعناية الكافية** :العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة،بل قائمة على البحث عناصر الإثبات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة كما جاء في نص المادة (59)من القانون 10-01يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ."

لقد تطرقنا في هذا المطلب إلى حقوق وواجبات محافظ الحسابات وكانت حقوقه متمثل في نقاط ولقد قمنا بدراستها في هذا المطلب ،كما قمنا أيضا بدارسة واجباته،وسوف نقوم في المطلب الموالي بدارسة مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

سابعا: مسؤوليات محافظ الحسابات

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

[1]- قانون 01/10،المتضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرجع سبق ذكره،ص23.

[2]- أمال يخلف ،مرجع سبق ذكره ص117.

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 مسؤولية مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية[2].

وحسب نص المادة 61 من القانون 01/10 يعد محافظ الحسابات مسئولا 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 القانون10 /01 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]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد42، مرجع سبق ذكره، المادة63، ص10.

الفرع الثالث: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

اولا:تعريف تقرير محافظ الحسابات

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]

ثانيا : أهمية تقرير محافظ الحسابات

تنبع أهمية تقرير محافظ الحسابات من عدة عوامل أهمها :[2]

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؛
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، المنج 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.

---

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

[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، ص25.

ثالثا: أنواع التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات

حسب المادة25 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.

المطلب الثاني: معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

حسب المادة الأولى والثانية والثالثة من القرار الوزاري رقم 30 لوزارة المالية الصادر في 24 جوان 2013بانه 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:[2]

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

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

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

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[1].

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؛
- التعريف بالكيان المعني؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الإشارة 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 وجدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء.

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

- بالإشارة إلى 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.

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

ب. المراجعات والمعلومات الخاصة : يحتوي هذا الجزء على الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك 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 مكرر4من 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.

3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة :[4]

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 مجلسا لمراقبة، 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[5]، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

---

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

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد74، ص06.

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

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

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

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 المادة628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية[1].

إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريرها لخاص 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)، وإذ الميتم إخطار محافظ الحسابات بأي اتفاقية، يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية، كما يشير محافظ الحسابات في تقريرها لخاص، 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 :[2]

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

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.

[1]– نفس المرجع السابق، المادة 628، ص162.

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

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

يفحص محافظ الحسابات، جميعا لامتيازات 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 و تلك المحتمل ارتباطها خلا لمهمته.

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

طبق الأحكام 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 .

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 .

7. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: [4]

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

[1]– نفس المرجع السابق، ص17.

[2]– نفس المرجع السابق، ص17

[3]– القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة678، ص173.

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

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، 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 تقييمها صدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات 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 وصف اللواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقريرالكيان؛
- خاتمةعلى شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

8. معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال :[1]

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[2].

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 :

- 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؛

[1]- نفس المرجع السابق، ص18

[2]- 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.

- 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 715مكرر 11 من القانون التجاري[1]، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، 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.

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

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 يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل20% من رأس المال الاجتماعي وفق الأحكام المادة619 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 و إلى 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 و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة700 الفقرة03 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.

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

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية 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.

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

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، نفس المرجع السابق، ص19.

لا يد لمحافظ 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 المادة712الفقرة02من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال.

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

- أنعملية التخفيض لانخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام مجمل الأحكام القانونية و التنظيمية 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؛
- فقرةحول 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 تم 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.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أو ليرسله 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 لمنعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

---

[1]– نفس المرجع السابق، ص20.

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، نفس المرجع السابق، ص20.

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:

- التذكيربالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأسا لمال الواجب إصدارها ،مثل ما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة؛
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء،بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأسا لمال 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؛
- يقدمملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقرير أتكميليا من خلاله :

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة؛
- يبينفيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أولا؛
- 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،

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، نفس المرجع السابق، ص21.

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. معيارالتقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم :[1]

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 لمنجزة؛
- خلاصةمصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

15. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة :[2]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة40 من المرسوم التنفيذيرقم08-156المؤرخ في26ماي2008،والعمليات المرتبطة بها 3،وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم07-11المؤرخ في25نوفمبر سنة2007المتعلق 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 رأس مال الكيان؛

[1]- نفس المرجع السابق، ص21.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، نفس المرجع السابق، ص22.

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

- تكلفةالاكتساب بالعملة الوطنية أو العملية الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الثالث: العلاقة بين معايير تقارير محافظ الحسابات والتدقيق الخارجي

حسب المادة 23من القانون رقم 01/10المؤرخ في 29جوان 2010، الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تناول هذا القانون مهام محافظ الحسابات الآتية:[1]

–يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

–فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء والهيئات ؛

–يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

وحسب المادة 25فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد 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 ،

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.

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 42، الصادر 11 جويلية 2010.

من خلال القوانين والنصوص التشريعية والتنظيمية التي جاء بها المشرع الجزائري نلاحظ مدى حرص هذا الأخير على الاهتمام بالتقارير 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،

المطلب الأول : الدراسات بالغة العربية

أولا : دراسة خديجة شنيني

بعنوان"دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات"دراسة حالة شركة ذات الأسهم واحات الجبس غرادية،مذكرة ماستر أكاديمي،تخصص مالية المؤسسة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة غارادية2017/2016

تتمثل إشكالية البحث في "ما هو دور محافظ الحسابات في تشكيل و إعداد التقارير الخاصة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على الإشكالية قام الباحث بتقسيم دراسة إلى فصلين ، 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.يهدف الباحث من خلال دراسته الى تحقيق جملة من الاهداف لعل من أهمها: 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.

- ✓ وقد توصل الباحث الى مجموعة من نتائج: 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؛

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 إعداد ودراسة التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير للشركة المساهمة للسنتين الماليتين 2015و2016 ،في حين اعتمادنا في دراستنا على دراسة أثر التقييد بمعايير التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه معايير للشركة المساهمة للسنة المالية 2016.

ثانيا:دراسة بن يحي علي بن صالح

بعنوان " دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني" دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة SARL F.B.K 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 عل إعداد تقارير دراسة أثر التقييد بمعايير التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير للشركة المساهمة للسنة المالية2016.

ثالثا: 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.

ربعا–الدراسة::د/زين يونس ،أ/العمري أصلية' مداخلة بعنوان:تحديث تقارير المراجعة في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ، 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،

تتمثل الإشكالية الدارسة :كيف يساهم تحديث محتوى وشكل تقديم تقارير محافظ الحسابات وفق المعايير التي حددت من طرف وزارة المالية وفق المرسوم التنفيذي رقم 202–11في 26ماي 2011والقرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24جوان 2013في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

أقسام الدراسة:سنتناول هذه الدارسة من خلال فصلين فصل يبين الإطار النظري للموضوع وفصل تطبيقي يشمل الدارسة الميدانية

تهدف هذه الدارسة إلى:

–إبراز مساهمة تحديث وتوحيد محتوى وشكل تقديم تقارير محافظ الحسابات وفق معايير حددت من طرف وزارة المالية بعد إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11–202في 26ماي 2011والقرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24جوان 2013في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر .

–إبراز مساهمة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات.

نتائج الدراسة :

-يساهم استحداث مجموعة من التقارير لمحافظي الحسابات إضافة ألي تقرير وانتظامية الحسابات وصحة الوثائق إلى ضمان كفاءة التقارير التي تنتجها مهنة محافظة الحسابات

-يتفق محافظو الحسابات على أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لا تقوم بتوفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية للمهنيين لحضور الندوات والمؤتمرات من أجل ضمان جودة مهنة محافظة الحسابات.

-يرى محافظو الحسابات أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لا تقوم بتنظيم ملتقيات ودورات وندوات وبرامج لتطوير أداء المهنيين بشكل متواصل ومستمر التي من شأنها أن تساهم في تحسين جودة التقارير من طرفهم.

-يعتبر محافظو الحسابات أن تطوير وتحديث معايير تقارير المراجعة الخارجية ما هو إلا تحصيل حاصل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي نتج عنه تغييرات في شكل ومضمون ومحتوى القوائم المالية مثلا.

-بالرغم من موافقة محافظي الحسابات على أهمية تحديث المحتوى ألمعلوماتي لتقارير المرجعة الخارجية إلا أن التقارير لا ترتقي بالنسبة لهم لمستوى المعايير باعتبار أنها مجرد قوانين ومراسيم تنفيذية. تتفق هذه الدراسة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع محتوى تقارير محافظ الحسابات وفق المعايير إضافة إلى المنهج المستعمل، إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة عل إبراز مساهمة تحديث وتوحيد محتوى وشكل تقديم تقارير محافظ الحسابات وفق معايير حددت من طرف وزارة المالية بعد إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11-202في 26ماي 2011والقرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24جوان 2013في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في حين اعتمدنا في إعداد تقارير دراسة أثر التقييد بمعايير التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير للسنة المالية2016.

خامسا: الدارسة وسيلة بوخالفة:بعنوان:دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية،تخصص:دراسات محاسبية و جبائية معمقة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح –ورقلة،2013/2012.

تمثلت إشكالية الدراسة في :ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات ؟لمعالجة الإشكالية قام الباحث بتقسيم بحثه إلى فصلين ،فصل الأول :تناول الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية،أما لفصل الثاني:تناول دراسة الحالة عينة عشوائية من تقارير محافظ الحسابات ،تما استخدام أداتي الوثائق والمقابلة الشخصية ،بالاعتماد على منهج دراسة الحالة

عن حيث حاولت من خلال هذه البحث استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وهذا من خلال دراسة عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رأيه إلى جانب توصياته لثلاث دورات محاسبية متتالية وذلك خلال فترة (2008-2012)حيث توصلت إلى لنتائج التالية:

-تعتبر المراجعة الخارجية وضيفة تتم طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة،هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية .

-يؤدي تظافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي إلى التقييم الشامل المخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى ادني مستوياتها الممكنة الأمر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها ونجاحها.

-إن وجود نضام سليم وقوي للرقابة داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائيا.واستنادا إلى النتائج المتوصل إليها نجد أن بقاء عناصر الخلل التي يشير إليها مراجع الحسابات دون أخذها بعين الاعتبار يفسر بوجود خلل في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة.

تتفق هذه الدراسة السابقة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع التدقيق الخارجي إضافة إلى المنهج المستعمل، إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة على استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وهذا من خلال دراسة عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رأيه إلى جانب توصياته لثلاث دورات محاسبية متتالية وذلك خلال فترة (2008-2012)،في حين اعتمادنا في دراستنا على إعداد تقارير دراسة أثر التقييد بمعايير تقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه لمعايير للشركة لمساهمة للسنة المالية 2016.

المطلب الثاني: الدراسات بالغة الأجنبية

أولا:الدراسة Boriekhoy 2014-2015- جامعة باريس عنوان الدراسة:دور مرجعي الحسابات في منع وكشف الاحتيال وتفكير المستثمرين. وتتمثل الإشكالية الدراسة في:كيف ينظر المدققون والمستثمرين إلى دور المدقق في منع الغش والكشف عنه اليوم؟

استندت الباحث في دراسته على الدراسة الميدانية حيث اعتمدت على جمع المعلومات التي تخدم الدراسة،والمتمثل في أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد 5 مدققين و 5 مستثمرين.

الهدف من الدراسة كان شرح العلاقة بين عمل المدقق المالي والتقارير المقدمة من طرف المدققين وإيصالها إلي المستثمرين وأهمية وفائدة العلاقة التكاملية بينهم.

ومن اجل معالجة الموضوع اعتمد علي المنهج الوصفي التحليلي من اجل توضيح والإلمام الجيد إما الجانب التطبيقي فاعتمدت علي المقابلة الميدانية.

الهدف من دراستنا هو تأكيد وجود فجوة التوقع في مجال الغش، وإظهار الحالات العملية كيف أن المفاهيم لا تزال تختلف اليوم بين المدققين والمستثمرين الأفراد على مختلف العناصر: عند الكشف عن الغش، واكتشافها، وعلى مستوى العقبات في الكشف عنها.

تتفق الدراسة السابقة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع محافظ الحسابات ،إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة على المنهج الوصفي التحليلي من اجل توضيح والإلمام الجيد إما الجانب التطبيقي فاعتمدت علي المقابلة الميدانية وركزت على موضوع دور مرجعي الحسابات في منع وكشف الاحتيال وتفكير المستثمرين و تأكيد وجود فجوة التوقع في مجال الغش، وإظهار الحالات العملية كيف أن المفاهيم لا تزال تختلف اليوم بين المدققين والمستثمرين الأفراد على مختلف العناصر عند الكشف عن الغش، واكتشافها، وعلى مستوى العقبات في الكشف عنها، في حين اعتمدنا في دراستنا على إعداد تقارير دراسة اثر التقييد بمعايير تقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه لمعايير للشركة المساهمة للسنة المالية2016.

ثانيا –دراسة: JonasTritschler

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.
- 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 أثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي، وقامت على إعداد التقارير و ودراسة أثرها على التدقيق الخارجي لشركة مساهمة خلال السنة المالية 2016 .

ثالثا –الدراسة:(Abbass and Aleqad .2013)بعنوان:TNTEMAL AUDITORS

CHARACTERISTICS AND AUDIT FEES /EVIDENCE FROM EGYPTIAN FIMS.

هدفت هذه الدارسة إلى الإجابة على السؤال التالي وهو كيف يمكن لخصائص التدقيق الداخلي أن تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي ،ومن ثم التأثير على أتعاب المدقق الخارجي ؟وناقشت الدارسة معايير مهنة التدقيق بشكل عام ومعايير التدقيق المصرية بشكل خاص مثل معيار المصري(EAS610)بعنوان :اعتبارات الاستعانة بعمل المدقق الداخلي حيث نص على العديد من خصائص التدقيق الداخلي التي تحدد درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي مما يؤدي إلى التقليل من جهود المدقق الخارجي وبالتالي التقليل من أتعابه،وتم توزيع استبانه على عدد من المنشآت المصرية واستخراج البيانات المتعلقة بأتعاب المدققين الخارجيين من تقاريرها المالية السنوية.

وتوصلت الدارسة إلى العديد من النتائج أهمها :كلما زاد الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي وتم تزويده بمدققين داخليين مؤهلين ارتبط ذلك بأتعاب أقل للمدقق الخارجي لذلك تدعم الإدارة العليا التدقيق الداخلي وتأخذ بنتائج عمله وتعمل على تنفيذ توصياته وعدم وضع العقبات أمامه ،كما وتقدم التعليم والتدريب المناسب للمدققين الداخليين،وتتأكد من كفاية توثيق أوراق العمل والأدلة التي استخدمها المدقق الداخلي والتي تدعم استنتاجات ونتائج أعماله.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ودوره الفعال في المساعدة المدقق الخارجي ومساهمة في التقليل من تكاليف التدقيق الخارجي التي تتكبدها المنشأة ،كما وأوصت المدقق الخارجي بضرورة تقييم موضوعية وكفاءة وأداء المدقق الداخلي كما نصت عليه المعايير الدولية لتحديد درجة اعتماد على المدقق الداخلي .

نلاحظ تشابه الدراسة الحالية والدراسة السابقة في معالجة موضوع التدقيق الخارجي، إلا أننا نلاحظ أن هذه الدراسة تناولت موضوع كيف يمكن لخصائص التدقيق الداخلي أن تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي حيث ركزت على الدارسة معايير مهنة التدقيق بشكل عام ومعايير التدقيق المصرية بشكل خاص مثل معيار المصري(EAS610 ،إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة على أسلوب الاستبانة وعالجت النتائج وفقا لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) حيث ركزت على الاستعانة بعمل المدقق الداخلي حيث نص على العديد من خصائص التدقيق الداخلي التي تحدد درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي مما يؤدي إلى التقليل من جهود المدقق الخارجي وبالتالي التقليل من أتعابه،وتم توزيع استبانه على عدد من المنشآت المصرية واستخراج البيانات المتعلقة بأتعاب المدققين الخارجيين من تقاريرها المالية السنوية. ، في حين اعتمدنا في دراستنا على دراسة الحالة حيث تمثلت في إعداد تقارير ودراسة أثر التقييد بمعايير تقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير للشركة المساهمة السنة المالية 2016.

ربعا: دراسة (AHMI AND KENT .2013)بعنوان الاستفادة من برامج التدقيق العامة (GAS)من قبل المدققين الخارجيين

هدفت الدراسة إلى التعريف ببرامج التدقيق العامة GENERALIZED AUDIT SOFTWARE(GAS)وهي أداة تستخدم من قبل مدققي الحسابات لأتمتة مهام التدقيق المختلفة حيث أن معظم المعاملات المحاسبية محوسبة،وتدقيق البيانات المحاسبية من المتوقع أن تكون محوسبة كذلك ،إذ تعتبر برامج التدقيق العامة هي أكثر الأدوات شيوعا بين تقنيات وأدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب،لقد أظهر البحث أن هناك القليل من الأدلة على أن برامج التدقيق العامة قد اعتمدت عالميا من قبل المدققين الخارجيين.والغرض من هذه الدراسة هو دراسة استخدم برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة ،ولتحقيق أهداف الدارسة تم تطوير إطار العمل لتحديد مجموعة العوامل المؤثرة والتي تعتبر مهمة عند النظر في تطبيق برامج التدقيق العامة وقد استخدمت دراسة استقصائية على شبكة الانترنت لجمع التصورات استنادا إلى ردود(205)من المدققين القانونيين في جميع أنحاء المملكة المتحدة.

ويخلص البحث إلى أن استخدام برامج التدقيق العامة منخفض بشكل كبير بين مكاتب التدقيق في المملكة المتحدة. حيث إن حوالي 73من مدققي الحسابات الخارجيين لا يستخدمون برامج التدقيق العامة،بسب الفائدة المحدودة المتصورة من استخدام برامج التدقيق العامة.في حين أن بعض المشاركين تعرف على مزايا برامج

التدقيق العامة،والبعض الأخر لا يستخدم هذه البرامج بسبب ارتفاع تكاليف تطبيقها،وعدم سهولة استخدامها ويوجد تفصيل لاستخدام أساليب التدقيق اليدوية التقليدية بدلا من ذلك.

نلاحظ تشابه الدراسة الحالية والدراسة السابقة في معالجة موضوع التدقيق ، إلا أننا نلاحظ أن هذه الدراسة تناولت موضوع الاستفادة من برامج التدقيق العامة (GAS)من قبل المدققين الخارجيين ، إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة على دراسة استخدم برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة ،ولتحقيق أهداف الدارسة تم تطوير إطار العمل لتحديد مجموعة العوامل المؤثرة والتي تعتبر مهمة عند النظر في تطبيق برامج التدقيق العامة وقد استخدمت دراسة استقصائية على شبكة الانترنت لجمع التصورات استنادا إلى ردود(205)من المدققين القانونيين في جميع أنحاء المملكة المتحدة،في حين اعتمدنا في دراستنا على إعداد تقارير دراسة أثر التقييد بمعايير تقارير التي يعده محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه معايير للشركة المساهمة للسنة المالية 2016.

- **خامسا- الدراسة:**belhadjahmednadjia 2011/2010 جامعة وهران عنوان الدراسة:التدقيق المالي والمحاسبي المهمة القانونية ومتطلبات الإدارية.وتتمثل الإشكالية الدراسة في:كيف يمكن للتعاون بين المدققين الماليين والمراجعين الداخليين والخارجيين أن يوفر والمصداقية للمعلومات المالية وما هو الأثر على إدارة الشركة؟
- استندت هده الدراسة علي شركة spa unileveralgerie
- هدفت هده الدراسة إلي إيضاح المهمة القانونية والعلمية والحاجات الإدارية لمهمة المدقق المالي (محافظ الحسابات) وأيضا الأسس النظري والإطار العلمي والأدوات والطرق المتبعة
- ومن اجل معالجة الموضوع قامت الباحثة من خلال دراستها علي المنهج الوصفي التحليلي من اجل التوضيح والفهم ودلك بالتوفيق بين الجانب النظري والعلمي إما الجانب التطبيقي فقد اعتمدت منهج دراسة الحالة من اجل إسقاط مجمل ما جاء في الجانب النظري.
- الهدف من الدراسة كان إيضاح الإطار القانوني والعملي للمدقق المالي في المؤسسة.
- تتفق هذه الدراسة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع التدقيق إضافة إلى المنهج المستعمل، إلا أن الاختلاف يتجلى في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة علي المنهج الوصفي التحليلي من اجل التوضيح والفهم ودلك بالتوفيق بين الجانب النظري والعلمي إما الجانب التطبيقي فقد اعتمدت منهج دراسة الحالة من اجل إسقاط مجمل ما جاء في الجانب النظري، في حين اعتمدنا في دراستنا على إعداد تقارير دراسة أثر التقييد بمعايير تقارير التي يعده محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه معايير للشركة المساهمة للسنة المالية 2016.

خلاصة الفصل:

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

مما تقدم،يتضح بأن التدقيق الخارجي هو عملية فحص ويهدف إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها ،عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف محافظ الحسابات،والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاء مهنية وخبرة،إلا أن كثرة الفضائح وإفلاس العديد من الشركات ،أوجب إعادة النظر في كيفية تطوير وتدعيم أداء هذه المهنة ،من خلال وضع تنظيمات ومعايير،وتفعيل عوامل تهدف إلى تحسين أداء محافظ الحسابات وجودة ومصداقية التقارير،إن التدقيق الخارجي يتأثر بالعديد من المؤشرات والعوامل،ولعل من أبرزها ،مدى الالتزام بالنصوص التنظيمية والمعايير المعنية؛ 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 ضبط شكل ومضمون التقارير التي ينجزها محافظ الحسابات ، فضلا عن صدور المعايير الجزائرية للتدقيق،حيث يتعين على المهنيين الذين يؤدون مهنة التدقيق احترام هذه المعايير والعمل بها بهدف تحقيق تقارير ذات جودة ومصداقية.

الفصل الثاني:إعداد التقارير التدقيق الخارجي لسنة2016للشركة محل الدراسة،وفق ما تقتضيه

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق الخارجي، و الإطار القانوني و التنظيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر، ثم التطرق إلى دراسة معايير محافظ الحسابات، إضافة إلى محاولة التوصل إلى العلاقة بين معايير تقارير محافظ الحسابات والتدقيق الخارجي، وكذا الدراسات السابقة للموضوع؛وتكملة لهذ الموضوع سنتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية والمتمثلة في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة ،وهي شركة ، مختصة في إنتاج الكهرباء وتطوير المنشاءات الكهربائية وتسويق الكهرباء المنتجة من طرفها، معتمدين في ذلك على مختلف الوثائق والمعلومات وكذا الكشوف المالية لسنة 2016.

حيث حاولنا في هذا الفصل إعداد التقارير للشركة محل الدراسة لسنة 2016، من أجل معرفة أثر التقيد بمعايير التقرير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي ، إضافة إلى مدى انعكاس التقارير للوضعية الحقيقية للشركة، ولإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة ارتأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل كل من مجتمع وعينة الدراسة،وطريقة جمع وتلخيص المعطيات .التعريف بمتغيرات الدراسة،وكيفية قياسها.

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

المطلب الأول:وصف لطريقة العمل والوسائل مستخدمة

الفرع الأول:مجتمع الدراسة

أولا:لمحة عامة عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM–غارداية–

مهدت الجزائر لديناميكية الطاقة الخضراء بإطلاق برنامج طموح لتطوير الطاقات المتجددة والفعالية الطاقوية؛

تستند رؤية الحكومة الجزائرية على إستراتيجية تتمحور حول تثمن الموارد التي لا تنضب مثل الموارد الشمسية واستعمالها لتنويع مصادر الطاقة وهذا لإعداد جزائر الغد.وبفضل الإدماج بين المبادرات والمهارات تعتزم الجزائر الدخول في عصر الطاقة الجديد المستدامة.[1]

تعريف الشركة:

هي شركة توليد الكهرباء ويعود رأس مالها المكتتب الكامل لمجمع سونلغاز حيث أنشئت في 7أفريل 2013عن طريق تقسيم الشركة (spa.sps)يقع مقرها الرئيسي في غرداية.

أنشئت في إطار للتنويع مصادر الطاقة وضرورة الحد من الاحتباس الحراري وتطوير استخدام الطاقة البديلة .واستخدام الطاقة النظيفة لم يعد مسالة اختيارية بل أصبحت مسألة هامة لدول العالم،وخصوصا أن الجزائر من أكثر دول العالم التي لها إمكانيات ضخمة لتشغيل الطاقة الشمسية والطاقة الرياح التي تسمح لها بتنفيذ مرافق الإنتاج كهرباء كبيرة في مجال الطاقات المتجددة.

1–أسباب إنشاء :

ثم إنشاءSKTM المعالجة القضايا الإستراتيجية التي تتعلق:

–السمات المحدد التي تميز موقف إدارة الإنتاج الديازل منRIS (شبكات معزولة في جنوب)؛

–تقديم أفضل ظروف الاستمرارية وجودة الخدمة المقدمة للناس في المناطق الجنوبية للبلاد؛

–لابد من وجود إدارة جيدة لتنفيذ برنامج وطني طموح لتنمية الطاقات المتجدد،وتسليط الضوء على الإمكانيات الهائلة المتاحة لبلدنا؛

[1]– وثائق مقدمة من قبل الشركة.

–ولهذا الخيار أيضا ميزة تسمح للشركة لإنتاج الكهرباء والتركيز على التحديات الرئيسية؛

ثانيا:الانجازات والأفاق

شاركت شركة الكهرباء والطاقات المتجددSKTM مند إنشائها جنبا إلى جنب مع الأعمال الأساسية

الأخرى للشركات التابعة مع برنامج طوارئ لضمان صيف عابرة عام 2013دون حوادث تذكر وضمان جودة الخدمة لصالح سكان المناطق الجنوبية من البلاد.

وقد تميزت عام 2013بكمية طاقة إضافية 121.3ميغاوات:في توربينات الغاز 101ميغاوط و20.3ميغاوات وحدات الديزل،و22ميغاوات من الطاقة استردادها عن طريق خطة الصيانة.

خفض هذا البرنامج القدرة الإجمالية للشبكات الجنوبية المعزولة إلى336ميغاواط ،في حين لم يتجاوز الحد الأقصى للطلب على الطاقة 208 ميغاواط ، والتي ضمنت في الصيف من دون إراقة في المناطق الجنوبية من بلد.

ومن المتوقع أن تستمر تغطية الحد الأقصى من الطلب على 2014،وهذا من أجل تخزين طاقة إضافية تتمثل في 5،200ميغاواط كاحتياط مستقبلي يستهلك في حالة الحاجة إليها.

وفي العام 2014تكون قد انتهت من وضع 23محطة للطاقة الشمسية الضوئية ،وتقع في المرتفعات والمناطق الجنوبية من البلاد،والتكليف من المحطة التجريبية غرداية،ومزرعة الرياح أدرار و10محطات قياسات للأرصاد الجوية.

وفي نهاية سنة 2016وصل عدد مراكز إنتاج الكهرباء بواسطة الطاقات المتجدد بالجزائر إلى 26مركر.

ثالثا:1-الهيكل التنظيمي ومهام شركة SKTM

الشكل رقم2:الهيكل التنظيمي لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة(SKTM)

المصدر:وثائق مقدمة من قبل الشركة.

2:مهام شركة الكهرباء والطاقات المتجددة: SKTM

2-1-المهام الرئيسية:SKTM

-إنتاج الكهرباء بالوسائل الكلاسيكية على مستوى الشبكات المعزولة بالجنوب الجزائري وإنتاج الكهرباء عن طريق الوسائل المتجددة عبر كل التراب الوطني؛

-تطوير المنشآت الكهربائية المكونة للشبكات المعزولة بالجنوب الجزائري،الهندسة والصيانة واستغلال المحطات الكهربائية التابعة لها؛

-تسويق الكهرباء المنتجة من طرفها لفائدة شركات التوزيع؛

-ويمكنها أيضا أن تنجز مهام أخرى تندرج في إطار هدفها الاجتماعي؛

2-2-مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل:

ومن مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل نذكر فيها مايلى:

2-2-1- إدارة دائرة الموارد البشرية:

2-2-1-1- الواجبات:

*ضمان الإداري للموظفين مقر إدارة SKTM.

*ضمان التنظيم الإداري من كبار المديرين التنفيذيين وكبار المديرين ؛

*تحليل تكاليف الموظفين: الرواتب .والعمل الإضافي،وتحليل حركات الموظفين؛

*تطوير واستغلال الرواتب ؛

*ملف مراقبة وتحديد الموظفين ؛

*تأكد من الإجراءات المتعلقة بإدارة الوظيفية للموظفين؛

*ضمان الحفاظ على السجلات الإدارية؛

*التأكد من العلاقة مع الوكالات الخارجية ؛

*توفير العلاج للأعمال المتعلقة بالطب العمال ؛

*تشغيل أمانة الجنة التأديب ؛

*التأكد من سجلات حفظ التنظيمية ؛

*إعداد عناصر تتعلق بالترقيات/الترقيات والمكافآت؛

2-2- دائرة إدارة التنمية

2-2-1-سياسات وإجراءات :

*تعيين تطوير سياسة الموارد البشرية والمهارات الإدارية (خطة العمل والأولويات)؛

*تحديد واقتراح وتطوير ممارسات الموارد البشرية والأدوات المرتبطة بها (وذلك بالتنسيق مع المجموعة)؛

*توفير القيادة وتنسيق أنشطة تنمية الموارد البشرية في (SKTM)بما يتفق مع أهداف الخطة الإستراتيجية (SKTM)والتطلعات الفردية للموظفين ؛

*تنسيق جميع سياسات التوظيف ،والتنقل والتدريب والتقييم في إتباع نهج شامل لتنمية المهارات وإدارة الأداء؛

*تشجيع تبادل أفضل الممارسات بين موظفي الموارد البشرية على عنصر تنمية الموارد البشرية؛

2-3-دائرة الإدارة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير :

2-3-1- المهام والمسؤوليات:

*ضمان وإدارة المكاتب المحاسبية تعمل SKTM؛

*إنتاج وتحليل البيانات والتوفيق بين جميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج ؛

*معالجة ومراقبة الحسابات المحاسبية والجبائية؛

*تحليل الاختلافات بين التوقعات والانجازات ؛

*ضمان اللوائح مركزية ؛

*إدارة التدفقات المالية ؛

*مراقبة تنفيد الشروط المصرفية ؛

*ضمان توفير الأموال لوحدات اللامركزية من خلال خطابات الائتمان أو التحويل ؛

*ضمان المطابقة اليومية للبنك والحركات البريدية؛

*إدارة العلاقة مع البنوك ؛

*رصيد ومراقبة المشاريع الاستثمارية الممولة؛

*إدارة العهود الاقتراض والآجال السداد ؛

*مراقبة وضمان سداد القروض من البنوك الوطنية أو الأجنبية؛

*تنفيذ وثيقة التأمين المحددة من في العقد؛

*ضمان تسوية أقساط التأمين ؛

2-4- دائرة التسويق وإدارة العقود

2-4-1- الواجبات :

*المشاركة في تحديد قواعد والإجراءات وطريقة إعداد الموازنات السنوية وفصلية؛

*إبرام عقود إدارة SKTMمع الوحدات الإنتاج؛

*تطوير الهياكل المعنية أدوات التوجيه لدعم المبيعات (إعلانات،إشهارات)؛

*وضع موزانات للمبيعات؛

*ضمان الرقابة الإدارية والدراسات التحليلية بجميع أنواعها على الربحية الاقتصادية من الأنشطةSKTM؛

*المشاركة في تحديد وتوقعات الميزانية؛

*المشاركة في تحديد والحفاظ على إجراءات إدارة الاستثمار.

2-5دائرة الشؤون القانونية:

2-5-1- المهام والمسؤوليات:

*تحكم وضمان الامتثال بالقواعد القانونية للمحاسبة والإدارة المالية والضريبية لـ.SKTM؛

*إجراء الاختبارات اللازمة على الوحدات اللامركزية لضمان حماية والحفاظ عليها ؛

*التحقق من التطبيق السليم في مجال التمويل والمحاسبة والضرائب والأحكام القانونية واللوائح الداخلية والخارجية ؛

*توفير أنظمة مخصصة أو مهام خاصة بتكليف من شركة .SKTM؛

*إدارة العلاقات مع المراجعين ؛

*تسهيل وتنسيق أنشطة التفتيش في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة.

2-6- دائرة الهندسة

2-6-1- المهام ومسؤوليات:

*قسم الهندسة هو المسؤول عن إدارة المشاريع (التصميم والسلوك والاستقبال والتكليف)؛

*تنفيذ مشاريع البنية التحتية من الوسائل إنتاج الطاقة ؛

*إيجاد أفضل تقنية والجودة للمشروع ؛

*تطوير المشاريع في مجال تمويل ؛

*ضمان جودة التصميم والأداء الاقتصادي ؛

*ضمان التطبيق الصارم للقواعد إدارة الاستثمار والأوامر المسيرة والعقود ؛

*اقتراح أهم المشاريع الاستثمارية فيما يخص اختيار الموقع،التكنولوجيا،الوسائل ؛

*ضمان استمرارية تبادل الكفاءة وتنظيم ونظام المعلومات ،ولاسيما فيما يتعلق بسير العمل وإدارة النظام وإدارة السوق ولاستثمار بين شركات أحرى؛

2-7- دائرة أنظمة المعلوماتية

2-7-1- مهام ومسؤوليات:

*تطوير المهارات الهندسية ؛

*دارسة أفاق تطوير التكنولوجيا في قطاع الطاقات المتجددة؛

*هندسة التصميم وتفصيل محطات توليد الطاقة الكهربائية الضوئية ؛

*استعمال نظام معلوماتي حديث ومتطور وسهل الاستعمال ؛

*تدريب المستخدمين على أنظمة الأعلام الآلي؛

*ضمان جودة تصميم الدارسات العامة والدراسات الهندسية والكهربائية والميكانيكية والعمليات المتعلقة بالخلايا الكهروضوئية ،وطاقة الرياح ؛

*تمويل المشاريع الالكترونية ؛

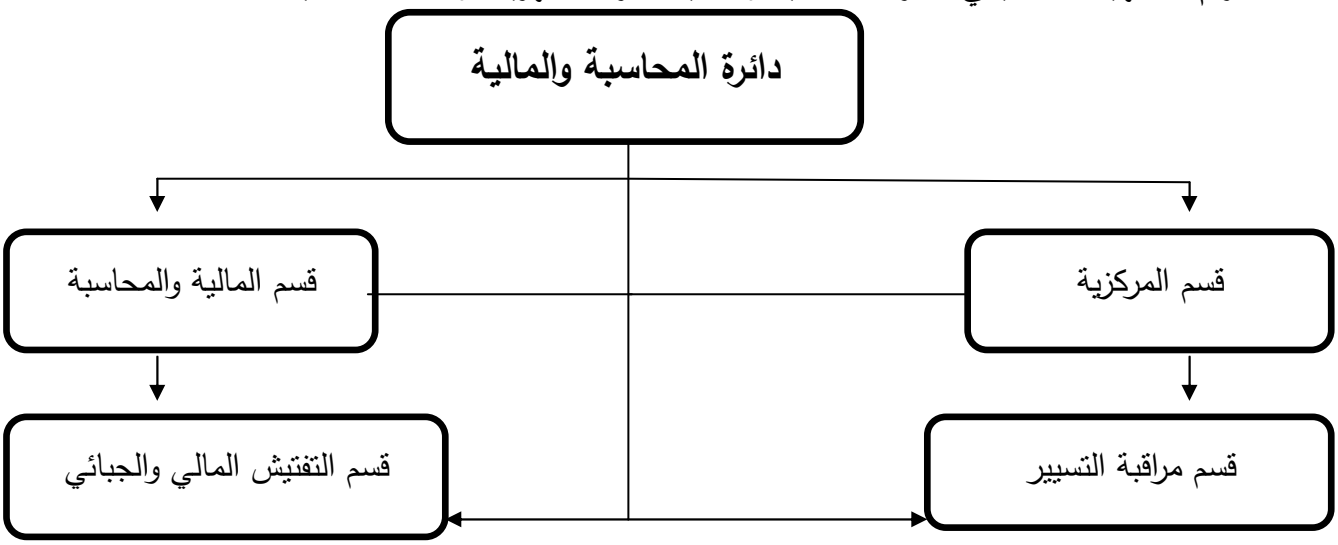
*إتباع التقنيات الجيدة والتشجيع على العمل بها ؛

*تحديث أنظمة المعلوماتية (نظامhissab،نظامmalia)

رابعا:دائرة المحاسبة والمالية

1-الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية

الشكل رقم 3:الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة.



المصدر:شركة الكهرباء والطاقات المتجددة –غارداية

2:النظام المحاسبي في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة.

هو مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تتم فيها تبويب ومعالجة البيانات لمختلف الدوائر التي تتمثل في الأحداث الاقتصادية المالية وتسجيلها في يوميات ودفاتر الإنتاج معلومات المتمثلة في القوائم المالية .

2-1-علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة الاستغلال:

تقوم مصلحة الاستغلال بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية والمتمثلة في :

-فاتورة بيع الكهرباء لسونلغاز؛

-فاتورة وضع محولات وعدادات لسونلغاز؛

2-2-علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة التجارية :

-تقوم مصلحة التجارية بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية والمتمثلة في:

-رقم أعمال الشركة (فاتورة بيع الكهرباء)؛

-فاتورة المنازعات.

2-3-علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة الموارد البشرية :

تقوم مصلحة الموارد البشرية بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية:

-أجور الموظفين (المستخدمين؛

-فاتورة تكوين العمال .

2-4- علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة التموين والوسائل العامة:

تقوم مصلحة التموين والوسائل العامة بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية :

-فاتورة الشراء ؛

-فاتورة الخدمات ؛

-فاتورة المخزونات ؛

فاتورة الاستثمار .

أما دائرة المحاسبة والمالية تقوم بمعالجة البيانات بمختلف الدوائر والمصالح وتسجيلها في دفاتر .

يتم التسجيل المحاسبي للعمليات المالية والجبائية في برنامج إلكتروني محاسبي لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة (SKTM)يسمى hissab (ملحق 1)وهو نظام معلوماتي تستعمله جل المؤسسات التابعة لسونالغاز والذي ينتج عنه قوائم مالية .

3:أهم الوجبات المتعلقة بالجبائية:

*التأكد من الدراسات حول الإجراءات المحاسبية والضريبية ؛

*أداء القواعد والمبادئ على النظام المحاسبي ؛

*إدارة رأس المال :إعطاء الإقرارات الضريبية المركزية؛

*الحفاظ على الملفات من الأصول الثابتة ؛

*حساب الاهتلاك بإتباع كيفية واحدة؛

*التأكد من المستندات المحاسبية؛

الفرع الثاني:أدوات الدراسة الميدانية

تتمثل في جمع الوثائق والمعلومات الخاصة بالمؤسسة،ثم ملاحظة الوثائق المتحصل عليها وفحصها ومطابقتها بالكشوف المالية للمؤسسة الاقتصادية محل الدارسة،كما اعتمدنا على مقابلة بعض الأطراف الفاعلة في الشركة .وفي مايلي توضيح لأهم المراحل التي مرت بها دراسة الحالة ،أو بالأحرى مهمة محافظة الحسابات في الميدان:

أولا: جمع الوثائق والمعلومات

حاولنا في هذه المرحلة الوصول إلى مصادر المعلومات من خلال جمع الوثائق التي تعد ضرورية في مهمة التدقيق الخارجي وبوجه خاص أدلة الإثبات التي تساعد على تأكيد صحة المعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية للشركة محل التدقيق ،وذلك حتى نتوصل إلى إعداد تقارير تتضمن رأيا فنيا صحيحا.

ثانيا–الملاحظة وفحص الوثائق المتحصل عليها:اعتمدنا في المرحلة التطبيقية على الملاحظة ثم الفحص المعمق للقوائم المالية خاصة (الميزانية،حسابات النتائج،جدول تدفقات الخزينة)وكذا مختلف الدفاتر والوثائق التي وضعت تحت تصرفنا ،ثم قمنا بعملية التأكد والبحث عن مدى مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع مختلف السجلات والدفاتر والوثائق المختلفة،ولقد سمحت لنا عملية الفحص والتدقيق من اكتشاف بعض الملاحظات والنقائص التي سيتم الإشارة إليها لاحقا في التقرير.

1. ثالثا: 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.

المطلب الثاني:عرض مختلف مراحل التدقيق في الشركة محل دراسة

إن أي عملية تدقيق لابد أن تسلك مسلكا علميا ومنهجيا منظما حتى تضمن حسن الأداء وتحقق الهدف المسطر،ولا تختلف كثيرا مهمة التدقيق الخارجي عن باقي أنواع التدقيق في الطريقة والمنهج المتبع ،وفيما يلي سنحاول عرض أهم المراحل التي اعتمدتاها في دراسة الحالة من أجل تدقيق شركة الكهرباء والطاقات المتجددة وعداد تقاريرها:

الفرع الأول:الاتصالات الأولية والحصول على لمعرفة العامة للمؤسسة:

في واقع الأمر تعد هذه المرحلة مهمة وأساسية لكلا الطرفين(محافظ الحسابات والشركة) ،ويمكن تلخيصها في النقاط لآتية:

-اللقاء الأولي مع الهيئة المكلفة بالإدارة :يتم في هذه المرحلة تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة،بعد أن يتأكد من عدم وقوعه في حالات التنافي أو المونع المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية،أن يعبر عن قبوله للمهمة كتابيا ،وهذا حتى يتمكن من مباشرة مهامه ،كما يناقش ويوضح محافظ الحسابات لذات الهيئة أساليب العمل ورزنامة التدخلات ؛

-**تحديد الأتعاب:**في هذه المرحلة يتم الاتفاق مسبقا بين المؤسسة ومحافظ الحسابات حول مبلغ الأتعاب وطريقة تسديدها،كما تطرق المعيار الجزائري للتدقيق(ANN210)

-**اعتراف الإدارة (رسالة التأكيد)**:حيث جاءت النقطة السابعة من المعيار الجزائري للتدقيق (ANN210)والمتعلق باتفاق حول أحكام مهمة التدقيق[1] أنه يتعين على الإدارة أن تعترف وتدرك وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية ،وأن تعيير أنه من الضروري وضع نظام رقابة داخلية فعال .

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

-**رسالة المهمة**:تطرق المعيار (ANN210)إلى رسالة المهمة من حيث الأحكامالأساسية ومحاور الرئيسية المهمة التدقيق،حيث يقوم المدقق بإعداد هذه الرسالة ،ويجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين ؛

-**التخطيط والإعداد للانطلاقة في العمل** :تعد هذه المرحلة التمهيدية ضرورية جدا أشار إليها المعيار الجزائري للتدقيق (ANN300) وذلك من أجل إنجاح العمل الميداني ،تضم هذه المرحلة عموما وضع رزنامة ومخطط التدخلات وتعيين المساعدين وبرمجة الزيارات الميدانية؛

-**إعداد أوراق العمل**: يندرج هذا الإجراء في إطار عمل محافظ الحسابات،حيث قمنا بفتح ملفين كما هو معمول به في لإطار التدقيق الخارجي، وأشار المعيار الجزائري للتدقيق (ANN500) لذلك،

يسمى الأول**بالملف الدائم**:يضم كل الوثائق القانونية التي تعرف بالمؤسسة وتتعلق بمحيطها ،إضافة إلى كل الإجراءات والتعليمات الداخلية كالهيكل التنظيمي،القانون الداخلي،...الخ .

أما الثاني فهو **ملف العمل**:حيث يضم المعلومات المالية ووثائق الإثبات،وعلى المعمول كل الوثائق الضرورية المتعلقة بالدورة المعنية بالتدقيق.

الفرع الثاني: فحص وتقييم الإجراءات

ويكون هذا بمراجعة كافة الإجراءات بهدف فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية،حيث قمنا بالتباع الخطوة التالية:

-**التعرف على الإجراءات** : حيث طلبنا من مدير الشركة وبعض موظفيها شرح ووصف مختلف الإجراءات العملية أثناء تنفيذ مختلف العمليات بنشاط المؤسسة،وما إن كانت هناك تعليمات ومذكرات داخلية تضبط هذه الإجراءات؛

-**تقييم نظام الرقابة الداخلية**:تعد هذه الخطوة غاية في الأهمية في التدقيق الخارجي،حيث قمنا بتنفيذها في مرحلتين،الأولى المعانية النظرية لإجراءات الرقابة الداخلية على مستوى الشركة من أجل تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة.وفي خطوة موالية تأكيد مصداقية نقاط القوة في أرض الواقع واختبار مدى استمراريتها من خلال معانية بعد الإجراءات والوقوف على تنفيذها ميدانيا وتتبع سيرورتها من البداية إلى النهاية؛

-**تركيز الفحص والتدقيق**:لاسيما في مواقع نقاط الضعف ،من أجل تحديد الاختلالات وتقدير مدى تأثير هذه الاختلالات على العناصر القوائم المالية .

الفرع الثالث: فحص التسجيلات المحاسبية وأرصدة الحسابات والدفاتر القانونية

من الأشغال الضرورية في مهمة محافظ الحسابات ،التأكد من تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سليم ومراجعة التسجيلات المحاسبية والتأكد من السريانية والتطابق ومن مصداقية الأرصدة وصحتها في نهاية الدورة ،إضافة إلى الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية ،ولقد قمنا بهذه الأعمال على مستوى الشركة (SKTM)حيث سمحت لنا هذه العملية بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات ،التي سيتم الإشارة إليها في التقرير.

الفرع الرابع: إعداد التقارير الضرورية

يتم إعداد مختلف التقارير الضرورية مع إبداء الرأي فني محايد حول صحة المعلومات الواردة ومصداقيتها في القوائم المالية.في المطلب الموالي نقدم نماذج لهذه العملية بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات،التي سيتم الإشارة إليها في التقرير.

المبحث الثاني:نماذج لتقارير محافظ الحسابات وفق ماتتطلبه المعايير

في هذا المبحث سنحاول عرض الملفات الضرورية أهم الوثائق التي تضمها هذه الملفات ،هذا في المطلب الأول،بعدها سنعرج في المطلب الثاني إلى نماذج لتقرير محافظ الحسابات للشركة محل الدراسة وفق ما تقتضيه المعايير التي تم دراستها في الجانب النظري،ونختم بمطلب ثالث لمناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول:الوثائق الضرورية الانجاز المهمة

لانجاز مهمة محافظ الحسابات على مستوى الشركة محل الدراسة تطلب الأمر منا فتح الملفات الآتية وتشكيلها، ولولاهما[1] لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية، التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حيث أن وجودهما دليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليه جهويا ودوليا.

1) الملف الدائم (Ledossier 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 Demandededésignation؛
- رسالة القبول Lettred'acceptation؛
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعيين؛
- رسالة المهمة Lettredemission ؛
- رسالة التأكيد Lettred'affirmation؛
- وثائق أخرى ضرورية لتأكيد المعلومات المالية؛
- تقرير محافظ الحسابات السابق.

[1]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

2) الملف السنوي(Ledossierannual)[1]

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

المطلب الثاني:إعداد التقارير الضرورية وفقا المتطلبات المعايير

بعد إتمامنا لإشغال الفحص والتدقيق في الشركة محل الدارسة ،سنحاول في هذا المطلب إعداد مجموعة من التقارير العامة والخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) التي صدرت مؤخرا، وذلك للفترة الممتدة من 2016/01/01إلى2016/12/31.

يضم الشكل النموذجي للتقارير ثلاثة أجزاء على النحو التالي:

1-تقرير التعبير عن رأي حول القوائم المالية.

2- يضم التقارير الخاصة.

3-القوائم المالية (مدرجة في الملاحق).

تجدر الإشارة إلا أنه تم إعداد التقرير العام والتقارير الخاصة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة للسنة المالية 2016 من طرفنا .

[1]- محمد بوتين، نفس مرجع سباق ، ص 29.

تقارير محافظة الحسابات

الشركة الكهرباء والطاقة المتجددة

للسنة المالية المقفلة في2016/12/31

السيد الرئيس:

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقة المتجددة

الموضوع:تقارير محافظة الحسابات للسنة 2016

في إطار مهمة محافظة الحسابات لشركتكم SKTM،التي يقع ،مقرها في غرادية،يشرفنا أن نوافيكم بتقرير فحص القوائم المالية التي تم إقفالها بتاريخ 31ديسمبر 2016.

يضم هذا التقرير الأجزاء الآتية:

1-الجزء الأول:تقرير التعبير عن رأي حول القوائم المالية ،وينقسم بدوره إلى جزئين :

-التقرير العام للتعبير عن الرأي

-المراجعات والمعلومات الخاصة

-**الجزء الثاني:**يضم هذا الجزء أهم التقارير الخاصة عن المعاملات المشار إليها في القانون التجاري،القانون 01/10المؤرخ في 29جوان 2010والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،المرسوم التنفيذي رقم 08-156المؤرخ في26ماي 2008والمتعلق بتنفيذ أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ،المرسوم التنفيذي 202-11المؤرخ في 26ماي2011الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها،والقرار 24جوان 2013المحدد المحتوى هذه المعايير ،حيث تتمثل هذه التقارير في:

-التقرير حول الاتفاقيات المنظمة ؛

-التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات ؛

-التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

-التقرير حول تطوير نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة ؛

-التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛

-التقرير حول استمرارية الاستغلال؛

-**الجزء الثالث:القوائم المالية**

سنبقى رهن إشارتكم لنوافيكم بكل المعلومات التي ترونها ضرورية من أجل فهم محتوى هذا التقرير واستغلاله .

وفي الأخير ،تقبلوا منا سادتي أعضاء الجمعية العامة أسمى عبارات التقديرة الاحترام.

أولا: التقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

1- التقرير العام للتعبير عن الرأي

2- المراجعات والمعلومات الخاصة

السيد الرئيس :

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقة المتجددة

1-1التقرير العام للتعبير عن الرأي

في أطار تنفيذ المهمة المسندة لنا من قبل الجمعية العامة الاستثنائية لمؤسستكم (الكهرباء والطاقات المتجددة) بتاريخ 28جانفي 2016،يشرفنا أن نقدم لكم نتائج عملية مراجعة الحسابات للسنة المالية 2016،لشركتكم المتخصصة في إنتاج الكهرباء وتطوير المنشاءات الكهرباء وتسويق الكهرباء المنتجة من طرفها،والتي ثم إنشاءها في سنة 2013،والتي يقع مقرها في غرداية.

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المقفلة في 2016/12/31والتي تم وقفها وإعدادها من قبل مجلس الإدارة الشركة وتحت مسئوليته ،وذلك وفقا للقواعد والنصوص التنظيمية السارية المفعول ،إن هذه القوائم المالية المرفقة تم إعدادها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتضمنة في القانون رقم 07-11المؤرخ في 25نوفمبر 2007والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

تتمثل مسؤوليتنا من خلال هذه المهمة في التعبير عن رأينا حول القوائم المالية من خلال الأهداف المسطرة،و الإبلاغ عن الضوابط والرأي في الحسابات السنوية لقد دققنا البيانات المالية للشركة

حيث قدر رقم أعمال الشركة ب(DA38700000000)تحت مراقبة حسابات شركة الكهرباء والطاقات المتجددة (SKTM)عقب موافقة مجلس لإدارة المجتمع في 28مارس 2017بمجموع أصول و الخصوم قدر ب (DA173560430704.93) ونتيجة موجبة قدرت ب(DA477351154.47).هذه المعلومات مأخوذة من الميزانية،جدول حسابات النتائج ،جدول تدفقات الخزينة ،وجدول تغيرات رأس مال .

وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا،لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الإثبات المتحصل عليها،مما سمح لنا بتقدير الأهمية النسبية للمعاينات التي قمنا بها والطابع المعتبر للاختلالات التي تم اكتشافها.نشير في هذا الإطار إلى أن عملية تدقيق شركتكم سمحت لنا بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات التي سنفصلها في الجزء الثاني من هذا القرير.

إن مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمت بالعناية المطلوبة ووفقا لمعايير المهنة ،مما يؤهلها،حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية:بعض التحفظات على

-التثبيتات المعنوية:لم يتم تسويتها قانونيا من طرف شركة(SKTM)مع شركة(SPE)تصنيع الكهرباء نهائيا،وثم احتسابها في الجرد السنوي والاهتلاكات بقيمةKDA369127 وقيدت في حساب قيد الانتظار بقيمة304مليون.

-جرد التثبيتات المعنوية :المأخوذة من الملف المركزي وأخرى من الملف المساعد ثم التأكد منها لكن لمقاربات وفورقات لموجودة والدلائل المحاسبية لم تكتمل بعد ،تبقى غير مؤكد في أرصدة حسابات المعنية.

-**مخزونات:**بعد لأبحاث والدلائل والتسويات المقدمة حول هذه الحسابات المسجلة في نشاط 2016قد تقلصت معظم فورقات مقارنة بالسنة 2015لكن لازال باقي فرق سالب قدر ب68040وفرق موجب بـ 81756،هذه فورقات بقيت مسجلة محاسبيا في حسابات وسيطة إلى غاية وصول إثباتاتها ،لا توجد ملاحظات حول مصداقية وتوفق الحسابات السنوية لسنة 2016.نلاحظ أن عملية التقييم والتسجيل لمحاسبي مقيدة وفق طريقة النظام المحاسبي المالي SCF.

ختاما لمهمتنا ،بعد الإتمام من فحص حسابات شركة SKTMالمقفلة في 2016/12/31وفقا للمعايير المتعلقة بالتدقيق ،وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة،وغم كل التحفظات المسجلة أعلاه على بعض الحسابات الرئيسية فيما يخص التعبير عن الرأي حول الوضعية المالية للمؤسسة،وبناءا على الملاحظات والنقائص التي تم الإشارة إليها في هذا التقرير،نصادق بتحفظ على صحة الحسابات السنوية أنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول، تعطي صورة حقيقية لوضعية لمؤسسة والنتيجة المحققة في نشاط السنة 2016.

1-2- المرجعات والمعلومات الخاصة:

- **1-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة** :في إطار عملية الفحص قمنا بالتحقق من التوافق والتطابق بين الحسابات والوثائق والعمليات والتسجيلات ودفاتر القانونية،بعدها توصلنا إلى الخلاصات الآتية:
- أرصدة الميزانية في 2015/12/13،هي نفسها الموجودة في الميزانية الافتتاحية في 2016/1/1،وهذا ما يؤكد احترام المؤسسة لمبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- **رأس المال الاجتماعي**

للتذكير،كان رأس المال موضوع التدابير التالية التي اتخذتها الهيئات المؤسسية في عام 2014

- الزيادة الأولية في رأس المال عن طريق تحويل المستحقات بعد تحويل الدين إلىSPE لصالحSONELGAZ Spa. ارتفع رأس مال الشركة من 000DA 000 1في 2013/12/31 ل DA 55.657 277 700 38 في 2014/12/31 هو مملوك بالكامل من قبل SONELGAZ Spa .
- يمثلها عدد كبير من الأسهم مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة الاسمية للسهم المشترك في الاجتماع العام الاستثنائي (العمر) في 17 ماي 2016 مشرع في تثبيت رأس المال إلى 000DA 000 700 38

-رؤوس الأموال الخاصة الأخرى:

هي مسجلة:

- تصحيحات هامة تتعلق بالخطأ تتعلق بمصروفات السنة السابقة بمبلغ قدره 624 624.174.42 DAتمثل مختلف البنود المحاسبية المتعلقة باستهلاك الوقود غير المسجلة في عام 2013 بسبب تسجيل هذا المبلغ في الحساب الفرعي 116 المنصوص عليه في الخطة محاسب مجموعة . وافقه الجمعية العامة على هذا التسجيل المحاسبي الذي أثر على حقوق ملكية الشركة
- نتيجة العجز للسنة المالية 2013 (679 439194.67DA)
- مبلغ الإعانات الاستثمارية قبل عام 2008 دخلت في الحساب من أجل تعزيز رأس مال الشركة. متعلق بتحويل من طرف SONELGAZوالدعم الداخلي في 2008 بمبلغ 922 714 012.00DA
- نتيجة الربح في 2014 بمبلغ 39 800 382.82DA
- نتيجة الربح في 2015 بمبلغ 67 103 365.55 DA
- تعزيز التزامات الشركة غير المتداولة عن طريق تسجيل المنح الواردة من الدولة بعد عام2008 بمبلغ 1 654 969 622.00DA

في نهاية الدورة ل2016 رؤوس الأموال الخاصة للشركة هي 38 903 355 KDA عكس 38 432 272 KDA TD 31/12/2015.

-المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية:لقد سمحت لنا عملية فحص وتحليل أرصدة حسابات عناصر الميزانية وحساب النتائج من تسجيل بعض الملاحظات التي نود من خلالها لفت انتباه القارئ دون التشكيك في الرأي المعبر عنه،وسنحاول عرض هذه الملاحظات في النقاط التالية:

-لاحظنا ان أسهم حقوق الملكية نتائج الشركات المعنية لم يتم توفيره التقييم الخسائر المحتملة للقيمة على المشاركة و أصول ضريبية مؤجلة سجلت وأقفلت في الدورة ل 2016 مفصلة أدناه لا تستدعي المراقبة

- الجرد المادية للمخزون تم إعادة تعديل التناقضات السابقة التي تم الإبلاغ عنها في تقاريرنا السابقة و تم السماح لتسوية عدد منها تبقى الفجوات السلبية47404 و الإيجابية 47940المتبقية لتبرير وتنظيم في الحسابات المعلقة.

-لاحظنا المؤونة مسجله داخليا عند إنشاء الشركة وتحويلها في إطار جزء من نقل الأصول الجزئية لم يتم تعديلها إلى الحد الذي لم يحدث فيه أي زيادة أو نقصان في هذه الأحكام لتسوية الفروق السلبية السابقة المقابلة. تظل مسجلة في الحسابات المعلقة (المستحقات الأخرى).

زبائن لاحظنا أن القيمة (160 029.5KDA) معني بالتحويل ل SPE مصاريف مراكز الإنتاج الطاقة في حساب نشط ل SPE 45XXX

- وضعيه (عملاء المنتجين لم يحاسب في المجموعة)قدمت قيمة الفاتورة ل SPE من طرف SKTM تحت مراكز الإنتاج ومسجله في حساب هذه الأخيرة.لذا يتوجب توخي الحذر من مثل هذه الأخطاء لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي ،وتوفير معلومات ذات مصداقية ودلالة.
- قوائم المقاربة البنكية و عمليه إقفال الصندوق لا يوجد أي ملاحظات و تأكد من تنظيم حساب المعلق المصرفي.
- حقوق المساهمين تتضمن: رأس المال الاجتماعي، نتيجة الدورة، لأسهم الأخرى التي تشمل المستأجرين مرة أخرى تأثير التصحيحات من erursو changs من الأساليب إلخ
- يتم الاعتراف بالديون إلى المجموعة في (الديون قصيرة الأجل) (الأصول المتداولة) مما يعطي صورة للهيكل المال يغير المتوازن للشركة أو الوظائف طويلة الأجل (الأصول الثابتة الملموسة) يتم تمويلها من الديون قصيرة الأجل.من الضروري وجود اتفاقية ائتمان لمعرفة الفترات والشروط الأخرى من أجل حسابها بشكل مناسب (تقريرنا عن السنة المالية السابقة)
- رأس مال العمل يتوافق مع إنتاج بـ GWH 049.131 1 وأجرة 13.833DA/KWH عكس 780.25 GWH وسعر بيع ب 13.174DA/KWH 2015
- اعتماد تعريفة مبيعات جديدة من KWH من 2016/01/01 لتحسين الإنتاجية الإجمالية للشركة.

-**معلومات يتوجب الإشارة إليها**:عموما المؤسسة تمتثل للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول،إلا أن هذا لا يمنعنا من الإشارة إلى بعض المعلومات القانونية في إطار عملية التدقيق التي قمنا بها .تتلخص هذه المعلومات في النقاط التالية:

-**الاحتياطي القانوني**:لاحظنا غياب تشكيل الاحتياطي القانوني لهذا السنة والسنوات السابقة،فإننا نذكركم في هذا الإطار،أن المادة 721من القانون التجاري تنص على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تقتطع من الإرباح الصافية للسنة المالية بعد طرح خسائر السنوات السابقة ،نصف العشر على الأقل،ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين الاحتياطي القانون ،ويصبح هذا الاقتطاع غير إلزامي إذا بلغ عشر رأس المال.

-**مراجعة تقرير التسيير2016**:قدمت المعلومات على الحالة المالية والحسابات السنوية للمؤسسة لمقدمة ولموجهة والموضوعة تحت التصرف والمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة باستثناء التأثير المحتمل للنتائج لمقدمة على حسابات لا توجد ملاحظات حول صدق وتوافق هذه القوائم المالية مع نشاط 2016مع تقرير التسيير لمقدم.

-**ملاحظة تتعلق ببعض مكونات القوائم المالية**:من خلال تدقيقنا للقوائم المالية لشركتكم للسنة المالية2016 لاحظنا:

1/نظرا لتطبيق أحكام SCF فان معايير إعادة تصنيف (قطع غيار الأصول) لميتم تعريفها بعد لتمييز قطعة الأمان التي يتم إطفاءها عند الاستحواذ

2/ ممارسة نقل رصيد حساب الصنف3xx في حساب 21539 (أصول ثابتة –معدات محجوزة) ليست ملائمة مع أحكام SCF

3/ الأهمية النسبية وتطور كمية قطع الغيار للأمن تطرح مسألة مدى كفاية هذه المبالغ لاحتياجات الشركة والاعتراف بالاستهلاك وخسائر القيمة المتعلقة بها .تحليل ما هو موجود لتقدير أهميتها في ضوء الاحتياجات المتغيرة للشركة وقيمتها في نهاية كل دورة تدريبية.

4/ لرصد وتعزيز تنظيم قانوني للأرض وغيرها من مكونات الثروات بين SPEو SKTM

5/وضع اللمسات الأخيرة على التحويلات للثروات بين SPE و SKTM

6/ وضع اللمسات الأخيرة على التبريرات فورقات الجرد بالنظر لـ المعالجات المحاسبية ؛

7/ مراقبة إعادة تنظيم الموجودات الثابتة الملموسة وقوائم الجرد عن طريق تحديد،لأغراض الإصلاح، استهلاك المعدات بالكامل أو استنفادها أو إصلاحها.

8/تنفيذ توصيات شركة المراجعة الخارجية لتنفيذ برمجيات إدارة المخزون في تطويرها من قبل المختصين

9/تخصيص و تعيين مسؤول عن المخزونات في كل الوحدات.

10/استمرار العمل البحث عن التفسيرات ومبررات فورقات من أجل منحهم العلاج المحاسبي مناسبة بعدا استعراض المقترحات من قبل الرؤساء الاجتماعي.

11–بدون إمكانية إنشاء حساب مركزي (لم يتم تحديده بعد) ،يوصى بإدخال إجراء فواتير منفصل لمبيعات الكهرباء للأصل التقليدي والمتجدد.

12– يُنصح بتحليل حسابات الطرف الثالث القديمة لضمان عدم ظهور إيرادات التشغيل من الأخطاء أو الإقفالات التي قد تؤثر جوهريًا على نتائج السنوات السابقة وبالتالي حقوق المساهمين.

13– السيطرة على نفقات الاستهلاك يتطلب اجتماع الشروط التالية:

- تحسين كفاءة ظروف المخزون للممتلكات والآلات والمعدات من حيث الكمية والنوعية ،من أجل بناء قاعدة بيانات موثوقة للممتلكات والمنشآت و المعدات القابلة للاستهلاك.

بناءا على ما سبق فإننا ندعو مسير الشركة ،للسهر على تسوية كل الملاحظات التي تمت الاشارة إليها في مضمون هذا التقرير.

ثانيا: التقارير الخاصة

-التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
-التقرير حول المبلغ الإجمالي الأعلى خمس تعويضات.
-التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
-التقرير حول نتيجة تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
-التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
-التقرير حول استمرارية الاستغلال.

السيد الرئيس:

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة

التقرير حول الاتفاقيات المنظمة لسنة 2016

-بناء على المادة 628من الأمر رقم 75-59المؤرخ في26سبتمر 1975المتضمن القانون التجاري،المعدل والتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08المؤرخ في أفريل 2005،التي تنص على أنه لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشر 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 23والمادة من القانون رقم 10-01المؤرخ في 29جوان 2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد؛

-وبناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202المؤرخ في 26ماي 2011المحدد المحتوى معايير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

-وبناء على القرار المؤرخ في24جوان 2013المحدد المحتوى معايير محافظ الحسابات؛

بناءا على كل ما سبق ،وفي إطار أداء مهمتنا على مستوى شركتكم للسنة المالية2016، وعليه وفقا لهذه الأحكام نحيطكم علما بأنه لم نسجل وجود أي اتفاقيات منظمة وفق هذه القانون وحسب تصريح المدير لعام لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة،أعلمنا أنه لا توجد للمؤسسة اتفاقيات منظمة حسب هذا المعيار.

غرداية يوم: 2017/03/28

محافظ الحسابات

السيدى الرئيس:

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقات متجددة

-التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة(5)أو عشرة(10) تعويضات:

-بناءا على المادة 680من الأمر رقم 75-59المؤرخ في 26سبتمر1975المتضمن القانون التجاري ،المعدل والتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08المؤرخ في 25أفريل 1993،الأمر رقم 96-27المؤرخ في 09ديسمبر 1996،والقانون رقم 05-02المموؤرخ في 6فيفري 2005،

-بناءا على الفقرة 4من المادة 25من القانون رقم 01/10المؤرخ في 29جوان 2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

-بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202المؤرخ في 26ماي 2011المحدد المعايير تقارير محافظ الحسابات أشكال وأجال إرسالها؛

-بناءا على القرار المؤرخ في24جوان 2013المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

فإننا نصادق على صحة المبلغ الإجمالي لأعلى عشرة(10)تعويضات ،ونصادق بمطابقتها للدفاتر المحاسبية والقانونية .حيث يقدر هذا المبلغ للفترة المعتبرة من 01جانفي إلي غاية 31ديسمبر 2016ب: 25002924،49.دج وفق الجدول التالي رقم (1)

الاسم وللقب	الوظيفة	المبالغ
ش	الرئيس التنفيذي لشركة	5500182.62
ع	مدير قسم الإنتاج	2359307.46
ن	رئيس مصلحة الإنتاج	2443431.36
د	مدير وحدة الإنتاج الجنوب الشرقي(تقرت)	1942591.68
ي	رئيس قسم التمويل	2269930.50
ر	رئيس قسم الصيانة	2269292.55
ب	الرئيس مصلحة الاستغلال	2213658.83
ز	مدير وحدة الإنتاج الجنوب لغربي (بشار)	2234830.22
ف	الرئيس مصلحة المالية والمحاسبة	1615931.86
ل	مهندس دولة الدراسة PAL	2126767.41
المجموع		25002942.49

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

سيدي الرئيس

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة

التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

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

-بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202المؤرخ في 26ماي 2011المحددلمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

-بناءا على القرار المؤرخ في 24جوان2013المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يشرفني أن أحيطكم علما بأن مجلس الإدارة اجتمع (7)مرات سنة 2016 قيمة الحضور لكل مرة تقدر ب 10000 DA وعدد الحضور(35)أي مجموع المبلغ (350000)DA.والجدول التالي رقم (2) يوضح ذلك:

اسم وللقب	عدد الحضور	المبالغ الإجمالي
ب	7	70000
ش	6	60000
غ	6	60000
ر	7	70000
م	6	60000
ل	3	30000
المجموع	35	350000

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

غرداية يوم: 2017/03/28

محافظ الحسابات

سيدي الرئيس

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة

التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

-طبقا لأحكام المادة 678الفقرة 06من الأمر رقم 75-59المؤرخ في 26سبتمر 1975المتضمن القانون التجاري،المعدل والتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08المؤرخ في 25أفريل 1993،الامر رقم 96-27المؤرخ في 9ديسمبر 1996،والقانون رقم 05-02المؤرخ في 6فيفري2005؛

-المادة 25الفقرة 6من القانون رقم 10-01المؤرخ في 29جوان2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

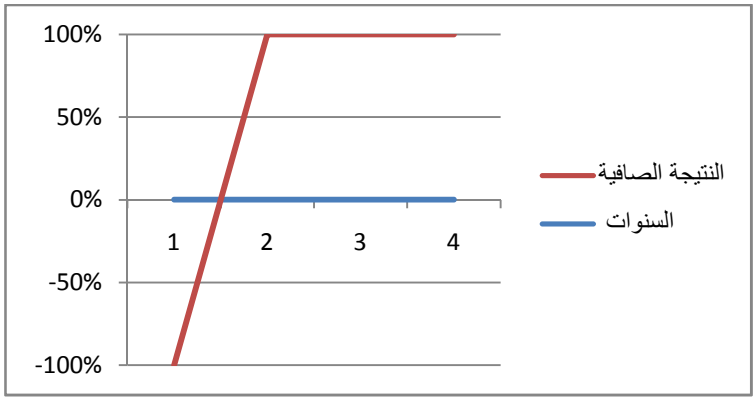
-بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202المؤرخ في 26ماي 2011المحدد المعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

-بناءا على القرار المؤرخ في24جوان 2013المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

وبناءا على كل ما سبق ،أعلمكم بأن النتائج الصافية لأربع سنوات لأخيرة من تاريخ إنشاء الشركة إلى يومنا هذا وافق الجدول التالي وهي النتائج الصافية لمقيدة في الميزانية؛

الجدول رقم (3)النتيجة الصافية **الشكل رقم 4:منحى يوضح تطور النتيجة المحاسبية الصافية خلال الفترة (2013-2016)**

السنوات	النتيجة المحاسبية الصافية
2013	(67،679439194)
2014	82،39800382
2015	55،67103365
2016	47،477351154
2017	//////////////////



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

من خلال المنحى أعلاه نلاحظ تطور النتيجة الصافية في سنة 2013حققت الشركة نتيجة سالبة بقيمة (67،679439194)دج،ويرجع سبب ذلك إلى أن شركة في بداية نشاطها كما نلاحظ أن النتيجة الصافية لشركة SKTMفي تزايد ملحوظ إلى أن تصل في سنة2016إلى قيمة 47،477351154دج،ويعود ذلك التزايد إلى التحفيزات والامتيازات الممنوحة.

تستفيد الشركة من تحفيز جبائي من الضريبة على ارباح الشركات لمدة 5سنوات من بداية النشاط وبعد انقضاء هذه المدة لا تتحمل شركة SKTMتسديد IBSبل يتحملها مجمع سونلغاز.

غرداية يوم :2017/03/28

محافظ الحسابات

سيدي الرئيس

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة

التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

-بناءا على أحكام المادة 25من القانون رقم 10-01المؤرخ في 29جوان2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

-وبناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202المؤرخ في26ماي 2011المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

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

إن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بمجملة منالإجراءات والسائل 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؛

*لي الشرف أن أقدم لكم بتقرير حول نتائج المراقبة الداخلية للمؤسسة sktmوالتي تتعلق بالمحاسبة وتسيير المخزون ؛ في إطار أداء مهمتنا وبعض الاطلاع وفحص مختلف الإجراءات ،فقد عمدت إلى التنظيم المحاسبي للمؤسسة وإجراءات متعلقة بالإنشاء ومعالجة المعلومة المحاسبية المالية ؛انتقلت بعدها إلى الإجراءات تسيير المخزون ؛ سمحت لي نتائج المراقبة الداخلية أن أسجل الملاحظات المذكورة أسفله وتقديم الاقتراحات المناسبة:

1-المحاسبة:

-تنظيم محاسبي:الملاحظات المسجلة في 2015والاقترحات المقترحة تم القيام بها في 2016فيما يخص التنظيم المحاسبي لـSKTMوالذي يتميز ب:

-نقص التكوين لدى العمال العاملين في مصلحة المحاسبة من حيث التكوين في scf؛

-غياب (مخطط)يستهدف (نسبة كبير) يسجل فيه النظام المحاسبي يأخذ بعين الاعتبار سياسة تطوير المؤسسة؛

-نقص في تدعيم النظام المحاسبي راجع إلى غياب تعيين مسؤولين عن (هيئات)وفي تحديد المهام والمسؤوليات لكل واحد

-نقص في تأطير الهيئات المحاسبية التي تحتاج تدعيما بإطارات ذوي خبرة .

2-إجراءات المراقبة الداخلية :

أ-معالجة المحاسبة على شكل تجاري،التطبيقSCF،

-تعتمد المؤسسة على مخطط حسابات مطابق (لإحصاء)الحسابات المعتمد من طرف SCFوالمعمول به في (SPE)؛

-كما تعتمد على إجراءات تتعلق بحسابات والإجراءات للجرد (الإحصاء)موروثة من SPE؛

-نقائص تم ملاحظتها فيما يخص معارف الإطارات العاملين فيما تتعلق ب SCFوالنظم المطورة من طرف مجمع سونلغاز ؛مستوى تكوين الإطارات العاملين يبدو لنا غير كافيا لضمان التسيير النظام المحاسبي للمؤسسة ،تكوين متخصص لهذه الشريحة يجب القيام به؛

ب-تسيير المخزون :

-المؤسسة لاتحتوي نظام للتسيير لمختلف أنواع المخزون؛

نقائص تم ملاحظتها في التطبيق في بعض المخازن فيما يخص الوقاية والحماية والأمن ؛

- عدم وجود وظيفة منفصلة لتسيير المخزونات ،بالإضافة إلى تطبيق الجرد في نهاية النشاط لا يتحسن فيما يخص الدقة في المعطيات المتعلقة بمخزونات نهاية النشاط حيث لوحظ أن هناك فوارق بعدية مسجلة في كل عام وتأخرات في تبريها لاستقبال المعالجة المحاسبية المناسبة؛

-تدخل في بعض الوظائف؛

-ليس هناك مسير للمخزونات في الوحدات ،مسؤولية الفوارق ومسؤولية (تأكيد) لحالات الاستهلاك ليست منظمة ؛

هذه نقائص في المراقبة الداخلية التي يمكن أن تمس بدقة حسابات الاستهلاك وحسابات المخزونات؛

وعليه،وبغية تحسين نظام الرقابة الداخلية على مستوى شركتكم ،يتعين عليكم العمل على وضع إجراءات وقواعد تحدد المهام والمسؤوليات وفقا المخطط هيكلي مفصل ،كما يجب تحديد الأساليب المناسبة لتداولالوثائق والمعلومات داخل الشركة.

غرداية يوم 2016/03/28

محافظ الحسابات

سيدي الرئيس

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة الكهرباء والطاقات المتجددة

التقرير حول إستمرارية الاستغلال

– 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(4):المؤشرات المالية لسنتي 2015–2016

النسبة أو المؤشر		2015	2016
رأس المال العامل	الخصوم غ الجارية–الأصول غ الجارية	-130688271036.66	-164619147947.7
نسبة التحرر المالي	الموارد الخاصة/مج الخصوم	0.257	0.224
نسبة الوفاء العامة	مج الأصول /الديون	1.529	1.43
نسبة المردودية المالية	النتيجة قبل الضريبة/رؤوس الأموال	0.0017	0.000123
نسبة المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال/الموارد الثابتة	0.0175	0.033
معدلالإدماج	القيمة المضافة/رقم الأعمال	0.398	0.514

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

بناءا على ماسبق،ونظر لكون النسب والمؤشرات المذكورة أعلاه غير مقبولة على العموم،نتشرف بإبلاغكم أننا لاحظنا وجود رأس مال العامل سالب وهذا يدل على ان الشركة غير قدر الوفاء بالتزماتها قصيرة الاجل، وعليه نشير إلى ضرورة النظر في الموارد الدائمة، حيث تشكل خطر على استمرارية الاستغلال على مؤسستكم .

غرداية يوم: 2017/03/28

محافظ الحسابات

المطلب الثالث:أثر تقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي

يقوم محافظ الحسابات بعدة مهام عندما توكل له عملية التدقيق لدى أي تنظيم اقتصادي،ولعل من الأهداف الرئيسية التي يصبو إليها هو إعداد تقارير تبين مدى مصداقية وموثوقية والملائمة المعلومات المالية السنوية لهذا التنظيم ،ولقد وضع القانون الجزائري 15معيار والمذكورة أعلاه ،يتقيد بها محافظ الحسابات عند القيام بمهامه وإعداد التقارير اللازمة الناتجة عن هذه المهام.

حيث أن تطبيق والتزام محافظ الحسابات بهذه المعايير في إعداد التقارير ، 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 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. انطلاق من هنا يتجلى لنا أثر التقيد بمعايير تقارير محافظ الحسابات عل التدقيق الخارجي ،حيث ان احترام هذه المعايير أثناء تنفيذ العملية التدقيقية وإعداد التقارير الضرورية،يعد عاملا أساسيا يساهم في الوصول إلى تحقيق الجودة ....وبالتالي تتأثر جودة التقارير بعدم الالتزام بالمعايير ،

خلاصة الفصل:

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز العناصر غير الواضحة في الجانب النظري و الاطلاع عن قرب حول ما يجري في ميدان التدقيق ، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، إذ تطرقنا في البداية إلى تعريف الشركة الكهرباء والطاقات المتجددة، 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 وفق ما تقتضيه المعايير للشركة محل الدراسة لسنة 2016؛وتضمن هذا النموذج تقريرا عاما للتعبير عن الرأي،إضافة للتقارير الخاصة الضرورية وفقا لما جاء في القانون والنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر.للإشارة فإنه تمت تقارير خاصة لم يتم التطرق إليها لانها لا تعني الشركة محل الدراسة،لكن هذا لا يمنع محافظ الحسابات لان يتعرض لهذه التقارير عند الضرورة ،أو أن تشكل هذه التقارير أفاق الدراسة للطلبة الذين يودون الإضافة وخدمة العلم في مجال التدقيق ،يتعلق الأمر ب:

-تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة؛

-التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان ؛

-التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال ؛

-التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال؛

-التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة ؛

-التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم ؛

-التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم ؛

-التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد سمحت لنا هذه الدراسة من اكتشاف جانب مهم في التدقيق الخارجي ،الذي أخذ يتطور في الآونة الأخيرة في الجزائر في محاولة لمسايرة 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 24جوان 2013، الذي يهدف إلى تحسين جودة التقارير التي يعدها محافظ الحسابات ختاما لمهمته، ولقد قمنا في هذه الدراسة بمعالجة موضوع أثر التقيد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي ، من خلال إسقاط هذا الموضوع على الشركة الكهرباء والطاقات المتجددة ،من خلال إعداد التقارير العامة والخاصة لهذه الشركة وفق ما تتطلبه المعايير المذكورة سالفا، وذلك بهدف إظهار ومعرفة اثر التقيد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي ،

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 الكهرباء والطاقات المتجددة.

أولا :نقد وتفسير الفرضيات

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

حسب الفرضية الأولى :التدقيق الخارجي مهمة يقوم بها مهني (محافظ الحسابات)،مستقل ،محترف ويتمتع بالكفاءات والخبرة اللازمة ؛ 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 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 ، مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

حسب الفرضية الرابعة : من خلال دراستنا في الشركة الكهرباء والطاقات المتجددة 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:

- ✓ إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات 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 .
- ✓ يجب أن ينتهي التقرير العام الذي يقوم به محافظ الحسابات بالتعبير عن رأيه بالمصادقة بتحفظ أو دون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وصورتها الحقيقية عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يحدد من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل المؤسسة للجمعية العامة الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية مما يساهم تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ويعزز من مستوى استقلاليته وموضوعيته.
- ✓ 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 ؛
- ✓ 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.
- ✓ إن عامل التخطيط والتقييم وتحديد الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق ،يؤثر إيجابيا على جودة عمل محافظ الحسابات؛

ثالثا:الاقتراحات

من خلال النتائج، يمكن صياغة الاقتراحات التالية :

- ✓ على محافظي الحسابات أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من أجل تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
- ✓ ضرورة تقيد والتزام محافظ الحسابات بما وردفي القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق؛
- ✓ ضرورة أن تساهم معايير تقارير محافظ الحسابات في ضمان حيادية واستقلالية وموضوعية محافظ الحسابات مما يساهم في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

- ✓ على محافظ الحسابات الإلمام بمحيط العمل والفهم الجيد لطبيعة نشاط الشركة محل التدقيق ،إضافة إلى القوانين والنصوص التنظيمية المرتبطة بقطاعها؛
- ✓ على محافظ الحسابات التخطيط الجيد لمهمة التدقيق قبل الانطلاق في العمل ،وتوظيف الوسائل المادية والبشرية الضرورية ،
- ✓ أثناء أداء مهمته ،عل محافظ الحسابات الالتزام بالمعايير المتعلقة بمهنة التدقيق التي تم تناولها في هذه المذكرة،من أجل تحقيق مستوى أحسن لجودة التقارير التي يعدها.

ثالثا: آفاق الدراسة (نظرة مستقبلية)

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو معايير تقارير محافظ الحسابات،لذا نقترح المواضيع الآتية:

-التدقيق في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة؛

-مدى مساهمة معايير الجزائري للتدقيق(NAA) في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة؛

- متطلبات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في المؤسسات الاقتصادية؛

-إجراءات الإبلاغ عن التجاوزات أثناء أداء مهمة التدقيق الخارجي ،بين القانون والواقع.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع والمصادر:

أولا : المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث التدقيق الحسابات ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان الاردن2000؛
2. حامد محمود منصور وأخرون ،أساسات لمرجعة ،مطبعة مركز جامعة القاهرة ،1999.
3. خالد الخطيب ،خليل الرفاعي ،علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي ،دار المستقل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،الطبعة الأولى ،2009؛
4. رزق أبو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر، طبعة الأولى ، الأردن، 2015،
5. عبد الرحمان توفيق ،منهج المهارات المالية والمحاسبية التقدمة الرقابة المالية و التدقيق الداخلي،مركز الخبرات المهنية للإدارة،الطبعة الثالثة ،مصر ،2004؛
6. عبد الفتاح محمد الصحن وأخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث مصر ،2007؛
7. عبد الكريم علي الرمحي ،تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية،دائرة المكتبة الوطنية،الاردن ،الطبعة الأولى،2002؛
8. عوض لبيب فتح الله الديب،شحاتة السيد شحاتة،أصول المراجعة الخارجية،الدار التعليم الجامعي، الإسكندرية ،2013 ؛
9. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، " **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006؛
10. محمد بوتين، " **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005؛
11. نواف محمد عباس الرماحي،مراجعة المعاملات المالية،دار صفاء للنشر والتوزيع ،2009،الأردن،الطبعة الثالثة 2006؛
12. هادي التميمي،مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،دار وائل للنشر،الاردن ،الطبعة الثالثة،2006؛
13. وليم توماس،أمرسونهنكي،ترجمة أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد،المراجعة بين النظرية والتطبيق،الكتاب الأول،دار المريخ ،مصر ،2003؛

II. البحوث العلمية:

1. أمال بن يخلف،المراجعة الخارجية في الجزائر،شهادة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة الجزائر،2010.
2. حكيمة مناعي،تقارير المرجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق لمعايير لمحاسبية الدولية في الجزائر،تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج الخضر –باتنة ،السنة الدراسة 2008–2009.
3. 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.

4.على بن صالح بن يحي، **دور معايير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، –دراسة ميدانية** –، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرادية ،2015–2016

III.القرارات القوانين والمراسيم:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007.
2. 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.
3. 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.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد20، الصادرة 01 ماي 1991.
5. 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.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
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**، العدد74.
9. 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.
10. 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.

IV. الملتقيات:

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.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Bernard GERMOND،**Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**، 1ere édition ،Dunod، Paris ، 1991
2. DJEBARRA Abbelmeadjid .pratique de laudit comptable et financler en algérie dans le cadre des nouvellesorientations.Ecolesupérieure de commerce .Alger.2001

ثالثا: المواقع الالكترونية

1. 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 22/02/2018)

فهرس
المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى **الصفحة**

الإهداء
شكر وعرفان
الملخص
قائمة المحتويات IX
مقدمة..... أ

الفصـــــل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي

تمهيد..... 6
المبحث الأول : الإطار النظري للأثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي..... 7
المطلب الأول :عموميات حول للتدقيق الخارجي..... 7
الفرع الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي..... 7
الفرع ثانيا: أساسيات حول محافظ الحسابات..... 15
الفرع الثالث: مفهوم تقرير محافظ الحسابات..... 24
المطلب الثاني :معايير تقارير محافظ الحسابات..... 25
المطلب الثالث : العلاقة بين تقارير محافظ الحسابات والتدقيق الخارجي..... 36
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية(الدراسة السابقة)..... 38
المطلب الأول : الدراسات بالغة العربية..... 38
أولا : دراسة خديجة شنيني 2016-2017..... 38
ثانيا:دراسة بن يحي علي بن صالح 2015-2016..... 39
ثالثا : دراسة سليم كميلية 2014-2015..... 40
رابعا:مداخلة :د/زين يونس ،أ/العمري أصلية2014..... 41
خامسا: الدارسة :وسيلة بوخالفة2014 42
المطلب الثاني : الدراسات بالغة الاجنبية..... 43
أولا:الدراسة Boriekhoy ا2013-2014..... 43
ثانيا:دراسة JonasTritschler 2013..... 44
ثالثا:دراسة(Abbass and Aleqad .2013) 45

رابعا: دراسة (AHMI AND KENT .2013) 46
خامسا:belhadjahmednadjia2011/2010..... 47
خلاصة الفصل..... 49
الفصـــــل الثـاني: إعداد تقارير التدقيق الخارجي لسنة 2016 للشركة محل الدراسة،وفق ما تقتضيه المعايير
تمهيد..... 50
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة..... 51
المطلب الأول :وصف لطريقة العمل والوسائل المستخدمة..... 51
الفرع الأول:مجتمع الدراسة..... 51
الفرع الثاني:أدوات الدراسة الميدانية..... 60
المطلب الثاني :عرض مختلف مراحل التدقيق في الشركة محل دراسة..... 61
الفرع الأول:الاتصالات الأولية والحصول على لمعرفة العامة للمؤسسة..... 62
الفرع الثاني:فحص وتقييم الإجراءات..... 62
الفرع الثالث: فحص التسجيلات المحاسبية وأرصدة الحسابات والدفاتر القانونية..... 63
الفرع الرابع: إعداد التقارير الضرورية..... 63
المبحث الثاني:نماذج لتقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير..... 64
المطلب الأول:الوثائق الضرورية الانجاز المهمة..... 64
1) الملف الدائم (Ledossier permanent) 64
2) الملف السنوي (Ledossierannual) 65
المطلب الثاني : إعداد التقارير الضرورية وفقا المتطلبات المعايير..... 65
المطلب الثالث : أثر التقييد بمعايير تقارير محافظ الحسابات على التدقيق الخارجي..... 83
خلاصة الفصل..... 84
الخاتمة..... 86
قائمة المراجع والمصادر..... 90
فهرس المحتويات..... 95

الملاحـــق

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA SKTM

EXERCICE 2016

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	note	Capital social	Prime démission	Autres Capitaux Propres (Apport de l'Etat)	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2014		38 700 277 657,55		928 704 012,00			- 1 263 813 215,67
Correction d'erreurs significatives							-
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		-		-			
Résultat net de l'exercice							67 103 365,55
Réserves							
Solde au 31 décembre 2015		38 700 277 657,55		928 704 012,00			- 1 196 709 850,12
Correction d'erreurs significatives							-
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		- 277 657,55		- 5 990 000,00			
Résultat net de l'exercice							477 351 154,47
Réserves							
Solde au 31 décembre 2016		38 700 000 000,00		922 714 012,00			- 719 358 695,65

38

الملحق رقم 2:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.35.45

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2016	2015
Ventes et produits annexes		14 512 634 626,40	10 278 976 768,51
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		14 512 634 626,40	10 278 976 768,51
Achats consommés		- 3 948 296 590,84	- 3 233 851 814,47
Services extérieures et autres consommations		- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34
II - Consommation de l'exercice		- 7 052 069 715,56	- 6 186 713 015,81
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		7 460 564 910,84	4 092 263 752,70
Charges de personnel		- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70
Impôts, taxes et versements assimilés		- 4 056 258,00	- 75 278 353,41
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		5 505 303 495,46	2 325 380 048,59
Autres produits opérationnels		353 949 137,06	328 052 558,38
Autres charges opérationnelles		- 56 177 774,68	- 5 063 678,99
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 5 356 665 755,07	- 2 838 786 361,84
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0,00	212 924 672,61
V - RESULTAT OPERATIONNEL		446 409 102,77	22 507 238,75
Produits financiers		0,00	1 909 338,56
Charges financières		- 4 643 938,89	- 4 622 510,66
VI - RESULTAT FINANCIER		- 4 643 938,89	- 2 713 172,10
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		441 765 163,88	19 794 066,65
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 12 941 441,35	0,00
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		48 527 431,94	47 309 298,90
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		14 915 111 195,40	10 869 172 636,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 14 437 760 040,93	- 10 802 069 271,41
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		477 351 154,47	67 103 365,55
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
Résultats internes**			
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		477 351 154,47	67 103 365,55

lundi 12 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم 3:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.35.40

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		10 278 976 768,51	8 998 911 337,92
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		10 278 976 768,51	8 998 911 337,92
Achats consommés		- 3 233 851 814,47	- 3 131 614 886,06
Services extérieures et autres consommations		- 2 952 861 201,34	- 2 827 139 836,73
II - Consommation de l'exercice		- 6 186 713 015,81	- 5 958 754 722,79
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 092 263 752,70	3 040 156 615,13
Charges de personnel		- 1 691 605 350,70	- 1 731 219 366,05
Impôts, taxes et versements assimilés		- 75 278 353,41	- 39 803 480,29
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 325 380 048,59	1 269 133 768,79
Autres produits opérationnels		328 052 558,38	115 252 497,63
Autres charges opérationnelles		- 5 063 678,99	- 48 654 820,63
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 2 838 786 361,84	- 1 483 460 072,87
Reprise sur pertes de valeur et provisions		212 924 672,61	7 563 021,20
V - RESULTAT OPERATIONNEL		22 507 238,75	- 140 165 605,88
Produits financiers		1 909 338,56	27 974 941,90
Charges financières		- 4 622 510,66	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 2 713 172,10	27 974 941,90
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		19 794 066,65	- 112 190 663,98
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		47 309 298,90	151 991 046,80
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 869 172 636,96	9 301 692 845,45
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 802 069 271,41	- 9 261 892 462,63
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		67 103 365,55	39 800 382,82
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
Résultats internes**			
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		67 103 365,55	39 800 382,82

lundi 12 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم 4:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.28.54

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Terrains		63 114 111,12		63 114 111,12	34 586 450,43
Agencements et aménagements de terrains		1 087 973 543,77	284 715 777,05	803 257 766,72	793 892 328,09
Constructions (Batiments et ouvrages		7 326 608 234,44	1 687 739 573,55	5 638 868 660,89	5 271 849 897,16
Installations techniques, matériel et outillage		79 120 719 240,01	20 390 075 326,13	58 730 643 913,88	59 753 093 726,57
Autres immobilisations corporelles		46 601 792 933,86	594 005 204,82	46 007 787 729,04	387 320 029,72
Immobilisations en cours		55 276 860 659,25	187 785,00	55 276 672 874,25	66 423 610 364,19
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		2 573 610,00		2 573 610,00	26 273 610,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		17 303 743,00		17 303 743,00	45 000,00
Impôts différés actif		182 917 435,92		182 917 435,92	134 390 003,98
TOTAL ACTIF NON COURANT		189 686 889 418,55	22 963 749 573,73	166 723 139 844,82	132 825 061 410,14
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		852 801 938,55	12 169 195,07	840 632 743,48	654 237 343,61
Clients		153 244 612,15		153 244 612,15	313 274 131,38
Autres débiteurs		2 354 147 470,89	50 718 458,16	2 303 429 012,73	11 993 919 581,47
Impôts		441 046 133,25		441 046 133,25	177 980 484,25
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 188 938 358,50		3 188 938 358,50	3 248 219 389,24
TOTAL ACTIF COURANT		6 990 178 513,34	62 887 653,23	6 927 290 860,11	16 387 630 929,95
TOTAL GENERAL ACTIF		196 677 067 931,89	23 026 637 226,96	173 650 430 704,93	149 212 692 340,09

lundi 12 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم 5:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.28.56

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 000 000,00	38 700 277 657,55
Renforcement des fonds propres		922 714 012,00	928 704 012,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		477 351 154,47	67 103 365,55
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 1 196 709 850,12	- 1 263 813 215,67
compte de liaison**			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		38 903 355 316,35	38 432 271 819,43
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		75 000,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 103 916 897,12	2 136 790 373,48
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 103 991 897,12	2 136 790 373,48
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		11 420 865 042,69	10 528 308 906,65
Impôts		6 108,10	6 212,35
Autres dettes		121 066 203 424,90	97 550 055 100,74
Trésorerie passif		156 008 915,77	565 259 927,24
TOTAL PASSIFS COURANTS		132 643 083 491,46	108 643 630 147,18
TOTAL GENERAL PASSIF		173 650 430 704,93	149 212 692 340,09

lundi 12 mars 2018 Page 1 of 1

الملحق رقم 6:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.28.11

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Terrains		34 586 450,43		34 586 450,43	34 586 450,43
Agencements et aménagements de terrains		1 052 825 157,19	258 932 829,10	793 892 328,09	607 145 025,22
Constructions (Batiments et ouvrages		6 764 891 907,21	1 493 042 010,05	5 271 849 897,16	3 016 380 963,83
Installations techniques, matériel et outillage		75 163 457 810,67	15 410 364 084,10	59 753 093 726,57	48 175 875 206,38
Autres immobilisations corporelles		895 103 233,60	507 783 203,88	387 320 029,72	119 858 857,14
Immobilisations en cours		66 427 718 871,97	4 108 507,78	66 423 610 364,19	9 713 264 353,83
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		26 273 610,00		26 273 610,00	2 325 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		45 000,00		45 000,00	- 195 850,00
Impôts différés actif		134 390 003,98		134 390 003,98	156 380 222,28
TOTAL ACTIF NON COURANT		150 506 317 952,23	17 681 256 542,09	132 825 061 410,14	61 825 620 229,11
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		654 237 343,61	0,00	654 237 343,61	217 364 637,79
Clients		313 274 131,38		313 274 131,38	160 092 874,20
Autres débiteurs		12 044 638 039,63	50 718 458,16	11 993 919 581,47	10 797 011 534,12
Impôts		177 980 484,25		177 980 484,25	469 130 605,95
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 248 219 389,24		3 248 219 389,24	9 704 510 244,90
TOTAL ACTIF COURANT		16 438 349 388,11	50 718 458,16	16 387 630 929,95	21 348 109 896,96
TOTAL GENERAL ACTIF		166 944 667 340,34	17 731 975 000,25	149 212 692 340,09	83 173 730 126,07

lundi 12 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم 7:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.28.14

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 277 657,55	38 700 277 657,55
Renforcement des fonds propres		928 704 012,00	928 704 012,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		67 103 365,55	39 800 382,62
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 1 263 813 215,67	- 1 303 613 598,49
compte de liaison**			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		38 432 271 819,43	38 365 168 453,88
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		0,00	1 300 000,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 136 790 373,48	2 147 927 473,83
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 136 790 373,48	2 149 227 473,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		10 528 308 906,85	8 261 372 452,26
Impôts		6 212,35	61 658 855,90
Autres dettes		97 550 055 100,74	33 348 804 588,10
Trésorerie passif		565 259 927,24	987 498 302,10
TOTAL PASSIFS COURANTS		108 643 630 147,18	42 659 334 198,36
TOTAL GENERAL PASSIF		149 212 692 340,09	83 173 730 126,07

lundi 12 mars 2018 Page 1 of 1

الملحق رقم 8:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.40.30

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE) Définitif

	note	2016	2015
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		13 131 361,17	5 104 662,21
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		9 706 863 291,24	7 897 718 076,01
Intérêts et autres frais financiers payés		14 097 816,48	277 573 304,88
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 9 707 829 746,55	- 8 170 186 718,68
Eléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		- 9 707 829 746,55	- 8 170 186 718,68
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		7 519 095 392,14	6 170 338 663,09
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		3 503 285,21	1 876 080,63
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		16 941 843,00	402 100,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 7 532 533 949,93	- 6 168 864 682,46
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		38 732 301 042,21	61 712 793 738,09
Subventions d'exploitation encaissées			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		1 775 416 192,60	1 211 726 270,54
inter-unité encaissements			
inter-unité décaissements			
trésorerie groupe			
trésorerie groupe mises à disposition			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		36 956 884 849,61	60 501 067 467,55
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi -liquidités			
Variation de trésorerie de la période		19 716 521 153,13	46 162 016 066,41
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		2 682 959 462,00	8 717 011 942,80
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		3 032 929 442,73	2 682 959 462,00
Variation de trésorerie de la période		349 969 980,73	- 6 034 052 480,80

lundi 12 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم9:

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 12/03/2018 08.40.25

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

	note	2015	2014
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		5 104 662,21	2 174 355,25
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		7 897 718 076,01	6 867 119 859,34
Intérêts et autres frais financiers payés		277 573 304,88	234 168 772,64
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 8 170 186 718,68	- 7 099 114 276,73
Eléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		- 8 170 186 718,68	- 7 099 114 276,73
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		6 170 338 663,09	10 375 542 287,82
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 876 080,63	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		402 100,00	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 6 168 864 682,46	- 10 375 542 287,82
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		61 712 793 738,09	35 039 122 021,84
Subventions d'exploitation encaissées			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		1 211 726 270,54	5 757 061 337,49
inter-unité encaissements			
inter-unité décaissements			
trésorerie groupe			
trésorerie groupe mises à disposition			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		60 501 067 467,55	29 282 060 684,35
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi -liquidités			
Variation de trésorerie de la période		46 162 016 066,41	11 807 404 119,80
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		8 717 011 942,80	698 345 701,77
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		2 682 959 462,00	8 717 011 942,80
Variation de trésorerie de la période		- 6 034 052 480,80	8 018 666 241,03

lundi 12 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم:10: