الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

جامعة البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات– ولاية بجاية –

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

إعداد الطالبتين:

– داود سهيلة

–حمداش شريفة

إشراف الأستاذة:

د بوسبعين تسعديت

لجنة المناقشة:

إسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
د/ أوكيل حميدة	جامعة البويرة	رئيسا
د/ بوسبعين تسعديت	جامعة البويرة	مشرفا
د/ صبيعات ابراهيم	جامعة البويرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر وتقدير

ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

أحمدك حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، إذ وفقتني لإتمام هدا العمل ويسرت لي

الأمر العسير، أرجو اللهم أن تتقبل مني هذا العمل وأنت راضي عني

الشكر ترجمان النية ولسان شاهد الإخلاص وعنوان الاختصاص

أتقدم بخالص شكري إلى من كانت سندي بجهدها، أستاذتي بعلمها،إلى من لم تبخل

علينا بنصائحها وتوجيهاتها إلى قدوتي أستاذتي ومشرفتي بوسبعين تسعديت

و إلى أعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه

و إلى كل من ساندني و لو بكلمة و اطلب من االله أن يثبت أجورهم

سميلة وشريفة

الاهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك **الله جل جلاله**

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة نور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم والأنوار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

إلى القلب الكبير **(والدي العزيز)**

إلى من ملكت القلب والجنان إلى من عجز عن حقها اللسان

إلى من تجرعت الكأس فارغا لتسقيني قطرة حب وحنان

إلى من كلت أناملها لتقدم لي لحظة سعادة وأمان

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

إلى أغلى الحبايب **)أمي الحبيبة)**

إلى من منحوني الثقة إلى من ساروا معي في دربي أجمل الخطوات

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة.

إلى رياحين حياتي **(أخواتي الغاليات)**

سميلة وشريفة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
الشكر والتقدير	
الإهداء	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات والرموز	VI
قائمة الملاحق	VII
الملخص	
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي	43–02
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية	10–03
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية	03
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	04
المطلب الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها	08
المبحث الثاني: الإطار العام للمراجع الخارجي	28–11
المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي وصفاته	11
المطلب الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي	13
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي	20
المبحث الثالث: أساسيات حول تقرير المراجع الخارجي	42–28
المطلب الأول: ماهية تقرير المراجع الخارجي	28
المطلب الثاني: أنواع وأشكال تقرير المراجع الخارجي	32
المطلب الثالث: جودة تقرير المراجع الخارجي	41
الخلاصة	43

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الأدبيات النظرية لمعايير التدقيق الجزائرية	77–45
تمهيد	45
المبحث الأول: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير تدقيق الجزائرية	53–46
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	46
المطلب الثاني: مهام الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	49
المطلب الثالث: اللجان التابعة للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	51
المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية (Les Normes d'audit Algériennes)	65–54
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	54
المطلب الثاني: أسباب إصدار المعايير التدقيق الجزائرية وأهميتها	58
المطلب الثالث: محتوى معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وإطارها القانوني	60
المبحث الثالث: معيار التدقيق الجزائري 700(NAA)ومقارنته مع المعيار الدولي700 (ISA)	76–66
المطلب الأول: عرض المعيار الجزائري للتدقيق 700 (تأسيس الرأي حول الكشوف المالية)	66
المطلب الثاني: عرض محتوى المعيار الدولي 700 (تقرير المدقق حول البيانات المالية)	68
المطلب الثالث: المقارنة بين المعيار التدقيق الجزائري والدولي 700	75
الخلاصة	77
الفصل الثالث: دراسة حالة تقرير المراجع الخارجي	100– 79
تمهيد	79
المبحث الأول: تقديم مكتب المراجع الخارجي	81–80
المطلب الأول: عرض مكتب المراجع الخارجي	80
المطلب الثاني: الخدمات المقدمة من طرف مكتب المراجع الخارجي	81
المبحث الثاني: عرض ملف تقرير لمكتب المراجع الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري700	97–82
المطلب الأول: عرض ملف تقرير المراجع الخارجي	82
المطلب الثاني: مطابقة تقرير المراجع الخارجي مع المعيار الجزائري للتدقيق 700	95
الخلاصة	100
الخاتمة	102

قائمة المراجع	105
قائمة الملاحق	111

قائمة الجداول

الرقم	الجداول	الصفحة
01	سلم أتعاب المراجع الخارجي	16
02	الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية	61
03	الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية	62
04	الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية	63
05	مقارنة معيار التدقيق الجزائري 700مع المعيار الدولي	75
06	جدول مقارنة بين المعيار الجزائري 700 وتقرير المراجع الخارجي	96

قائمة الأشكال

الرقم	الأشكال	الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها	10
02	مسؤوليات المراجع الخارجي	27
03	أنواع تقارير المراجع الخارجي	36
04	تقرير النظيف	37
05	تقرير المتحفظ	38
06	تقرير العكسي	39
07	الامتناع عن إبداء الرأي	40
08	نموذج تقرير المراجع الخارجي	94

المختصر	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى مصطلح باللغة العربية
GAAS	GenerallyAcceptedStander	معايير التدقيق المتعارف عليها
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International auditing and assurance standadrs Board.	معايير التدقيق والتأمين الدولية
CNC	Conseil National de Comptabilite	المجلس الوطني للمحاسبة
ISA	International StandersAccounting	معايير التدقيق الدولية
NAA	Normes d'audit Algeriennes	معايير التدقيق الجزائرية

قائمة المختصرات والرموز

ملخص

تطلب تنظيم مهنة المراجعة وبلوغها الأهداف الرئيسية التي وضعت من أجلها وعلى رأسها تقديم رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة، وجود معايير تضبطها ومن بينها معايير التدقيق الجزائرية وتكمن أهميتها بكونها نماذج تقدم إرشادات للمراجع لأداء مهامه بشكل صحيح.

وتم إصدار هذه المعايير في الفترة الممتدة ما بين 2016-2017 و المقدرة ب 12 معيار من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوصاية وزير المالية بعد الإصلاحات التي قامت بها الدولة من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي مما جعلها تقوم بتنظيم مهنة المراجعة بإصدارها مجموعة القوانين والتشريعات من بينها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومعايير تؤطرها وتوجه المراجعين وتساعدهم على تحسين أدائهم وخاصة فيما يتعلق في إعداد التقرير باعتباره وسيلة اتصال مكتوبة لنقل المعلومات للأطراف ذوي لأصحاب المصاح، لذى يجب أن تتميز بالوضوح وسهولة الفهم والموثوقية.

الكلمات المفتاحية: المعايير التدقيق الدولية، المعايير التدقيق الجزائرية، تقرير المراجع، المراجع الخارجي.

Résumé

L'organisation de la profession d'audit nécessite la réalisation des objectifs principaux pour lesquels elle a été établie, en premier lieu de fournir un avis technique neutre sur la validité des états financiers et leur expression de la réalité économique de l'institution.externe exige la disponibilité de normes réglementées, y compris les normes d'audit algériennes, qui sont des modèles et des lignes directrices qui guident l'auditeur dans l'exercice de ses fonctions.

Ces normes ont été émises entre 2016 et 2017 par le Conseil national de la comptabilité sous les auspices du ministre des Finances après les réformes menées par l'État par l'adoption du système de comptabilité financière, qui a organisé la profession d'audit en édictant un ensemble de lois et de la législation y compris la loi 10 -01 sur la profession d'expert-comptable,commicaire aux compte Comptable et les Normes qui encadrent la profession et guident les auditeurs et les aident à améliorer leur performance, en particulier en ce qui concerne la préparation d'un rapport en tant que moyen de communication écrit pour la transmission d'informations aux prenantes caractérisées par la clarté et la facilité de compréhension et de fiabilité.

Mots clés: Normes d'audit international, Normes d'audit algériennes, Rapport d'audit, Commissaire aux comptes**.**

ملخص الدراسة

مقدمة

ان اختلاف النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ودرجات التطور والازدهار في بلدان العالم، افرز مجموعة من الفروقات المتمايزة بين مختلف تلك الدول والتي أثرت على مهنة التدقيق وعلى إمكانية توحيد عملية المراجعة باعتبارها صعب نسبيا في بعض الأحيان، لذا سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية في مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين بوضع جملة من المعايير والإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بالمراجعة أو بوضع إجراءات المراجعة التي تعمل على توحيد الممارسات الدولية مما يحتم على المراجع الخارجي الاعتماد عليها عند أداءه لمهامه وإعداده لتقريره والوقوف على مدى صدق القوائم المالية محل المراجعة من أجل الوصول إلى رأي فني محايد وهذا يعزز من جودة عملية المراجعة الخارجية ويبث ثقة أصحاب المصالح، والمستثمرين بتقرير المراجع الخارجي وبمهنة المراجعة.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، خاصة مع سعيها ورغبتها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات المالية كالمحاسبة والمراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي لذى قامت بإصلاحات تجسدت في تبني النظام المحاسبي المالي و الذي استوجب إعادة النظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي، التسيير المالي و الضرائب وغيرها، لتتناسب مع البيئة العالمية، من هنا قامت بإصلاح مهنة المراجعة من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث قامت أيضا بإصدار عدة مقررات تتضمن مجموعة من المعايير التدقيق الجزائرية خاصة بمهنة المراجعة وإعداد التقارير المراجع الخارجي والمستوحات من معايير التدقيق الدولية، من أجل تحقيق التوافق الدولي ولممارسة المهنة بما تتوافق هذه المعايير والتخلي عن الممارسات المعمول بها سابقا في مجال مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية والمصادقة على قوائمها المالية التي لا تستند على معايير وقواعد واضحة.

ونحن بدورنا سنقوم بدراسة تتمحور حول أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وذلك من خلال دراسة حالة لتقرير المراجع الخارجي في الجزائر لسنة 2017 بغرض إجراء مقارنة سليمة بين التقرير والمعيار 700 بالأخذ بعين الاعتبار سنة صدور المعيار في 2016

- **الإشكالية:**

وبناء على ما سبق ذكره يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي بالخصوص المعيار (NAA 700)؟.

- **الأسئلة الفرعية**

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تساهم المراجعة الخارجية في إضفاء مصداقية على القوائم المالية؟
- هل يتوافق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق تأسيس الرأي حول القوائم المالية (700) مع المعيار الدولي للتدقيق700؟
- ما مدى مطابقة تقرير المدقق الخارجي محل الدراسة من حيث الشكل مع لمحتوى المعيار الجزائري 700؟

- **الفرضيات:**

- تساهم المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية من خلال الفحص الانتقادي الذي يقوم به المراجع عند مراجعة القوائم المالية.
- يتوافق المعيار الجزائري 700 مع المعيار الدولي 700
- يتطابق تقرير المراجع الخارجي مع محتوى المعيار الجزائري للتدقيق 700.

- **حدود الدراسة**

- **الحدود المكانية:** قمنا بإجراء دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات ومن أجل الوقوف على مدى اعتمادهم ودرايتهم بالمعايير التدقيق الجزائرية على وجه الخصوص المعيار700 واحترامهم لأهم ما جاء فيه.
- **الحدود الزمنية:** ارتبطت دراستنا هذه بمجال زمني الممتد من 1969 إلى غاية 2016 سنوات تطور مهنة المراجعة في الجزائر ثم من 2016-2017 فترة صدور معايير التدقيق الجزائرية هذا فيما يخص الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقمنا بدراسة حالة لتقرير المراجع الخارجي لسنة 2017.

- **منهج الدراسة**

تستدعي طبيعة هذا البحث استخدام مناهج متنوعة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات المالية المحاسبية حيث تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي أخذ جانبا كبيرا من البحث وذلك عند دراسة لمهنة المراجع الخارجي والمعايير التدقيق الجزائرية إضافة إلى ذلك استخدمنا دراسة حالة عند إجراء مطابقة بين تقرير المراجع الخارجي والمعيار الجزائري للتدقيق700.

- **أهمية البحث:**

- تتمثل أهمية هذه الدراسة في دور الفعال الذي يؤديه المراجع الخارجي في تقديم وإبداء رأيه الفني المحايد حول

مصداقية وعدالة وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية في التقرير الذي يقوم بإعداده من أجل تلبية احتياجات أصحاب المصالح.

- تساعد معايير التدقيق الجزائرية على تحديد الجودة المطلوبة من المراجعين الخارجين في أداء مهامهم قبل إصدار تقرير من أجل تقليل التفاوتات بين تقارير المراجعين الأخرين.

- **أسباب اختيار الموضوع**

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى:

- يندرج الموضوع ضمن مجال التخصص.
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حداثة إصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- خلو الدراسات السابقة من لمواضيع مشابهة مع هذا الموضوع.
- الميول الشخصي للطالبتين لمواضيع التدقيق ورغبة منهما الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع

- **أهداف الدراسة:**

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على معايير التدقيق الجزائرية وأسباب إصدارها.
- معرفة محتوى ومضمون التقرير المراجع الخارجي.
- القاء الضوء على الهيئات القائمة على إعداد وإصدار المعايير التدقيق الجزائرية.
- عرض الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي.
- فحص مدى إدراك المراجعين الخارجين لمتطلبات المعايير التدقيق الجزائرية.

- **الدراسات السابقة**

سوف نقوم بعرض بعض الدراسات المشابه لموضوعنا هذا في حدود علم الباحثتين.

دراسة بن مسعود بلقيس بعنوان: **دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري 505 والدولي 505 ومدى استجابة هذا المعيار لبيئة المراجعة في الجزائر** مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بجامعة ورقلة، الجزائر2016-2017

حيث حاول هذا الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معيار التدقيق الجزائري560 الأحداث اللاحقة بالجزائر ومدى تأثير البيئة الجزائرية للتدقيق ومدى ملاءمة هذا المعيار للواقع المهني بالجزائر.

- **دراسة حكيمة مناعي بعنوان: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر** مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة قسم علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009-2008

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة معرفة مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي والسبل الكفيلة بجعله يتلاءم مع التغيرات المحاسبية الجديدة في الجزائر.

- **دراسة فراس مروان بعنوان: دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سورية،** رسالة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مهنة تدقيق الحسابات على اعتبارها مهنة مستقلة في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في المصارف الخاصة العاملة في الجمهورية العربية السورية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: التشريعات القانونية والمهنية لمهنة تدقيق الحسابات، والتزام مدقق الحسابات الخارجي بآداب وأخلاقيات المهنة، واد ارك مدقق الحسابات للبيئة التي يقدم خدماته فيها يسهم في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في المصارف الخاصة العاملة في سورية.

- **مساهمة الباحث**

تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية جديدة باعتبار أن الدراسات التي تناولت معايير التدقيق الجزائرية قليلة وهذا يعود لحداثة إصدار معايير الجزائرية وأن أغلب الدراسات التي أجريت كانت في شكل استبيانات عكس دراستنا التي اعتمدت على دراسة عينة حية المتمثلة في تقرير المراجع الخارجي بغية الحصول على نتائج سليمة للوصول إلى الهدف الذي أنشأت من أجله الدراسة وهو حل إشكالية البحث.

- **هيكل الدراسة**

بغرض معالجة هذا الموضوع والإحاطة بجميع جوانب الدراسة التي نراها مهمة وللإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول كالتالي:

- الفصل الأول تحت عنوان: الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي، قمنا بتقسيمه على ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الأول ماهية المراجعة الخارجية، والمبحث الثاني الإطار العام للمراجع الخارجي، المبحث الثالث أساسيات حول تقرير المراجع الخارجي؛
- الفصل الثاني تحت عنوان: الأدبيات النظرية لمعايير التدقيق الجزائرية، قسم أيضا إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية، المبحث الثاني معايير التدقيق الجزائرية المبحث الثالث معيار التدقيق الجزائري 700(NAA) ومقارنته مع المعيار الدولي 700 (ISA)؛
- الفصل الثالث تحت عنوان: دراسة حالة تقرير المراجع الخارجي، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين قمنا في المبحث الأول تقديم مكتب المراجع الخارجي أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض ملف تقرير لمكتب المراجع الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق 700؛

الفصل الأول: الإطار النظري لممهنة المراجع الخارجي

تمهيد:

نشأت المراجعة الخارجية نتيجة لتغيير الحادث في المؤسسات و اتساع حجمها وظهور مؤسسات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها، وابتعاد الملاك عن أي تدخل فيها من ناحية تشغيلها ومراقبتها، لدرجة أنهم أصبحوا لا يعترفون بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي لها ورأس مالهم المساهم به فيها، ولذلك اصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد ووسيط بينهم، وبين المؤسسة وهذا الطرف يعرف بالمراجع الخارجي، والذي يقوم بعملية المراجعة الخارجية بصفة خاصة، ويقوم بطمأنة هؤلاء الملاك على حالة المؤسسة من خلال التقرير الذي يقدمه لهم، والذي يعرف بتقرير المراجع الخارجي وهو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية وينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، كما أنه يدلي من خلال رأي فني محايد، بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الإطار النظري لمهنة للمراجع الخارجي من خلال ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: الإطار العام للمراجع الخارجي؛

المبحث الثالث: أساسيات حول تقرير المراجع الخارجي؛

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

ان تطور الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية كان سببا في تطور المراجعة في حد ذاتها حيث مسى هذا التطور مفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها التي تدخل في اطار مهمة المراجع الخارجي قصد المصادقة على الحسابات.

وعلى هذا الأساس سوف نتناول في هذا المبحث ماهية المراجعة الخارجية من خلال: مفهوم المراجعة الخارجية، أهمية وأهدافها والمعايير التدقيق المتعارف عليها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها وفيما يلي سوف نعرض أهمها:

- تعرف أيضا بأنها " هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة وذلك بهدف إبداء الرأي فني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.[1]

من خلال هذا التعريف نستنتج أن المراجعة تتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة ويسمى بالمراجع الخارجي بحيث يقوم بإبداء رأي فني محايد حول صحة وعدالة على القوائم المالية.

- تعرف المراجعة الخارجية على أنها "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".[2]

أي أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على حصول المدقق على أدلة الإثبات من الإدارة عن أحداث الاقتصادية للمؤسسة ثم فحصها وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى مطابقتها للمعايير الموضوعة، وتوصيل هذه النتائج لأصحاب المصالح في شكل تقرير.

- كما تعرف بأنها "نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية

[1] احمد قايد نور الدين، **التدقيق الحسابات وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 15

[2] الصبان محمد سمير محمد الفيومي محمد، **المرجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعة، لبنان، 1990، ص 20

ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة."[1]

من خلال التعريف السابق يمكن أن نستخلص أن المراجعة نظام هدفه إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

ومن خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نستخلص أن المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية وموضوعية هادفة بنتائج المراجعة.[2]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

إن للمراجعة الخارجية أهمية وأهداف كثيرة تخدم أطراف متعددة وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة ومن خلال هذا العنصر سنتطرق إلى أهمية المراجعة الخارجية وأهم أهدافها.

أولا: أهمية المراجعة الخارجية

إن المراجعة الخارجية تخدم فئات كثيرة التي تعتمد على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل فيمايلي:[3]

- **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:** حيث يرتكز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
- **حملة الأسهم:** يسعون للحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- **حملة السندات الحاليون والمحتملون:** إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بديونهم.

---

[1] عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 53.

[2] نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص55

- **مجموعة الموظفين واتحادات العمال:** وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:** وتتمثل حاجاتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الأثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات.

كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

- **العملاء والموردون والمنافسون:** أن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
- **دعاة ومؤسسات حماية البيئة:** وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات لتساعدهم في تقييم أضرار البيئة الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها.
- **الأجهزة الحكومية:** تعتمد بعض الأجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب.
- **نظام الحاكم:** ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.
- **الاستشاريون كالمحللين الماليين وصناديق الاستثمار:** فهؤلاء الفئة تحتاج إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
- **الدائنون والبنوك:** تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح قروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.
- **المستثمرون المحتملون:** وهم يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة الخارجية لتحقيق أهداف عديدة منها:[1]

- **الوجود والتحقق**

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا. حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزنات.

- **الملكية والمديونية**

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي للمؤسسة والخصوم التزام عليها.

فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

- **الشمولية أو الكمال**

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص16

المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

- **التقييم والتخصيص**

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزنات تم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

- **العرض والإفصاح**

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

- **إبداء رأي فني**

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول.
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.[1]
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

في الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.[2]

المطلب الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها

تعتبر معايير التدقيق مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المدقق وأعضاء فريق عمله ونوعية العمل الذي يقومون به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مدقق الالتزام بها خلال مباشرته لعملية التدقيق الحسابات والتي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بهذا العمل وقد وافق المعهد الدولي للمحاسبين الأمريكيين على عدة معايير المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق والتي كانت بدايتها في سنة 1939 بعد إصداره لتسعة معايير للتدقيق أضاف إليها معياراً عاشراً في سنة 1945 تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموما(•GAAS) وفيمايلي ملخص لهذه المعايير:[3]

- **المعايير العامة**

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص17-18

[2] نفس المرجع أعلاه، ص19

•**Generally Accepted Auditing Stander**: are a set of systematic guidelines used by auditors when conducting audits on companies' finances, ensuring the accuracy, consistency and verifiability of auditors' actions and reports.

[3] بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص40-41

تتمثل أهم العناصر المكونة للمعايير العامة في:

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية.
- يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة في القيام بعملية الفحص وإعداد التقرير.

- **معايير العمل الميداني**

تتمثل عناصر العمل الميداني في:

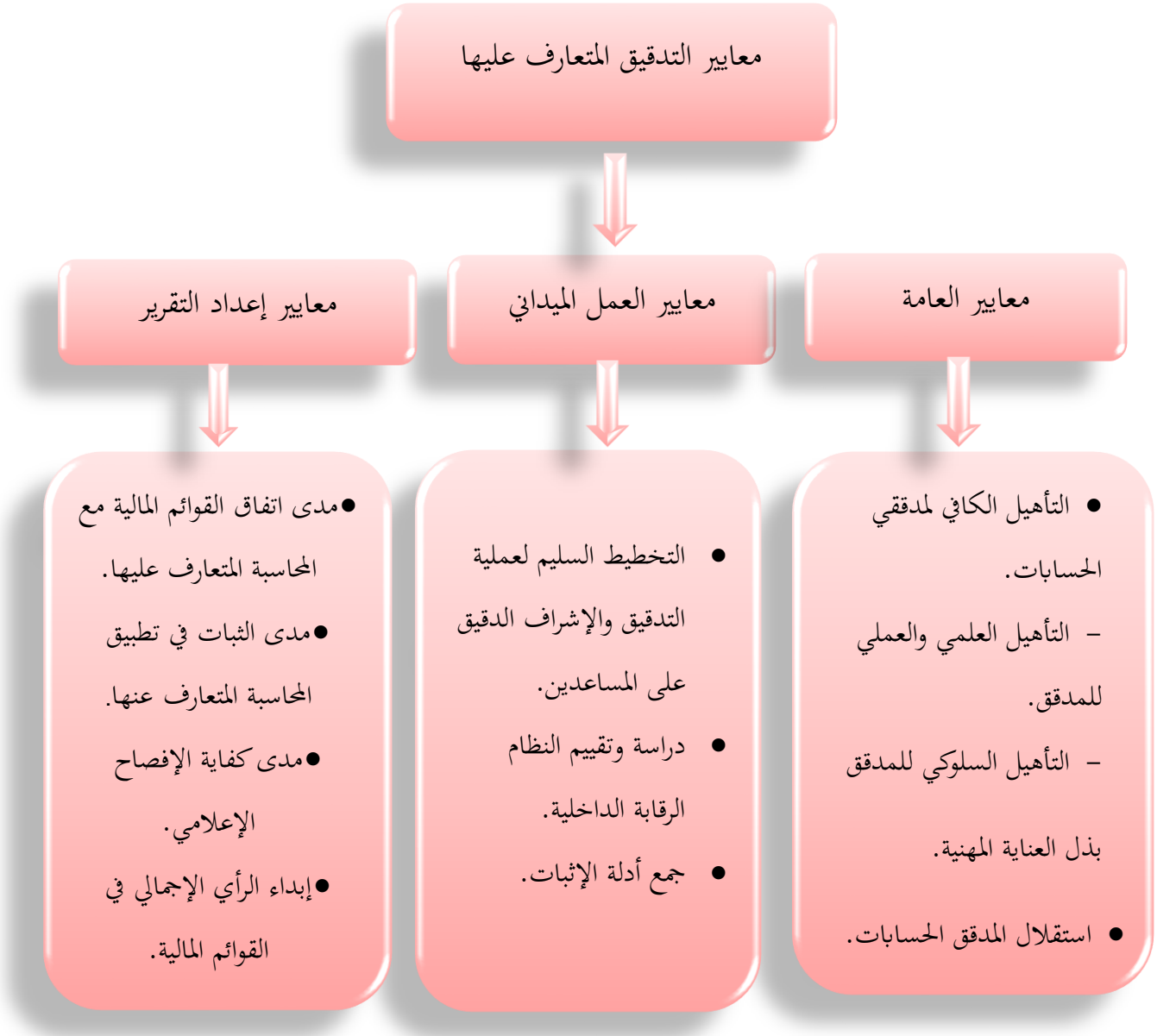
- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا.
- يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستعمل كأساس لاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها عملية التدقيق.
- يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المدقق فيما يخص القوائم المالية محل الفحص.

- **معايير خاصة بالتقرير**

تتمثل هذه المعايير في:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقا للأصول المحاسبية المتعارفة.
- يجب أن يبين التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه الأصول بثبات في المدة الحالية بالمقارنة بالمدة السابقة.
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) إلا أن يتم ذكر خلاف ذلك في التقرير.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو على بيان بأن المدقق لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية، وفي حالة عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ككل ذكر أسباب ذلك وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذي يقوم به المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها والشكل التالي يوضح هذه المعايير

الشكل رقم 01: معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص41.

يبين هذا الشكل معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا والصادرة من الهيئات الدولية والتي تعتبر بمثابة نماذج وإرشادات يجب على المراجع التقيد بها عند تنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الثاني: الإطار العام للمراجع الخارجي

إن صعوبة المراجعة الخارجية تتطلب في أدائها توفر شخص مؤهل وذو خبرة، يكتسب صفات غير متواجدة في أشخاص يمارسون مهن أخرى نظرا لطبيعة مهمة المراجعة، حيث يعرف هذا الشخص بالمراجع الخارجي.

وسنتطرق فهذا المبحث إلى: تعريف المراجع الخارجي وصفاته الشخصية، حقوقه وجباته المراجع الخارجي وفي الأخير سنعرض كل من مهامه مسؤولياته وفقا للتشريع الجزائري.

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي وصفاته الشخصية

في هذا المطلب سنتناول أهم تعاريف المراجع الخارجي وأهم صفاته الشخصية وهي كما يلي:

أولا: تعريف المراجع الخارجي

- يعرف المراجع الخارجي على أنه "شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبة العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها".[1]

نستنتج من هذا التعريف أن المراجع الخارجي يجب أن يكون مستقلا حتى يستطيع أن يقوم بأداء مهمته بشكل أمثل والمتمثلة في إبداء رأي فني محايد حول عدالة صحة القوائم المالية والمصادقة عليها.

- ويعرف أيضا وفقا للمادة 22 من القانون 10-01 الذي ينظم مهنة المحاسبة في الجزائر " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

من خلال هذا التعريف يمكن أن نعرف مراجع الحسابات بأنه كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك من خلال فحص ومراقبة حسابات المؤسسات لإبداء رأي فني محايد حول صحتها ومطاقتها للقوانين المعمول بها.

---

[1] عبد العال، مداخلة بعنوان: **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يوم 6-07-2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 4

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدةالرسمية، العدد 42، القانون10-01 المؤرخ في 29جوان 2010، المتعلق بالمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 7

ثانيا: الصفات الشخصية للمراجع الخارجي

لقد اهتمت المنظمات المهنية بالجوانب الشخصية للمراجع لا سيما بعد الأزمات الأخلاقية التي مست المهنة بسب سيطرة الجشع والمصالح الخاصة على المهنيين، ومن ضمن هذه الأزمات ازمه أنرون التي أدت إلى سقوط أكبر مكتب للخبرة المحاسبية ويعود سبب ذلك إلى رغبة أنرون لتحسين وضعيتها المالية واسترجاع مكانتها في الاقتصاد الدولي بالتأمير مع مكتب الخبرة المحاسبية آرثر أندرسن من خلال تزييف الوقائع فيما يخص وضعها المالي وأد ذلك إلى تضرر كثير من المساهمين و أصحاب المصالح بعد إعلان إفلاسها ، أدت هذه الفضيحة وغيرها إلى ظهور أزمة ثقة مما جعل الهيئات الدولية والمحلية بوضع معايير وضوابط تحكم المهنة وتحديد صفات الشخص القائم بها.

ومن خلال ما سبق سنقوم بعرض هذه الصفات بشيء من التفصيل كالتالي:

- **الأمانة**

على المدقق أن يكون أمينا ونزيها في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل من وحي ضميره ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعتقد بصحتها والا يجامل أحدا فيما يبديه من أراء، وأن يكون دائما لعملائه ناصحا أمينا.[1]

- **المحافظة على أسرار المهنة**

حيث أن مدقق الحسابات موضع ثقة عملائه، ويطلع بحكم عمله على أسرارهم، يقضي التقاليد المهنية في جميع المهن، وليس في مهنة المحاسبة والتدقيق فقط بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة.[2]

وقد نصت المادة 6 من القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر بأن يؤدي كل خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارة التالية: "اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وان اكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد". [3]

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص34

[2] نفس المرجع أعلاه، ص35

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد42، المرجع سبق ذكره، ص5

- **التأهيل العلمي والعملي**

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمراجع الحسابات وأهمها لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب حيث أن قوة أية مهنة احترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني وقوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني.

وقوة الأفراد تعتمد أصلا على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية لذلك لابد من إلمام مراجع الحسابات بجميع فروع المحاسبة ولا تحتاج علاقة المراجعة بالمحاسبة إلى مناقشة، بل أن كل مراجع هو بالأصل محاسب ممتاز ولولا كونه ملما الماما عميقا بأصول المحاسبة وقواعدها ومشكلاتها العملية لما تمكن من تقويم عمل المحاسب، بل أن جزءا كبيرا من التطور الذي أصاب المحاسبة ناتج عن جهود مراجعي الحسابات.[1]

- **الاستقلال**

يمثل استقلال مراجع الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أية ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبط بالمهنة منذ نشأتها بل انه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوئها.

ويمكن القول أنه بدون استقلال تصبح عملية المراجعة بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي بل يغدو ضررها أكثر من نفعها.[2]

المطلب الثاني: حقوق ووجبات المراجع الخارجي

يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها له القانون والواجبات التي فرضها عليه القانون وهي موضحة كالتالي:

أولا: حقوق المراجع الخارجي

لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة و فاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق التي نسردها فيمايلي:[3]

---

[1] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 171.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص172.

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره،ص 63-64.

- حق طلب مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة .
- حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.
- حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقا للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- له الحق في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.
- حق المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

كذلك من حق المراجع الخارجي:[1]

- مناقشة اقتراح عزله وذلك منعا للعزل التعسفي له.
- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة).

أيضا من ضمن حقوق المراجع حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض إنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.

- **تحديد الأتعاب**

يتقاضاها المراجع أتعاب نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد هذه الأتعاب بناء على اتفاق الذي يتم بينه وبين زبونه ويكون ذلك وفقا للزمن الذي يستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمات

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص248

المطلوبة وحجم هذه العمليات.[1]

وعند تحديد أتعاب المراجع يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:[2]

- الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة؛
- عدد المساعدين الذين سيقومون بتنفيذ عملية المراجعة؛
- حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة؛
- عدد التقارير المطلوبة للعميل؛
- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها للخبرات وكفاءات متخصصة.
- وينص القانون الجزائري 10-01 المادة 37 تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب المراجع الخارجي في بداية مهمته.
- لا يمكن للمراجع الخارجي أن يتلقى أجرة امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في في إطار مهمته.
- وفي الجزائر يتم احتساب اتعاب المراجع الخارجي وفقا لسلم الأجور المنظم في القرار6 ديسمبر لسنة 2006 والموضح في الشكل التالي:

[1] شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، **أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، جامعة سطيف1 2011-2012، ص 53

[2] رزيق محمد أنور، **دور محافظة الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، تخصص فحص محاسبي، قسم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 11

الجدول رقم01: سلم الأتعاب المراجع الخارجي

المبلغ الإجمالي الخام عند الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم وعائدات الاستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج•
حتى أقل من 100مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200دج	من 160 إلى أقل من 240	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 دج	من 160 إلى أقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
من 400 إلى أقل من 800دج	من 160 إلى أقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
من 800 إلى أقل من 1600 دج	من 160 إلى أقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
من 1600الى أقل من 3200 دج	من 160 إلى اقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
من 3200 إلى أقل من6400 دج	من 160 إلى أقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
من 6400الى أقل من 12800 دج	من 160 إلى أقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
من 12800الى أقل من 25600دج	من 160 إلى أقل من 240	من 200 إلى أقل من 400
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إليه 2400 ساعة بنسبة 2 أي 48 ساعة إضافية ب 5000 مليون حتى الحد الأقصى 4500 ساعة.	حد اقصى 4500 ساعة	حد اقصى2250 ساعة

المصدر: رزيق محمد أنور، **دور محافظة الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، تخصص فحص محاسبي، قسم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 11.

يبن الشكل أعلاه سلم الأتعاب المراجع الخارجي المعمول به في الجزائر المنصوص عليه في القرار 6 ديسمبر 2006 وبموجب هذا القرار تم تحديد سعر الساعة ب 500 دج ولم يتم تعديله من ذلك الوقت.

ثانيا: واجبات المراجع الخارجي

• يحصل عليه بضرب عدد الساعات بمعدل الساعات بمبلغ 500 دج

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:[1]

- **عدم التدخل في التسيير**

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية. حيث جاء في القانون(88-01) المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن " لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية "كما جاء في القانون(91-08) المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط: " مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير"

والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.[2]

- **استمرارية المهنة**

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مراجع أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي:[3]

- الأشغال الواجب إنجازها.
- الأشغال الملزم بها منذ تعينه.

---

[1] تمار خديجة، مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية، مجلة الدراسات العليا المالية والمحاسبة والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،15 -11 2017، ص 442

[2] نفس المرجع أعلاه، ص442

[3] نفس المرجع أعلاه، ص442

- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مِؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

- **الإشراف الشخصي**

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب عليه أن يقوم بمهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:[1]

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

- **بذل العناية المهنية**

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون 10-01 بقوله: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"، ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل العناية.

ومعنى ذلك أن يبذل محافظ الحسابات عناية الرجل العادي في قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء الاختبارات والقيام بالإجراءات اللازمة لجمع الدليل الكافي والملائم وإبداء الرأي وإعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية وعرضه، وله في سبيل ذلك أن يطلع في كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وأن يطلب كافة البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهامه، كما له أيضا أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها[2].

- **واجبات المراجع في علاقاته مع موكله**

للمراجع عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه يفرضها قانون أخلاقيات المهنة ونلخصها فيما يلي:[3]

- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها.
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

[1] تمار خديجة، مرجع سبق ذكره، ص443

[2] بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص 58

[3] شرقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص179

- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة، واعتماد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات.
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية.
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته.

- **الموضوعية والاستقلالية**

تتطلب الموضوعية والاستقلالية أن يكون المراجع محايدا ويتمتع باستقلال فكري بخدماته المهنية، أن يكون له مصالح متعارضة وتجنب العلاقات التي تفقد الموضوعية والاستقلالية عند تقديم خدماته المهنية:[1]

- تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة إلى الأمانة والاستقلال ووجب عليه القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.
- يسهر فما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده أو استقلاله وتحمله المسؤولية.

- **كتم السر المهني**

وجاء في المادتين 71-72 القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث" يتعين على المراجع كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات".

" لا يتقيد المراجع بالسر المهني في الحالات التالية:[2]

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام لجنة الانضباط والتحكيم.
- بناء على إرادة موكليهم.

- **واجبات المراجع في علاقته مع الهيئة المنظمة للمهنة**

التزام المراجع تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين هما:[3]

[1] تمار خديجة، مرجع سبق ذكره، ص444

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص12

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 24، مرجع سبق ذكره، ص 6

- يجب على المراجع إعلام مجلس الهيئة المنظمة للمهنة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولاسيما بما يأتي:
- المتابعات الإدارية أو القضائية.
- نزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.
- التعليق الإداري لنشاطاته.
- توقف نشاطاته نهائيا.
- تغيير محل ممارسة المهنة.
- يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

- **واجبات المراجع في علاقته بزملائه**

يفرض قانون أخلاقيات مهنة المراجعة عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع زملائه، ونلخصها فيمايلي:[1]

- يجب على المراجع الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط.
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن.
- وفي حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الانضباط والتحكيم.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي

سندرس في هذا المطلب عنصرين أساسين هما المهام الموكلة للمراجع الخارجي والمسؤوليات التي تترتب عليها.

أولا: مهام المراجع الخارجي

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية مما يمنح له الحق بالتصرف باسمه الخاص ويتعين عليه أو على

[1] نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

مسير الشركة أو تجمع محافظي للحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه 15يو لكي يستطيع مباشرة مهمته.

وفصل القانون 10-01 بين مهام ووظائف محافظي الحسابات لاسيما في المواد 23-24-25وتتمثل هذه في النقاط التالية:[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة السابقة 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 والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- إعداد 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 حو الاتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمسة تعويضات؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص 7

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات الإثباتات الحاصلة

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي

تنقسم المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي إلى ثلاثة أشكال هي: المسؤولية المدنية، جزائية، تأديبه.

- **المسؤولية المدنية**

أن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، وغير انه لابد من إثبات أن الضرر المادي والمعنوي ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الخطاء وذلك التقصير.[1]

وكما هو الحال في القانون الجزائري10-01 المنظم لمهنة المحاسبة الذي بين في المواد الثلاث60،61، 59 مسؤولية المراجع تجاه الكيان الوسائل دون النتائج:[2]

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير

- يعد الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامها مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه
- و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 37

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدةالرسمية، العدد42، المرجع سبق ذكره، ص10

- 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.
- ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات يجب أن تتوفر ثلاث عناصر وهي:[1]
- حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية ؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات ؛
- وعلاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.
- إن المبدأ العام هو أن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج وبالتالي فإن عميله يجب أن يثبت:
- إما الخطأ العمدي(la faute intentionnelle)من مراجع الحسابات، وإما التقصير (la négligence) من مراجع الحسابات: وهذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به المراجع وما يجب أن يقوم به أخذا بعين الاعتبار الاجتهادات العادية وفقا للمعايير المهنية.
- وفيما يخص الضرر الذي يمكن أن ينتج عن تقصير أو إهمال المراجع، فانه يجب أن يكون أكيدا ومباشرا وفيه تعديا على حق مكتسب.
- إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير كأن يستثمر الشخص أمواله في شركة قبل تصفيتها على أساس أن المراجع صادق على الصورة الصادقة لها (l'image fidèle) دون أي ملاحظة عن استمرارية استغلال الشركة
- كما يجب على المتضرر أن يثبت العلاقة السببية بين الخطأ والضرر هذه العلاقة بصفة عامة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع حدوث الضرر.[2]

- **المسؤولية الجزائية**

ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤولية المدنية أن المراجع الخارجي لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وتعتبر المسؤولية الجزائية بأنها المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي بحكم القانون إذا توفر القصد

[1] عمر شرقي، المرجع سبق ذكره، ص54-55

[2] نفس المرجع أعلاه، ص55.

الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها.[1]

ووفقا للمادة 62 من القانون10 -01 يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.[2]

إن مهنة المراجع الخارجي مهنة منظمة قانونيا لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوافر شروط معينة لذلك

وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة وصنف جرائمها وواقع العقوبات على كل من يخالف القوانين على النحو التالي:[3]

1. الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجع الخارجي

نص القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبة الثلاث في المادة 73 "يعاقب كل من يمارس مهنة المحافظ الحسابات الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000دج إلى 2.000.000دج

وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة".

ومفادة هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة المراجع الخارجي إلا من قبل أشخاص طبعين ومعنويين ومسجلين في الجدول والغرفة الوطنية مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 8 من القانون 10-01 وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتا أو تم تشطيبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون فتنفذ عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة73.

وفقا للمادة 74 من القانون 10-01 يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل احدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة المحاسبة أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط في هذه الصفات التسميات.

- **إفشاء السر المهني**

[1] بن جميلة محمد، **مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون المالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010، ص 135.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد42، المرجع سبق ذكره، ص10

[3] بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص136-137.

نص المشرع الجزائري على وجوب المحافظة على السر المهني في المادة 71 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين301 و302 من قانون العقوبات.

ولقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة 72 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث أن محافظ الحسابات لا يتقيد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولاسيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب الاطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إدارة موكلهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5اعلاه.

- **عدم كشف الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية لوكيل الجمهورية**

توجد حالات يترتب على المراجع الخارجي مسؤولية عند سكوته إزاء ما يحدث إما من وقائع إجرامية حيث يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لحظه حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو الأمر الذي تضمنه المادة 715مكرر2/13

تنص المادة 830 من القانون التجاري على أن يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب حسابات يتعمد إعطاء

معلومات كاذبة عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها[1] .

- **المسؤولية التأديبية**

وهي مسؤولية تمارسها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مراجعو الحسابات الخارجيون، حيث تنشأ المسؤولية التأديبية للمراجع الحسابات، إذ قام بارتكاب مخالفة لأحد وجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلال بكرامة وشرف

المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.

ولا تنشأ المسؤولية التأديبية للمراجع مثلما هو الحال في المسؤولية الجنائية إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبية.[2]

[1] بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص139-141.

[2] خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال وآخرون، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة،2016 2017، ص281

تنص المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني

أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

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

ويبقى للمارس المهنة حق الطعن في العقوبة التي تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها.

والشكل التالي يبن مسؤوليات المراجع الخارجي:

الشكل رقم02: مسؤوليات المراجع الخارجي

المصدر: من اعداد الطالبتين

يمثل هذا الشكل مسؤوليات المترتبة على المراجع الخارجي والمتمثلة في مسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية بغية معاقبة المراجع في حالة ارتكابه لأخطاء أو التقصير أو الإخلال بمهامه وتختلف نوع ودرجة العقوبة حسب نوع ودرجة الخطأ المرتكب كما هو مبين في الشكل أعلاه.

المبحث الثالث: أساسيات حول تقريرالمراجع الخارجي

يعد التقرير المراجع الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ويوجه التقرير عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي وهي الهيئة العامة للمساهمين.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى عدة عناصر مهمة في تقرير المراجع الخارجي من ماهية التقرير، أنواع وأشكال التقرير وجودة التقرير المراجع الخارجي.

المطلب الأول: ماهية تقرير المراجع الخارجي

سنتطرف في هذا المطلب إلى تعريف التقرير المراجع الخارجي وخصاصه وأهم العناصر التي يتضمنها.

أولا: تعريف تقرير المراجع الخارجي

يعد التقرير وسيط أو وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم لمستخدميه الذين يهمهم الأمر، حيث لتقرير المراجع الخارجي عدة تعريفات أهمها:

- يعرف تقرير المراجع الخارجي بانه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق المعلومات الاقتصادية المهنية المتعارف عليها".[1]

يقوم هذا التقرير المراجع بإظهار كافة المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات حول القوائم المالية.

- يعرف أيضا بأنه: "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعة والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات، والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية".[2]

وعليه فإن تقرير المراجع هو بلورة لنتائج الفحص والتحقيق ويقدم لأصحاب المصالح في المؤسسة

- ويعرف بأنه "التقرير الذي يوضح الرأي الفني المحايد في القوائم المالية للشركة، وقد يكون هذا التقرير مختصرا ويتم نشره مع القوائم المالية ويطلق عليه عادة تقرير الميزانية، وقد يكون مطولا يحتوي على العديد من الأمور

[1].سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع**، الأردن، 2010 ،ص243

[2]هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، ص161.

- التفصيلية والجداول والكشوف الإحصائية والملاحظات والتعليقات التفسيرية، وهذا التقرير المطول يقدم للإدارة للاستخدام الداخلي".[1]

بصفة عامة فإن تقرير المراجع يضفي الثقة على القوائم المالية المعدة من طرف المحاسبين داخل المؤسسة.

ثانيا: خصائص التقرير المراجع الخارجي

من الخصائص التي يتضمنها تقرير المراجع يمكن ذكر:[2]

- **الإيجاز:** ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم، ولا يكون هناك كلمات غير مرتبطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقد التركيز.
- **الوضوح:** يجب ألا يكون أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وان يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ألا تكون ذات أهمية؛
- **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛
- **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع قارئ التقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه؛
- **الصدق والأمانة:** يجب ألا يكن المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وان يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمان.

ثالثا: عناصر تقرير المرجع الخارجي

أوضح المعيار الدولي رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي:[3]

---

[1] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص483

[2] شدري معمر سعاد، **التقارير المالية وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس،2015، ص37-39

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا للمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2015ص 239

- **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير حول البيانات المالية".
- **الجهة الموجهة إليها التقرير**

يجب أن يوجه التقرير إلى جهة معينة وعادة يوجه إلى المساهمين أو أصحاب المنشأة التي يتم تدقيق قوائمها المالية.

- **الفقرة التمهيدية**

توضح هذه الفقرة اسم المنشأة التي تدقيق بياناتها، مع ذكر انه تم تدقيق البيانات المالية كما تبين:

- تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق.
- ملخص السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية الأخرى.
- التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

- **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية**

تبين هذه الفقرة أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار أعداد التقارير المالية المطبق ولذلك تشمل هذه المسؤولية ما يلي:

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسب الأخطاء والاحتيال.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في كل الظروف.

- **مسؤولية المدقق**

توضح هذه الفقرة مسؤولية المدقق التي يمكن تحديدها في:

- إبداء الرأي حول البيانات المالية استنادا إلى أعمال التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق، وما يتطلب ذلك من امتثال المدقق للمتطلبات الأخلاقية، والتخطيط وبذل العناية.
- أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق ملائمة بشأن المعاملات والأرصدة والافصاحات في البيانات المالية
- للحصول على تأكيد معقول بأن هذه البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية.

- تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة وكذلك تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة.[1]

- **رأي المدقق**

في هذه الفقرة يجب أن يبين التقرير بشكل واضح رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات والتقارير المالية تعبر بصورة حقيقية وواضحة عن الوضع المالي للمنشأة، ووفقا لإطار التقارير المالية المطبق، وهذا الرأي قد يكون إما غير متحفظ (بدون وجود تحفظات) أو رأي متحفظ (مع وجود تحفظات) أو رأي معاكس أو قد يكون الامتناع عن إبداء الرأي.[2]

- **توقيع المدقق**

يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا إما باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسب الاختصاص المعين.

- **تاريخ التقرير**

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير عن البيانات المالية في تاريخ ليس قبل التاريخ الذي حصل فيه على الأدلة الكافية التي بنى عليها رأيه، كما يجب عليه ألا يتم ذكر تاريخ تقرير التدقيق إلا بعد أن تقوم إدارة المنشأة باعتماد القوائم المالية التي أعتدتها، ثم يقوم بعد ذلك بوضع تاريخ إعداد التقرير، وهو بمثابة التاريخ الموضح لمسؤولية المدقق حتى هذا التاريخ.

- **عنوان مدقق**

يجب أن يعنون التقرير الموقع في البلد أو الجهة التي يمارس فيها المدقق عمله.

رابعا: محتوى التقرير

يمكن تقسيم محتويات التقرير إلى ثلاث فقرات الرئيسية هي:

الفقرة الافتتاحية، وتشمل هذه الفقرة:

- تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص240

[2] نفس المرجع أعلاه، ص240-241

- بيان مسؤوليات إدارة المنشأة موضوع التدقيق وكذلك مسؤوليات المدقق تجاه عملية التدقيق.

1. فقرة النطاق:

توضح هذه الفقرة طبيعة أعمال التدقيق التي تتم من خلال:[1]

- إجراء التدقيق حسب المعايير الدولية.
- وصف للعمل الذي قام به المدقق من أجل الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات والتقارير المالية للمنشأة خالية من الأخطاء الجوهرية.

2. فقرة الرأي:

تحتوي هذه الفقرة على رأي المدقق الذي توصل إليه عن مدى عدالة البيانات والتقارير المالية، ومدى تعبرها بصدق عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، وهذا الرأي قد يكون أما رأى غير متحفظ (بدون تحفظات) أو رأى متحفظ (مع وجود تحفظات) أو رأي معاكس أو قد يكون الامتناع عن إبداء الرأي

المطلب الثاني: أنواع وأشكال التقرير المراجع الخارجي

تنقسم أنواع التقرير إلى ثلاثة أنواع أساسية كالتالي:

- **التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها**

وتتمثل في:

- **التقارير الخاصة**

وتشمل العديد من التقارير التي يعدها المراجع وفقا للمهام والأغراض الأخرى التي قد تطلب منه بخلاف مراجعة القوائم المالية[2] ومنها:

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

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص241-242

[2] عماد سعيد الزمر، احمد أبو الوفا رمضان وأخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص211

- تقرير خاص حو الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.[1]

- **التقارير العامة**

وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشريكات والذي ألزم شريكات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي، وغالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية.[2]

1.التقارير من حيث محتوياتها من معلومات

وتتمثل في:

- **التقرير المختصر**

يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف باختصار، إلا أن ذلك لا يعني إطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فاختصار ينبغي ألا يكون به أي خلل في توصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.[3]

ومما ينبغي عليه مراعات معايير التقرير المتعلقة أساسا بهذا التقرير المختصر إذ أنه هو التقرير الذي ينشر مع القوائم المالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد عليه سواء من داخل المشروع أو من قبل أي طرف خارجي.

- **تقرير المطول**

التقرير المطول يعد بواسطة مراجع الخارجي بناء على طلب إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص7

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011،ص136

[3] حامد طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان،2011، ص62.

بنكية من البنوك حيث تطلب تلك الجهات.

معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي.[1]

3.التقارير من حيث إبداء الرأي

وهي كالتالي:

- **الرأي بدون تحفظ (النظيف)**

يصدر المراجع تقريره الغير المتحفظ إذا توفرت كافة الشروط التالية:[2]

- حصول المراجع على أدلة إثبات كافية وذات صلاحية، حتى يتأكد من الوفاء بمعايير المراجعة الثلاثة للعمل لميداني.
- أثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم يتم تصحيحها.
- لم تحدث أي تغيرات محاسبية هامة من شانها آن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين الأعوان المالية المختلفة.
- عدم وجود أي ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد من لم يكن في الإمكان تقديرها أو إزالتها وإزالة أثارها كما في تاريخ تقرير المراجعة.

- **الرأي المتحفظ**

يتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر مراجع الحسابات بأنه من الغير المناسب إصدار رأي نظيف بدون تحفظ على القوائم المالية، أو أن الأمر لا يستدعي إصدار رأي سلبي معاكس إبداء الرأي.

وهناك حالات عديدة يتم فيها إصدار رأي متحفظ نذكر منها على سبيل المثال:[3]

تحفظ بسبب قيود على نطاق الفحص الذي قام به المراجع:

---

[1] احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، الطبعة الأولى**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009، ص266

[2] وليم توماس، أمر سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006ص103-104

[3] زهرة عاطف سواد، المرجع سبق ذكره، ص202

- عندما يتم تعيينه بعد انتهاء السنة المالية ولم يتمكن من حضور الجرد.
- النقص في السجلات المحاسبية للعميل.

عدم تمكن المراجع من القيام بالإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يستند إليها في إصدار تقرير نضيف.

- بسبب عدم التأكد من استمرارية المشروع.[1]

- **الرأي السلبي (المعاكس)**

عندما يستنتج مراجع الحسابات بأن القوائم المالية لا تظهر بصدق عدالة نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع تحت المراجعة فانه يصدر رأي سلبي بسب عدم إتباع المبادئ القواعد المحاسبية المتعارف عليها ووجود أخطاء جوهرية تؤثر تأثيرا ماديا وشاملا على البيانات المالية ولدرجة أن إصدار المراجع رأي متحفظ يعتبر غير كافي للكشف عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للبيانات المالية، وفي مثل هذه الحالات ليس من المناسب الامتناع عن إبداء الرأي لأن المراجع قد حصل على معلومات كافية لتكوين رأيه بأن القوائم المالية لا تظهر بصورة عادلة المركز المالي ونتائج الأعمال.[2]

- **الامتناع عن إبداء الرأي**

عندما يعجز مراجع الحسابات عن إبداء رأيه الفني في مدى تعبير حساب الأرباح والخسائر عن نتائج الأعمال ومدي تعبير الميزانية عن المركز المالي للمنشأة وذلك بسبب عدم استقلاله أو بسبب وجود قيود على عملية المراجعة فانه تمنع إثبات رأيه سلبا أو إيجابا وفي مثل هذه الحالة يعرف بأنه تقرير خالي من الرأي.[3]

يمتنع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه على القوائم المالية في حالات الثلاثة هي:[4]

وجود قيود على عمل المراجع تفرضه عليه إدارة الشركة:

- عدم تمكنه من حضور عملية الجرد للمخزون السلعي ولم يتمكن من تحديد قيمة المخزون بطرق أخرى بديلة.
- عدم تمكنه من الحصول على مصادقات من العملاء المدينين بصحة أرصدتهم لدى الشركة.

[1] زهرة عاطف سواد، المرجع سبق ذكره، ص 202

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

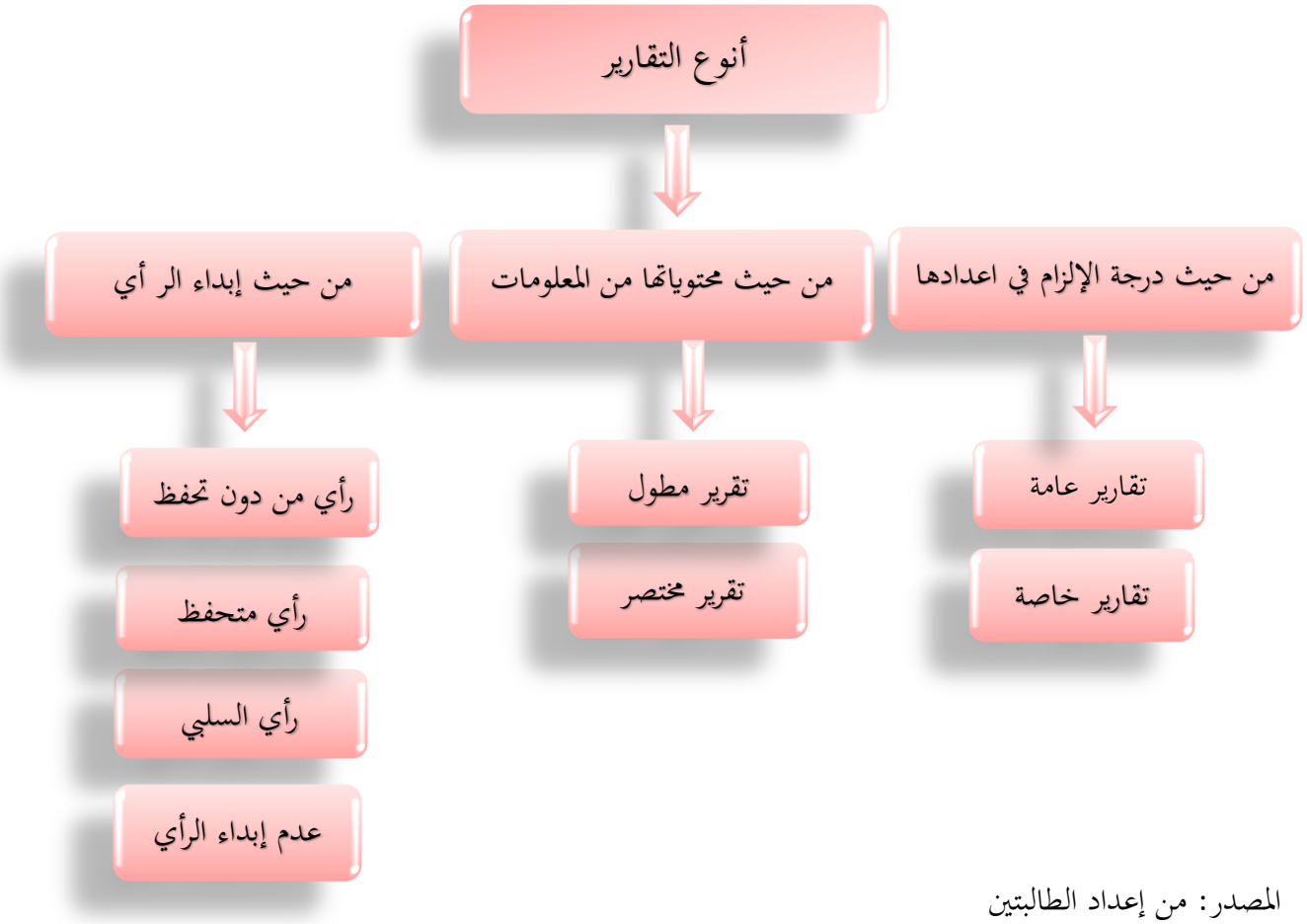
[3] عصام الدين متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات(2)**، مركز جامعة العلوم التكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص162

[4] نفس المرجع أعلاه، ص 57.

- وجود أحداث مستقبلية تأثر على الحسابات مثل رفع دعاوي قضائية بسبب تعدي الشركة على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى وعدم معرفة المبلغ الذي ستدفعه الشركة للمؤسسة الأخرى حتى إعداد القوائم المالية.
- في حالة قيام زميل آخر بمراجعة بعض القوائم المالية فان المراجع الرئيسي يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

والشكل التالي يوضح أنواع التقارير:

الشكل رقم03: أنواع التقارير المراجع الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبتين

يعبر هذا الشكل على أنواع التقارير التي يعدها المراجع الخارجي ليبدي رأيه حول صحة القوائم المالية وتتمثل في ثلاث أنواع أساسية وينقسم كل نوع الى تقارير أخرى وتختلف هذه التقارير باختلاف أغراض استعمالها.

ثانيا: أشكال تقرير المراجع الخارجي

هناك أربعة أشكال للتقرير المراجع الخارجي وسوف نوضحهم في الأشكال التالية:

الشكل رقم04: التقرير النظيف

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير المراجعة إلى....

فقرة الافتتاحية

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لشركة ا ب ج كما في 20x /12/31 و بيانات الدخل و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ...الخ.

فقرة مسؤولية الإدارة...

فقرة مسؤولية المدقق...

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق و التأكيد (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)و الممكن تطبيقها على مهمات المراجعة، أن هذه المعايير تتطلب بان تقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة أن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي الشركة و الإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

فقرة الرأي

واستنادا لعملية المراجعة، فانه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تسبب اعتقادنا بان البيانات المالية، المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أو يشار إلى المعايير المحاسبة الوطنية ذات قيمة).

التاريخ....

اسم المراجع...

التوقيع...

المصدر: احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن،2009،ص40

الشكل رقم05: التقرير المتحفظ

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير المراجعة إلى....

فقرة الافتتاح

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لشركة ا ب ج كما في 20x /12/31 و بيانات الدخل و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ...إلى

فقرة مسؤولية الإدارة...

فقرة مسؤولية المدقق...

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) والممكن تطبيقها على مهمات المعاينة، إن هذه المعايير تتطلب بان تقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من المعلومات جوهرية خاطئة. إن عملية المراجعة محدودة، أساسا بالاستفسارات من موظفي الشركة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية تدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

فقرة إيضاحية:

لقد أعلمتنا الإدارة بان المخزون قد تم إظهاره بالكلفة والتي تتجاوز صافي قيمته الإستبدالية، وتظهر حسابات الإدارة، والتي قمنا بالمراجعة عليها، بان المخزون، لو تم تقييمه بالكلفة أو صافي القيمة الإستبدالية أيهما اقل، والتي تقضي بها المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية (ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، فانه سوف ينخفض بمبلغ(س)، وان صافي الدخل وحقوق المساهمين سوف ينخفضان بمبلغ (ص

فقرة الرأي:

واستنادا لعملية المراجعة، عدا تأثير زيادة مبلغ المخزون والتي تم الإشارة إليها في الفقرة السابقة، فانه لم يصل إلى علمنا أي شيء قد يسبب اعتقادنا بان البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة).

التاريخ.... **عنوان المراجع....**

التوقيع....

المصدر: احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيدات الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009،ص41.

الشكل رقم06: التقرير العكسي السالب

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير المراجعة إلى.....

فقرة الافتتاحية:

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لشركة ا ب ج كما في 20xx/12/31، وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ ...الخ.

فقرة مسؤولية الإدارة.....الخ.

فقرة مسؤولية المدقق....الخ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق(ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) والممكن تطبيقها على مهمات المراجعة، أن هذه المعايير تتطلب بان نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، أن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي الشركة و الإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

و كما يلاحظ من الهامش x فان هذه البيانات المالية لا تعكس البيانات المالية الموحدة للشريكات التابعة، وان الاستثمارات فيها قد احتسبت على أساس الكلفة، وفقا للمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية (ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، لذا فان ذلك يتطلب توحيد البيانات المالية للشريكات التابعة.

واستنادا لعملية المراجعة، وبسبب كون الأمر الذي تم شرحه في الفقرة السابقة ذا تأثير شامل على البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية (والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة).

التاريخ.... **عنوان المراجع.....**

التوقيع.....

المصدر: احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتاكيد الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سبق، 2009، ص42.

الشكل رقم07: الامتناع عن إبداء الرأي

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير المراجعة إلى....

فقرة الافتتاحية

فقرة مسؤولية الإدارة.... لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة بالمثال السابق

فقرة مسؤولية المدقق...

فقرة الإيضاح:

لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلي لمخزون العام المالي المنتهي في 30 من ذي الحجة عام1409هـ (والذي تبلغ قيمته ..)و العام المالي المنتهي في 30من ذي الحجة 1408هـ (والذي تبلغ قيمته...)، نظرا لأنه تم التعاقد على مهمة المراجعةفي تاريخ لاحق لهذه التواريخ. وبالإضافة إلى ذلك، لم نتمكن من الحصول على أدلة إثبات تكلفة المعيدات والممتلكات التي تمتلكها الشركة قبل 30من ذي الحجة عام 1408هـ.ولم نتمكن من التحقق من كميات المخزون وتكلفة المعيدات والممتلكات من خلال إجراءات المراجعة الأخرى، نظرا لطبيعة السجلات التي تستخدمها الشركة.

فقرة إبداء الرأي:

نظرا لعدم مقدرتنا على الاقتناع بكل من كمية المخزون وتكلفة المعيدات والممتلكات من خلال استخدام إجراءات المراجعة المتعارف عليها أو بدائلها الملائمة، كما سبق أن وضحنا أعلاه، فان نطاق المراجعة لم يكن كافيا لإبداء الرأي، وبناء عليه لا نبدي رأيا عن القوائم المالية السابق الإشارة إليها في الفقرات أعلاه.

التاريخ.... **عنوان المراجع....**

التوقيع.....

المصدر: وليم توماس، أمر سون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الاول، دار مريخ للنشر2006، الرياض، ص109-110.

المطلب الثالث: جودة تقرير المراجع الخارجي

تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل، وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول إلى تقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وأليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير[1] وأيضا يجب ألا يخلو التقرير من عدة خصائص أهمها:[2]

- عدم التحيز والتحلي بالصدق والأمانة.
- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة.
- تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.
- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المدقق.
- الوقت المناسب أي عدم تأخير نتائج البحث.

إن إعداد تقرير التدقيق يتطلب بعض الصفات التي ينبغي توافرها للوفاء باحتياجات مستخدميه من تعداد الآراء حول تلك الصفات إلا أنها قد انتهت جميعها في ضرورة توفر الخصائص التالية : الموضوعية، الوضوح، الملائمة، الدقة، الشمول، القدرة على الإقناع، التركيز، الإفصاح وقد واضح بعض الباحثين بان الخصائص الرئيسية لجودة التقرير ينبغي أن تتضمن الملائمة والمصداقية و التجانس الابتكارية، ولذلك فقد تطلب نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية أن تشمل التقارير المالية السنوية للشريكات التي تتداول أسهمها المالية بالأسواق المالية على معلومات تخص نشاطاتها المختلفة وتتضمن هذه المعلومات الأتي:

- عمليات الشركة في قطاع الصناعة.
- المعاملات الدولية والتصدير للخارج.
- المعاملات مع فئة العملاء.
- المعاملات في ظل تكنولوجيا المعلومات.

[1] أسماء حداد، **أهمية المعايير التدقيق الدولية في تحديد جودة التقرير المراجع الخارجي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016، ص29

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص91

وحتى يطلع المدقق بدور متطور عن ذي قبل حتى يقترب إلى ممارس مهني ذا إطار قاعد مهنية وأخلاقية وتقاليد لذا فهو في حاجة إلى معايير تساعده على أداء دوره.

الخلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل أن نوضح بشكل موجز الإطار النظري للمراجع الخارجي بحيث تطرقنا إلى تعريف المراجعة الخارجية على أنها عملية فحص القوائم المالية عن طريق شخص خارجي مستقل عن المؤسسة بهدف تقديم رأي فني محايد حول صدق وصحة سلامة القوائم المالية من خلال اتباع مجموعة من المعايير المهنية المتعارف عليها.

وتتم هذه العملية من طرف مهنيين محترفين متمتعين بالاستقلالية التامة والأمانة والكفاءة المهنية بالإضافة إلى التحلي بالسر المهني باعتبار أن مجال تدخلهم واسع ويتطلعون على معلومات خاصة بالمؤسسات وهو الأمر الذي يلزمه بالتحلي بالسر المهني.

وللمراجع الخارجي عدة مهام أسندت إليه كالإشهاد على صحة وانتظام الحسابات ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في التقارير مقابل أتعاب يتقاضاها وهي محددة وفقا للسلم الأتعاب، وهذه المهام تحكمها تنظيمات وتشريعات كالقانون 10-01 المنظم للمهنة المحاسبة في الجزائر، ففي حالة عدم قيام المراجع الخارجي بوجباته وأخل بالتزاماته المهنية فانه يكون مسؤولا مدينا أو تأديبا أو جنائيا عن تصرفاته أو أي إهمال وتقصير في أداء وجباته المهنية.

و يتوج المهام الموكلة إليه بإعداد تقرير عام خلاصة لما وصل إليه في عملية المراجعة ويختلف نوع التقرير الذي يصدره نتيجة لظروف معينة وما وجده من تجاوزات عند قيامه بعملية المراجعة كتقرير نظيف في حالة سلامة القوائم المالية وتقرير سلبي وتقرير متحفظ أو عدم إبداء الرأي، ويوجه هذا التقرير للجمعية العامة للمساهمين للاطلاع على وضعية المؤسسة.

الفصل الثاني:

الأدبيات النظرية للمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)

تمهيد:

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات عدة توافقت مع مراحل الإصلاحات التي قامت بها، بغية تحسين من مستوى المهنة ومواكبة التطورات الاقتصادية، لذى تسعى جاهدة لتطوير وإصلاح النظام المحاسبي من خلال القيام بعدة إصلاحات في المنظومة المحاسبية، مما جعلها تقوم بإنشاء هيئات مهنية تسهر على تنظيم المهنة والسير عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث قامت أيضا بإصدار مجموعة من معايير تلائم بيئتها الاقتصادية والتي تم إصدارها من طرف لجنة خاصة بوصاية وزارة المالية، حيث تهدف هذه المعايير إلى تقديم إرشادات وتوجيهات للمدقق لضمان تنفيذ عملية المراجعة بشكل صحيح.

وانطلاقا مما سبق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية على النحو التالي:

المبحث الأول: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار المعايير التدقيق الجزائرية؛

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية؛

المبحث الثالث: معيار التدقيق الجزائري 077)NAA) ومقارنته مع المعيار الدولي 077)ISA(؛

المبحث الأول: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار المعايير التدقيق الجزائرية

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا والتي أدت إلى تغيرات مست كثير من المجالات ولم يقتصر تأثير هذا الإصلاح على تبني النظام المحاسبي المالي وإنما تعداه إلى تأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، صلاحيتها ومهامها واللجان التابعة لها.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد جاء القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بثلاث هيئات مهنية تشمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

ومما سبق ذكره سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل هذه الهيئات وتشكيلتها بالإضافة إلى وزارة المالية الوصية عليها.

كبداية للمطلب سوف نقوم بعرض موجز لوزارة المالية وإبراز صلاحيات الوزير المكلف بالمالية.

- **وزارة المالية**

أنشأت أول وزارة المالية في الجزائر في 72 سبتمبر 0697 تهدف إلى تنظيم وتأمين الشؤون المالية والنقدية للدول ومراقبة إيرادات واقتراح السياسات المالية في مجال الإيراد والإنفاق وإعداد الموازنات السنوية وتنفيذها في نطاق السياسة العامة للدولة وكذا المساهمة الفعالة في بحث وإعداد خطة التنمية الاقتصادية والسياسية النقدية.[1]

- **صلاحيات الوزير المالية**

يتمتع وزير المالية بعدة صلاحيات في مجالات متعددة نذكر منها:[2]

- يقترح إصلاحات الجبائية.

---

[1] http://www.mf.gov.dz/ consultes le 28 /05/2018 a 10.23

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد15، المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15-17-1995 يحدد صلاحيات وزير المالية، ص08-16.

- يدرس ويقترح ويتخذ كل التدابير المتعلقة بأساس الضريبة والحقوق والرسوم المختلفة.
- يطبق وسائل المراقبة الضرورية لممارسة المهام المسندة لمصالح الجمركية.
- يطبق الأحكام التشريعية والتنظيمية والإجراءات اللازمة كجرد الممتلكات العمومية وتقويمها وحمايتها.
- يطبق التدابير والأعمال المتعلقة بتحضير ميزانية الدولة وتقديمها والتصويت عليها.
- يقوم بأي دراسة ترمي إلى تطوير المحاسبة العمومية وتجديدها.
- يقوم بأي إجراء أو عمل ضروريين لتسيير شبكة المحاسبين العموميين.
- يطبق عمليات الرقابة على أعمال المحاسبين العموميين.
- يبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي في مجال المحاسبة ويقترحه.
- يبادر بالاتصال مع الهياكل أو الهيئات المختصة المعنية بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بشروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.[1]
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسة تعليم خاصة تابعة للوزارة.
- وله صلاحية منح الاعتماد لممارسة المهنة[2]

1. المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي الجديد للمهنة رقم 69-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث انه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.[3]

وقد خولت له عدة صلاحيات ولكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي، حيث كان المجلس بعيدا عن كل

ما يتعلق بمهنة المراجعة، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد أعطى لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة وسوف نتطرق لهذه المهام لاحقا.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 15، مرجع سبق ذكره، ص 6

[2] زهروري جليلة، صالح الياس، مداخلة بعنوان: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدس بلعباس، ص61-60

[3] شرقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 155-156

ويعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة وزير المالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله. ويتشكل من:[1]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2. نشأة المنظمات المهنية (المصف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية)

ينشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب أحكام المادة 05 من القانون 01-10 ويتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، المرسوم التنفيذي رقم 00-75 المؤرخ في 72 10 -7100 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ص 15.

المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

ويقوم بتسيير كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.[1]

المطلب الثاني: مهام الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للهيئات الثلاث دورا معتبرا من خلال مهامها كالتالي:

1. مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادة 5 من القانون رقم10-01مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية على النحو التالي:

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد**

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية:[2]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
- تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

[1] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 57، مرجع سبق ذكره، ص 9

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره، ص5

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي**

يمارس المجلس الوطني بعنوان التقييس المحاسبي المهام الأتية:[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال التطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية**

يمارس المجلس الوطني بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الأتية:[2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

7. مهام المنظمات المهنية (المصف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية)

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره ص5

[2] نفس المرجع أعلاه، ص9.

مهنية تكلف في إطار القانون بما يلي:[1]

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في اجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إيداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

المطلب الثالث: اللجان التابعة للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

في إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر فقد أعطى القانون 01-10 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك بإنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة.

وتنقسم هذه اللجان على النحو التالي:[2]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

- **لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية**

تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام الآتية:[3]

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.
- تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة.

[1] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 57، مرجع سبق ذكره، ص9

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره ص9

[3] نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة.
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

- **لجنة الاعتماد**

تتولى لجنة الاعتماد المهام الأتية: [1]

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد.
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد.
- تحضير ملفات الاعتماد.
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

- **لجنة التكوين**

تتولى لجنة التكوين المهام الأتية:[2]

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات.
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة.
- تسليم شهادات نهاية التربص.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبة الدولية.
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني في المحاسبة.
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

[1] لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره ص 9

[2] نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة

- **لجنة الانضباط والتحكيم**

تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الأتية:[1]

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

- **لجنة مراقبة النوعية**

تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الأتية:[2]

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة.
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول نوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره ص2

[2] نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية)Les Normes d'audit Algériennes(

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بالمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها لذى قامت الجزائر بدورها بإصدار معايير خاصة بها التي تناولت مهنة التدقيق وأصولها وتلائم بيئتها الاقتصادية، بحيث تم إصدار هذه المعايير على ثلاث مراحل خلال السنتين 7109و 7102 من طرف الوزير المالية.

ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بدراسة الإطار القانوني للمعايير التدقيق الجزائرية ومحتوى هذه المعايير وأسباب التي جعلت الدولة الجزائرية تقوم بإصدارها وأهميتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

مر التدقيق في الجزائر بخمسة مراحل حيث صاحب في كل مرحلة من المراحل صدور مجموعة من القوانين والتشريعات الخاصة بتنظيم مهنة، ويمكن تلخيص هذه المراحل كما يلي:

0. الفترة مابين 1969-1988

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 0696، حيث أشار الأمر رقم 012/96 المؤرخ في 0696/07/31 المتعلق بالقانون المالية لسنة 0621 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة، إذ نصت هذه المادة على أنه" يكلف وزير المالية المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو احدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل وضعية المالية للأصول والخصوم.

كما تناول المرسوم رقم 173/21 المؤرخ في 1973/09 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية.[1]

2. الفترة ما بين 1980 -1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على

[1] قرومي حميد، دعبوز سعاد، مداخلة بعنوان: **تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر**، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 00-07أفريل 2018، ص 108.

أن يسن أليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرز أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 03/10/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.[1]

وبقي حال مهنة المراجعة في الجزائر كما هو إلى غاية 1985 حيث نص قانون المالية لتلك السنة في مادته (069) على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة.

3. ما بين 1988-1991

كان تطور المراجعة في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية سنة 1988 حيث صدر القانون التوجيهي رقم 88-10 المؤرخ في 1988/10/07 والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-15 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها في المواد (39 إلى غاية 57) من طرف جهاز خارجي ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير.[2]

وقد تلى صدور القانون 88-10 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور القانون 61-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية[3] و المحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص المجلس.

4. الفترة ما بين 1991-2009

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 08/60 المنظم لمهنة خبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 0660/15/72 والمعتمد بتاريخ 0660/05/10 ويتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.

---

[1] لقليطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف7105-2015 ص 015.

[2] دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، حمزة كبلوتي، مداخلة بعنوان: **توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق**، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 00-07أفريل 2018، ص 22.

[3] شرقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص002.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 1ديسمبر 0662، يتضمن كيفية تطبيق المادة 11من القانون 91-08المؤرخ في 72 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]
- مرسوم تنفيذي رقم 97-458المؤرخ في 10ديسمبر 0662يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 71-67 المؤرخ في 13 جانفي 1992الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.[2]
- قرار مؤرخ 28مارس ،1998يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عملا بما جاء في المرسوم التنفيذي رقم62-457 المؤرخ في 1ديسمبر 1997المذكور سابقا، يحدد هذا القرار كيفيات نشر مجلس النقابة الوطنية لمحافظي الحسابات، مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة.
- مقرر في 24مارس 1999يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة.
- المرسوم التنفيذي رقم 01-421المؤرخ في 20ديسمبر ، 7110يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 71-67 المؤرخ في 13جانفي ،0667المعدل والمتمم الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.[3]
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210المؤرخ في 04جوان 2006الذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات: الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير قابلة للإهتلاك في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون
- التجاري حسب ما جاء في المادة 6من هذا المرسوم ف:"يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجه على الهيئة

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة في 2 ديسمبر0662، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 62-457المؤرخ في 0 ديسمبر 0662المتعلق بتطبيق المادة 00 من القانون 60-08 ، ص 77.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 53 المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم62-458 المؤرخ في 0 ديسمبر 0662 والمتعلق بتحديد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 80 الصادرة في 79 ديسمبر 7110، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم01 -421المؤرخ في 20ديسمبر، 7110 الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، ص25.

الاجتماعية المتخصصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملة.[1]

5. فترة ما بين 2717-2719

خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وزارة المالية وتتميز هذه الفترة بصدور القانون 01-10 المؤرخ في 76 جوان 7101 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وبعد إصدار هذا القانون اتبعه إصدار عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 7100/10/72 والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 09-17-7100 والمتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وكذا شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.
- صدور مراسيم تنفيذية أخرى ما بين ماي 7100 وأفريل 2013 منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظي الحسابات ومنها ما تعلق بالتربص المهني والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني، والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب.
- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر 7109، ومنها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.[2]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 55 الصادرة في 8 جويلية 7112، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 12-701 المؤرخ في 5 جوان 7119 الذي يحدد شروط إعادة التقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهلاك وغير قابلة للإهلاك الواردة في الميزانية المقفلة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، ص00.

[2] سفاحلو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص163-095

المطلب الثاني: أسباب إصدار المعايير التدقيق الجزائرية وأهميتها

سنتناول في هذا المطلب الأسباب التي جعلت الدولة الجزائرية تقوم بإصدار المعايير التدقيق الجزائرية وأهميتها في التحسين من جودة المراجعة.

أولا: أسباب إصدار المعايير التدقيق الجزائرية

قامت الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها لعدة أسباب من بينها:

- توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية لرغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ضوء العولمة وفتح مجال أمام الاستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي.
- قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية[1].

  ضعف دور الهياكل المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ودخول الأجانب لممارسة المهنة واطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى حاجة المهنة لمعايير تضبطها وتسيرها[2].
- إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص كفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام المحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات.
- صدور القانون 01-10 المتعلق بالمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وقررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة بإنشاء 3 منظمات مهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- رغبة الجزائر في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من المعايير التدقيق الدولية سعيا منها للتوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا باعتبار أن المعايير دليلا يسترشد به المدقق لتحسين من جودة تقارير التدقيق.

---

[1] بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: **إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول:** واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، يوم 00-07 افريل2018 ص 779

[2] زينب بوقابة، مداخلة بعنوان: **متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، يوم 00-07 افريل2018 ص 005

ثانيا: أهمية المعايير التدقيق الجزائرية

نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي اكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر.
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق.
- تحسين من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص015

المطلب الثالث: محتوى المعايير التدقيق الجزائرية (NAA) وإطارها القانوني

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بعرض أهم ما تضمنته المعايير التدقيق الجزائرية وإطارها القانوني.

أولا: عرض محتوى المعايير التدقيق الجزائرية

تحاول الجزائر تحسين التدقيق الخارجي وتكييفه مع البيئة الدولية من خلال سن القوانين المحلية التي تنظم المهنة من أهمها قانون 01-10 وإصدار مجموعة من المعايير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان" معايير التدقيق الجزائرية" من خلال ثلاثة مقررات كالتالي:

- المقرر رقم 117 المؤرخ في 15فيفري 7109 يتضمن أربعة معايير)701، 505، 560، 580(
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 05 أكتوبر 7109 يتضمن أربعة معايير (300، 510،500،700(
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 7102 يتضمن أربعة معايير (901، 971، 520، 570(

الجدول رقم 72: الإصدار الأول للمعايير التدقيق الجزائري

معايير التدقيق الجزائرية	هدف المعيار	نطاق المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 217 "الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق وضمان أن كل شروط التدقيق مجتمعة والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة على أحكام مهمة التدقيق ويجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في رسالة المهمة يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق وكل ما يخص مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة أما نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق هي أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
المعيار الجزائري التدقيق 575"التأكيدات الخارجية"	هدف المدقق الذي يلجا إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.	يعالج المعيار الجزائري لتدقيق 505استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
المعيار الجزائري للتدقيق 597"الأحداث اللاحقة"	هدف المدقق هو الحصول على العناصر المثبتة الكافية الملائمة والتي تدل على الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة تؤكد فيها قيامها بمسؤوليتها في إعداد الكشوف المالية وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية عن طريق التصريحات الكتابية والرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.	- إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. - الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية

في هذا الجدول قمنا بعرض المعايير التدقيق الجزائرية الأربعة المنصوص عليها في المقرر رقم 117 المؤرخ في 15فيفري 7109

الجدول رقم 73: الإصدار الثاني للمعايير التدقيق الجزائري

معايير التدقيق الجزائرية	هدف المعيار	نطاق المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 377 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار، يلتزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.	يدرس المعيار 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، تعالج على حدى المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
المعيار الجزائري للتدقيق 577 " العناصر المقنعة"	يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.	يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
المعيار الجزائري للتدقيق 517 "مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية"	يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية المناسبة التي تسمح بضمان نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة عند إعادة الافتتاح بشكل صحيح ولا تحتوي على أي اختلال وقد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية كما تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و201.
المعيار التدقيق الجزائري 077 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق وللكشوف المالية"	تشكيل رأي حول الكشوف المالية والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل الرأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

يبين الجدول أعلاه المعايير التدقيق الجزائرية في إصدارها الثاني الصادرة في المقرر رقم 150 المؤرخ في 05 أكتوبر 7109

الجدول 74 رقم: الإصدارات الثالثة للمعايير التدقيق الجزائرية

معايير التدقيق الجزائرية	هدف المعيار	نطاق المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 527 "الإجراءات التحليلية"	يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات التي تتم في نهاية التدقيق.
المعيار الجزائري للتدقيق 507 "استمرارية الاستغلال"	جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله من خلال العناصر المقنعة وتأثيرها على تقرير المدقق.	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.
المعيار الجزائري للتدقيق 917"استخدام أعمال المدققين الداخليين"	الهدف من هذا المعيار تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين للاحتياجات التدقيق.	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار 315 إن وظيفة الدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
المعيار الجزائري للتدقيق 927"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه وتحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

المصدر: من إعداد الطابتين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

يتضمن هذا الجدول أربعة معايير التدقيق الجزائرية الأخيرة المنصوص عليها في المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 7102

ثانيا: الإطار القانوني للمعايير التدقيق الجزائرية

يتمثل الإطار القانوني للمعايير التدقيق الجزائرية في ثلاث مقررات وتتضمن هذه المقررات مجموعة من القوانين والأوامر والمراسم التنفيذية بالإضافة إلى قرارات التطبيق ونعرضها فيما يلي:[1]

- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 71 رمضان عام 1395 الموافق 79 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن للقانون التجاري المعدل والمتمم.
- القانون رقم 12-00 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 7112 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المعدل.
- القانون10-01 المؤرخ في 09 رجب عام 1431 الموافق 76 يونيو سنة 7101 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25رجب عام 1436 الموافق 05 مايو سنة 7115و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل.
- المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995والذي يحدد صلاحيات وزير المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 00-75 المؤرخ في 77 صفر عام 1432 الموافق 72 يناير سنة 7100 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 00-25 المؤرخ في 77 صفر عام 1432 الموافق 72 يناير سنة 7100 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 00-79 المؤرخ في 77 صفر عام 1432 الموافق 72 يناير سنة 7100 والذي يحدد لنوعية الوظائف المنظمة لقواعد العمل للمجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات وتنظيمه.
- المرسوم التنفيذي رقم 00-717 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 79 مايو سنة 7100 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- المرسوم التنفيذي رقم 00-32 المؤرخ في 77 صفر عام1432 الموافق 72 يناير سنة 7100 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 75 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى تقارير محافظي الحسابات.

[1] الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، المقرر رقم 117 المؤرخ في 5 فيفري 7109

- القرار المؤرخ في 01 ربيع الأول عام1435 الموافق 07 يناير سنة 7105 والذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات
- المرسوم التنفيذي رقم 12-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 7112 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.[1]

[1] الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 7102

المبحث الثالث: معيار التدقيق الجزائري 077)NAA(ومقارنته مع المعيار الدولي077)ISA(

يعتبر تقرير المراجع وسيلة اتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها ومن أجل تحقيق هذا التقرير للهدف الأساسي منه فلا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله، حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من إدراك مدلولاته بالشكل المناسب.

في هذا المبحث سوف نقوم بعرض محتوى كل من المعيارين الجزائري والدولي للتدقيق 211 الذي ينص على إبداء الرأي حول تقرير المراجع الخارجي وإجراء مقارنة بينهما.

المطلب الأول: عرض المعيار الجزائري للتدقيق 077 (تأسيس الرأي حول الكشوف المالية)

- **يعالج المعيار م ج ت 077 مايلي:**
  - التزام المدقق بتشكيل الرأي حول الكشوف المالية؛
  - شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.
  - الرأي غير المعدل هو ذلك الذي يعبر عنه المدقق حين خلص أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، وقد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.
- **الأهداف**

تتمثل أهداف المدقق فيمايلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

- **الواجبات المطلوبة**
- **تأسيس الرأي حول الكشوف المالية**

يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:[1]

[1] الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 150، الجزائر، 00 أكتوبر 7109

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع الحاسبي المطبق.
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقول، أن الكشوف المالية في مجملها، لا تحتوي على اختلالات معتبرة.[1]

- **شكل الرأي**

- إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فانه يعبر عن ذلك برأي معدل.
- يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م ج ت 705 عندما:
- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة.
- ليس بوسع جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

- **تقرير المدقق**

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير المدقق مستقل؛
- المرسل إليه،
- فقرة تمهيدية تذكر:
- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛
- تاريخ إقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

- **شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين**

المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من اختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 150، الجزائر، 00 أكتوبر 7109

- شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير التدقيق الجزائرية، كما يجب أن نشير إلى هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

- **شرح التدقيق**

ويشير إلى أن الكشوف:

- التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية.
- اختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق؛

- **تاريخ التقرير المدقق**

- على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

- **عنوان المدقق**

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

- **المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية**

- عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، تزامنا مع الكشوف المالية فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية.

في حالة العكس، على المدقق مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية، إذا رفضت الإدارة ذلك على المدقق الإشارة في تقريره انه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الإضافية.

- يجب أن يغطي تقرير المدقق المعلومات الإضافية غير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنها تشكل جزءا لا يتجزأ عن الكشوف المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها وطريقة عرضها.

المطلب الثاني: عرض محتوى المعيار الدولي 077 (تقرير المدقق حول البيانات المالية)

يبين هذا المعيار الدولي شكل ومضمون تقرير المراجع من خلال مجموعة من الفقرات سوف نتطرق إليها على نحو التالي:[1]

- إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون وتقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات منشأة ما.
- وأن الكثير من الإرشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.
- يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية.
- إن هذه المراجعة والتقييم يتضمن النظر فيما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها حسب إطار مقبول للتقارير المالية إن كان بموجب المعايير الدولية أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة، وقد يكون من الضروري النظر فيما إذا كانت البيانات المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية أيضا.
- يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية ككل.

- **العناصر الأساسية في تقرير المدقق**

- يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الأتية، مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:

- **يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له**

وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المنشأة، أو عن مجلس الإدارة، أو من تقارير المدققين الأخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

- **الجهة التي يوجه إليها التقرير**

- يجب أن يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو مجلس إدارة النشأة التي تدقيق بياناتها المالية.

[1] http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/700.PDF consultees le 76/15/2018 a 13:03

- **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية**

- يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية
- يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حو البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.
- البيانات المالية هي إقرار من الإدارة، إن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات محاسبية وأحكام مهنية هامة، كذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات المالية، وعلى العكس من ذلك فان مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي حولها.

- **فقرة النطاق:**

- يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق وذلك بالنص على عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة وحسبما هو ملائم.
- يجب أم يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:

- فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
- تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.
- يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

- **فقرة الرأي**

- يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة)أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته، أينما كان مناسبا، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.
- إن التعابير المستخدمة لإبداء رأي المدقق هي تعبر بصورة حقيقية وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية، هي تعابير مترادفة وإن كلا التعبيرين يشير، ما بين أشياء أخرى بأن المدقق يراعي فقط تلك الأمور التي لها أهمية نسبية للبيانات المالية.

- يحدد إطار التقارير المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والقواعد الصادرة عن الهيئات المهنية والتطور في الممارسات العامة ضمن البلد، مع مراعاة العدالة بشكل مناسب وأخذ التشريعات المحلية بعين الاعتبار.

ولإعلام القارئ بالبيئة التي أوضحت العدالة، فإن رأي المدقق يجب أن يشير إلى الإطار الذي استندت عليه البيانات المالية وذلك باستعمال كلمات مثل وفقا ل)يشار إلى المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية).

- إضافة إلى الرأي حول التعبير بصورة صحيحة وعادلة (أو عدالة البيانات من كافة النواحي الجوهرية)، فقد يحتاج المدقق إلى أن يضمن تقريره رأيا عما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات الأخرى المحدد بالتشريعات والقوانين ذات العلاقة.
- في أي حالة لا يوجد فيها دليل على البلد الذي تم استخدام مبادئه المحاسبية، فإن من الواجب ذكر اسم ذلك البلد وفي حالة توزيع التقارير المتعلقة بالبيانات المالية بشكل واسع خارج البلد الأصلي، فيوصى بأن يشير إلى المعايير البلد الأصلي.
- وفي حالة التقارير المرفقة بالبيانات المالية المعدة خصيصا لاستعمالها في بلد أخر فإن المدقق سوف يراعي وجود حاجة للإشارة إلى المبادئ المحاسبية للبلد الأصلي ويراعي فيما إذا كان هناك إفصاح مناسب عن ذلك في البيانات.

- **تاريخ التقرير**

- يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق.
- بالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذى فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

- **عنوان المدقق**

- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

- **توقيع المدقق**

- يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما وحسب ما هو مناسب.

- **تقرير المدقق**

- يجب إبداء الرأي غير متحفظ في حالة استنتاجات المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

- **التقارير المعدلة**

يعتبر تقرير المدقق معدلا في الحلات التالية:

الأمور التي لا تؤثر على رأي المدقق:

- توكيد لأمر ما.

الأمور التي تؤثر على المدقق:

- رأي متحفظ
- عدم إبداء الرأي
- رأي معاكس

إن تماثل شكل ومضمون كل نوع من الأنواع التقارير المعدلة سوف يعزز من فهم المستخدمين لهذه التقارير وعليه فإن هذا المعيار الدولي للتدقيق يتضمن مقترحات لنصوص تقارير صادرة برأي غير متحفظ وكذلك أمثلة لفقرات معدلة تستعمل عند إصدار تقارير معدلة.

الأمور التي لا تؤثر على رأي المدقق:

- في بعض الحالات قد يعدل تقرير المدقق بإضافة فقرة توكيدية لأمر ما، وذلك لإلقاء الضوء على أمر يؤثر على البيانات المالية، لشرح الأمر بشكل مفصل إن مثل هذه الفقرة التوكيدية لا تؤثر على رأي المدقق ويفضل إدراج هذه الفقرة بعد فقرة الرأي، والتي تشير عادة إلى حقيقة كون رأي المدقق غير متحفظ إزاء هذا الموضوع.
- يجب على المدقق تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر جوهري يتعلق بمسألة الاستمرارية.
- على المدقق دراسة تعديل تقريره بإضافة فقرة وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسألة لا تتعلق بالاستمرارية)، وغن حلها يعتمد على أحداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية.
- عن إضافة فقرة توكيدية حول مسألة الاستمرارية أو عدم التأكد من أمر هام هو اعتياديا إجراء مناسب لالتزام المدقق بمسؤوليته عند إعداد التقرير بشأن هذا الأمر ومع ذلك في الحالات الاستثنائية جدا مثل الأوضاع المتضمنة

لحالات متعددة من عدم التأكد والتي لها تأثير على البيانات المالية فقد يعتبر المدقق بأن من المناسب عدم إبداء الرأي بدلا من إضافة فقرة توكيدية للأمر المذكور.

- إضافة لاستعمال الفقرة التوكيدية في الأمور التي تؤثر على البيانات المالية، فقد يعدل المدقق تقريره باستعمال الفقرة التوكيدية، والتي يفضل إدراجها بعد فقرة الرأي للإشارة إلى أمور أخرى غير تلك التي تؤثر على البيانات فمثلا في حالة وجود ضرورة لتعديل معلومات الأخرى الموجودة في الوثيقة المتضمنة للبيانات المالية المدققة وإن المنشأة ترفض إجراء التعديلات المطلوبة، فعلى المدقق دراسة إدراج فقرة توكيدية في تقريره لتصوير هذا التناقض المهم كذلك قد تستعمل الفقرة التوكيدية أيضا في حالة وجود مسؤوليات قانونية إضافية لتقديم التقارير.

الأمور التي تؤثر على رأي المدقق:

- قد لا يستطيع المدقق إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أحد الظروف التالية والتي هي في حكم المدقق بأن تأثير الأمر يعد أو قد لا يكون جوهريا بالنسبة للبيانات المالية:

0. هناك قيود على نطاق المدقق.
7. هناك اختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة أو طرق تطبيقها أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية.
3. إن الظروف الموصوفة في العنصر الأول قد يؤدي إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء الرأي أما الظروف الموصوفة في العنصر الثاني فإنها تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ أو معاكس.

- (**الرأي التحفظ**(يجب أن يتم إبداؤه عندما يستنتج المدقق عدم إمكانية إبداء رأي غير متحفظ وان تأثير أي اختلاف مع الإدارة، أو تحديد للنطاق ليس جوهريا وشاملا لدرجة إبداء رأيا معاكسا أو عدم إبداء رأي ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ كاستثناء لتأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات.
- (**عدم إبداء الرأي**) يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول البيانات المالية.

- (**الرأي المعاكس**) يجب أن يتم إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للبيانات المالية لدرجة يستنتج فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.
- يجب على المدقق في كل الحالات أن يبدي فيها رأيا، عدا الرأي غير المتحفظ أن يضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا، بيان الأثر الكمي على البيانات المالية.

- **الظروف التي قد إلى إصدار رأي أخر عدا الرأي غير التحفظ**
- **قيود على النطاق**

- قد تفرض المنشأة في بعض الأحيان، تقييدا على نطاق عمل المدقق مع ذلك وعند اعتقاد المدقق بأن مثل هذا التقييد في شروط التكليف سيؤدي به إلى الامتناع عن إبداء الرأي فان من المعتاد أن يعتذر عن قبول مثل هذه المهمة المحدودة كمهمة تدقيق، ما لم تكن مطلوبة قانونا كذلك فان المدقق القانوني يجب ألا يقبل مثل هذا التكليف عندما يخالف التعديل واجبات المدقق القانونية.
- وقد يفرض التقييد على نطاق التدقيق بسب الظروف مثلا في حالة كون توقيت تعيين المدقق كان تاريخ لا يستطيع المدقق فيه الإشراف على الجرد الفعلي للبضائع، وقد يبرز أيضا في رأي المدقق عندما تكون السجلات المحاسبية

للمنشأة غير مناسبة أو عندما يتعذر على المدقق تنفيذ أحد إجراءات التدقيق التي يرغب في القيام بها في مثل هذه الظروف يجب على المدقق محاولة تنفيذ إجراءات بديلة معقولة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم رأيه غير المتحفظ.

- في حالة وجود تقييد على نطاق عمل المدقق يتطلب إبداء رأي يجب إن يصف تقرير المدقق التقييد ويشير إلى التسويات الممكن إجرائها في البيانات المالية والتي قد تكون ضرورية فيما لو أن التقييد لم يكن موجودا.

- **الاختلاف مع الإدارة**

- قد يختلف المدقق مع الإدارة حول أمور عدة كقبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية، وفي حالة الاختلافات جوهرية للبيانات المالية يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي.

- **منظور القطاع العام**

- بينما تطبق المبادئ الرئيسية في هذا المعيار الدولي للتدقيق على البيانات المالية في القطاع العام فإن التشريعات التي تمنح التفويض بالتدقيق قد تصف طبيعة ومضمون وشكل تقرير المدقق.
- عن هذا المعيار الدولي للتدقيق لا ينصب على شكل ومضمون تقرير المدقق في الظروف التي تكون فيها البيانات المالية قد أعدت وفق أساس محاسبي معلن استنادا لتفويض تشريعي أو لأمر وزاري وإن هذا
- الأساس نتجت عنه بيانات مالية مضللة.

المطلب الثالث: المقارنة بين المعيار التدقيق الجزائري والدولي 077

في هذا المطلب سوف نقوم بإجراء مقارنة بين المعيارين التدقيق الجزائري والدولي 211 واستخلاص أوجه الاختلاف بينهما من خلال هذا الجدول التالي:

الجدول رقم: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي 211

المعيار التدقيق الدولي 077 (تقرير المدقق حول البيانات المالية)	**المعيار التدقيق الجزائري 077 (تأسيس الرأي وتقرير تدقيق وللكشوف المالية)**
مجال تطبيق المعيار: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون وتقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات منشأة ما. وأن الكثير من الإرشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.	**مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي. - شكل ومضمون تقرير المدقق.
العناصر الأساسية في تقرير المراجع الخارجي: - عنوان التقرير؛ - الجهة التي يوجه إليها التقرير؛ - الفقرة الافتتاحية؛ - تحديد البيانات المالية - بيان مسؤوليات الإدارة المنشأة ومسؤولية المدقق؛ - فقرة النطاق شرح لطبيعة عملية التدقيق؛ - فقرة إبداء الرأي؛ - تاريخ التقرير؛ - عنوان التقرير؛ - توقيع المدقق.	**العناصر الأساسية في تقرير المراجع الخارجي** - عنوان يشير بوضوح أن التقرير المدقق مستقل؛ - المرسل إليه؛ - فقرة تمهيدية؛ - مسؤولية المسيرين؛ - مسؤولية المدقق؛ - الرأي حول الكشوف المالية؛ - هوية وتوقيع المدقق؛ - تاريخ التقرير؛ - عنوان المدقق.

المصدر: اعتمادا على المعيار الجزائرية للتدقيق والدولي 211

من خلال الجدول السابق نستنتج أن كلا المعيارين يتضمنا العناصر الأساسية التي يشتملها تقرير المدقق والمتمثلة في: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير والفقرة الافتتاحية (التمهيدية)، مسؤولية الإدارة (المسيرين الاجتماعين) عن البيانات المالية، مسؤولية المدقق، شرح التدقيق، فقرة الرأي، هوية وتوقيع المدقق، تاريخ التقرير، عنوان المدقق.

وبالاستعانة بالمطلب الأول والثاني بالإضافة إلى الجدول السابق استخلصنا أن المعيار الجزائري للتدقيق تضمن كل بنود المعيار الدولي للتدقيق تقريبا.

كما أوضح المعيار التدقيق الدولي أن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة ولكن معيار التدقيق الجزائري توسع في ذلك من خلال تحديده وإلزامه لتطبيق النظام المحاسبي المالي المناسب.

وفي نفس الوقت هناك بعض النقاط لم يتطرق إليها المعيار الجزائري للتدقيق ولكن تناولها المعيار الدولي للتدقيق المتمثلة في التقارير المعدلة وفق للحالات التالية:

- مثل الأمور التي لا تؤثر على المدقق، مثل التأكيدات لأمر ما؛
- الأمور التي تؤثر على رأي المدقق، مثل رأي متحفظ، عدم إبداء الرأي أو رأي سلبي.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها من إجرائنا لعملية المقارنة نستنتج أن المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي للتدقيق 211 لم تكن بينهما اختلافات ذات أثر جوهري وإنما هذه الاختلافات هي عبارة عن تعديلات بسيطة ليس لها أي أثر على المعيارين.[1]

[1] اعتمادا على نتائج مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق والدولي

الخلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الدولة الجزائرية في السنوات الأخيرة افرز نتائج مثمرة فيما يخص مهنة الدقيق خاصة بعد صدور القانون 01 -10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي جاء بثلاث منظمات مهنية تحت إشراف مجلس الوطني للمحاسبة بوصاية وزارة المالية، وتلاه صدور نصوص تنظيمية من طرف وزارة المالية خاصة فيما يتعلق بكيفية إعداد التقرير المراجع ثم أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالتقارير المراجعة مستوحات من المعايير التدقيق الدولية بتسمية معايير التدقيق الجزائرية بحيث كان الهدف من أصدرها لهذه المعايير تحسين وتطوير مهنة الدقيق ورفع من مستوى الأداء المهني للمراجعين باعتبار أنها نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في مهنة المراجعة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة

تقرير المراجع

الخارجي

تمهيد:

تجسيد للمفاهيم النظرية في الفصلين السابقين ولاستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية من خلال قيامنا بإجراء دراسة ميدانية في مكتب المراجع الخارجي للوقوف على مدى تطابق تقرير المراجع الخارجي مع مضمون فقرات المعيار الجزائري للتدقيق 700 (NAA) لمعرفة مدى تطبيق هذا المراجع الخارجي لهذا المعيار.

ولذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين أساسين:

المبحث الأول: تقديم مكتب المراجع الخارجي؛

المبحث الثاني: عرض ملف تقرير المراجع الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري 700؛

المبحث الأول: تقديم مكتب المراجع الخارجي

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم مكتب المراجع الخارجي محل الدراسة الميدانية ذلك من خلال التعريف بالمكتب والخدمات التي يقوم بتقديمها.

المطلب الأول: عرض مكتب المراجع الخارجي

أنشأ هذا المكتب في 2015/11/2 بعد الاعتماد الذي حصل عليه من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المعتمدين رقم الاعتماد0424/MF/CNC/2014 ويتولى الإشراف على مكتب السيد كيروان محمد والذي يتواجد مقره في 3 طريق أغزر أمقران دائرة أوزلاقن ولاية بجاية حيث أدى المراجع الخارجي يمينه في المحكمة المختصة إقليميا كما سجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية.

المطلب الثاني: الخدمات المقدمة من طرف مكتب المراجع الخارجي

يقدم مكتب المراجع الخارجي خدمات عديدة سنقوم بعرض مختلف هذه الخدمات كالتالي:

- المحاسبة العامة
- تقديم المشورة الجبائية (إعداد التصريحات الضريبية)
- مسك الحسابات الخاصة بالأجور
- إنجاز الدراسات التقنية الاقتصادية
- تدقيق الحسابات
- إعداد التقارير الخاصة
- المصادقة على حسابات المؤسسات
- تقديم استشارة في المحاسبة
- القيام بتكوين المتربصين
- القيام بالدراسات المالية
- تقديم استشارة في الضمانات الإجتماعية.
- إعداد مخطط ونظام تسديد رواتب العمال للزبائن.

كما يستخدم في أداء مهامه مجموعة من البرامج وهي كالتالي:

- PC PAIE
- PC COMPTA
- LOGICIEL D' ABATTEMENT CNAS
- WORD،EXEL

المبحث الثاني: عرض ملف تقرير لمكتب المراجع الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري700

شهد تقرير المراجع الخارجي تطورات متعددة في الشكل والمضمون انسجاما مع تطورات مهنة التدقيق ومحاولات من العديد من المنظمات المهنية المحلية والدولية لإيجاد نموذج مقبول بشكل واسع ويمكن المراجع الخارجي من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل للمستخدمين.

سنقوم خلال هذا المبحث بعرض محتوى التقرير ومطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق 700

المطلب الأول: عرض ملف تقرير المراجع الخارجي

يحتاج مستعملي القوائم المالية إلى أن يرفق المراجع الخارجي تقريره بمعلومات إضافية وملائمة لاهتماماتهم حول

المعلومات المالية المفصح عنها لهذا سنحاول الإشارة إلى أهم المعلومات التي يتوجب على المراجع الخارجي تقديمها في تقريره حول تدقيق القوائم المالية وفق التشريعات والأحكام المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، حيث يذكر المراجع الخارجي في تقريره للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية معلومات عدة :

معلومات حول المراجع الخارجي (الاسم والعنوان، معلومات تبين نوع التقرير، وتحدد المؤسسة وكذا السنة المالية وتاريخ إقفال الحسابات) (مسؤولية الجهاز المؤهل في المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية مسؤولية المراجع الخارجي في التعبير عن رأيه تحديد القوائم المالية المعنية المرفقة بالتقرير معلومات تبين أن المهمة تمت وفق معايير المهنة، وأنه تحصل على التأكيدات المعقولة لتأسيس رأيه التعبير عن الرأي حول صدق وانتظام القوائم المالية.

وكما نذكر أن ملف التقرير يتضمن 5 أقسام وهي كالأتي:

- مقدمة؛
- تقرير المصادقة على الحسابات؛
- عرض الحسابات السنوية والتعليق عليها؛
- التقارير الخاصة؛
- عرض القوائم المالية.

- **المقدمة**

يقوم المراجع الخارجي من خلال هذه المقدمة بتبرير موضوع التقرير، وتقديم كلمة شكر وعرض محتوى التقرير، وتكون وفقا لهذا الشكل: الشكل رقم:01

حمداش سعيد
محافظ الحسابات
حي16 مسكن عمارة A رقم106001

أقبو في: 12 نوفمبر 2017

إلى السادة أعضاء مجلس الإدارة المؤسسةX

الموضوع: تقرير حول الحسابات المقفلة في 2016/12/31

إلى السادة

طبقا لمهمة مراجعة الحسابات التي كلفت بها يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول مراجعة حسابات القوائم المالية من 1جانفي الى 2016/12/31.

يحتوي هذا التقرير على الأقسام التالية:

- تقرير حول المصادقة على الحسابات.
- تقديم الحسابات السنوية والتعليق عليها.
- التقارير الخاصة.
- القوائم المالية المقفلة في 2016/12/31

وأعلمكم أني لم أتلقى تقرير عن عمليات التنفيذ المنصوص عليها في المادة 584 من القانون التجاري.
ونبقى دائما تحت تصرفكم لتزويدكم بأي معلومات إضافية ترونها ضرورية لفهم هذا التقرير بشكل صحيح.

محافظ الحسابات

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **تقرير المصادقة**

يعتبر تقرير المصادقة خلاصة ما توصل إليه المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة والذي يتضمن رأيه حول صحة وعدالة القوائم المالية ويختلف نوع التقرير باختلاف النتائج المتوصل إليها عند قيامه بعملية المراجعة.

وهذا الشكل يبين تقرير المصادقة لمحافظ الحسابات:

حمداش سعيد — أقبو في: 12 نوفمبر 2017

محافظ الحسابات

حي16 مسكن عمارة A رقم106001

إلى السادة أعضاء مجلس الإدارة المؤسسةX

الموضوع: تقرير حول الحسابات المقفلة في 2016/12/31

إلى السادة

في إطار مراجعتنا لحسابات المؤسسة، قمنا بفحص القوائم المالية للمؤسسة المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج والدفاتر القانونية، جدول تدفقات الخزينة.

من خلال عملية الفحص والمراجعة توصلنا إلى الملاحظات التالية:

- يتم تسجيل مصاريف الخدمات المصرفية أجيو في نهاية كل شهر بكل الرسوم.
- لم يتم احترام بعض مبادئ المحاسبة.
- لم يتم الإشارة إلى التطابق بين رقم الأعمال المسرح لإدارة الجبائية والمسجل في الدفاتر.

ونظرا للاجتهادات التي قمنا بها ووفقا لمتطلبات المهنة بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي للمؤسسة، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط والوضعية المالية للمؤسسة x في نهاية 2016.

محافظ الحسابات

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **عرض الحسابات السنوية والتعليق عليها**

في هذا الجزء من ملف التقرير قام المراجع بعرض الحسابات السنوية لسنة 2016 والتعليق عليها بحيث قام بمراجعة كل من جانب الأصول والخصوم، حسابات التسيير وأشار أيضا أنه قام بمراجعة جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وسنبين كل هذه العناصر بشكل تفصيلي فيمايلي:

- **الأصول**

قام بعرض كل الأصول من خلال جدول صنفها إلى أصول جارية وغير جارية ثم تفصل فيها بحيث قام بمراجعة كل من العنصرين على حدى من خلال دراسة حركتها وكذا جردها المادي واهتلاكها بعرض جدول يبين فيه معدلات اهتلاك وتغيرات في قيمة اهتلاك الأصول وأعطى بعض الملاحظات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند القيام بالجرد المادي كأن يكون تقرير الجرد مصادق عليه من طرف المسؤول وفيما يخص الاهتلاك أشار إلى أنه يوجد فرق بين الاهتلاك المسجل و الاهتلاك الحقيقي ثم تطرق إلى كل من المخزونات والحقوق وبعض الحسابات الأخرى.

- **الخصوم**

قام أيضا بعرض جدول يتضمن كل من رأس المال والخصوم الجارية بحيث أظهرت النتائج ارتفاع في قيمتها في سنة 2016 مقارنة ب 2015 ثم تطرق اليها بشكل تفصيلي (الأموال الخاصة، الأموال الاجتماعية، الاحتياطي القانوني) وقام بالتعليق عليها.

كما قام أيضا بمراجعة كل من الموردين والضرائب بمختلف أنواعها (ضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على النشاط المهني) وديون أخرى، تسبيقات ممنوحة للزبائن.

- **حسابات التسيير**

أما بالنسبة لحسابات التسيير قام بمراجعة كل الأعباء على حدى والتعليق عليهم كبضاعة مستهلكة، الخدمات، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم ثم تطرق إلى الإيرادات بحيث قام بنفس الشيء بالنسبة للصنف 7 (المبيعات والمنتجات الأخرى).

وفي الأخير أظهر كل النتائج في جدول بين فيه تغيرات حسابات النتيجة لسنة 2016و2015 بحيث بين الجدول انخفاض في قيمة كل من القيمة المضافة للاستغلال وإجمالي فائض الاستغلال في 2016 مقارنة

2015، أما فيما يخص النتيجة العملياتية والنتيجة العادية قبل الضرائب والنتيجة الصافية فحققت فائض خلال سنة 2016.

- **التقارير الخاصة**

وفقا للمادة 25 من القانون 10-01 يترتب على مهمة المراجع الخارجي زيادة على إعداد تقرير المصادقة حول عدالة القوائم المالية إعداد تقارير خاصة سنتطرق إلى كل هذه التقارير كالتالي:

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛

وسوف نقوم بعرض كافة هذه التقارير بالإضافة إلى تقرير حول الاحتياط القانوني؛

الشكل رقم : تقرير حول الاتفاقيات المقننة

وفقا للمادة 628 من القانون التجاري تنص على أنه لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كانت بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق الوكالة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من محافظ الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسات أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بالإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو مديرا لشركة.

ووفقا لهذه الأحكام لم أكن على علم بأي من هذه الاتفاقيات للسنة 2016.

مسير المؤسسة X لم يصرح من جهته بأي من الاتفاقيات التي تدخل في هذا الإطار.

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد

حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

من خلال عرضنا لتقرير الاتفاقيات المقننة يتضح لنا أنها لم تقم بعقد أي إتفاقية مع أي مؤسسة أخرى وهذا ما أشار إليه المراجع في تقريره.

الشكل رقم : تقرير خاص عن استثمارات الأسهم والشركات التابعة

وفقا لأحكام المادة 732 مكرر1 لقانون التجاري، من المادة 25 من القانون 10 -01 المؤرخ في 25 / 06 2010 المتعلق بمهنة محافظ حسابات من المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 وفي الفصل 15 من الملحق المرسوم المؤرخ في 24-06-2016 المحدد لمحتوى ومعايير تقارير الحسابات، اعلم حضرتكم بعد التحقيقات التي أجريتها بان مؤسستكم لم تأخذ أي حصة من الأسهم وليس لديها شركات تابعة وأشير إلى أن مسؤوليها لم يصرحوا من جهتهم ولا باي من استثمارات الأسهم والشركات التابعة، التي تخضع للالتزام المنصوص عليه في هذه المادة فيما يتعلق بسنة 2016.

اقبو في 12/ 2017/11

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

يبين المراجع الخارجي في تقريره هذا الخاص باستثمارات الأسهم والشركات التابعة أن المؤسسة لم تصرح بأي من الاستثمارات وليس لها شركات تابعة.

الشكل رقم: تقرير حول المبلغ الإجمالي الأعلى لخمسة تعويضات

وفقا لأحكام المادة 680 من القانون التجاري والمادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010 أقر بأن إجمالي الراتب الخاضع للضريبة الخاص بالموظفين المدفوع من طرف المؤسسة X خلال السنة 2016 بالزيادة الى292020.00

يتم توزيع المبلغ على النحو التالي بين الموظفين المعنيين:

المبلغ	الوظيفة الشاغلة	الاسم واللقب
77820.00	عامل بالألة	أيت يحي محمد
214200.00	تجاري	أيت يحي يوسف
29202.00	/	/

المبلغ المذكور أعلاه يتوافق مع الراتب الإجمالي السنوي والذي يمثل البيانات الشهرية كما هو موضح في الدفاتر في سنة 2016.

عدد الإجمالي للعمال في 31-12-2016 عامل واحد كما هو مبين في دفتر الرواتب.

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

يشير المراجع الخارجي في هذا التقرير أن المبالغ الإجمالية الأعلى لخمسة تعويضات الممنوحة للموظفين تمت وفقا للمادة 680 والمستفيدين منها هما شخصان فقط.

الشكل رقم : تقرير حول النتيجة لخمس السنوات الأخيرة

وفقا للمادة 678.6 من القانون التجاري والمادة 25 من القانون 10 -01 المؤرخ في 29 /06/ 2010 ألزم إعداد تقرير خاص لمحافظ الحسابات الذي يظهر نتائج لخمس سنوات الأخيرة.

وطبقا لهذه الأحكام إني ابلغ الجمعية العامة بالنتائج المحققة من طرف المؤسسة X لخمس سنوات الأخيرة كالتالي:

السنة	النتائج الصافية
2016	60148377.98
2015	824465.6
2014	715366.17
2013	248296.39
2012	-987200.49
2011	-1210110.35

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

يبين التقرير أعلاه تطور نتيجة المؤسسة من سنة 2015 الى 2016 بحيث يبين المراجع الخارجي في تقريره هذا أن النتيجة في تحسن مستمر من سنة إلى أخرى.

الشكل رقم : تقرير حول وضعية المؤسسة

وفقا لأحكام المادة 715 مكرر10 من القانون التجاري فإن وضعية المؤسسة كالتالي:

البيان	في2016/12/31	%	في 2015-12-31	%
المبلغ الصافي للأصول	91291538.39	100.00	26327949.73	100.00
الخصوم الجارية+ الخصوم غير الجارية	6988342.87	7.65	2173132.09	8.25
الوضعية الصافية	84303195.62	92.35	240154817.64	91.75

ارتفعت قيمة المؤسسة في 2016 مقارنة ب 2015 بمبلغ قدره 60148377.98 أي بحوالي 249.01%

مساهمين المؤسسة X يملكون 92.35 من التمويل الإجمالي للشركة.

التمويل الخارجي للمؤسسة يضمن7.65 من استخداماتها التي تظهر على البيانات المالية.

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

يوضح هذا التقرير وضعية المؤسسة خلال السنتين 2015 و2016 كما أشار المراجع الخارجي إلى أن وضعية المؤسسة في 2016 ارتفعت مقارنة بسنة 2015 وأضاف أن المساهمين يملكون 92.35 من التمويل الإجمالي للشركة والتمويل الخارجي يضمن 7.65 من استخداماتها.

تقرير حول الاحتياطي القانوني

وفقا للمادة 721 من القانون التجاري نبين وضع الاحتياطي القانوني في 2016/12/31كالتالي:

البيان	في 2016/12/31	%من رأس المال
احتياطي القانوني في2016/1/1	0	0
مخصص الاحتياطي القانوني في سنة 2016	0	0
مجموع الاحتياطي القانوني في 2016/12/31	0	0

لم تحدد المؤسسة المخصص القانوني المطلوب بموجب المادة 721 بالنظر إلى ميزان الحسابات في 2016/12/31

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

أشار المراجع الخارجي في تقريره هذا أن المؤسسة x لم تقم بتخصيص احتياطي قانوني لسنة 2016 المنصوص عليه في المادة 721 .

الشكل رقم : تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

1. الإجراءات الإدارية، المحاسبية والمالية

وفقا للمادة 11 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 27-11-2007 المتضمن للنظام المحاسبي.

من مسؤولية المسير تحديد الإجراءات اللازمة لإعداد منظمة محاسبية تسمح بالتحكم بالرقابة الداخلية والخارجية.

التنظيم المحاسبي والإداري للأهداف الرئيسية التالية:

- لا يجب تضييع الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
- ربح الوقت
- الحفاظ على أصول المؤسسة.
- متابعة بصرامة التسيير في المؤسسة.
- تجنب المساءلة الجبائية.

2. تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

لم يقم مسير المؤسسة Xبإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

أشار المراجع الخارجي في التقرير أعلاه أن المؤسسة X لم تقم بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليها في المادة 820.

الشكل رقم : الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

في إطار مهمتي في إبداء الرأي عن الحسابات السنوية ووفقا لمتطلبات المهنة، لقد راجعت حساب "كشوف المرتبات الشخصية " المتعلقة بالسنة المالية 2016.

كجزء من هذا العمل لم أكتشف وجود مزايا خاصة بموظفي المؤسسة x في سنة 2016.

كما هو محدد في معايير التقارير عن المزايا المحددة للموظفين الذي يحدده محتوى معايير إعداد التقارير في 24 / 06/ 2013، المزايا الخاصة، نقدا أو عينا، تمنح للموظفين الذين لا يتوافقون مع الأجر العادي مقابل الخدمات المقدمة.

مسؤول المؤسسة لم يعلمني بمنح أي ميزة خاصة، ولم يقدم بيانا سنويا مبدئيا عن المزايا الخاصة الممنوحة للمستخدمين لسنة 2016.

أقبو في، 2017/11/12

محافظ الحسابات

سعيد حمداش

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

يبين المراجع الخارجي في هذا التقرير أن المؤسسة لم تعلمه عن وجود مزايا خاصة بالموظفين المحددة في معايير التقارير.

- **عرض القوائم المالية**

قام المراجع بعرض القوائم المالية التي قام بمراجعتها المتمثلة في جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة وميزانية الأصول والخصوم.

المطلب الثاني: مطابقة تقرير محافظ الحسابات مع المعيار الجزائري للتدقيق 700

تطرق المعيار الجزائري للتدقيق 700 إبداء الرأي حول الكشوف المالية إلى شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي

الشكل رقم: نموذج لتقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق

المدقق المستقل.....

المرسل إليه.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما فيه ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق) الميزانية، حسابات النتيجة، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون مسؤولين عن إعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي وكذلك على مراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير المراجعة الجزائرية

يستوجب من هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيو التنفيذ الإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق بما في ذلك تقييم المخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أ كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

لإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

رأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200 منتظمة وتعرض بصدق وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200 وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى

محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به

هوية وتوقيع المدقق

تاريخ التقرير

المصدر: بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 700

بالاستعانة بنموذج التقرير وفقا للمعيار 700 وتقرير محافظ الحسابات الذي تم عرضه في المطلب الأول قمنا بإعداد جدول مقارنة يتضمن أوجه الاختلاف والتوافق بين المعيار 700 وتقرير المراجع كالتالي:

جدول 06: مقارنة بين المعيار الجزائري 700 وتقرير المراجع الخارجي

عناصر التقرير	تقرير وفقا للمعيار 700	تقرير المراجع الخارجي
العنوان	يجب أن يتضمن عنوان يشير بوضوح أن تقرير المراجع مستقل	حي 16 مسكن عمارة رقم A رقم 10061أقبو ولاية بجاية
المرسل إليه	أشار المعيار إلى وجوب تحديد الجهة التي تستلم التقرير المراجع الخارجي	إلى السادة أعضاء مجلس إدارة المؤسسةX
فقرة تمهيدية	يجب أن يحتوي تقرير المراجع على فقرة تمهيدية تتضمن مايلي: – تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية، الكشوف المالية التي تمت مراجعتها. – ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة، تاريخ إقفال أو الفترات التي تغطيها الكشوف المالية.	طبقا لمهمة مراجعة الحسابات التي كلفت بها يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول مراجعة حسابات القوائم المالية من 1جانفي الى 2016/12/31
مسؤولية المؤسسة	شرح مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، كذلك تصميم نظام الرقابة الداخلية	/
مسؤولية المراجع الخارجي	مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية	/
رأي المراجع الخارجي	رأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200 وتعرض صدق في جميع جوانبها المعتبرة للوضعية المالية للمؤسسة "س "بتاريخ 31 ديسمبر ن200	ونظرا للاجتهادات التي قمنا بها ووفقا لمتطلبات المهنة بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي للمؤسسة، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط والوضعية المالية للمؤسسة x في نهاية 2016.
تاريخ التقرير	على المراجع تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابق لتاريخ جمعه لعناصر المقنعة.	12 نوفمبر2017
هوية وتوقيع المراجع	يجب على المدقق أن يذكر هويته أي اسمه الكامل ويوقع على التقرير	حمداش سعيد.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 700 وتقرير محافظ الحسابات

1. النتائج المتحصل عليها من إجراء المقارنة

من خلال إجرائنا للمقارنة بين المعيار 700 وتقرير المراجع الخارجي وجدنا أن تقرير المراجع الخارجي لم يتوافق في بعض النقاط مع محتوى المعيار 700 كالتالي:

- **أوجه الاختلاف بين المعيار 700 وتقرير المراجع الخارجي**

- **الفقرة التمهيدية**

نجد أن مضمون هذه الفقرة ناقص ولم تتوفر على كل المعلومات التي أشار اليها المعيار 700 كان من الضروري أولا التعريف بالكيان الذي قام بمراجعة حساباته ثم تحديد الكشوف المالية التي تمت مراجعتها مع العلم أنه أشار فقط إلى الدفاتر والسجلات التي قام بفحصها لكن ليس ضمن هذه الفقرة ولم يذكر ملخص للطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة فقط أشار إلى السنة المالية التي أقفلت فيها الكشوف المالية وفترة قيامه بالمراجعة.

- **مسؤولية المؤسسة**

فيما يخص فقرة مسؤولية المؤسسة لم يذكر هذا المراجع في تقريره مسؤولية المؤسسة والمتمثلة في إعداد الكشوف المالية (القوائم المالية) ولا مسؤوليتها في إعداد نظام الرقابة الداخلي مع العلم أنه ذكر في تقريره الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية أنه على المسير إعداد نظام رقابة داخلي وانه قام أيضا بعرض النظام المحاسبي المطبق من طرف المؤسسة بشكل تفصيلي لكن لم يكن ضمن هذه الفقرة.

- **مسؤولية المراجع**

لم يتضمن هذا التقرير مسؤولية المراجع الخارجي ووفقا للجدول السابق نجد أن المعيار الجزائري للتدقيق 700الزم بوجود فقرة تحدد مسؤولية المراجع في الإبداء عن رأيه حول صحة الكشوف المالية على أساس تدقيقه، ولم يذكر أيضا المعايير التي استدل بها في قيامه بمراجعة الكشوف المالية للمؤسسة.

- **أوجه التوافق بين المعيار 700 وتقرير المراجع**

- **العنوان**

يتضمن تقرير المراجع عنوانا وهو الأمر الذي سيضفي عليه مزيدا من الثقة والقبول من قبل مستخدميه.

- **توقيع المراجع وهويته والتاريخ**

في تقرير المصادقة قام المراجع بتأريخ التقرير وذكر هويته ثم قام بالتوقيع عليه ووضع عليه ختمه الشخصي الذي يتضمن كل من عنوانه ورقم هاتفه وهذا سيعزز من ثقة مستخدمي هذا التقرير بالمراجع وهذا يتوافق مع نفس فقرات للمعيار 700.

- **رأي المراجع**

قام المراجع بإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية للمؤسسة بحيث ذكر أنه قام بذلك وفقا لمتطلبات المهنة وأشار إلى صحة القوائم المالية للمؤسسة وأنها تعطي صورة وفية مع تحديده المؤسسة والسنة التي قام بمراجعة حساباتها وهذا يتوافق مع فقرة الرأي في معيار التدقيق الجزائري 700

- **من حيث المضمون**

رغم النقائص التي يتضمنها تقرير المراجع من حيث الشكل إلا أن مضمونه كان ثري بالمعلومات القيمة إضافة إلى رأي المراجع حول القوائم المالية، حيث قام بعرض تفصيلي لعناصر عملية المراجعة و التعليق عليها، كما أشار المراجع في تقريره إلى جودة التسيير في المؤسسة لأطراف ذوي المصلحة وقدم ملاحظات و إشارات حول انضباط إدارة المؤسسة والتزامها بأحكام التشريعات المنظمة لنشاط المؤسسة وأعطى صورة واضحة حول تطور أداء المؤسسة من خلال عدة مؤشرات كعرضه لنتيجة النشاط وتحليل الوضعية المالية والذمة المالية للمؤسسة ما يدعم هؤلاء في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة باستمرار استغلال أموالهم في نفس المؤسسة أو توجيهها إلى مؤسسة أخرى.

2. التوصيات المقترحة لتحسين من جودة التقرير الخارجي محل الدراسة

من خلال النتائج التي توصلنا إليها من إجرائنا لهذه المقارنة يمكن أن نقترح بعض التوصيات التي من شأنها تحسين شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي ليتماشى مع محتوى المعيار الجزائري 700 وتتمثل في النقاط التالية:

- يجب على المراجع أن يقوم بإدراج مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع حتى يتفادى تحميل المراجع لمسؤوليات أكبر من مسؤولياته.
- من الضروري التذكير في فقرة مسؤولية المراجع بالمعايير (معايير المتعارف عليها، معايير جزائرية، معايير دولية) التي اتبعها في القيام بعملية المراجعة كما هو مبين في النموذج السابق.

- لابد من الفصل في الفقرات التي يشتملها التقرير وذلك لمساعدة قارئ التقرير على فهم واستيعاب مراحل تنفيذ مهمة المراجع والنتائج التي توصل إليها.
- ويجب توضيح محتوى ومضمون كل الفقرات بالتفصيل وعدم ترك المجال مفتوح أمام المراجع لصياغة ما يراه مناسبا.
- يجب على المراجعين الاعتناء بالشكل ومحتوى ولغة التقرير لإزالة الغموض الذي يحيط به مما يساهم في تحسين وتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل.

الخلاصة:

أفرزت هذه الدراسة أن تقرير المراجع يحتاج إلى عناية فيما يخص شكله لتسهيل قراءته وتفسيره واستيعاب مراحل تنفيذ مهمة المراجعة والنتائج المتوصل إليها و ليتوافق مع شكل التقرير وفقا للمعيار700 وأن التقرير في شكله الحالي يعد وسيلة اتصال غير جيدة، أما فيما يخص مضمونه فقد كان ثري بالمعلومات التفصيلية التي قدمها المراجع من أجل توضيح مختلف تطورات وتفاصيل في محتوى عناصر القوائم المالية وتوجيه التسيير في المؤسسة من خلال تحديد عناصر الأخطار الممكنة فيها ويساهم أيضا في الإفصاح حول سلامة وشفافية القوائم المالية ويعزز ثقة أصحاب المصالح فيه، وهو ما يجعله مفيد لدى المستثمرين خاصة في بناء قراراتهم، رغم ذلك فمحتوى هذا التقرير يبقى قابلا للتحسين والإثراء.

خاتمة

حظيت معايير التدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة المراجعة والمستفيدين من خدمتها على المستوى المحلي والدولي لما لها من أهمية من تقليل التفاوتات في الأداء بين المراجعين ولتحسين من جودة تقرير المراجع.
وبدورها الجزائر قامت بإصدار معايير التدقيق جزائرية بهدف الارتقاء بمستوى المهنة وباعتبارها مطلب أساسي وضروري لمختلف الأطراف كالمراجع والمؤسسات بحيث تعتبر بمثابة مرجع يسترشد به المراجعين لكيفية القيام بعملية المراجعة والحكم على نوعية العمل الذي يقوم به لتقليل الأخطاء. كما تساعد المراجع الخارجي في إعداده لتقريره فبقيامه بتأدية مهامه وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية يساهم في الوصول إلى إعداد تقرير يتميز بالجودة من حيث الشكل والمضمون خاصة باعتماده على المعيار الجزائري للتدقيق 700 الذي يبين كيفية إعداد التقرير والعناصر التي يجب أن يتضمنها للحصول على تقرير قيم لساعد أصحاب المصالح والمستثمرين في اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا من الجانب النظري والتطبيقي استخلصنا مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات ونتائج عامة وكذلك سنقوم بعرض بعض التوصيات وأفاق جديدة للدراسة.

اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى**: صحيحة باعتبار أن المراجعة الخارجية هي فحص انتقادي للبيانات السجلات والقوائم المالية للتأكد من مدى تطبيق للمبادئ المحاسبية والإجراءات المعمول بها بغرض إبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية من خلال تقرير يعده المراجع بهدف إعطاء صورة صادقة حول القوائم المالية.
- **الفرضية الثانية**: صحيحة في بعض جوانبها أي يتوافق المعيار الجزائري للتدقيق مع المعيار الدولي بشكل جزئي فالمعيار الجزائري أشار إلى إعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي أما المعيار الدولي فلم يحدد نوع النظام كما أن هناك بعض النقاط لم يتطرق إليها المعيار الجزائري للتدقيق ولكن تناولها المعيار الدولي للتدقيق المتمثلة في التقارير المعدلة مثل الأمور التي لا تؤثر على المدقق، مثل التأكيدات لأمر ماو الأمور التي تؤثر على رأي المدقق، مثل رأي متحفظ، عدم إبداء الرأي أو رأي سلبي.
- **الفرضية الثالثة**: خاطئة لا يتطابق المعيار الجزائري مع تقرير المراجع الخارجي من حيث الشكل باعتبار أن التقرير يتضمن نقائص عديدة ولم يحترم المراجع الخارجي محتوى الفقرات المعيار 700.

النتائج:

على ضوء ما سبق تم استخلاص النتائج التالية:

- إنشاء ثلاث هيئات مهنية بعد إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال إصدار القانون10-01 في سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لتسيير أمور المهنة.
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية في الفترة 2016-2017 وفقا لثلاث مقرارات بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي.
- أصدرت معايير التدقيق الجزائرية لضبط عمل المراجعين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية.
- أفرزت دراستنا للتقرير المراجع الخارجي على أنه يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق 700 من حيث المضمون لكن فيما يخص الشكل يتضمن نقائص عديدة لافتقاده العديد من الفقرات التي كان من المفترض أن تكون حاضرة فيه لتسهيل فهم التقرير.

التوصيات المقترحة:

- على المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر متابعة تطوير أداء المراجعين واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة التدقيق وخاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية.
- ضرورة سن قوانين وأنظمة تلزم المراجعين في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية باعتبارها إرشادات تحسن من جودة المراجعة وتقرير المراجع.
- على المنظمات المهنية العمل على تطوير معايير التدقيق لتصبح أكثر وضوح لتساعد المدققين في أداء مهمتهم بشكل صحيح.
- يجب على المراجعين الاعتناء بالشكل ومحتوى ولغة التقرير لإزالة الغموض الذي يحيط به مما يساهم في تحسين وتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل.
- الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسات المهنية في الجزائر عند إصدارها بقية المعايير الأخرى.
- إقامة ملتقيات دورية بغية اطلاع المدققين على التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة.
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار.
- يجب تجسيد معايير التدقيق على أرض الواقع كي لا تكون حبر على ورق.

أفاق الدراسة:

يمكن أن نشير إلى أن دراستنا هذه عبارة عن دراسة تمهيدية لمواضيع دراسات مستقبلية في معايير التدقيق الجزائرية ولذى سنقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا كالتالي:

- المقارنة بين المعايير التدقيق الجزائرية والمعايير التدقيق الدولية.
- انعكاسات تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية على تقارير المراجعة الخارجية.
- مامدى مساهمة المعايير التدقيق الجزائرية في تحسين من جودة المراجعة الخارجية.

المراجع

1. الكتب باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن،2009.
- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008
- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق الحسابات وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع عمان، الأردن،2015.
- إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2012.
- حامد طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان،2011.
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011.
- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال وآخرون، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة،2016-2017.
- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا للمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2015.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2010.
- الصبان محمد سمير محمد الفيومي محمد، **المرجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعة، لبنان، 1990.
- عصام الدين متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات(2)، مركز جامعة العلوم التكنولوجيا للكتاب الجامعي صنعاء، 2009.
- عماد سعيد الزمر، احمد أبو الوفا رمضان وأخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 .
- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر.

- وليم توماس، أمر سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض.
- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن2007.

2. المجلات

- تمار خديجة، **مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية**، مجلة الدراسات العليا المالية والمحاسبة والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،15 -11- 2017.

3. الملتقيات

- بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: **إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية**، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، يوم 11-12 افريل2018 .
- دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، حمزة كبلوتي، مداخلة بعنوان: **توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق**، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 11-12أفريل 2018.
- زهروري جليلة، صالح الياس، مداخلة بعنوان: **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدس بلعباس.
- زينب بوقابة، مداخلة بعنوان: **متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، يوم 11-12 افريل2018.
- عبد العال، مداخلة بعنوان: **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يوم 6-07-2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- قرومي حميد، دعبوز سعاد، مداخلة بعنوان: **تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 11-12أفريل 2018.

4.أطروحات والمذكرات

- بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر،2016-2017.
- شدري معمر سعاد، **التقارير المالية وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس،2015.
- شرقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 2011-2012.
- عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010.
- لقليطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر**، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف2014-2015.
- أسماء حداد، **أهمية المعايير التدقيق الدولية في تحديد جودة التقرير المراجع الخارجي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016.
- بن جميلة محمد، **مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون المالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010.
- رزيق محمد أنور، **دور محافظة الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

5. القوانين والمراسيم

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة، العدد 42، القانون10-01 المؤرخ في 29جوان 2010، المتعلق بالمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد15، المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15-02-1995 يحدد صلاحيات وزير المالية.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد07، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 01 -2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 53 المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد74 الصادرة في 1 ديسمبر 1996، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 الذي يتعلق بكيفيات تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة في 7 ديسمبر1997، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 97-457المؤرخ في 1 ديسمبر 1997المتعلق بتطبيق المادة 11 من القانون 91-08.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 80 الصادرة في 26 ديسمبر 2001، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم01 -421المؤرخ في 20ديسمبر، 2001 الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 44 الصادرة في 8 جويلية 2007، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 4 جوان 2006 الذي يحدد شروط إعادة التقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهلاك وغير قابلة للإهلاك الواردة في الميزانية المقفلة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

6. المقررات

- الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر2016.

7. مواقع الأنترنت

http://www.mf.gov.dz/

http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/700.PDF

الملاحق

الملحق(01)

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
« HAMADACHE SAID »
CITE DES 16 LOG. EPLF BAT. A N° 01
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

EXERCICE 2016

SARL K.TREM
TRANSORMATION PAPIER
06010 IGHZER-AMOKRANE

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Ouest
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 85 83 35

NOVEMBRE 2017

I Compte-Rendu De Control et De Certification Des Comptes 2016.

ou

تقرير المصادقة و الحسابات

HAMADACHE SAID
EXPERT COMPTABLE
CITE DES 16 LOGTS EPLF BAT A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AKBOU, LE 12 NOVEMBRE 2017.

A

MESSIEURS LES ASSOCIES
DE LA SARL K.TREM
TRANSFORMAITON PAPIER
06010 IGHZER-AMOKRANE W. BEJAIA

Objet : Rapport sur les comptes arrêtés au 31/12/2016.

Messieurs,

En exécution de la mission qui m'a été confié par vos soins suite à ma désignation en qualité de commissaire aux comptes, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1er janvier au 31 décembre 2016.

Le présent rapport comporte les parties suivantes :

- le compte rendu de contrôle et de certification des comptes,
- la présentation des comptes annuels et les commentaires y afférents,
- les rapports spéciaux,
- les états financiers arrêtés au 31/12/2016.

Je précise que je n'étais pas rendu destinataire du rapport sur les opérations de l'exercice prévu par l'article 584 du code de commerce.

Je me tiens à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations complémentaires que vous jugerez nécessaires à la bonne compréhension de ce rapport.

Je vous prie d'agréer, Messieurs, l'expression de ma parfaite considération.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S.HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Cuchet
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 36 83 33

I Compte-Rendu De Control et De Certification Des Comptes 2016.

ou

تقرير المصادقة و الحسابات

I.1. OBSERVATIONS ET CONSTATATIONS NE S'OPPOSANT PAS A LA CERTIFICATION DES COMPTES

J'ai vérifié les comptes de l'exercice 2016 de votre entreprise et suis amené à constater ce qui suit :

I.1.1. Livres et registres obligatoires

1) Journal général

Il a été coté et paraphé le 24/11/2015 sous le numéro 404/15 par le président du tribunal d'AKBOU. Il a reçu en première écriture la journalisation de l'achat du 07/07/2014. Il est à jour des écritures au 31/12/2016.

2) Livre d'inventaire

Il a été coté et paraphé le 03/09/2005 sous le numéro 217/05 par le président du tribunal d'AKBOU. Il a reçu en première écriture la transcription des platines d'impression ADAST le 15/12/2005 pour 200 000.00 da et en dernière écriture, au 31/12/2016, la transcription du bilan et du compte de résultat arrêtés au 31/12/2016.

NB : Aucune transcription de bilans, ni de TCR n'a eu lieu depuis la création de la société jusqu'au 31/12/2014. Cette situation est anormale au regard des dispositions légales.

3) Livre de paie

Il a été coté et paraphé le 17/07/2014 sous le n° 318/2014 par le président du tribunal d'AKBOU.
Il a reçu en première écriture la transcription de la paie du mois de janvier 2013 et en dernière écriture au 31/12/2016, la transcription de la paie du mois de décembre 2016.

4) Registre des délibérations

Ce registre n'est pas tenu par la SARL au 31/12/2016.
Il y a lieu de procéder à la tenue du registre des délibérations sur lequel doivent être transcrites toutes les délibérations de l'assemblée des associés.

5) Autres registres du personnel

a) Registre existants

- **Livre des mises en demeure de l'inspection du travail**

Il a été coté et paraphé le 10/08/2005 sous le n° 494/05 par l'inspecteur du travail d'AKBOU.
Il n'a reçu aucune écriture au 31/12/2016.

HAMADACHE S...
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

- **Registre des entrées et sorties du personnel**

Il a été coté et paraphé le 10/08/2005 sous le n° 495/05 par l'inspecteur du travail d'AKBOU. Il a reçu en première écriture l'inscription de la première recrue en la personne de l'agent AIT SLIMANE AOMAR le 07/05/2005 et en dernière écriture, au 31/12/2016, l'inscription de la dernière recrue en la personne d'AIT YAHIA TASSADIT le 18/05/2014.

- **Registre des congés annuels**

Il a été coté et paraphé le 10/09/2005 sous le n° 496/05 par l'inspecteur du travail d'AKBOU. Il a reçu en première écriture l'enregistrement des indemnités de congé de monsieur BEZTOUH SALAH le 04/07/2007. Il a reçu en dernière écriture l'inscription des indemnités de congé 2014/2015 d'AIT YAHIA Youcef d'un montant de 17 740.38 da le 01/10/2015 et cela au 31/12/2016.

NB : les droits à congés payés de la période de référence 1/7/2015 au 30/06/2016 n'ont pas été calculés, ni portés sur le registre des CP et cela en contravention avec les dispositions légales qui prévoient le calcul et la prise des CP au plus tard au 31/12/2016 pour ladite période de référence soit pour les CP de 2015/2016.

- **Registre des accidents du travail**

Il a été coté et paraphé le 10/09/2005 sous le n° 497/05 par l'inspecteur du travail d'AKBOU. Il a reçu en première écriture l'inscription de l'accident survenu à l'agent BEZTOUH SALAH le 06/01/2007 et en dernière écriture l'enregistrement de l'accident survenu à monsieur AIT YAHIA MOHAMED en date du 15/11/2015 et cela au 31/12/2016.

- **Registre d'hygiène, sécurité et médecine du travail**

Il a été coté et paraphé le 10/08/2005 sous le n° 498/05 par l'inspecteur du travail d'AKBOU. Il n'a reçu aucune écriture au 31/12/2016.

b) Registres manquants

Les registres suivants ne sont pas tenus ou possédés par la société, du moins, ils ne m'ont pas été présentés au 31/12/2016 :

- Registre des vérifications techniques des installations et équipements industriels,
- Registre des personnels étrangers.

I.1.2. Principes et moralité du plan comptable

1) Système comptable utilisé

Le système comptable utilisé par votre entreprise est le système centralisateur basé sur les journaux auxiliaires suivants :

- Réouverture des comptes,
- Achats,
- Ventes,

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

- Caisse,
- Banque,
- Opérations diverses,
- Stocks,
- Clôture des comptes.

2) Insuffisances constatées au niveau de la tenue de la comptabilité

- Les frais des services bancaires et des agios sont saisis en ttc et globalement à la fin de chaque mois.

3) Principes comptables

- La chronologie des opérations doit être scrupuleusement respectée.
- Le principe de clarté n'est pas totalement respecté puisque certaines écritures ne sont pas appuyées de pièces justificatives à l'exemple des frais de banque qui sont comptabilisés en l'absence d'avis de débit détaillés du CPA.
- Les principes comptables de spécialisation des exercices et de prudence ne sont pas entièrement respectés au cours de l'exercice 2015 puisque les honoraires du CAC et les droits à congés à payer au titre de 2015/2016 ainsi que du second semestre 2016 n'ont pas été comptabilisées au 31/12/2016.
- L'exhaustivité des enregistrements ne semble pas remplie du fait de l'absence de comptabilisation de charges d'entretien, de réparation et de maintenance ainsi que des primes d'assurances au cours de l'exercice 2016.

I.1.3. Moralité et obligations fiscales

1) Chiffre d'affaires du TCR et G 50

Il y a lieu de signaler la parfaite similitude du chiffre d'affaires déclaré à l'administration fiscale et celui comptabilisé au journal général de 2016 au titre des ventes et des produits et annexes.

2) Déclarations fiscales et parafiscales

Toutes les déclarations fiscales mensuelles (G50) ont été souscrites au titre de 2016.
Toutes les déclarations de sécurité sociale ont été souscrites au titre de 2016.
Les déclarations fiscales annuelles (Gn°4 et G29) ont été déposées le 30/04/2017 au titre de 2016.
La déclaration de liquidation de l'IBS de 2015 a été déposée à la recette d'AKBOU le 30/04/2017.
La déclaration annuelle des salaires de 2016 a été déposée auprès de la CNAS le 17/01/2017.
Les comptes sociaux de l'exercice 2016 ont été déposés auprès du CNRC BEJAIA le 29/07/2017.

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

II.2. FORMULATION DE RESERVES

II.2.1. Charges non comptabilisées

Les honoraires du CAC au titre de l'exercice 2016 ainsi que les droits aux congés à payer de la période de référence 2015/2016 et ceux du second semestre 2016 n'ont pas été comptabilisés au 31/12/2016.

II.3. EMISSION DE L' OPINION

Sous réserve des observations et des recommandations formulées ainsi que de la réserve émise et compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la SARL K.TREM à la fin de l'exercice 2016.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Guchalal
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

II. PRESENTATION ET COMMENTAIRES COMPTES ANNUELS 2016

HAMADACHE Saïd
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

II.1. ACTIF

La structure de l'actif est la suivante :

DESIGNATION	TOTAL AU 31/12/16 (1)	%	TOTAL AU 31/12/15 (2)	%	VARIATION (1) – (2)
Actif non courant	125 449.34	0.14	17 641 949.34	67.01	- 17 516 500.00
Actif courant	91 166 089.15	99.86	8 686 000.39	32.99	+ 82 480 088.76
TOTAL	**91 291 538.49**	**100.00**	**26 327 949.73**	**100.00**	**+ 64 963 588.76**

Il a varié en hausse en 2016 par rapport à 2015 de 64 963 588.76 da soit de 246.75 %.

II.1.1. ACTIF NON COURANT

II.1.1.1. Présentation

La présentation comparative de l'actif immobilisé est la suivante :

DESIGNATION	TOTAL AU 31/12/16 (1)	TOTAL AU 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
Immobilisations brutes	16 698 200.00	41 331 992.16	- 24 633 792.16
Amortissements	16 572 750.66	23 690 042.82	- 7 117 292.16
Immobilisations nettes	**125 449.34**	**17 641 949.34**	**- 17 516 500.00**

L'actif non courant a baissé en 2016 par rapport à 2015 de 17 516 500.00 da soit de 99.29%.

II.1.1.2. Commentaires

1) Mouvements patrimoniaux

Les immobilisations brutes ont enregistré une variation en baisse au titre de 2016 de 24 633 792.16 da.

a) Acquisitions

La balance des comptes de 2016 et le grand livre des comptes ne font mention d'aucune acquisition d'immobilisations au titre de l'exercice 2016.

b) Sorties

Les sorties d'immobilisations au titre de 2016 représentent le montant de la variation en baisse de l'actif non courant soit 24 633 792.16 da. Ces sorties se détaillent comme suit :

N° COMPTE	DESIGNATION	MONTANT
211000	Terrains	7 311 900.00
211001	Aménagement terrain	170 892.16
213000	Constructions	17 151 000.00
211/213	**TOTAL**	**24 633 792.16**

Il s'agit de la cession de l'ancienne unité sise à la zone d'activité de TAHARACHT et matérialisée par un acte dressé par maitre IBERRAKEN notaire à IGHZER AMOKRANE.

2) Inventaire physique

La SARL a fourni en guise d'inventaire de ses immobilisations au 31/12/2016 un tableau détaillé des amortissements.

3) Amortissements

Les taux d'amortissement usités en 2016 sont les suivants :

DESIGNATION	TAUX
Logiciel informatique	10%
Bâtiments	5%
Agencements, installations	10%
Equipements de production	10%
Matériel de prévention	10%
Equipements informatiques	20%

La variation en baisse des amortissements au 31/12/2016 s'explique de la façon suivante :

DESIGNATION	MONTANT
Dotation de l'exercice 2016	1 057 400.00
Reprise amortissements sur immobilisations sorties	8 174 692.16
Variation amortissements 2016	7 117 292.16

4) Contrôles et constatations

- L'inventaire physique des investissements doit être effectué au moins une fois par an aux termes de l'article 10 du code de commerce. Cet inventaire doit être cacheté et signé par le gérant de la SARL en vertu du principe de l'unicité de direction.
- Les amortissements constatés sont calculés selon des taux généralement observés et admis par l'administration fiscale. La méthode d'amortissement adoptée est celle de l'amortissement linéaire.
- Il existe des différences entre les amortissements comptabilisés et ceux figurant sur le tableau des amortissements pour le poste comptable « 281500 ».

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06004

II.1.2. STOCKS

II.1.2.1. Présentation

La présentation comparative des stocks est la suivante :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
31	Mat. 1ères / Fournitures	/	300 844.57	- 300 844.57
3	TOTAL	/	**300 844.57**	**- 300 844.57**

Le bilan comptable ne fait mention d'aucun stock au 31/12/2016.

II.1.2.2. Commentaires

a) Inventaire physique

Un état des inventaires portant la mention « néant » doit être dressé en l'absence de biens en stock en fin d'exercice.

b) Suivi de la gestion des stocks

Les stocks sont suivis selon la méthode de la permanence de l'inventaire au 31/12/2016.

II.1.3. CREANCES

II.1.3.1. Présentation

La présentation comparative des créances est la suivante :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
41	Clients	312 601.00	195 764.80	+ 116 836.20
45/47	Autres débiteurs	80 192 154.35	/	+ 80 192 154.35
44	Impôts et assimilés	9 406.18	0.08	+ 9 406.10
4	TOTAL	**80 514 161.53**	**195 764.88**	**+ 80 318 396.65**

Les créances ont augmenté en 2016 par rapport à 2015 de 80 318 396.65 da soit de 41 028% environ.

II.1.3.2. Commentaires

1) Clients

D'un montant total ttc de 312 601.00 da au 31/12/2016, les créances sur clients sont individualisées et se détaillent comme suit :

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
411002	EURL DJURDJURA	59 904.00
411015	SARL SALINA*	162 490.00
411016	SPA MAC SOUM*	21 060.00
411022	AIT BRAHAM BOISSON STAR	69 147.00
411	TOTAL	312 601.00

Il y a lieu de vous interroger sur les possibilités de recouvrement des créances sur les clients SPA MAC SOUM et SALINA à l'effet de constituer une provision pour pertes de valeurs si nécessaire.

2) Autres débiteurs

Ils se détaillent comme suit au 31/12/2016 :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
455001	Associé, c/c AIT YAHIA ALI	39 053 652.53
455002	Associé, c/c AIT YAHIA A/HAMID	41 053 652.53
470000	Comptes transitoires ou d'attente	84 849.29
45/47	TOTAL	80 192 154.35

Ces comptes appellent les observations suivantes :

a) Associés, comptes courants

La position débitrice de ces comptes est anormale au regard du code de commerce.

b) Comptes transitoires ou d'attente

Aux termes du SCF, ce compte est dit de « transition » et doit être soldé au plus tard en fin d'exercice. La présence de ce compte non soldé en 2016 est en contravention avec les dispositions du SCF.

3) Impôts et assimilés

a) TVA récupérable

Le solde de cette rubrique correspond à la TVA récupérable sur achats « compte 445003 » au 31/12/2016. Ce compte aurait dû être soldé en fin d'exercice 2016 si la SARL usait de son droit à déduction dans les délais légaux.

b) Précompte TVA

NB : Le G50 souscrit au titre de décembre 2016 fait ressortir un précompte de TVA de 14 751 da qui n'est pas reflété dans la comptabilité de la SARL.
Le principe de l'inventaire prôné par le SCF et le code de commerce incite à faire figurer au bilan les existants réels en la matière.

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

II.1.4. Disponibilités

II.1.4.1. Présentation

La présentation comparative des disponibilités est la suivante :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
512	Comptes bancaires	264 285.75	280 506.70	-16 220.95
53	Caisse	10 387 641.87	7 908 884.24	+2 478 757.63
51/53	TOTAL	**10 651 927.62**	**8 189 390.94**	**+ 2 462 536.68**

Les disponibilités ont varié en hausse en 2016 par rapport à 2015 de 2 462 536.68 da soit de 30.07 %.

1. CPA agence d'EL-KSEUR

Le solde de ce compte est appuyé par un relevé bancaire et un état de rapprochement bancaire au 31/12/2016.

2. Caisse

Un PV de caisse faisant ressortir un avoir en caisse de 10 387 640.00 da a été dressé en fin d'exercice 2016. Le montant figurant au bilan représente le solde comptable. Le principe de l'inventaire prôné par le code de commerce et le SCF doit vous inciter à faire figurer au bilan les montants issus de l'inventaire physique en fin d'exercice.

II.2. PASSIF

La structure du passif est la suivante :

DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	%	MONTANT 31/12/15 (2)	%	VARIATION (1) – (2)
Capitaux propres	84 303 195.62	92.35	24 154 817.64	91.75	+ 60 148 377.98
Passifs courants	6 988 342.87	7.65	2 173 132.09	8.25	+ 4 815 210.78
TOTAL	**91 291 538.49**	**100.00**	**26 327 949.73**	**100.00**	**+ 64 963 588.76**

Le passif total a augmenté en 2016 par rapport à 2015 de 64 963 588.76 da soit de 246.75 %.

II.2.1. FONDS PROPRES

II.2.1.1. Présentation

Ils se présentent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT AU 31/12/16 (1)	MONTANT AU 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
101	Fonds social	24 564 000.00	24 564 000.00	/
106	Réserve légale	/	/	/
11	Report à nouveau	- 409 182.36	- 1 233 648.28	+ 824 465.92
12	Résultat exercice	60 148 377.98	824 465.92	+ 59 323 912.06
10/12	TOTAL	**84 303 195.62**	**24 154 817.64**	**+ 60 148 377.98**

Les fonds propres ont augmenté en 2016 par rapport à 2015 de 60 148 377.98 da soit de 249.01 %.

II.2.1.2. Commentaires

1) Fonds social

D'un montant de 24 564 000.00 da, il n'a pas varié en 2016.

2) Réserve légale

Aucune réserve légale n'a été constituée depuis la création de la SARL à ce jour.

3) Report à nouveau

Il s'agit du solde du compte résultat pour lequel aucune affectation particulière n'a été décidée et qui est ainsi maintenu au compte « 11 » au 31/12/2016.
La variation en hausse enregistrée en 2016 de 824 465.92 da correspond à l'affectation à ce compte du résultat de l'exercice 2015 et constatée dans les comptes sociaux au 1/1/2016.
NB : l'affectation du résultat de l'exercice relève de la souveraineté exclusive de l'AGO des associés de la SARL et seul le PV de ladite AGO régulièrement établi doit constater l'affectation du résultat qu'elle décide.

4) Résultat exercice

Il s'agit du résultat net de l'exercice tel que ressortant du tableau de résultats de 2016.

II.2.2. PASSIFS COURANTS

II.2.2.1. Présentation

Ils se présentent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
40	Fournisseurs	485 856.44	1 521 031.69	- 1 035 175.25
44	Impôts	4 191 962.20	5 500.00	+ 4 186 462.20
41&45	Autres dettes	2 310 524.23	646 600.40	+ 1 663 923.83
4	TOTAL	**6 988 342.87**	**2 173 132.09**	**+ 4 815 210.78**

Ils ont augmenté en 2016 par rapport à 2015 de 4 815 210.78 da soit de 221.58%.

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06091

2.2.2. Détail et commentaires

1. Fournisseurs

Ils se détaillent comme suit au 31/12/2016:

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
[illegible]	Fournisseurs de stocks et services	485 856.44
[illegible]	TOTAL	485 856.44

a. Fournisseurs de stocks et services

Le solde de ce compte est individualisé et correspond à l'endettement vis-à-vis des fournisseurs repris ci-dessous :

N° CPTE	DESIGNATION FOURNISSEURS	MONTANT
[illegible]002	SARL MAGHREB EMBALLAGE*	322 294.09
[illegible]004	SARK P&C MAN	21 049.94
[illegible]005	Fournisseur SARL BCZ *	49 512.41
[illegible]007	Fournisseur HAMADACHE SAID	93 000.00
[illegible]	TOTAL	485 856.44

* Ces comptes n'ont connu aucune variation au titre de l'exercice 2016.

2. Impôts

Ils se détaillent comme suit au 31/12/2016 :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
[illegible]4100	IBS	4 183 287.20
[illegible]001	TAP	5 950.00
[illegible]003	TFPC /TA	2 725.00
[illegible]	TOTAL	4 191 962.20

a. IBS

Le solde de ce compte n'est pas identique au solde de liquidation de l'IBS tel que figurant sur le G50 d'avril 2017 déposé auprès de la recette des impôts d'AKBOU et liquidé sur la base de 4 180 587.00 DA présentant ainsi une différence inexpliquée de 2 700.20 da qui semble correspondre aux arrondis près au montant du 3ème AP/IBS.

NB : il y a lieu de revoir l'historique de ce compte afin de redresser son solde dans les plus brefs délais car le 3ème AP/IBS a été constatée par erreur au débit du « 695 » (voir G50 de décembre 2016).

b. TAP

Le solde de ce compte semble provenir des exercices antérieurs à 2016.
Il y a lieu de revoir l'historique de ce compte afin d'opérer les redressements ou régularisations qui s'imposent pour sa sincérité.

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

c. TFPC/TA

Le solde de ce compte semble correspondre à la constatation de la TFPC due au titre de l'exercice 2016 comptabilisée globalement au journal des opérations diverses de décembre 2016.

NB : cette taxe sur les salaires ne semble pas être acquittée dans les délais réglementaires.

3. Autres dettes

Elles se détaillent comme suit au 31/12/2016 :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
419	Avances reçues des clients	2 253 330.49
428	Personnel*	27 935.67
431	Organismes sociaux	5 248.80
432	A/organismes sociaux	15 163.20
438	Org. sociaux- Charges à payer *	7 263.27
442	IRG salaires	1 582.80
41/45	TOTAL	**2 310 524.23**

a. Avances reçues des clients

Elles sont individualisées au 31/12/2016.

b. Personnel, charges à payer

Le solde de ce compte correspond aux droits à congés à payer au titre du second semestre 2015 tels que calculés par la SARL.

NB : Le solde de ce compte aurait dû être annulé par contrepassation d'écriture au début de l'exercice 2016 comme préconisé par le SCF.

Par contre, aucun endettement relatif aux droits à CP n'a été constaté au titre de l'exercice 2016.

c. Organismes sociaux

Le solde de ce compte correspond aux retenues ouvrières de sécurité sociale sur les rémunérations des mois d'octobre, novembre et décembre 2016.

d. Autres organismes sociaux

Le solde de ce compte correspond à la cotisation patronale au titre de la sécurité sociale sur les rémunérations du 4ème trimestre 2016.

NB : Le compte indiqué pour recevoir les cotisations patronales est le « 431 » ou l'une de ses subdivisions et non le « 432 » et cela aux termes du SCF.

e. Organismes sociaux - Charges à payer

Le solde de ce compte correspond aux cotisations de sécurité sociale dues sur les congés à payer du second semestre 2015.

HAMADACHE S.
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

NB : Le solde de ce compte aurait dû être annulé par contrepassation d'écriture au début de l'exercice 2016 tel que préconisé par le SCF.

f. IRG salaires

Le solde de ce compte semble correspondre à l'IRG dû sur les rémunérations de décembre 2016.

II.3. COMPTES DE GESTION

II.3.1. CHARGES

II.3.1.1. Présentation

Les comptes de charges se présentent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
60	Achats consommés	1 158 057.29	2 320 282.56	- 1 162 225.27
61/62	S/ces ext. & a/consommations	389 895.33	141 253.74	+ 248 641.59
63	Charges de personnel	350 005.20	964 695.05	- 614 689.85
64	Impôts et taxes	64 424.00	105 319.00	- 40 895.00
68	Dotations aux amortissements	1 057 400.00	1 948 220.93	- 890 820.93
69	Impôts sur les résultats	4 189 287.20	10 000.00	+ 4 179 287.20
6	**TOTAL**	**7 209 069.02**	**5 489 771.28**	**+ 1 719 297.74**

Les charges ont augmenté en 2016 par rapport à 2015 de 1 719 297.74 da soit de 31.32 %.

II.3.1.2. Détail et commentaires

1. Achats consommés

Il s'agit des matières et fournitures mises en œuvre pour assurer la production de l'exercice.
Ils se détaillent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
601	Matières premières	1 158 057.29
60	**TOTAL**	**1 158 057.29**

2. Services

Ils se détaillent ainsi qu'il suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
611	Sous-traitance générale	120 011.50
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	213 000.00
623	Publicité, publication, relations publiques	24 110.00
626	Frais postaux et de télécommunications	7 107.17
627	Services bancaires et assimilés	25 666.66
62	**TOTAL**	**389 895.33**

Les charges liées aux services semblent correctement comptabilisées et justifiées eu égard aux contrôles par sondage effectués.

Les comptes de services appellent les observations et les remarques qui suivent :

a. Exhaustivité des enregistrements

- **Entretien, réparation et maintenance**

Il y a lieu de signaler qu'aucune charge d'entretien, de réparation ou de maintenance des équipements n'est comptabilisée au titre de l'exercice 2016.

- **Primes d'assurances**

Aucune charge relative aux primes d'assurances n'a été comptabilisée au titre de 2016, ce qui laisse supposer que le patrimoine de la SARL n'est pas assuré.

b. Services bancaires et assimilés

Les frais de banque sont comptabilisés en ttc en l'absence d'avis de débit détaillés alors que la TVA qui les grève est déductible au sens fiscal du terme.
De plus, ces frais sont comptabilisés globalement à la fin de chaque mois, ce qui ne respecte pas la chronologie des opérations.
Une partie des agios trimestriels relative au « 661 » est comptabilisée globalement au « 627 ».

3. Personnel

Les frais du personnel se détaillent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
631	Rémunérations du personnel	292 020.00
635	Cotisations aux organismes sociaux	57 985.20
63	**TOTAL**	**350 005.20**

Ces comptes appellent l'observation suivante au titre de 2016 :
NB : Les droits à congés à payer au titre de la période 2015/ 2016 ainsi que ceux relatifs au second semestre 2016 n'ont pas été comptabilisés au 31/12/2016 et cela en contravention avec les principes comptables de spécialisation des exercices et de prudence.

4. Impôts et taxes

Ils se détaillent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
642	Impôts et taxes n/récupérables sur le chiffre d'affaires	52 266.00
645001	Droits de timbre	63.00
645002	TFPC	12 095.00
64	**TOTAL**	**64 424.00**

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

a. Impôts et taxes non récupérables sur le CA

Ils correspondent à la TAP due au titre des affaires taxables de 2016.

b. Droits de timbre

Ils correspondent au droit de timbre figurant sur les factures d'achat ou de services au titre de 2014.

c. TFPC /TA

Les taxes sur les salaires sont comptabilisées au 31/12/2016 au titre de l'exercice 2016 sans qu'elles soient réglées comme le prévoit la législation en vigueur, ni déclarées dans les délais légaux.
De plus, elles relèvent du compte « 641 » et non du compte « 645 » aux termes du SCF.

5. Charges financières

Aucune charge financière n'a été comptabilisée au titre de 2016. Elles ont été imputées par erreur au compte « 627 » qui n'est pas adapté pour ce genre d'opérations.

6. Dotations aux amortissements

Il s'agit de la dotation aux amortissements comptabilisées au titre de l'exercice 2016 et telle que ressortant du tableau des amortissements joints en annexe aux comptes annuels 2016.

7. Impôt sur les résultats

Il correspond à l'imposition au titre de l'IBS sur les résultats de 2016.
NB : l'imputation à ce compte du 3ème AP/IBS constitue une erreur d'imputation comptable, le compte indiqué pour l'enregistrement des AP est le « 444 » au sens du SCF.

II.3.2. PRODUITS

II.3.2.1. Présentation

Les comptes de produits se présentent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
70	Ventes et produits annexes	3 816 547.00	6 314 237.20	- 2 497 690.20
75	Autres produits opérationnels	63 540 900.00	/	+ 63 540 900.00
7	**TOTAL**	**67 357 447.00**	**6 314 237.20**	**+ 61 043 209.80**

Les produits de 2016 ont augmenté par rapport à ceux de 2015 de 61 043 209.80 da soit de 966.75%.

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06061

II.3.2.2. Commentaires

1. Ventes et produits annexes

Ils se détaillent comme suit au 31/12/2016 :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT
701	Production vendue	2 406 547.00
708	Produits des activités annexes	1 410.000.00
70	TOTAL	3 816 547.00

a. Production vendue

Il s'agit des ventes provenant de la commercialisation des produits fabriqués par la SARL.

b. Produits des activités annexes

Ils correspondent aux loyers semestriels provenant de la location d'un hangar appartenant à la SARL.

2. Autres produits opérationnels

Le solde de ce compte correspond à la plus-value sur cession de l'ensemble immobilier (terrain et constructions) sis à TAHARACHT dans la commune d'AKBOU en ZAC.
Il s'agit d'une plus-value à long terme au sens fiscal du terme.

II.3.3. RESULTATS

1) Présentation

Les comptes de résultats se présentent comme suit :

N° CPTE	DESIGNATION	MONTANT 31/12/16 (1)	MONTANT 31/12/15 (2)	VARIATION (1) – (2)
12	Valeur ajoutée d'exploitation	2 268 594.38	3 852 700.90	- 1 584 106.52
12	Excédent brut d'exploitation	1 854 165.18	2 782 896.85	- 928 731.67
12	Résultat opérationnel	64 337 665.18	834 465.92	+63 503 199.26
12	Rés. Ord. Avant impôts-	64 337 665.18	834 465.92	+63 503 199.26
12	Résultat net de l'exercice	60 148 377.98	824 465.92	+59 323 912.06

2) Commentaires

a) Valeur ajoutée d'exploitation

Elle représente 59.44 % de la production de l'exercice en 2016 contre 61.02 % en 2015.

HAMADACHE S...
Expert Comptable & CAC
AKBOU 0600...

b) EBE

Il représente 48.58 % de la production de l'exercice en 2016 contre 44.07 % en 2015.

c) Résultat opérationnel

Il représente 1685.76 % de la production de l'exercice en 2016 contre 13,22 % en 2015.

d) Résultat ordinaire avant impôts

Il représente 1685.76 % de la production de l'exercice en 2016 contre 13,22 % en 2015.

e) Résultat net de l'exercice

Il représente 1 575.99 % de la production de l'exercice en 2016 contre 13.06 % en 2015.

II.4. AUTRES ETATS ANNUELS

II.4.1. Tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie a été généré par le système informatique et semble comprendre l'ensemble des informations exigées par le SCF y compris le rapprochement de la trésorerie avec le résultat comptable.

II.4.2. Etat des variations des capitaux propres

Il a été dressé avec la simple indication des résultats des exercices 2015 et 2016 alors qu'il aurait fallu renseigner cet état avec l'indication du capital, des réserves et de l'ensemble des informations le concernant pour 2016 avec un comparatif pour 2015.

II.4.3. Annexe

Elle n'est pas dressée au titre de 2016 et cela en contravention avec les dispositions du SCF.

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 0660

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 21 DU 11/04/1993
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261- EC N° 124

RAPPORT GENERAL DE CONTROLE DES COMPTES
EXERCICE 2015
SARL K.TREM

III. RAPPORTS SPECIAUX

HAMADACHE Said
Expert Comptable & CAC
AKBOU 06001

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2016
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 EC N° 124

III.1. RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES

L'article 628 du code de commerce prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être au préalable, et à peine de nullité, soumise à l'autorisation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires. Il en est de même des conventions établies entre la société et une autre entreprise, si l'un des administrateurs de la société est propriétaire associé ou non, gérant, administrateur ou directeur de l'entreprise.

En application de ces dispositions, je vous informe que je n'ai pas eu connaissance de telles conventions au titre de l'exercice 2016.

Le gérant de la SARL K.TREM ne m'a pas signalé, pour sa part, de convention qui rentre dans ce cadre.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bl. «A» N°01 Tournant Ouchala
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 [illegible]

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2016
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 EC N° 124

III.2. RAPPORT SPECIAL SUR LES PRISES DE PARTICIPATION ET FILIALES

SARL K.TREM

Conformément aux dispositions de l'article 732 bis 1 du code de commerce, de l'article 25 de la loi n° 10-01 du 25/06/2010 relatif à la mission du commissaire aux comptes, de l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26/05/2011 et au chapitre XV de l'annexe à l'arrêté du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, j'informe votre assemblée, après investigation, que votre société n'a pas pris de participation et ne détient pas de filiales et précise que son gérant ne m'a pas signalé, pour sa part, de telles prises de participation, ni de filiales assujetties à l'obligation de communication prévue par le dit article au titre de l'exercice 2016.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bl. «A» N°01 Tournant Ouchalal
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 36 83 33

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2016
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 EC N° 124

III.3. CERTIFCATION DU MONTANT GLOBAL DES REMUNERATIONS VERSEES AUX CINQ PERSONNES LES MIEUX REMUNEREES EN 2016 PAR LA SARL K.TREM

Conformément aux dispositions de l'article 680 du code de commerce et à l'article 25 de la loi n° 10-01du 29/06/2010, je certifie que le montant global du salaire imposable des deux personnes employées et rémunérées par la SARL K.TREM durant l'exercice 2016 s'élève à 292 020.00 da.

Ce montant se répartit ainsi qu'il suit entre le personnel concerné :

NOM ET PRENOM	FONCTION OCCUPEE	MONTANT
AIT YAHIA MOHAMED	OUVRIER S/MACHINE	77 820.00
AIT YAHIA YOUCEF	COMMERCIAL	214 200.00
	TOTAL	**292 020.00**

Le montant communiqué ci-dessus correspond au salaire brut total annuel. Il représente la récapitulation annuelle des données mensuelles telles que figurant sur le livre de paie de l'exercice 2016.

L'effectif total de la SARL au 31/12/2016 est de 01 agent au vu de la paie de décembre 2016 transcrite sur le livre de paie.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Quenaoua
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2017
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 EC N° 124

III.4. RAPPORT SPECIAL SUR LES RESULTATS DES CINQ DERNIERS EXERCICES

L'article 678.6 du code de commerce et l'article 25 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 rendent obligatoire le rapport spécial du commissaire aux comptes qui doit faire apparaître les résultats des cinq derniers exercices.

Conformément à ces prescriptions, j'informe l'assemblée générale ordinaire des associés que les résultats des cinq derniers exercices de la SARL K.TREM sont ceux qui suivent :

EXERCICE	RESULTAT NET
2016 (PM)	60 148 377.98
2015	824 465.92
2014	715 366.17
2013	248 296.39
2012	- 987 200.49
2011	- 1 210 110.35

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Ouchala
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2017
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 EC N° 124

III.5. SITUATION NETTE DE LA SARL

En vertu des dispositions de l'article 715 bis 20 du code de commerce, la situation nette comparative de la SARL K.TREM est la suivante :

DESIGNATION	AU 31/12/2016	%	AU 31/12/2015	%
Actif net total	91 291 538.49	100.00	26 327 949.73	100.00
Passif courant + passif non courant	6 988 342.87	7.65	2 173 132.09	8.25
Situation nette	84 303 195.62	92.35	24 154 817.64	91.75

La situation nette a varié en hausse en 2016 par rapport à 2015 de 60 148 377.98 da soit de 249.01 % environ.
Les associés de la SARL K.TREM possèdent 92.35 % du financement total de leur société.
Le financement externe de la SARL est assuré pour 7.65 % de ses emplois figurant sur les états financiers.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Oushalil
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2016
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 EC N° 124

III.6. RESERVE LEGALE DE LA SARL

En vertu des dispositions de l'article 721 du code de commerce, la situation du compte « Réserve légale » est la suivante au 31/12/2016 :

DESIGNATION	AU 31/12/2016	% capital
Réserve légale au 1/1/2016	-0-	-0-
Dotation de l'exercice 2016	-0-	-0-
Total réserve légale au 31/12/2016	-0-	-0-

La dotation légale requise par l'article 721 du code de commerce n'a pas été constituée par la SARL K.TREM au vu de la balance générale des comptes au 31/12/2016.
NB : Il demeure entendu que le résultat reportable est débiteur au 31/12/2016.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Ouchafaf
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2016
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 E.C N° 124

III.7. RAPPORT SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

1. Procédures administratives, comptables et financières

En vertu de l'article 11 de la loi n° 07-11 du 25/11/2007 portant SCF, il est mis à la charge de l'entreprise et sous sa propre responsabilité la détermination des procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle interne et externe.

L'organisation comptable et administrative a pour principaux objectifs :
- de ne pas perdre de documents,
- de gagner du temps,
-de sauvegarder le patrimoine de l'entreprise,
- de suivre sereinement la gestion de l'entreprise,
- d'éviter les rappels en matière fiscale et sociale.

L'édition d'un manuel de procédures complété par des notes et autres directives contribuera un tant soit peu à l'amélioration de l'organisation et de la gestion administrative, comptable et financières de l'entreprise.

2. Rapport sur les procédures de contrôle interne de la SARL

Le gérant de la **SARL K.TREM** n'a pas établi de rapport sur les procédures de contrôle interne au titre de 2016.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Ouchall
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE
& DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
« HAMADACHE SAID »
CITE EPLF 16 LOGEMENTS BAT. A N°1
06 001 AKBOU WILAYA DE BEJAIA

AGREMENT N° 0207 DU 20/10/2016
N° INSCRIPTION TABLEAU : CAC N° 261 E.C N° 124

III.8. RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL

Dans le cadre de ma mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels et en application des diligences de la profession, j'ai examiné le compte « charges du personnel » et ses subdivisions de l'exercice 2016.
Dans le cadre de cet examen, je n'avais pas décelé la présence d'avantages particuliers accordés au personnel de la **SARL K.TREM** au titre de 2016.

Au sens de la norme de rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel jointe à l'arrêté fixant le contenu des normes des rapports des commissaires aux comptes du 24/06/2013, les avantages particuliers, en numéraire ou en nature, accordés au personnel sont ceux qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

Le gérant de la **SARL K.TREM** ne m'a signalé l'octroi d'aucun avantage particulier, ni fourni d'état annuel nominatif des avantages particuliers accordés au personnel au titre de l'exercice 2016.

AKBOU, le 12/11/2017.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES/

S. HAMADACHE/

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bt. «A» N°01 Tourriant Ouche
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 33

RL K-TREM

Chemins de la Gare Cne Ouzellaguen(Béjaia)

IDENTIFICATION:000506250227164

EDITION_DU:05/11/2017 11

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2016	2015
ntes et produits annexes		3 816 547,00	6 314 237
ariation stocks produits finis et en cours			
oduction immobilisée			
ubventions d'exploitation			
RODUCTION DE L'EXERCICE		3 816 547,00	6 314 237
chats consommés		-1 158 057,29	-2 320 282
ervices extérieurs et autres consommations		-389 895,33	-141 253
ONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 547 952,62	-2 461 536,
ALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 268 594,38	3 852 700,
harges de personnel		-350 005,20	-964 695,
mpôts, taxes et versements assimilés		-64 424,00	-105 319,
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 854 165,18	2 782 686,
utres produits opérationnels		63 540 900,00	
utres charges opérationnelles			
otations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 057 400,00	-1 948 220,
eprise sur pertes de valeur et provisions			
RESULTAT OPERATIONNEL		64 337 665,18	834 465,
roduits financiers			
harges financières			
RESULTAT FINANCIER			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		64 337 665,18	834 465,9
mpôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 189 287,20	-10 000,0
mpôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
OTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		67 357 447,00	6 314 237,2
OTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-7 209 068,82	-5 489 771,2
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		60 148 377,18	824 465,9
léments extraordinaires (produits) (à préciser)			
léments extraordinaires (charges) (à préciser)			
RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		60 148 377,18	824 465,9

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS, ERL
Bl. «A» N°01 Tournant Ou Halal
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 93 3

SARL K-TREM
Chemins de la Gare Cne Ouzellaguen(Béjaia)
D'IDENTIFICATION:000506250227164

EDITION_DU:05/11/2017 11:40
EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2016			2015
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		63 000,00	39 000,00	24 000,00	27 000,0
Immobilisations corporelles					
Terrains					7 311 900,0
Bâtiments					9 433 050,0
Autres immobilisations corporelles		16 635 200,00	16 633 760,66	101 449,34	869 999,3
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		16 698 200,00	16 572 750,66	125 449,34	17 641 949
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					300 844
Créances et emplois assimilés					
Clients		312 601,00		312 601,00	195 764
Autres débiteurs		80 192 154,35		80 192 154,35	
Impôts et assimilés		9 406,18		9 406,18	0
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		10 651 927,62		10 651 927,62	8 189 39
TOTAL ACTIF COURANT		91 166 089,15		91 166 089,15	8 686 00
TOTAL GENERAL ACTIF		107 864 289,15	16 572 750,66	91 291 538,49	26 327 94

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS/EPLF
Bt. «A» N°01 Tournant Oucharal
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 3

ARL K-TREM
Chemins de la Gare Cne Ouzellaguen(Béjaia)
D'IDENTIFICATION:000506250227164

EDITION_DU:05/11/2017 11:41
EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2016	2015
APITAUX PROPRES			
Capital émis		24 564 000,00	24 564 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		60 148 377,98	824 465,92
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-409 182,36	-1 233 648,28
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
OTAL I		84 303 195,62	24 154 817,64
ASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
OTAL II			
ASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		485 856,44	1 521 031,69
Impôts		4 191 962,20	5 500,00
Autres dettes		2 310 524,23	646 600,40
Trésorerie passif			
OTAL III		6 988 342,87	2 173 132,09
OTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		91 291 538,49	26 327 949,73

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

HAMADACHE Said
Commissaire Aux Comptes
CITE 16 LOGTS. EPLF
Bl. «A» N°01 Tournant C. Chalal
AKBOU 06001
TEL/FAX. 034 35 83 78