



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بغنوان:

# فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية

## دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات

من إعداد الطالبة: فرحات فاطمة الزهراء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ / عبد الله مايو..... (د/أستاذ محاضر-ب- جامعة ورقلة) رئيسا.

الأستاذة/ أمال مهاوة..... (أستاذ مساعد-أ- جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا.

الأستاذ/ آسيا قمو..... (أستاذ مساعد-أ- جامعة ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية: 2016/2015





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بغنوان:

# فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية

## دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات

من إعداد الطالبة: فرحات فاطمة الزهراء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / عبد الله مايو..... (د/أستاذ محاضر-ب- جامعة ورقلة) رئيسا.

الأستاذة/ أمال مهاوة..... (أستاذ مساعد-أ- جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا.

الأستاذ/ آسيا قمو..... (أستاذ مساعد-أ- جامعة ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية: 2016/2015

## دعاء

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا  
أخفقنا، و ذكرنا دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق  
النجاح، اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ منا تواضعنا وإذا  
أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ منا اعتزازنا بكرامتنا

ربنا تقبل منا هذا الدعاء

أمين يا رب العالمين

## إهداء

اللهم لا يطيب الليل إلا بذكرك ولا النهار إلا بشكرك أحمدا كثيرا

على توفيقى لانجاز هذا العمل الذي اهدي قطاف ثمرة عمله.

إلى من يعجز اللسان عن إيفاء حقهما إلى سر وجودي و نور عيوني

إلى من علماني أن العمل كفاح و العلم سلاح إلى اعز ما املك في هذا الوجود

إلى من كانت أصوات دعائهم تهز صمت الليالي داعية لي بالتوفيق إلى

أبي و أمي أدامكما الله تاجا فوق راسي.

إلى أزهار حديقة بيتنا إلى أحبتي في هذه الدنيا إلى من لا معنى للحياة بدونهم إلى من بهم يحلو الأوس

والسمر إخوتي وأخواتي.

إلى كل العائلة والأقارب عائلة "فرحات"

إلى كل صديقاتي وأصدقائي الذين هم مثال للوفاء والتعاون

إلى الغاليات على قلبي، سعيدة، إحسان، شيماء، فاطمة، أسماء.

وإلى كافة دفعة دراسات محاسبية وجبائية معمقة من زملاء وزميلات

إلى كل من يذكره قلبي ولم تسعه سطوري.

فاطمة الزهراء

## شكر وتقدير

ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك  
أحمدك حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، إذ وفقتني لإتمام هذا العمل ويسرت لي  
الأمر العسير، أرجو اللهم أن تتقبل مني هذا العمل وأنت راضي عني.  
الشكر ترجمان النية ولسان الطوية وشاهد الإخلاص وعنوان الاختصاص  
أتقدم بخالص شكري إلى من كانت سندي بجهدھا، أستاذتي بعلمھا، إلى من لم تبخل  
عليا بنصائحھا وتوجيهاتها إلى قدوتي أستاذتي ومشرفتي أمال مهاوة.  
و إلى أعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه.  
كما أتقدم بجزيل الشكر إلى صديقتي مقدم أسماء التي ساعدتني في إعداد مذكرتي  
و إلى كل الأساتذة و اخص بالذكر الأستاذ ضو نصر والأستاذ حميداتو صالح.  
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد محافظ الحسابات عبد الكريم بن موسى  
مدير المكتب محل الدراسة.  
و إلى كل من ساندني و لو بكلمة و اطلب من الله أن يثبت أجورهم.

فاطمة الزهراء

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ولمعالجة هذه الإشكالية اقتضى الباحثة دراسة المراجعة القانونية من جانبيها القانوني والمالي في الجزائر، ولتعزيز هذا التصور قامت الباحثة بدراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات وقد اعتمد في دراسته على أداتي المقابلة والملاحظة لإثبات مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز هذه الموثوقية، وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

**الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، موثوقية، قوائم مالية، مراجعة قانونية، مصادقة.

## SUMMARY

This study aims to determine the effectiveness of the Governor of the accounts in enhancing the reliability of financial statements and make them reflect the real situation of the institution, and meet the various parties used the financial statements needs, and to address this problem required a researcher studying the legal review of the legal and financial sides in Algeria, and to reinforce this perception has Researcher field study in the governor's office accounts, and has been adopted in his study on the two tools and the corresponding note to prove the effectiveness of the governor of the accounts in the promotion of this reliability, the study concluded that the governor of the accounts has an effective role in enhancing the reliability of the financial statements, and through the ratification of these accounts or not ratified and thus highlights the role played by the Governor of the accounts.

**Key words:** Governor calculations, Reliability, Financial statements, Legal review, Authentication.

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
IV	الإهداء.....
V	الشكر.....
VI	ملخص الدراسة.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الرموز والاختصارات.....
XI	قائمة الملاحق.....
أ. هـ	المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....
14	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
21	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.....
30	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....
42	الخاتمة.....
45	المراجع.....
48	الملاحق.....
77	الفهرس.....

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
25	الأجور الخمسة الأولى للمؤسسة (x) لسنة 2014 .....	1.2
26	جانب الأصول لميزانية المؤسسة (x) لسنة 2014 .....	2.2
27	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة (x) لسنة 2014 .....	3.2
28	جدول حسابات النتائج للمؤسسة (x) لسنة 2014 .....	4.2

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
21	الهيكـل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات .....	1.2

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الاختصار / الرمز
معايير التقارير المالية الدولية	International financial Reporting Standards	IFRS
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
المعايير الأمريكية للمراجعة	Statement on Auditing Standards	SAS

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
48	تقرير محافظ الحسابات حول الحسابات السنوية لسنة 2014	1.2
49	تقرير المصادقة العامة للحسابات السنوية لسنة 2014	2.2
50	القوائم المالية لسنة 2014	3.2
61	التقرير الخاص لاعلى خمسة اجور لسنة 2014	4.2
62	التقرير الخاص بنتائج المالية للمؤسسة لخمسة سنوات	5.2
63	نموذج ثاني لتقرير محافظ الحسابات	6.2

# مقدمة

## مقدمة

نظرا إلى التطور الذي شاهده المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب على هذه الوظيفة أن تعمل على المساعدة في تحقيق السياسات والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام رقابة داخلي لمساعدة المؤسسة على تطبيق ومتابعة تلك السياسات والأهداف.

أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية وذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، و ذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

يعتبر محافظ الحسابات بمثابة الوكيل والضامن في نفس الوقت لسلامة وشرعية الحسابات وصدق القوائم النهائية للمؤسسة، وذلك عن طريق الفحوصات التي يجريها طيلة السنة على الوثائق والمستندات التي تصدرها المؤسسة، وفقا لمنهجية واضحة وبتابع خطوات منتظمة يبنى أساسها على معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

### أولا: إشكالية الدراسة

لمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية؟ وكيف يساهم ذلك في جعلها تعبر عن

### الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

ومن اجل تبسيط الإشكالية جزئناها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما مدى إمكانية إضفاء محافظ الحسابات مصداقية على القوائم المالية ؟
- ✓ ما مدى قابلية التحقق من المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من وجهة نظر محافظ الحسابات ؟
- ✓ ما مدى تمتع محافظ الحسابات بإجراء الحيادية في استعماله للقوائم المالية ؟



### ثانيا: فرضيات الدراسة

وللإجابة على التساؤلات السابقة نضع الفرضيات التالية:

- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء المصدقية على القوائم المالية؛
- يمكن التحقق من القوائم المالية مع وجود بغض القصور من وجهة نظر محافظ الحسابات؛
- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

### ثالثا: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد؛
- ✓ الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية.

### رابعا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث إنها تعالج إشكالية مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.

### خامسا: مبررات اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع في ما يلي:

- تم اختياره للاستفادة منه مستقبلا خاصة في الحياة المهنية.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.

## مقدمة

سادسا: منهجية الدراسة و الأدوات المستخدمة:

من اجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة يتطلب منا اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لنتمكن من خلاله من توضيح ما يتعلق بموثوقية القوائم المالية التي يراجعها محافظ الحسابات وبيان مدى فعاليتها في تعزيز هذه الموثوقية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة والذي اعتمد فيه على المقابلة والملاحظة.

### سابعا: حدود الدراسة

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

**الحدود المكانية:** مكتب محافظ حسابات في ولاية الوادي.

**الحدود الزمنية:** كانت فترة التربص ممتدة من (2016/04/19 إلى 2016/05/03).

### ثامنا: مرجعية الدراسة

تم الاعتماد على مجموعة من المراجع الأجنبية والعربية بمختلف أنواعها.

### تاسعا: هيكل الدراسة

لانجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين، كما تضمنت تلخيص عام واختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وعرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

سنحاول في الفصل الأول التعرض لمبحثين أساسيين وهما:

❖ في المبحث الأول سنتطرق إلى الدراسة النظرية لكل من محافظ الحسابات حيث قمنا بعرض مسؤولياته و مهامه وكذا شروط ممارسة مهنته، كما تطرقنا إلى معايير عرض القوائم المالية ، كما اشرنا إلى الموثوقية وخصائصها؛

❖ في المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض للدراسات السابقة التي تناولت جانب من جوانب الموضوع كما حددنا أهدافها ونتائجها وأهم النقاط التي تميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة؛

سنحاول في الفصل الثاني التعرض لمبحثين أساسيين وهما:



## مقدمة

- ❖ في المبحث الأول تطرقنا إلى طريقة وأدوات الدراسة حيث حددنا كل من مجتمع الدراسة وأدوات جمع البيانات وفي الأخير عرض المعطيات المجمعة؛
- ❖ وفي المبحث الثاني تم تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما تم اختبار الموثوقية للقوائم المالية للمؤسسة وأخيرا تم عرض نتائج الدراسة وإثبات الفرضيات.

### عاشرا: صعوبات الدراسة

- صعوبة إفصاح محافظ الحسابات على القوائم المالية للمؤسسة.
- صعوبة جمع المعلومات في الدراسة الميدانية نظرا إلى أن هذا الموضوع يستحسن فيه إعداد استبيان.



الفصل الأول

الأدبيات النظرية

والتطبيقية

تمهيد:

أصبحت المراجعة القانونية نشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه نظرا لزيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرفها فهي وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة من خلال الثقة والمصداقية التي يقدمها محافظ الحسابات ومدى امتثاله للجوانب القانونية والجوانب المالية وذلك من خلال تأكده من صحة البيانات المحاسبية والمالية ومدى اتخاذه للقرارات السليمة والصائبة لإعطاء صورة واضحة للوضعية المالية للمؤسسة، كما ان عملية المراجعة تبدأ من التخطيط ومن ثم إلى الإجراءات المتخذة إلى غاية القيام بمراجعة عناصر القوائم المالية والتقرير عنها في نهاية عملية المراجعة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ❖ المبحث الأول تطرقنا إلى الايطار النظري لمحافظ الحسابات كما تطرقنا إلى خاصية الموثوقية في القوائم المالية ومعايير عرض هذه القوائم.
- ❖ المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع وما تميزت به الدراسة الحالية على الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

من خلال هذا المبحث سوف يتم إعطاء نظرة حول محافظ الحسابات ومدى إضفائه للموثوقية على القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

## الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

التعريف الأول: حسب القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به"<sup>1</sup>.

التعريف الثاني: عرفه مختار بلعيود "هو عبارة عن رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)<sup>2</sup>.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق الحسابات وسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه المحايد.

## الفرع ثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، المادة 22، ص 7.

<sup>2</sup> Mokhtar belaiboude, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982, p04.

أولاً: المسؤولية المدنية

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محاسب الحسابات في الجزائر "يتحمل محاسب الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"<sup>3</sup>.

ويعد محاسب الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محاسبي الحسابات سواء اتجه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة<sup>4</sup>.

ثانياً: المسؤولية الجزائية

وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"<sup>5</sup>.

ويعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محاسب الحسابات ويعتبر ممارساً غير شرعياً لمهنة محاسب الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محاسب الحسابات كما ماثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محاسب الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة<sup>6</sup>.

ثالثاً: المسؤولية الانضباطية

وفقاً لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"<sup>7</sup>؛

ومن بين هذه المخالفات ما يلي:

- خرق القانون والقواعد المهنية؛

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>4</sup> شريقي عمر، محاسب الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص 96.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>6</sup> شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 97.

<sup>7</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- التقصير المهني الخطير أو التهاون؛
- السلوك غير الملائم و المتعارض مع نزاهة وأمانة و شرف المهنة حتى وإن لم يتعلق بالمهنة<sup>8</sup>.

### الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23،24 من القانون 10-01 كما يلي<sup>9</sup>:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدججة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وحسب المادة 25 من القانون 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات 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 المدججة، عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

<sup>8</sup> شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص98.

<sup>9</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص7.

- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

### المطلب الثاني: الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

#### الفرع الأول: استقلالية محافظ الحسابات

تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المراجع على وجه الإطلاق نظرا لان نشأة المراجعة جاءت تلبية إلى الحاجة إلى الفحص المستقل والحيادي للبيانات المالية حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من اتخاذ قرارات تعظم ثروتهم وقد نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية<sup>10</sup>:

الزاوية الأخلاقية: تشمل عل ضرورة تحلى المراجع بالاتي:

- مبدأ الحياد؛
- مبدأ الإخلاص؛
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

الزاوية المادية: ابرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج كل منهم؛

<sup>10</sup> عزة الأزهري، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد5، جامعة الوادي، 2012، ص25.

- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء و وظائفهم.

الزاوية المهنية: إن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 30 و31 من القانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، حيث لا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

### الفرع الثاني: الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

من اجل إبداء رأي فني تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة لها مصالح بالمؤسسة في اتخاذ القرارات سليمة لا بد من الحصول على مراجعين أكفاء وعليه حددت النصوص الجزائرية كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسيين هما: التأهيل العلمي والعملية<sup>11</sup>.

### الفرع الثالث: شروط ممارسة المهنة

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

"الممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية"<sup>12</sup>:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛

<sup>11</sup> المرسوم التنفيذي 12-288، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب و تنظيمه وسيره، المؤرخ في 21 يوليو 2012، ص11.  
<sup>12</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص5.

2. أن يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

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

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون.

### المطلب الثالث: الموثوقية والمعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية

من المعروف أن وظيفة المحاسبة الأساسية تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، بشرط أن تكون المعلومات قابلة للفهم و ذات قيمة من خلال عرضها في القوائم المالية.

#### الفرع الأول: مفهوم الموثوقية وخصائصها

##### أولا: مفهوم الموثوقية

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، من البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة، حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة، إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو

أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

**الموثوقية** هي "أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها"<sup>13</sup>.

#### ثانياً: خصائصها

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضاً توافر ثلاث خصائص فرعية هي الصدق في التمثيل وإمكانية التثبت من المعلومات وحيادية المعلومات.

#### ❖ التمثيل الصادق:

يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها بعبارة أخرى اعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر (صدق تمثيل الظواهر والأحداث).

ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة، والتي تم عنها التعبير بالقوائم المالية، فقائمة المركز المالي تمثل بعدالة المركز المالي للمنشأة ما لها من حقوق، وما عليها من التزامات، والفرق بين الأصول والالتزامات والمتمثل بحقوق الملكية، أما قائمة جدول حسابات النتائج فتعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة وأدائها المالي.

ويتعلق بالتمثيل الصادق مخاطر عدم التأكد المرتبطة ببند القوائم المالية والذي يؤدي بالتالي إلى عدم الاعتراف بها، وذلك يقلل من مدى الالتزام بصفة التمثيل الصادق.

#### ❖ إمكانية التحقق:

وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية

<sup>13</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الشروق للدعاية والإعلان والتسويق، عمان 1998، ص 69.

القائم بعملية، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

### ❖ الحيادية:

وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية؛

- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية؛

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، إذن المعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات آمنة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات<sup>14</sup>.

### الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية

أولاً: معيار عرض البيانات المالية (IAS01)

1. الهدف: تعد البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية وتكون مرة واحدة في السنة ويجب أن توضح الصورة الصادقة على المؤسسة ويهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس عرض البيانات المالية بما يضمن إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بنفس المؤسسة في فترات سابقة ومع بيانات مالية الخاصة بالمؤسسات أخرى من نفس القطاع وتتكون البيانات المالية من القوائم التالية:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة تدفقات الخزينة؛
- قائمة تغيرات رؤوس الأموال؛

<sup>14</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص46.

- ملاحق البيانات المالية؛
- 2. مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة حيث أن كل فصل من هذه الكشوف يتضمن بياناً للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة كما يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات بعرض بياناتها بإعداد القوائم التالية:
- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج<sup>15</sup>؛

ثانياً: معيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية للأخطاء (IAS08)

1. الهدف: يهدف هذا المعيار إلى:
  - تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية؛
  - توضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية؛
  - بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية<sup>16</sup>؛
2. مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي: يستند تغيير التقديرات المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على معلومات جديدة تسمح بالحصول على معلومة موثوق بها أكثر، ولا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان ذلك يسمح بتحسين عملية عرض القوائم المالية ويزيد من جودتها للمؤسسة بحيث يكون مفروضاً من تنظيم أو معيار محاسبي جديد ، يؤدي إلى تغيير في المبادئ والأسس والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد19، المؤرخ بتاريخ 25مارس2009، الموافق ل28 ربيع الاول1430، ص22.

<sup>16</sup> محمد ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص78.

<sup>17</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد74، الصادرة بتاريخ25نوفمبر2007، ص6.

إضافة إلى ذلك، هناك الأخطاء التي يتم اكتشافها أثناء الدورة والمتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد القوائم المالية لدورة أو عدة دورات سابقة وبالتالي يعد ذلك إخلالا بمبدأ الصورة الصادقة في إعداد القوائم المالية للدورات السابقة ويؤثر على مقارنة القوائم المالية بين الدورات.

وينص النظام المحاسبي المالي على أن تأثيرات تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء على نتائج الدورات السابقة يتم تحميلها على حساب المحول من جديد ضمن رؤوس الأموال الخاصة للدورة الجارية أي تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج غير الموزعة<sup>18</sup>.

### ثالثا: معيار المعلومات المالية المرحلية (IAS34)

- 1- الهدف: يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي بموجب القانون أو بطلب من السلطات المنظمة أو المؤسسات التي تختار إصدار بيان مالي لفترة أقصر من الدورة المالية الكاملة عادة ما تكون فصل أو ستة أشهر ويهدف المعيار إلى إعداد بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية<sup>19</sup>.
- 2- مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي : يتم تطبيقه من خلال تقديم كشوف مالية تتعلق بفترات أي خلال كل أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية من اجل المزيد من إجراءات الرقابة<sup>20</sup>.

### رابعا: معيار تطبيق معايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة (IFRS01)

- 1- الهدف : يتضمن إعداد القوائم المالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية وتهدف للاستخدام العام كما يحرص هذا المعيار على أن تحتوي هذه البيانات المعدلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المرحلية على معلومات ذات جودة عالية وتكون كما يلي<sup>21</sup> :
  - واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوعة العرض ؛
  - تعرض نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية .

<sup>18</sup>Samira merouani, **le projet du nouveau système comptable algérien**, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce,alger,2007,p84.

<sup>19</sup> طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص198.

<sup>20</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، ص5.

<sup>21</sup> خالد الجعرات جمال، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والإشهار، 2008، ص50.

2- مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي: إن المؤسسات الجزائرية ملزمة ابتداءً من 2010/01/01 بإعداد ميزانية افتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الافتتاحية وضبط الوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى ، لان الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض البنود في الميزانية الافتتاحية والمؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> زغدار احمد و سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد 2009/07، 2010/07، جامعة ورقلة، ص 83.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

سنحاول في هذا المبحث التعرض لأهم الدراسات السابقة (عربية و أجنبية) التي لها علاقة مباشرة بمتغيرات الدراسة، وإبراز أهم نقاط التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، ونختتم المبحث بإبراز جوانب الاستفادة من هذه الدراسات السابقة وما أضافته إلى الدراسة الحالية.

### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة العربية

1. دراسة: دليمي عمر ، مذكرة ماجستير بعنوان " اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة

المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية"<sup>23</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استجابة مهنة المحاسبة والمراجعة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية مراجع الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات، كما تهدف إلى إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وقد توصل الباحث إلى أن عملية مراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها، كما يقوم المراجع بمراجعة عناصر القوائم المالية وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، وتساهم مراجعة الحسابات في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن المراجع يقوم بتقديم تقريره النهائي ويضمنه رأيه الفني والمحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض هذه القوائم.

2. دراسة: فاتح سردوك، ماجستير بعنوان " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض

بمصداقية المعلومات المحاسبية"<sup>24</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إيضاح بعض الغموض في مجال مراجعة الحسابات والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال وتوضيح الأسس النظرية والإطار العلمي ، كما يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال

<sup>23</sup> دليمي عمر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2009.

<sup>24</sup> فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004.

الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة، وقد توصل الباحث إلى أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد من خلال تلبية حاجيات المختلف الأطراف وتزويدهم بالمعلومات التي تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية، كما أكد أن أعمال المراجعة المرتبطة بالجانب العملي وفي الآونة الأخيرة أصبحت تسعى إلى أعمال التوحيد والتنميط وخاصة من حيث تقرير مراجعة الحسابات الذي أصبح ذا اعتماد كبير للتأكد من صحة حسابات المؤسسة.

### 3. دراسة: وليد خالد حميد العازمي، مذكرة ماجستير "اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي"<sup>25</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي ، وأيضاً الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والمهدف من إجراء هذه الدراسة، كما نستنتج من هذه الدراسة أن هناك وجود اثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية كما أن هناك تأثيراً لقدرة مدقق الحسابات على تأدية مسؤولياته المهنية، كما ان هناك وجود اثر لنزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وكذلك وجود اثر لاستقلالية مدقق الحسابات وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

### 4. دراسة: سماهر هيثم عبد القادر الخليل مذكرة ماجستير بعنوان "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطات المالية"<sup>26</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى إعطاء المراقب معلومات مالية موثوقة ومعلومات سليمة في القوائم المالية قد توصلت هذه الدراسة إلى أن عملية تدقيق القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها ولكن على السلطة المالية معرفة أن عمل مراقب الحسابات لا يوفر الضمان والتأكيد المطلق بصحة ما ورد فيها، كما أن مهمة المحاسبة والتدقيق في قياس الدخل المتحقق قياساً صحيحاً يؤدي إلى ربط الضريبة على الدخل وفقاً لأسس عادلة وصحيحة ولا تسمح باستقطاع أرباح وهمية تؤدي إلى تآكل رأس المال.

<sup>25</sup> وليد خالد حميد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

<sup>26</sup> سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية، مذكرة ماجستير، جامعة بغداد، 2006.

5. دراسة: عبد الكريم محمد سلمان النجار بعنوان "دور مراقبي الحسابات في التحقق من

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية"<sup>27</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم به من اجل التحقق من توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية، ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى انه تعد المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية هي صلة الوصل بين معديها ومستخدميها، كما إن الاستعانة بمراقب حسابات خارجي لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.

6. دراسة: غوالي محمد البشير، مقال بعنوان "دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي

القوائم المالية"<sup>28</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى اثر إمكانية إعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة من أن القوائم المالية خالية من الأخطاء ومدى قدرة خدمة المراجعة في تحقيق الرضا للمستخدمين من خدمات المراجعة، و من خلال هذه الدراسة تم تحليل استمارة استبيان قد توصل اليها الباحث إلى أن هناك وجود تفاوت في آراء أطراف المحيط المهني حول جوانب عدة تتعلق بطبيعة عمل المراجع ودوره ومسؤولياته، كما أن في نظر العديد من مستخدمي القوائم المالية أن المراجع الذي لا يكتشف الأخطاء ويعيوب الإدارة فلا داعي لوجوده في الشركة مما يدل على عدم استيعاب هؤلاء لمهمة المراجع وللدور الذي يلعبه.

<sup>27</sup> عبد الكريم محمد سلمان النجار، دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مذكرة دكتوراه جامعة بغداد،

2012.

<sup>28</sup> محمد البشير غوالي، مقال علمي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد12، 2013.

المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة الأجنبية

7. دراسة: Joe sammut, "Are public compny auditors complicit in

financial statement fraud"<sup>29</sup> Mis paper of doctorate.

تناولت هذه الدراسة القوائم المالية بما أنها المصدر الرئيسي للبيانات المالية لذلك فإن القوائم المالية يجب أن تكون ذات موثوقية وتعطي تأكيدات للنتائج المالية مع مراعاة مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة من عدمها، حيث ركز الباحث على توفير الشروط الثلاثة في معيار التدقيق الدولي (IAS240) مسؤولية الغش عن مراجعة القوائم المالية وبيان التدقيق القياسي (SAS99) المعروف بتمثلت الاحتيال (الفرصة، الدافعية، المنطقية)، وذلك من خلال تأثير مثلث الاحتيال على عملية التدقيق، كما ركز أيضا على تحقيق العلاقة بين مراجعي الحسابات والإدارة لصالح إقامة علاقة أوثق بكثير بين المراجعين والمستثمرين واكتساب ثقة الجمهور في القوائم المالية واستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية على الدراسات السابقة.

- سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم ما يميز دراستنا بالدراسات السابقة كما يلي:
- ✓ اعتمدت اغلب الدراسات السابقة في دراستها الميدانية على أداة الاستبانة على عكس الدراسة الحالية التي اعتمدت على دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات؛
  - ✓ كانت الدراسة الحالية عبارة عن دراسة تتبعية لعمل محافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية في القوائم المالية، وهذا ما يجعلها تختلف على الدراسات السابقة التي كانت تعتمد على تحليل التقارير والقوائم المالية؛
  - ✓ تختلف هذه الدراسة على الدراسات السابقة على أنها خصصت لاختبار خاصية الموثوقية في القوائم المالية؛
  - ✓ كما أن هناك اختلاف في فترة الزمنية للدراسة.

<sup>29</sup> Joe sammut, are public compny quditors complicit in financial statement fraud, mis paper of doctorate of finance, smc, university zurich, 2012.

خلاصة الفصل:

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات سواء داخلها أو خارجها، ولكي يتوصل محافظ الحسابات بتقريره المتمثل في رأيه حول القوائم المالية إلى خدمة مختلف الأطراف المهمة بتقريره وترشيد قراراتهم نحو الصواب فعليه أن يلتزم بأسس ومعايير تضبط طريقة إعداد تقريره، وأيضاً أن يكون مستقلاً ومؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تخضع مهنة المراجعة لضغط متزايد من مستخدمي البيانات و القوائم المالية الختامية، وكان يرتكز هذا الضغط حول دور محافظ الحسابات من حيث الممارسة وتحسين جودة البيانات والقوائم المالية التي تعتمد عليها ادارة المؤسسات و مختلف الجهات الخارجية.

بعد التطرق للفصل الأول من الدراسة والذي تناول في جانبه النظري لمحافظ الحسابات وكذا الموثوقية وكيفية عرض القوائم المالية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على جانب تطبيقاته العملية الجانب التطبيقي وذلك من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة اعتمادا على الدراسة الميدانية التي كانت على مستوى مكتب محافظ الحسابات.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسين:

- ❖ في المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة المستخدمة.
- ❖ وفي المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

### المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

سنركز في هذا المبحث على الطرق المستعملة لجمع البيانات والأساليب المستعملة للوصول إلى إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

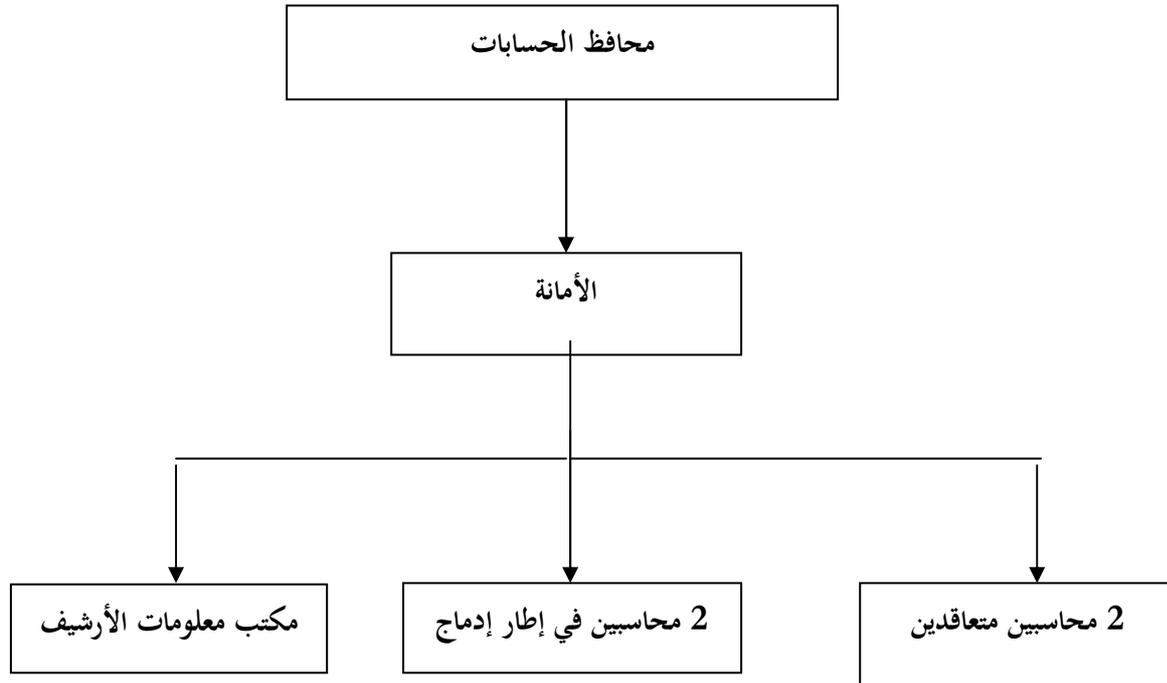
#### المطلب الأول: مجتمع الدراسة

أولاً: تعريف المكتب محل الدراسة

هو مكتب محافظ حسابات ومحاسب معتمد يقع في ولاية الوادي حي 400 سكن حيث يقوم هذا المكتب بعدة مهام وذلك حسب القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمكتب محافظ الحسابات

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: مكتب محافظ الحسابات

ثالثاً: بعض المهام التي يقوم بها هذا المكتب

• يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر

بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدججة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

### المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

في الجانب النظري تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي تدور حول موضوع الدراسة، وهذا من اجل تغطيك الجانب النظري للموضوع.

أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا في جمع بيانات الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية دامت 15 يوم في مكتب محافظ حسابات، وقمنا بتتبع مختلف مهامه التي تفيدها في الدراسة الحالية حيث تم الاعتماد على جمع بعض التقارير والقوائم المالية وتم جمع بعض المعلومات عن طريق المقابلة الشخصية مع محافظ الحسابات والمحاسبين المساعدين في المكتب وتم العمل في التقييم على استخدام وإتباع الطرق العلمية والعملية.

### المطلب الثالث : عرض المعطيات المجمعة

أولاً: عرض نموذج تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية للمؤسسة (X) سنة 2014

في هذا المطلب سوف نقوم بعرض التقرير المصادقة العامة على الحسابات حيث كان التقرير على النحو التالي<sup>30</sup>:

<sup>30</sup> تقرير محافظ حسابات المؤسسة X للسنة المالية سنة 2014.

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في: .....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة (X)

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات للمؤسسة (X) في ولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للمؤسسة المتعلقة بالفترة من 2014/01/01 إلى 2014/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول حسابات النتائج والوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد تم الفحص وفق المبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عملية المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة المالية القادمة.

وطبقا للقرار 94/SPM/103 المتضمن الشهادات المهنية لمحافظ الحسابات قمنا بما يلي:

- التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2013 / 12/31؛
- مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى؛
- من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي:
  - عدم إعداد القوائم المالية وفقا للتقارب البنكي؛
  - عدم تسوية أرصدة بعض الحسابات؛
  - غياب محضر غلق الصندوق في 2014 / 12/31؛
  - غياب الجرد العيني للاستثمارات في 2014/12/31؛
  - عدم وجود نظام للرقابة الداخلية.

ونظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي للمؤسسة، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2014/12/31 والمطابقة للمبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

محافظ الحسابات

**ثانيا: عرض نموذج التقارير الخاصة للمؤسسة X لسنة 2014**

يشمل هذا التقرير على ثلاثة تقارير خاصة تتمثل في:

- تقرير حول الاتفاقيات النظامية.

- تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2014.

1) تقرير حول الاتفاقيات النظامية

الوادي في: .....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة X

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري المعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25 لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كانت بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للشركة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة".  
ونعلمكم بأنه على حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

محافظ الحسابات

2) تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2014

الوادي في: .....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة X

نحن الممضي محافظ الحسابات للمؤسسة X، وتطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى لسنة 2014 (وعدددهم خمسة) حيث يخص الأشخاص المذكورين أدناه.

هذا المبلغ قدر ب: 2079895.2 دج.

الجدول رقم(1.2): الأجور الخمسة الأولى للمؤسسة x لسنة 2014.

الرقم	المنصب	المبلغ
01	المدير العام	603885.00
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	543828.00
03	رئيس المصلحة التقنية	324.062.40
04	رئيس المصلحة التجارية	327850.80
05	رئيس مصلحة التمويل	280269.00
	<b>المجموع</b>	<b>2079895.2</b>

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

محافظ الحسابات

ثالثا: عرض القوائم المالية للمؤسسة X حسب SCF.

سوف نتطرق في إلى عرض القوائم المالية للمؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي حيث سنقوم بعرض كلا من ميزانية المؤسسة المقفلة في 2014/12/31 وكذا جدول حسابات النتائج.

أولا: ميزانية المؤسسة في: 2014/12/31.

الجدول رقم(2.2): جانب الأصول لميزانية المؤسسة x بتاريخ: 2014/12/31.

2014			ملاحظة	الأصول
الصافي	الاهتلاكات	الإجمالي		
				الأصول الغير جارية
				فارق الاقتناء - المنتوج الإيجابي والسلبي
				التثبيتات المعنوية
54,939,192,13	131,206,996,15	186,146,188,28		التثبيتات العينية
1,032,550,00		1,032,550,00		أراضي
13,941,128,73		13,941,128,73		مباني
39,965,513,40	131,206,996,15	171,172,509,55		تثبيتات عينية أخرى
				تثبيتات ممنوح امتيازاتها
				تثبيتات يجرى امتيازاتها
				تثبيتات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائمة ملحقة
				سندات أخرى مثبتة
				قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
54,939,192,13	131,206,996, 15	186,146,188,28		مجموع الأصول غير الجارية
				أصول جارية
4,909,542,28		4,909,542,28		مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ

				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
909,060,00		909,060,00		الزبائن
2,732,415,21		2,732,415,21		المدينون الآخرون
				الضرائب وما شابهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
2,805,983,61		2,805,983,61		الخزينة
<b>11,768,354,01</b>		<b>11,768,354,01</b>		مجموع الأصول الجارية
<b>66,707,546,14</b>	<b>131,206,996,15</b>	<b>197,914,542,29</b>		المجموع العام للأصول

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

الجدول رقم (3.2): جانب الخصوم لميزانية المؤسسة x بتاريخ 2014/12/31

2014	ملاحظة	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
135,000,000,00		رأس مال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدججة
		فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
1,564,179,91		نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع
-73,103,624,85		رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
		حصة ذوي الأقلية
<b>63,460,555,06</b>		<b>المجموع 1</b>
		الخصوم الغير جارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية

		المؤونات والمنتجات ثابتة مسبقا
0,00		مجموع الخصوم الغير جارية
		الخصوم الجارية
1,521,295,37		مورد وحسابات ملحقه
200,528,00		ضرائب
1,525,167,71		ديون أخرى
		خزينة سلبية
3,246,991,08		مجموع الخصوم الجارية
66,707,546,14		مجموع عام للخصوم

المصدر : تقرير محافظ الحسابات

الجدول رقم(4.2): حسابات النتائج للمؤسسة x بتاريخ: 2014/12/31 .

العناصر	الملاحظة	2014
رقم الأعمال		40,141,707,50
تغير المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		-1,652,416,00
إنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
إنتاج السنة المالية		38,489,291,50
المشتريات المستهلكة		18,791,776,31
خدمات خارجية والاستهلاكات الأخرى		1,060,468,07
استهلاك السنة المالية		19,852,244,38
القيمة المضافة للاستغلال		18,637,047,12
أعباء المستخدمين		16,239,654,16
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		834,769,19
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		1,562,623,77

68,534,60		المنتجات العملية الأخرى
2,716,59		الأعباء العملية الأخرى
		مخصصات الاهتلاك والمؤنات
<b>1,559,907,18</b>		<b>النتيجة العملية</b>
4,272,73		المنتجات المالية
		الأعباء المالية
<b>4,272,73</b>		<b>النتيجة المالية</b>
<b>1,564,179,91</b>		<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
		الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
<b>1,564,179,91</b>		<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
		مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>1,564,179,91</b>		<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>

المصدر : تقرير محافظ الحسابات

#### رابعاً: تحليل المعطيات المعروضة

من خلال عرضنا لتقرير المصادقة العامة للمؤسسة X نلاحظ أن محافظ الحسابات يعتمد على فحص حسابات المؤسسة من خلال المراجعة الداخلية لكل قسم وذلك لتأكد من صحة البيانات المقدمة من طرف المؤسسة واكتشاف الأخطاء الواردة في الأنظمة المحاسبية ونلاحظ كذلك أن محافظ الحسابات يقوم بتدوين كل الملاحظات حول البيانات المقدمة في تقرير المصادقة العام .

كما أن هناك تقارير أخرى وهي تقرير خاص بالاتفاقيات النظامية التي تعقدها المؤسسة وكذا تقرير الأجور الذي يتم فيه عرض أحسن 5 أجور في المؤسسة .

وتطرقنا إلى عرض القوائم المالية التي يقوم محافظ الحسابات بفحص بياناتها للكشف على الإجراءات الدالة على أن هناك بيانات موثوق فيها ، منها إجراء المصادقية وموضوعية البيانات حيادية المعلومة وغيرها من الإجراءات.

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

من خلال هذا المبحث يتم عرض النتائج المتحصل عليها بعد تتبعنا عمل محافظ الحسابات وكيفية إعدادها للتقارير وفحص الحسابات المالية للمؤسسة .

#### المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة X

خلال الملاحظات المقدمة من طرف محافظ الحسابات وبعد قيامه بعملية المراجعة الداخلية للقوائم المالية ومقارنتها بالعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال هذه الفترة و ما تم الإفصاح عنه في التقرير تبين ما يلي:  
**نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات:** لا تقوم مصلحة المشتريات بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد.

**نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب والأجور:** لا تخضع إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور أو تغير الأجور الفردية إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين وأيضا لا تخضع أجور الموظفين قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل، كما أن إيصالات الاستلام لا يتم توقيعها من طرف الموظفون والعمال، كما انه لا يوجد حساب في البنك لدفع الأجور والرواتب.

**نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات:** لا يتحمل أمين خاص مسؤولية ما هو موجود في المخازن، كما لا تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن، غياب تامين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة، كما انه لا يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية.

**نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات:** اتضح انه لا وجود لقسم خاص بالمبيعات لان عملية البيع تابعة لمصلحة التجارة، كما أنها لا ترسل كشوفات شهرية إلى كل مديني المؤسسة.

**نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمقبوضات النقدية:** لا تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد، أحيانا يقوم أشخاص ليس من مهامهم المقبوضات والمدفوعات بالمقارنات الشهرية، في عملية الإيداع قد يقوم بها أمين الصندوق أو أي موظف آخر.

**نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمدفوعات النقدية:** لا يوجد موظف مسؤول يقوم بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر، كما أن الشيكات المعلقة لمدة طويلة لا تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة.

### المطلب الثاني: اختبار موثوقية القوائم المالية للمؤسسة X من طرف محافظ الحسابات

بعد عرض تقرير محافظ الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة والتعرف على مختلف الملاحظات التي طرحها محافظ الحسابات في تقريره والمتعلقة بالسنة المالية 2014 سنقوم بالتأكد من مدى موثوقية القوائم المالية للمؤسسة من جهة ومن جهة أخرى سوف نتعرف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم وذلك من خلال إسقاط عناصر الموثوقية والمتمثلة في التمثيل الصادق وإمكانية التحقق والحيادية علي المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة X.

#### أولاً: التمثيل الصادق (المصدقية)

من خلال تتبع دراسة إحدى المؤسسات من طرف محافظ الحسابات نجد أن هناك خطوات متبعة من طرف محافظ الحسابات ليثبت مصداقية المعلومة المحاسبية في القوائم المالية المصادقة على صحتها ومن بين خطوات المتبعة من طرفه:

من خلال الأسئلة المباشرة التي قام الباحث بتوجيهها لمحافظ الحسابات عن كيفية توفير المصدقية في القوائم المالية وذلك من خلال القيام بعدة إجراءات قبل المصادقة على حسابات المؤسسة:

#### أولاً: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية فحص الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية

- للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة بـ:
- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة التي بإمكانها أن تؤثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.
- تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

### ثانيا: فحص و تقييم الرقابة الداخلية

إن إمكانية محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات النظام المحاسبي للمؤسسة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من النظام المحاسبي في ما يخص مصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية الرقابة الداخلية.

### ثالثا: مراقبة الحسابات

- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.
- إن امتداد طبيعة الرقابة المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يجب على برنامج فحص الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى المحاسب وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.
- للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في التفتيش المادي والملاحظات والتي تقوم بفحص الأصول أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات.
- يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.
- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصنة لنشاطه وحالته المالية.
- إن الميزانية، حسابات النتيجة والملاحق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

وتوصل في الأخير على النتائج التالية بعد مراقبة وفحص كل المبالغ المتواجدة في القوائم المالية والكشف على المبالغ الغير مطابقة للواقع حيث من خلال دراسة المبالغ المحققة من طرف المؤسسة لاحظ المحافظ انه هناك ربح محقق قدره 15.6417991 دج والذي تم المصادقة عليه من قبل محافظ الحسابات وهذا بعد ما قام بمراجعة كل الأصول الجارية في المؤسسة حيث وجد أن النتيجة الصافية للأصول قدرة بـ 5493919213 دج وتم مقارنتها مع جانب الخصوم الجارية التي قدرة بـ 324699108 دج ورؤوس الأموال الخاصة المقدرة بـ 13500000000 دج أما عن الخصوم الغير جارية فقد كانت معدومة.

كل هذه المعلومات المذكورة سابقا و المتعلقة بأصول وخصوم المؤسسة فقد صادق عليها المحافظ بعد مطابقتها مع القوائم المالية المعروضة ومراجعته لمختلف الوثائق المحاسبية والعمليات التي قامت بها المؤسسة سنة 2014.

وتم الإفصاح في تقريره عدة ملاحظات اكتشفها والمتعلقة بالجانب المحاسبي منها:

- عدم إعداد القوائم المالية للشركة وفقا للتقارب البنكي؛
- وعدم تسوية أرصدة بعض الحسابات؛
- غياب محضر غلق الصندوق للمؤسسة في 2014/12/31؛
- عدم وجود نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة فعال.

كل هذه الملاحظات تعمل على تعزيز من مصداقية القوائم المالية للمؤسسة وعليه يمكن اعتبار أن مختلف المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة تعكس مختلف العمليات والأحداث المالية التي قامت بها.

#### ثانيا: إمكانية التحقق

اشرنا سابقا إلى أن إمكانية التحقق في المفهوم المحاسبي تشير إلى توفر شروط الموضوعية في أي قياس علمي، تعني أن النتائج معينة يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب في الإفصاح المحاسبي، وبمطابقة هذا مع المؤسسة X، توصلنا إلى:

باستناد محافظ الحسابات على مختلف القوائم المالية التي أعدها محاسب المؤسسة، ومختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة استطاع المحافظ أن يتحقق من هذه القوائم وذلك من خلال عملية المراجعة حيث اكتشف العديد من النقائص التي يجب على المؤسسة تجنبها مستقبلاً منها:

- غياب بعض المستندات المثبت للعمليات المالية المسجلة في القوائم المالية؛
- عدم وجود نظام يؤمن المعلومة المحاسبية بشكل كافي للمؤسسة لمنع تسربها؛
- بما انه كشف في تقريره غياب التقارب البنكي هذا دليل عن غياب التزام المؤسسة بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالإضافة إلى عدة نتائج والتي أشار إليها في تقريره العام والمتمثلة في:

- التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2013/12/31؛
- إضافة إلى مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
- عدم إعداد القوائم المالية وفقاً للتقارب البنكي؛
- وجود التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية؛

حيث تعبر مختلف هذه النتائج التي استطاع محافظ الحسابات التحقق منها من خلال مراجعته للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركة وعليه فعنصر إمكانية التحقق وارد في القوائم المالية للمؤسسة.

### ثالثاً: الحيادية

تعتبر الحيادية من أهم عناصر الموثوقية، حيث أن القوائم المالية والمعلومات المحاسبية يجب أن يقوم بمراجعتها شخص فني محايد مؤهل قانوناً، لا تربطه أي صلة بالمؤسسة وإدارتها وأعضائها، يؤدي عمله وفق عقد مبرم على أساس شروط محددة.

بما أن المؤسسة اعتمدت على محافظ حسابات خارجي مؤهل قانونياً نستطيع القول أن هذا الشخص محايد ليس له علاقة بالمؤسسة المستهدفة وهو من عمل على:

مراجعة مختلف الحسابات للمؤسسة وإعداد تقريرها العام والكشف عن مصداقية قوائمها المالية وقابليتها للتحقق، حيث أدى هذا إلى اكتشاف العديد من النقائص التي يجب على الشركة تجنبها مستقبلا وقدم العديد من الملاحظات التي شاهدها من خلال مختلف عملية المراجعة.

### المطلب الثالث: عرض نتائج الدراسة وإثبات الفرضيات

#### 1/ عرض نتائج الدراسة

اكتشف محافظ الحسابات من خلال قيامه بعملية المراجعة أن القوائم المالية للمؤسسة تتمتع بمصداقية نسبية حيث توصل إلى:

- أن هناك عرض شبه كلي للأحداث الجارية في المؤسسة؛
- هناك إدارة مستقلة خاصة بالنظام المحاسبي المالي؛
- كل الأحداث المسجلة واقعية ويمكن أن تكون حائزة على القبول العام؛

ومن هذا نستنتج أن هناك صدق في عرض القوائم المالية بشكل يزيد ثقة المعلومة المحاسبية من قبل المؤسسة، كما أن من خلال عملية المراجعة أيضا، استطاع محافظ الحسابات من التحقق من كل ما هو مسجل في القوائم المالية بسهولة ذلك باستعمال أساليب ووسائل قياس يستعملها محاسب المؤسسة لإعداد القوائم المالية وخلص إلى أن:

- هناك وجود شبه كلي للمستندات المثبت لكل عملية مستهدفة وهذا يزيد الثقة في المعلومة؛
- هناك نقائص في إتباع بعض القوانين للأسس والمبادئ المحاسبية؛
- تم التحقق من غياب الضوابط الرقابية التي تؤمن المعلومة؛

وبما أنه استطاع محافظ الحسابات من اكتشاف هذه النتائج من خلال عملية المراجعة نستطيع أن نقول أن إجراء قابلية تحقق المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية لمؤسسة متوفرة.

بما أن محافظ الحسابات خارجي يتمتع بالاستقلالية وإبداء رأي في محاييد مع غياب التحيز من هنا يمكن أن نقول هناك حيادية مطلقة لدى محافظ الحسابات وهذا ما يزيد في الثقة في المعلومات المقدمة من طرفه.

## 2/ اختبار الفرضيات:

### اختبار الفرضية الأولى:

من خلال تتبع ما قام به محافظ الحسابات من مراجعة داخلية للمؤسسة وما تم عرضه في التقارير نستطيع الإجابة على الفرضية الأولى المتمثلة في هناك وجود نسبي في صدق تمثيل المعلومة المحاسبية من وجهة نظر محافظ الحسابات نقول بأن هناك مصداقية في القوائم المالية المعروضة من قبل المؤسسة ونستطيع القول أن الفرضية صحيحة ومؤكدة

### اختبار الفرضية الثانية:

من خلال ما توصل إليه محافظ الحسابات من ملاحظات وتقييم لنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الذي تم وصفه انه ضعيف وعاجز عن كشف الأخطاء والتوصل إلى إعداد تقارير كاملة مفصلة لجميع الأخطاء والعمليات الجارية في المؤسسة.

ومنه نستطيع القول أن الفرضية الثانية التي تقول انه يمكن التحقق من القوائم المالية من وجهة نظر محافظ الحسابات فرضية صحيحة، لتمكن محافظ الحسابات من تتبع عمل محاسب المؤسسة من خلال القوائم المالية أي أنها معروضة حسب النظام المحاسبي المالي، ويكن تتبعها من أي محاسب آخر باستعمال نفس أساليب ووسائل القياس المستعملة.

### اختبار الفرضية الثالثة:

بما أن محافظ الحسابات خارجي ويتمتع بالمؤهلات الفنية القانونية في مجال عمله، واستطاعته في اكتشاف الأخطاء القائمة في المؤسسة دليل على كفاءته في العمل، وهذا ما يزيد الثقة في المعلومات الصادرة في التقارير المقدمة من طرفه ويمكن القول أن الفرضية القائلة بان محافظ الحسابات يتمتع بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية محققة ويمكن تأييدها.

وأخيرا يمكن الإجابة على الإشكالية الأساسية التالية: ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة

بالقوائم المالية؟ وكيف يساهم ذلك في جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

من خلال التوصل أن القوائم المالية للمؤسسة تتسم بصفة الموثوقية من خلال وجود صفة كل من التمثيل الصادق للوضع المالي للمؤسسة وإمكانية التحقق من المعلومات الواردة في القوائم والحيادية في المعلومات المحاسبية

للقوائم المالية للمؤسسة، كما أن محافظ الحسابات لعب دورا هاما في التعزيز من موثوقية القوائم المالية، من خلال مختلف الملاحظات التي عرضها في تقريره حول مختلف الأحداث والتي قامت بها المؤسسة إضافة إلى مختلف النقائص التي اكتشفها في تلك القوائم والتي يجب على المؤسسة تجنبها في السنة المالية القادمة، وأخيرا النتائج التي توصل إليها والتوصيات التي اقترحتها على إدارة المؤسسة.

وعليه يمكن القول أن محافظ الحسابات لعب دورا كبيرا في تعزيز من مصداقية وموثوقية القوائم المالية حيث يستطيع مستخدمو هذه القوائم اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بكل ثقة، كون هذه القوائم تعبر وتمثل على مختلف الأحداث والعمليات المالية للمؤسسة ويمكن التحقق منها من قبل أي محافظ آخر.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية؟ وكيف يساهم ذلك في جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة قد قمنا بعرض أهم ما جاء به التقرير و مدى تحقق موثوقية القوائم المالية المتضمنة في هذا التقرير حيث توصلت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في موثوقية القوائم المالية.

الخاتمة

## خاتمة

خلال ما تطرقنا إليه في الدراسة النظرية التي قمنا فيها بعرض الجوانب النظرية التي تخص موضوع الدراسة والدراسة الميدانية التي من خلالها أثبتنا فرضيات الدراسة التي تجيبنا على الإشكالية الرئيسية للموضوع التي تتمثل في ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية؟ وكيف يساهم ذلك في جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟ سوف يتم عرض النتائج التي تزيدنا من الفهم الأكثر لكيفية تعزيز لخاصية موثوقية المعلومة في القوائم المالية.

### أولاً: نتائج الدراسة

نستنتج أن محافظ الحسابات يسعى إلى تحقيق الموثوقية بإتباع الإجراءات المحققة لها.

- ❖ من خلال اختبار الفرضية الأولى نستنتج انه هناك توفير لإجراء مصداقية المعلومة المحاسبية في القوائم المالية حيث نجد أن حسابات القوائم المالية التي تم فحصها مطابق بما هو موجود في واقع المؤسسة التي تمت مراجعتها من طرف محافظ الحسابات وهذا ما يزيد الثقة في المعلومة المالية التي تم فحصها.
- ❖ من خلال اختبار الفرضية الثانية التي تنص على انه هناك قابلية لتحقيق من المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من وجهة نظر محافظ الحسابات، توصلنا إلى إثبات لصحة هذه الفرضية من خلال تمكن محافظ الحسابات من مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى أن هناك إفصاح عن كل العمليات الجارية في الشركة مع وجود مستندات مثبتة لها.
- ❖ ومن خلال الفرضية الثالثة التي تقول أن محافظ الحسابات يتمتع بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية صحيح فمحافظ الحسابات الخارجي يكون بعيد كل البعد عن محيط المؤسسة، مما يزيد من ثقة المعلومة المالية.
- ❖ تساهم المراجعة القانونية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها؛
- ❖ إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

## خاتمة

- ❖ يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصدقية في العناصر المكونة للقوائم المالية؛
- ❖ يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

### ثانيا/ توصيات الدراسة:

من خلال هذه الدراسة يمكن اقتراح بعض التوصيات لمحافظي الحسابات وللمؤسسات الاقتصادية ومستخدمي المعلومة المحاسبية وذلك من اجل الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ويمكن إنجازها في ما يلي:

- ✓ توسيع مسؤولية محافظي الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ونتائج أعمالهم؛
- ✓ على المراجعين المشاركة في ندوات علمية متخصصة، محاضرات، ورشات عمل، وكذا المشاركة في الدورات التدريبية وذلك للسعي المستمر نحو تطوير أدائهم؛
- ✓ ضرورة إقامة نظام رقابة داخلي في كل مؤسسة والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي؛
- ✓ على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية وذلك بهدف معرفة الأساليب التي استخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية، وكذا الطرق التي اتبعت لإخفاء ذلك.

### ثالثا : أفاق الدراسة

- اثر التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية المراجعة؛
- فعالية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- مساهمة عنصر الحيادية في زيادة الثقة في القوائم المالية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا/ الكتب:

1. خالد الجعارات جمال، معايير التقارير المالية الدولية **IFRS/IAS 2007**، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و الإظهار، 2008.
2. طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
3. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الشروق للدعاية والإعلان والتسويق، عمان 1998.
4. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

ثانيا/ المجلات العلمية:

1. زغدار احمد و سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد 2009، 2010/07، جامعة ورقلة.
2. شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.
3. عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012.
4. محمد البشير غوالي، مقال علمي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 12، 2013.

ثالثا/ الرسائل والاطروحات:

1. ديليمي عمر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2009.
2. سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية، مذكرة ماجستير، جامعة بغداد، 2006.

## قائمة المراجع

3. عبد الكريم محمد سلمان النجار، دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مذكرة دكتوراه جامعة بغداد، 2012.
4. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004.
5. وليد خالد حميد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، جامعة الشرق الاوسط، 2012.

### رابعاً/ القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد19، المؤرخ بتاريخ 25مارس2009، الموافق ل28 ربيع الاول1430.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد74، الصادرة بتاريخ25نوفمبر2007.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010،
4. المرسوم التنفيذي، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، 12-288 المؤرخ في 21 يوليو 2012.

### المراجع باللغة الأجنبية:

1. Joe sammut, **are public compny auditors complicit in financial statement fraud**, mis paper of doctorate of finance, smc, university zurich, 2012.
2. Mokhtar belaiboude, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982.
3. Samira merouani, **le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, alger, 2007.

الملاحق

*Rapport général de certification des comptes sociaux de coopérative:*

XXXXX-XXXXX

*Au titre de l'exercice clos le 31/12/2014*

Maître :xxxxxxx

Commissaire Aux Comptes

El-oued le 20/04/2014

Messieurs les membres de

L'Assemblée générale Ordinaire

de la COOP.XXXXX-XXXXX-

GUEMAR w/ El-Oued

OBJET : COMMISSARIAT AUX COMPTES- EXERCICE 2014

Messieurs les Associés,

En exécution de la mission que vous nous avez confiée, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes sur:

- Le contrôle des comptes annuels.
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Relatif à l'exercice allant de la période du 01/01/2014 au 31/12/2014.

Les inventaires, le bilan, le tableau des comptes de résultats, le grand livre, les journaux auxiliaires et tous les documents comptables nécessaires à l'accomplissement de notre mission, ont été mis à notre disposition.

- a)- Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels de votre coopérative conformément aux normes de la profession.
- b)- Nous avons vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes donnés dans les documents adressés aux associés à l'occasion, de l'assemblée générale.

Les résultats de nos travaux sont consignés dans le rapport général de certification des comptes sociaux qui est subdivisé en quatre (4) parties à savoir :

- 1) - Analyse des comptes de bilan.
- 2) - Analyse des comptes de gestion.
- 3) - Conclusion finale.
- 4) - Certification des comptes sociaux

A ce rapport, sont joint en annexe les états financiers qui sont constitués du bilan arrêté au 31/12/2014 ainsi que le tableau des comptes de résultats (TCR) et les tableaux annexes établis dans la forme de document de synthèse prévu par le Système Comptable Financier (SCF).

Aussi, sont annexés les rapports spéciaux suivants :

- 1) - Annexe n°1 : Rapport spécial sur la rémunération et sur les avantages en numéraire et en nature octroyés au gérant, au co-gérant et aux cinq principaux cadres. Durant l'exercice 2014
- 2) - Annexe n°2 : Rapport spécial sur les prises de participation et sur les filiales de la coopérative
- 3) - Annexe n°3 : Rapport spécial sur les résultats de la coopérative.
- 4) - Annexe n°4 : Rapport spécial relatif aux conventions et
- 5) engagements passés durant l'exercice 2014

Rapport de certification

El-Oued le 20/04/2014

Messieurs les membres de

L'Assemblée générale Ordinaire

de la COOP.XXXXX-XXXXX-

GUEMAR w/ El-Oued

Rapport général du commissariat à l'assemblée générale ordinaire annuelle de la

COOP.XXXXX-XXXXX GUEMAR w/ El-Oued W / El-Oued

en vue de l'approbation des comptes de l'exercice clos le 31 /12/2014.

Messieurs,

Dans le cadre de notre commissariat aux comptes, nous avons examinés les états financiers de la **COOP.XXXXX-XXXXX** au titre de la période du 01/01/2014 au 31/12/2014, comprenant le bilan, les comptes de résultats, et les tableaux annexés établis dans la forme des documents de synthèses prévus par le **Système Comptable Financier** entré en vigueur en 2010

Notre examen a été effectué selon les normes d'audit généralement admise et à donc consisté dans des sondages de la comptabilité ainsi que dans l'application d'autres procédures de contrôles que nous avons jugés nécessaires, en égard aux règles de diligence normales.

- le contrôle des comptes annuels de la coopérative tels qu'ils sont annexés au présent rapport.

- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

On a effectué notre audit selon les normes de la profession, ces normes requièrent la mise en ouvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments à apprécier les problèmes suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leurs présentations d'ensemble. On estime que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci- après.

On a également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Cet examen nous abouti de ne recenser d'aucune réserve, néanmoins certaines recommandations nous a exposées aux titres appropriées (y relatif).

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies, selon les recommandations de la profession, nous certifions que les comptes sociaux de l'exercice 2014 de la COOP.XXXXX-XXXXX sont sincères et réguliers.

A l'exception de l'incidence des faits exposés dans ce rapport, nous n'avons pas d'autres observations à fournir sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans les états financiers (Bilan, comptes de résultats, TFT etc..) et dans les documents comptables qui nous ont été communiqués par le gérant sur la situation financière et les comptes annuels.

Nous vous prions, Messieurs, d'agrèer l'expression de nos sentiments dévoués.

Le Commissaire aux comptes

Etats Financiers

الملحق رقم (03)

COOP.XXXXX-XXXXX

BILAN AU 31/12/2014

GUEMAR W/ El-Oued

ACTIF	2014		
	Montant Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeur	Montant Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>			
Ecart d'acquisition – Good will positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Terrains			
Bâtiments	1 480 450		1 480 450
Autres Immobilisations corporelles	23 060 474	691 814	22 368 659
Immobilisations en concession	6 661 710	2 865 178	3 796 532
Immobilisations encours			
Immobilisations financières			
Titres mis équivalence			
Autre participation et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif			
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>31 202 634</b>	<b>3 556 992</b>	<b>27 645 641</b>
<b>ACTIF COURANT</b>			
Stocks et encoure			
Créances et empois assimilés	289 218 519		289 218 519
Clients			
Autres débiteurs	8 988 413		8 988 413
Impôts et assimilés	522 872		522 872
Autres créances	3 782 987		3 782 987
Disponibilités et assimilé			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	24 942 415		24 942 415
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>327 455 207</b>		<b>327 455 207</b>

TOTAL GENERAL ACTIF	358 657 842	3 556 992	355 100 849
---------------------	-------------	-----------	-------------

*COOP.XXXXX-XXXXX*

*BILAN AU 31/12/2014*

*GUEMAR W/ El-Oued*

PASSIF	2014
<b>CAPITAUX PROPRES</b>	
Capital émis	28 032 000
Capital non appelé	
Primes – Réserves consolidées (1)	
Ecarts de réévaluation	
Ecarts d'équivalence (1)	
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	5 534 863
Autres capitaux propres – Report à nouveau	
Part de la société consolidant (1)	9 547 389
Part des minoritaires (1)	144 702
<b>TOTAL 1</b>	<b>43 258 954</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>	
Emprunts dettes financières	
Impôts (différés et provisionnés)	300 000
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits constatés d'avance	
<b>TOTAL 2</b>	<b>300 000</b>
<b>PASSIF COURANT</b>	
Fournisseurs et comptes rattachés	
Impôts	279 536 313
Autres dettes	30 644 026
Trésorerie pass	1 361 555
<b>TOTAL 3</b>	<b>311 541 894</b>
<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>355 100 849</b>

*COOP.XXXXX-XXXXX*

*BILAN AU 31/12/2014*

*GUEMAR W/ El-Oued*

<p>COMPTE DE RESULTAT</p> <p>(par nature)</p> <p>Période du 01/01/2014 au 31/12/2014</p>
--

Rubriques	Montant
ventes et produits annexes	694,179,371.76
variation stocks produits finis et en cours	
production immobilisée	
subventions d'exploitation	
1- production de l'exercice	694,179,371.76
achats consommés	661,622,798.50
services extérieurs et autres consommations	1,498,676.32
2- consommation de l'exercice	663,121,474.82
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOTATION (1- 2)	31,057,896.94
charges de personnel	17,152,797.38
Impôts taxes et versements assimilés	32,187.00
4- EXEDENT BRUT D'EXPLOTATION	13,872,912.56
Autres produits opérationnels	3,276,496.40
Autres charges opérationnelles	6,325,571.42
Dotation aux amortissements , provisions et pertes de valeur	1,271,448.26
reprises sur pertes de valeur et provisions	
5- RESULTAT OPERATIONNELS	9,552,389.28
produits financiers	
charges financiers	
6- RESULTAT FINANCIERS	
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5-6)	9,552,389.28
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	5,000.00
Impôts différés ( variations ) sur résultats ordinaires	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	697,455,868.16
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	687,908,478.88
8-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	9,547,389.28
Eléments extraordinaires (produits ) ( à préciser )	
Eléments extraordinaires (charges ) ( à préciser )	
9- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0.00
10-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	9,547,389.28
part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	9,547,389.28

11-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	9,547,389.28
Dont part des minoritaires (1)	9,547,389.28
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'état financiers consolidés	

1- ANALYSE DES COMPTES DE BILAN

Le bilan de la Coopérative clos au 31/12/2014, amortissements et provisions déduits, se présente comme suit :

Rubrique	Actif	Passif
Investissements	27,645,641.96	
Prêts et autres actifs non courants	-	
Stocks	289,218,519.04	
Créances	9,511,286.42	
Impôt et assimilés	3,782,987.00	
Trésorerie	24,942,415.42	
Fonds Propres		33,566,863.31
Résultats de l'exercice		9,547,389.28
Report à nouveau		144,702.28
Emprunts et dette financières		300,000.00
Fournisseurs		279,536,313.80
Impôts et Autre Dettes		32,005,581.17
<b>Total du bilan</b>	<b>355,100,849.84</b>	<b>355,100,849.84</b>

Il est en évolution de **114 431 013.77** DA par rapport à celui arrêté au 31/12/2011 ce dernier totalisait : **240 669 836.07** DA.

L'état comparatif qui suit, fait apparaître l'augmentation constatée.

Poste de bilan	Année		Ecart	
	2011	2012	(+)	(-)
<b>Actif</b>				
Investissement	26 895 930,22	27 645 641,96	749 711,74	-
Prêts et autres actifs non courants	-	-	-	-
Stocks	159 232 445,20	289 218 519,04	129 986 073,84	-
Créances	12 428 697,19	9 511 286,42	-	2 917 410,77
Impôt et assimilés	3 782 987,00	3 782 987,00	-	-
Trésorerie	38 329 776,46	24 942 415,42	-	13 387 361,04
<b>Totaux</b>	<b>240 669 836,07</b>	<b>355 100 849,84</b>	<b>130 735 785,58</b>	<b>16 304 771,81</b>
<b>Ecart</b>		<b>114 431 013,77</b>		<b>114 431 013,77</b>

Poste de bilan	Année		Ecart	
	2011	2012	(+)	(-)
<b>Passif</b>				
Fonds Propres	33,566,863.31	33,566,863.31	-	-
Résultats de l'exercice	- 10,104,776.34	9,547,389.28	19,652,165.62	-
Report à nouveau	10,483,478.62	144,702.28	-	10,338,776.34
Emprunts et dettes financières	300,000.00	300,000.00	-	-
Fournisseurs	174,976,333.47	279,536,313.80	104,559,980.33	-
Impôts et Autre Dettes	31,447,937.01	32,005,581.17	557,644.16	-
Trésorerie du passif		-	-	-
<b>Totaux</b>	<b>240,669,836.07</b>	<b>355,100,849.84</b>	<b>124,769,790.11</b>	<b>10,338,776.34</b>
<b>Ecart</b>		<b>114,431,013.77</b>		<b>114,431,013.77</b>

1.1- ANALYSES DES COMPTES DE L'ACTIF

1.1.1- LES INVESTISSEMENTS

**A) LES INVESTISSEMENTS EN VALEURS BRUTES**

Les valeurs brutes des investissements figurant au bilan de la coopérative arrêté au 31/12/2014 s'élève à 31 202 634.66 .00 DA.

Il est à noter que durant l'exercice 2014 la coopérative a acquit une bascule en date du 08 octobre 2014 pour une valeur de 114 660.00 DA ainsi d'un véhicule de marque KONOGO en date du 11 septembre 2014 pour une valeur d'acquisition de 1 906 500,00 DA-Voir tableau ci-

Désignation Investissement	Comptes	Valeur début de l'exercice	Mouvement de l'exercice		Valeur à la fin de l'exercice
			Acquisition	Cession	
Terrains	211	1 480 450,00	0,00		1 480 450,00
Construction	213	23 060 474,21	0,00		23 060 474,21
Matériel et Outillage 1	2154	179 691,25	114 660,00		294 351,25
INST. Générale	2181	116 875,00	0,00		116 875,00
Matériel Transport	2182	3 981 250,00	1 906 500,00		5 887 750,00
Matériel de bureau	2183	158 272,11	0,00		158 272,11
Mobilier de Bureau	2184	136 743,75	0,00		136 743,75
Matériel de communication	2187	15 124,59	0,00		15 124,59
Equipement sociaux	2188	52 593,75	0,00		52 593,75
<b>Total</b>		<b>29 181 474,66</b>	<b>2 021 160,00</b>	<b>0,00</b>	<b>31 202 634,66</b>

dessous

#### B) LES INVESTISSEMENTS EN VALEURS NETTES

Les valeurs nettes des investissements figurant au bilan de la coopérative arrêté au 31/12/2014 s'élève à 27 645 641.96 DA détaillé comme suit :

Terrains Amenages	1,480,450.00
Construction	22,368,659.96
Ins. Tec. Matériel et Outillage	213,214.51
INST/Generales	64,281.25
Matériels de transport	3,382,781.85
Matériels de Bureau	32,117.40
Mobilier de Bureau	75,208.98
Mobilier de Communication	1.50
Equipement Sociaux	28,926.51
<b>« non courants »</b>	<b>27,645,641.96</b>

Les montants nets suscités résultant des amortissements soustraits dont le détail ci-après présenté :

Rubrique	Investissement Brut	Amortissement	Investissement Net
Terrains	1 480 450,00	-	1 480 450,00
Construction	23 060 474,21	691 814,25	22 368 659,96
Matériel et Outillage 1	294 351,25	81 136,74	213 214,51
INST. Générale	116 875,00	52 593,75	64 281,25
Matériel Transport	5 887 750,00	2 504 968,15	3 382 781,85
Matériel de bureau	158 272,11	126 154,71	32 117,40
Mobilier de Bureau	136 743,75	61 534,77	75 208,98
Matériel de communication	15 124,59	15 123,09	1,50
Equipement sociaux	52 593,75	23 667,24	28 926,51
<b>Total</b>	<b>31 202 634,66</b>	<b>3 556 992,70</b>	<b>27 645 641,96</b>

La valeur nette des investissements figurant au bilan arrêté au 31/12/2014 s'élève à la somme de 27 645 641.96 DA dont celle arrêtée au 31/12/2011 a enregistré un total net de 26 895 930.22 DA soit une augmentation de 749 711.74 DA, qui est expliqué par la différence entre :

- Une évolution en investissements bruts (acquisition) de : 2 021 160.00 DA
- Une dotation d'amortissement de l'exercice de : 1 271 448.26 DA

#### C) LES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS

Les dotations aux amortissements sont passées de 2 285 544.44 DA au 31/12/2011 à 3 556 992.70 DA au 31/12/2014 soit une dotation de l'exercice 2014 de 1 271 448.26 DA détaillée comme suit :

Rubrique	Amortissement 31/12/2011	Amortissement Exercice 2012	Amortissement 31/12/2012
Construction	461 209,50	230 604,75	691 814,25
Matériel et Outillage I	50 185,65	30 951,09	81 136,74
Inst. Générale	35 062,50	17 531,25	52 593,75
Matériel Transport	1 592 500,00	912 468,15	2 504 968,15
Matériel de bureau	79 703,39	46 451,32	126 154,71
Mobilier de Bureau	41 023,18	20 511,59	61 534,77
Matériel de communication	10 082,06	5 041,03	15 123,09
Equipement sociaux	15 778,16	7 889,08	23 667,24
<b>Total</b>	<b>2 285 544,44</b>	<b>1 271 448,26</b>	<b>3 556 992,70</b>

L'analyse des amortissements des investissements se présente comme suit :

Bâtiment : le taux appliqué est de 01 %.

Matériel et Outillage : il a été amorti pour le montant du reliquat du compte matériel et outillage ainsi que les acquisitions qui ont été rentées en 2014 et ce pour un taux de 10 %.

Installation Générale : le taux appliqué est de 15 %.

Matériel de transport : il a été appliqué un taux de 15 % pour l'ensemble des Matériel de transport\_ avec l'amortissement au prorata pour les acquisitions de l'exercice 2014.

Equipement de bureau : le taux appliqué est de 15 % conformément aux législations en vigueur

Matériel Des Communication: le taux appliqué est de 33 %.

Equipements sociaux : les amortissements y relatifs ont été : imputés rationnellement avec un taux de 15 %.

#### D) LES INVENTAIRES PHYSIQUES DES INVESTISSEMENTS

Lors de nos investigations nous avons constaté ce qui suit :

- Une procédure de codifier les investissements en vue de la réalisation des inventaires physiques des investissements pour permettre :
  - D'une part le rapprochement des inventaires comptables à celle des inventaires physiques.
  - Et d'autre part de dégager les écarts en vue d'une éventuelle régularisation comptable.

##### ○ 1.1.2 LES STOCKS

Nous constatons que le poste stock brut comptable arrêté au 31/12/2014 présente un solde de 289 218 519.04 DA qui consiste uniquement à : feuille de tabac collectée pour le compte de SNTA Constantine non encore livré à cette dernière

Cependant le stock arrêté au 31/12/2011 est de l'ordre de 159 232 445.20 DA soit une évolution de 129 986 073.84 DA.

Aussi, il ya lieu de noter que Le compte stocks de marchandises comptabilise au début de l'exercice 2014 certaines régularisations relatives aux différents **rappels** des exercices antérieurs concernant les **augmentations** des prix effectués par la société SNTA au profit des producteurs , ces derniers ont bénéficié desdits avantages, hors que la constatation au compte stocks et fournisseurs n'a pas été effectuée.

Un procès verbal n°182/12 du 02/09/2014 rédigé par maître LOROU Mohammed huissier de justice auprès du tribunal de Guemar, renseigne qu'une perte d'une quantité de 297 Quintaux de tabacs en feuille est constatée durant la campagne 2011/2014. Une écriture constatons cette perte est imputée en charge exceptionnelle de gestion courantes.

De même, une régularisation des différences en fin de chaque exercice (en plus et en moins) durant les années précédentes (2002 à 2011) dégageant un produit est de 3 273 341,00 DA est constaté en écriture d'inventaire.

#### c) LES PROVISIONS POUR DEPRECIATION DE STOCKS

Nous avons relevé qu'aucun montant n'a été enregistré au niveau des datations aux provisions pour dépréciation des stocks.

##### ○ 1.1.3 LES CRÉANCES

Nous constatons que le poste créances au 31/12/2014 enregistre un solde de 9 511 286.42 DA et qui représente une Diminution de 2 917 410.77 DA par rapport au poste créances arrêté au 31/12/2011 qui s'élève à 12 428 697.19 DA. Cette diminution est analysée comme suit :

Poste de bilan	Comptes	Exercice 2011	Exercice 2012	Ecart	
Créance sur Client	411	12 254 309,82	8 988 413,82	-	3 265 896,00
Associés c/c principal	4550	174 387,37	424 000,00	249 612,63	-
Associés Cpt d'apport	4860	-	98 872,60	98 872,60	-
<b>Totaux</b>		<b>12 428 697,19</b>	<b>9 511 286,42</b>	<b>348 485,23</b>	<b>3 265 896,00</b>
<b>Ecart</b>		<b>-</b>	<b>2 917 410,77</b>		<b>2 917 410,77</b>

Il est à signaler qu'aucune perte de valeur n'a été enregistrée en fin d'exercice .

## DISPONIBILITE

Le solde du poste disponibilité arrêté au 31/12/2014 est de 24 942 415.42 DA est détaillé comme suit :

Banques	24 843 754,48
Caisse	4 887,94
Accréditif	93 773,00
TOTAL	24 942 415,42

### Comptes bancaires

Le solde de compte courant bancaire ouvert auprès de la **BADR Guemar** présente un solde de 24 843 754.48 DA au 31/12/2014 dont le rapprochement bancaire fait ressortir ce qui suit:

Solde créditeur au 31/12/2014 sur relevé BADR .....	24 449 254,48
1/ Chèques hors série :	
N°00426619 –Mai 2014.....	50 000, 00
N°00649727 – Mai 2014 .....	37 000,00
2/Chèque non comptabilisé :	
N°59 1996 du 03/03/2003.....	150 000 ,00
N°59 1963 du 30/12/2004.....	157 500,00
Solde BADR sur journal (chez la coopérative) .....	24 843 754 ,48

### Compte caisse 531 :

En effet, le solde de la caisse présente un solde débiteur 4 887.94 DA au 31/12/2014 et ce conforme avec le solde physique de la caisse arrêté à cette date par procès verbal d'arrêt de caisse.

## 1.2 - L'ANALYSE DES COMPTES DE PASSIF

### 1.2.1- LES FONDS PROPRES

L'évolution des fonds propres arrêtés au 31/12/2014 se présente comme suit :

#### Le capital social

Il a été constaté que le capital social n'a pas connu de modification statutaire qui est détaillé comme suit :

- o Valeur nominale d'une part : 1 000,00 DA
- o Nombre de parts détenues par l'entreprise : 28 032 Parts.

Le poste « Report à nouveau » présente les résultats en instance d'affectation antérieurement à l'exercice 2001 ainsi que celles des exercices 2009,2010 et 2011.

Ancien solde antérieurement à l'exercice 2001 .....	17 276 359 ,19
A déduire :	
1/ Augmentation du capital social .....	-27 473,00
Solde au 31 -12-2009.....	17 248 886, 19
2/ Résultat de l'exercice 2008 .....	51 687,19
3/ Imputation de la perte de valeur sur stock .....	-2 912 138,89
( PV du conseil de gestion N°04/2010 du 12/06/2010	
Solde au 31-12-2010 .....	14 338 4334 ,49
Déficit de l'exercice 2010 .....	-3 110 638 ,38
Réajustement IBS 2006 .....	467 539,81
Réajustement IBS 2008 .....	1 781700,00

Constatation IRG – Rôle n°235/2009 .....	-3 386 565,00	
Résultat de l'exercice 2009 .....	348 007,00	
Minimum d'IBS .....	-5 000,00	
Solde au 31-12-2011 .....	10 483 478,62	<hr/>
Imputation des honoraires de l'exercice 2009.....	-234 000,00	
Déficit de l'exercice 2011.....	-10 104 776,34	
Solde au 31-12-2014.....	144 702,28	<hr/>

## 1.2.2 - LES DETTES

L'évolution des dettes arrêtée au 31/12/2014 se présente comme suit :

Nature des dettes	Comptes	Exercice 2011	Exercice 2012	Ecart	
Fournisseurs	401	174 976 333,47	279 536 313,80	104 559 980,33	-
Impôts	44	30 644 026,00	30 644 026,00	-	-
Autres dettes	45	803 911,01	1 361 555,17	557 644,16	-
<b>Totaux</b>		<b>206 424 270,48</b>	<b>311 541 894,97</b>	<b>105 117 624,49</b>	<b>-</b>
<b>Ecart</b>			<b>105 117 624,49</b>	<b>105 117 624,49</b>	

L'analyse des comptes des dettes se présente comme suit :

### A) Fournisseurs :

ce compte abrite les rubriques suivantes  
Les dettes " fournisseurs " sont enregistrées en comptabilisé à leur valeur initiale d'achat, le solde présenter au passif du bilan à la date de clôture des comptes concerne d'une part, les fournisseurs d'achat courant d'exploitation normale et d'autre part, les fournisseurs d'immobilisations ainsi que la constatation des rappels des exercices antérieurs.

4011- Fournisseurs de biens et services .....	279 450 871,00	
4040- Fournisseurs d'immobilisations .....	85 442,72	
Solde au 31-12-2014.....	279 536 313,80	<hr/>

### B) Impôts :

La dette d'impôts concerne essentiellement l'impôt IBS , la taxe TVA et de TAP des exercices antérieurs liquidé par voir de rôle individuel à savoir.

Libellé	Montant
Etat IRG A payer	3 386 565,00
Etat IBS A payer	567 536,00
Etat TVA A payer	23 880 460,00
Etat TAP A payer	2 809 465,00
<b>Total</b>	<b>30 644 026,00</b>

Les dettes fiscales citées en tableau précédent correspond à des impositions de rôles émises à l'encontre de la coopérative ; un contentieux au niveau de la chambre administrative W/EI-Oued est constaté.

### C) Autres dettes :

Les autres dettes présentent les dettes envers le personnel et envers l'organisme de sécurité sociale CNAS agence d'EL-Oued .Le détail de ce poste est comme suit :-

4210 Personnel, rémunérations divers .....	224 716,00	
4311 Sécurité sociale – Parts Ouvrières .....	141 345,66	
4381 Organismes sociaux CNAS –Parts patronales .....	408 331,75	
4421 Etat- IRG sur salaires .....	44 161,75	

4561 Associés – Comptes d'apports en société ..... 543 000,00  
 Total ..... 1 361 555,17

2- **ANALYSE DES COMPTES DE GESTION**

2.1- **ANALYSE DES COMPTES DE CHARGES**

2.1.1- **LES CHARGES D'EXPLOITATION**

L'évolution des charges d'exploitation se présente comme suit :

Nature des charges	Comptes	Valeur Nette 2011	Valeur Nette 2012	Ecart	
				(+)	(-)
Achats consommés	60	547 135 915,30	661 622 798,50	114 486 883,20	-
Services Extérieurs	61	2 341 479,85	498 332,60	-	842 803,53
Autres Services Extérieurs	62		1 000 343,72		
Frais du personnel	63	13 623 881,23	17 152 797,38	3 528 916,15	-
Impôts & taxes et versements assis	64	24 556,00	32 187,00	7 631,00	-
Autres charges opérationnelles	65	19 957 337,00	6 325 571,42	-	13 631 765,58
Charges financières	66	-	-	-	-
	67	-	-	-	-
Dotations aux amortissements	68	1 151 232,72	1 271 448,26	120 215,54	-
Impôts sur les résultats	69	5 000,00	5 000,00	-	-
<b>Totaux</b>		<b>584 239 402,10</b>	<b>687 908 478,88</b>	<b>118 143 645,89</b>	<b>14 474 569,11</b>
<b>Ecart</b>			<b>103 669 076,78</b>		<b>103 669 076,78</b>

L'analyse des charges se présente comme suit :

A) **ACHATS CONSOMMES :**

Les achats consommés de l'exercice 2014 sont de 661 622 798.50 DA dont détaille ci-après cité :

Libellé	Montant
6000 achats consommés	661 123 211,20
60221 Mat Four Combustible	103 577,00
60225 Mat & Four de Bureau	202 430,00
60226 Mat Four -Hotellerie & Catring	102 860,00
6071 Fournoture non stokable	88 090,30
6075 Autres Fourniture de bureau	2 630,00
<b>Total</b>	<b>661 622 798,50</b>

B) **SERVICES EXTERIEURS**

Le détaille de ce compte consiste à :

Libellé	Montant
6134 Location Mobilier	2 400,00
6150 ENT/Reparat et maintenance	278 390,84
61561 Recharge exxtincteur	3 100,00
6160 Primes d'assurance:	214 441,76
<b>Total</b>	<b>498 332,60</b>

C) **AUTRES SERVICES EXTERIEURS :**

L'analyse de ce poste a enregistré un montant de DA 1 000 343.72 détaillé comme suit :

62261 Honoraire Comptables	351,000.00
62263 Honoraire Avocats	259,272.00
62267 Honoraire Huissiers	79,386.00
62268 Autre Honoraire	3,000.00
6251 Voyage et déplacement	112,300.00
6256 Frais de missions	77,000.00
6261 Frais postaux	2,100.00
6262 Frais de telex	1,600.00
6268Frais postaux et de télécommunications	110,005.72
6278 Frais Bancaires	4,680.00
<b>Total</b>	<b>1,000,343.72</b>

#### D) FRAIS DU PERSONNEL

L'analyse du poste 63 frais du personnel qui enregistre un solde de 17 152 797.38 DA détaillé comme suit :

6311 Appointement et salaires	8,008,079.57
63131 Prime de panier	609,120.00
63133 Prime de zone	2,740,408.08
63136 PRI-PRC-IEP	1,833,602.99
63138 Autres Primes	437,279.00
6314 Indemnités	120,000.00
6351 Cotisation CNAS	3,264,807.74
6374 Habillement de travail	139,500.00
<b>Total</b>	<b>17,152,797.38</b>

Par ailleurs, les frais du personnel représentent 55.22 % de la valeur ajoutée soit :

$17\ 152\ 797,38 \times 100$
<b>31 057 896,00</b>

Cependant, nous attirons l'attention des associés sur l'importance de la masse salariale et son effet coopérative.

pour l'avenir de la

#### E) IMPOTS & TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

Le poste 64 impôts et taxes enregistre un solde de 32 187.00 DA réparti comme suit :

6424 Droits d'enregit / de timbre	540,00
64243 Droits de timbre	1 288,00
64245 Droits d'enregit S/ACTES	12 859,00
6454 vignettes automobile	17 500,00
<b>Total</b>	<b>32 187,00</b>

L'analyse de ce poste n'appelle pas à des remarques significatives

#### F) AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES

Ce compte regroupe les autres charges opérationnelles engagées dans le cadre des activités ordinaires de la coopérative qui présente un solde de DA 6 325 571.42 ; abrite les charges suivantes :

6561 Pnaltes s/marches	300,00
6563 Pnaltes s/amendes	48 773,65
6571 DIFF D'invntaine-peres	6 276 490,76
6578 Rajust/CPTES TVA	7,01
<b>Total</b>	<b>6 325 571,42</b>

#### G) CHARGES FINANCIERES

Nous avons enregistré un solde nul pour ce poste.

#### H) LES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

Le poste 68 dotations aux amortissements et provisions représente un solde de 1 271 448.26 DA au 31/12/2014 concernant uniquement le compte 681 dotations aux amortissements dont son détaille est présenté en page 14.

IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES : compte a abrité uniquement :

695 IBS Base S/Active Ordinaires	5 000,00
<b>Total</b>	<b>5 000,00</b>

#### 2.1.2 - LES CHARGES HORS EXPLOITATION

Nous n'avons constaté d'aucune charge hors exploitation enregistrée durant l'exercice 2014

## 2.2 - ANALYSE DES COMPTES DE PRODUITS

### 2.2.1 - PRODUIT D'EXPLOITATION

L'analyse des produits se présente comme suit :

#### A) CHIFFRE D'AFFAIRE :

Le chiffre d'affaires se trouve hors champ d'application en matière de TVA et de TAP :- 7000 Ventes de marchandises – exonéré ..... 694 179 371 ,76

#### B) PRODUITS FINANCIERS

La situation de produits financiers arrêtée au 31/12/2014 présente un solde nul.

### 2.2.2 - PRODUITS HORS EXPLOITATION

Nous avons constaté un produit hors exploitation de DA 3 276 496.40 DA durant l'exercice 2014 relatif à la constatation d'une différence de stocks (2002 – 2014) d'un montant de DA 3 273 341.00.

En outre, un montant de 3 155.40 DA concernant le réajustement de la CNAS/IRG.

## 2.3 - ANALYSE DES COMPTES DE RESULTATS

Les soldes des comptes de résultat arrêtés au 31/12/2014 se présentent comme suit :

Marge brute:	
Valeur ajoutée:	31 057 896,94
Excédent brut d'exploitation:	13 872 912,56
Résultat opération:	9 552 389,28
Résultat ordinaire:	9 552 389,28
Résultat de l'exercice:	9 547 389,28

L'analyse desdits comptes se présente comme suit :

Les charges de production représentent au chiffre d'affaire les rapports suivants :

Compte 60 Achats consommés:	95,31%
Compte 61 Services Extérieurs:	0,07%
Compte 62 Autres Services Extérieurs:	0,14%

B) VALEUR AJOUTEE : S'élève à 31 057 896.94 DA

La valeur ajoutée représente 4.47 % du chiffre d'affaire soit :

$$\frac{31\,057\,896,94 \times 100}{694\,179\,371,76}$$

Néanmoins les charges d'exploitation suivantes représentent par rapport au chiffre d'affaire les rapports suivants ::

Compte 63 : Frais du personnel:	2,47%
Compte 64 : Impôts & taxes et versements assimilés:	0,004%
Compte 65 : Autres charges opérationnelles:	0,91%
Compte 66 : Charges financières:	0,00%
Compte 68 : Dotations aux amortissements:	0,18%
Compte 69 : Impôts sur les résultats:	0,00%

Il est à noter que les frais du personnel absorbent 55.22 % de la valeur ajoutée et demeure un lourd fardeau pour la rentabilité économique de la coopérative.

#### C) RESULTAT DE L'EXERCICE

L'excédent brut d'exploitation constitue un taux de 1.99 % du chiffre d'affaire soit :

$$\frac{13\,872\,912,56 \times 100}{694\,179\,371,76}$$

## 3 - CONCLUSION FINALE

En conclusion de nos investigations et de notre analyse, nous déclarons, messieurs les adhérents sincères et réguliers, les comptes sociaux de l'exercice 2014 sous toute fois les recommandations suivantes dont nous vous demandons leur prise en charge.

Annexe 01

El-oued le 20/04/2014

Messieurs les membres de  
L'Assemblée générale Ordinaire  
de la COOP.XXXXX-XXXXX-  
GUEMAR w/ El-Oued

RAPPORT SPECIAL N° 02

SUR LES MEILLEURES REMUNERATIONS DE L'EXERCICE 2014

Nous avons eu communication, conformément aux articles 680 alinéa 3 et 819 du décret législatif N°93/08 du 25/04/1993 et modifiant et complétant l'ordonnance N° 75/59 du 26/09/75 portant code de commerce, des montants des rémunérations versées aux cinq (5) personnes les mieux rémunérées de la coopérative au cours de l'exercice clos le 31/12/2014

Etat des rémunérations des cinq (5) personnes les mieux rémunérées

au cours de l'exercice 2014

N° ORD	NOM ET PRENOMS	FONCTIONS	SALAIRE NET
1	OUAGHED ABDELKADER	Président	603 885,00
2	ABDERABI BACHIR	Directeur	543 828,00
3	ALIA BOUBAKER	Magasinier	324 062,40
4	BELAL SAIDA	Agent de bureau	327 850,80
5	BELLA BACI LAID	Gardien	280 269,00

Le Commissaire Aux Comptes

Annexe 02

El-Oued le 20/04/2014

Messieurs les membres de

L'Assemblée générale Ordinaire

de la COOP.XXXXX-XXXXX-

GUEMAR w/ El-Oued

RAPPORT SPECIAL SUR LES PRISES  
DE PARTICIPATIONS ET SUR LES FILIALES  
DE LA COOPERATIVE

Le présent rapport spécial sur les prises de participation et sur les filiales de la coopérative est établie en application des dispositions de l'article 05 du décret exécutif N° 06-354 du 09/10/2014 fixant les modalités de désignation de commissaire aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée (SARL)

1. SUR LES PRISES DE PARTICIPATION

Après analyse des comptes financiers de la coopérative, il s'est avéré que la coopérative n'a aucun enregistrement de prise de participation minoritaire sur aucune autre société directement ou indirectement (participation simple, croisé ou en chaîne)

1. SUR LES FILIALES

Après analyse des comptes financiers de la coopérative, il s'est avéré que la coopérative n'a aucun enregistrement de prise de participation majoritaire sur aucune autre société directement ou indirectement (participation simple, croisé ou en chaîne) dénommée Filiale

Le Commissaire aux comptes

Annexe 03

El-oued le 20/04/2014

Messieurs les membres de

L'Assemblée générale Ordinaire

de la COOP.XXXXX-XXXXX-

GUEMAR w/ El-Oued

RAPPORT SPECIAL N° 03  
SUR LES RESULTATS DE LA CO  
OPERATIVE

Rapport spécial sur les résultats de la coopérative visés par l'article 678 alinéa 6 du

Décret n°93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 DU 26 septembre 1975 portant code de commerce.

Messieurs les membres :

En application de l'article 678 alinéa 6 ci-dessus; nous avons l'honneur de porter à votre connaissance le résultat de la COOP.XXXXX-XXXXX Guemar El-Oued w/ El-Oued en exercice 2011 :

Exercice	Nature du résultat	Montant
2008	Bénéfice	7 508 271.16
2009	Bénéfice	348 007.70
2010	Déficit	3 110 638.38
2011	Déficit	10 104 776.34
2014	Bénéfice	9 547 389.28

Le Commissaire aux comptes

Annexe 04

El-oued le 20/04/2014

Messieurs les membres de

L'Assemblée générale Ordinaire

de la COOP.XXXXX-XXXXX-

GUEMAR w/ El-Oued

RAPPORT SPECIAL RELATIF AUX CONVENTIONS  
ET ENGAGEMENTS PASSES DURANT L'EXERCICE 2014

L'article 628 du code de commerce modifié et complété par le décret législatif N° 93/08 du 25 avril 1993, prévoit que toute convention entre la coopérative 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 après rapport de commissariat aux comptes.

Il en est de même des conventions établies entre la coopérative et une autre entreprise où l'un de ses administrateurs est associé, Gérant administrateur ou directeur de la dite entreprise.

En application de ces dispositions, nous vous informons que nous n'avons pas eu connaissance de convention visés au dit article passé durant l'exercice 2014

Le gérant, ne nous a signalé aucune convention qui rentre dans ce cadre \_\_\_\_\_ Le Commissaire aux comptes

RAPPORT  
COMMISSARIAT AUX COMPTES

Mrs Les membres de l'assembler Générale de

la Sarl xxxxxx

Objet : Rapport de commissariat Aux comptes

Exercice 2014

Monsieur :

En exécution de la mission que vous avez bien voulu me confier, j'ai l'honneur de vous exposer mon rapport de commissariat aux comptes de votre Sarl pour l'exercice clos le 31/12/2014.

Ce rapport consigne le résultat de tout les contrôles initiés les quels vous seront exposés à travers les documents suivant :

- Commentaires sur les Principaux Etats Financiers.
- Rapport spécial sur les conventions réglementées
- Rapport de certification des comptes.
- Présentation des états financiers clos au : 31/12/2014

Je tenue à exprimer mes remerciements au Gérant,

Pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer monsieur ; l'expression de mes salutations distinguées.

Le Commissaire Aux Comptes

COMMENTAIRES SUR LES COMPTES COMPTABLES

1/ R APPORT GENERAL SUR LES COMPTES COUVRANT LA PERIODE

DU 01/01/2014 AU 31/12/2014 :

A/ Vérification des comptes :

J'ai procédé à la vérification nécessaires des comptes de la Sarl El-Hana des Travaux terrassement Et Location de Matériels, tels Qu'ils sont présentés aux pages 17 à 19 du présent rapport, conformément aux recommandations de la profession et aux normes d'audit généralement Admises, et j'ai relevé les observations et remarques suivante :

TABLEAU DES VARIATIONS DES PRINCIPAUX POSTES DE BILAN

1-ACTIF

A/ Vérification des comptes -ACTIF NON COURANT :

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes ACTIF NON COURANT

Correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
		Débit	Crédit	
Immobilisations Corporelles	309.607.229,00	23.750.139,05	0,00	333.357.368,05
Autres Immobilisations Corporelles	169.211.443,04	29.990.936,90	17.800.000,00	181.402.379,94
Montants bruts	478.818.672,04	53.741.075,95	17.800.000,00	514.759.747,99
2 8 Amortissements	269.036.771,02	17.800.000,00	61.013.326,39	312.250.097,41

Montants nets	209.781.901,02	35.941.075,95	-43.213.326,39	202.509.650,58
Prêts et Autres Actif Financiers				
N. Courant.	30.642.472,80	27.102.248,00	-29.812.472,80	27.932.248,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	240.424.373,82	63.043.323,95	-73.025.799,19	230.441.898,58

A. Remarques et observations sur les comptes D'Atif Non Courant :

1- Matériels et Outillage solde au 31/12/2014 : 333.357.368,05 DA.

-Acquisition au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 23.750.139,05 DA

Sont comme suit :

-Niveleuse Caterpillar .Magellaine Fran F°002053 d'un montant de : 21.287.231,70 DA.

-Groupe Electrogène 150 KVA - Eur1 (X) F°14304 d'un montant de : 2.312.480,00 DA.

-Pompe Immergée E/8 -Sarl (Y) F°1636/2014 d'un montant de : 150.427,35 DA

2- Matériels Roulant solde au 31/12/2014 : 169.813.816,30 DA.

-Acquisition au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 29.739.336,90 DA

Sont comme suit :

-02-Renault Kerax 6x6 Citerne G.O- Vanviet Truc F°003094 d'un montant

De : 29.739.336,90 DA.

-Cession au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 17.800.000,00 DA

Sont comme suit :

-Camion Iveco Benne Acquis Le : 17/11/ 2008 d'un montant de : 8.900.000,00 DA.

Montant de cession : 1.500.000,00

-Camion Iveco Benne Acquis Le : 01/12/ 2008 d'un montant de : 8.900.000,00 DA.

Montant de cession : 1.500.000,00

3- Equipements de Bureau solde au 31/12/2014 : 304.200,00 DA.

-Acquisition au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 251.600,00 DA

Sont comme suit :

-Mobilier de Bureau Sarl (Z) F°2036/14 d'un montant de : 251.600,00 DA.

4- Titre Immobilisation Long solde au 31/12/2014 : 830.000,00 DA.

Aucun mouvement n'a été enregistré au cours de cette période.

5- Dépôt et Cautionnement Versées solde au 31/12/2014 : 27.102.248,00 DA.

-Cautionnement au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 27.102.248,00 DA .

-Récupération au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 29.812.472,80 DA.

B/ Vérification des comptes –ACTIF COURANT :

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes ACTIF COURANT

Correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
		Débit	Crédit	
CLIENTS	111.730.044,25	569.890.158,08	586.808.786,56	94.811.415,77
Autre Débiteurs	1.492.920,00	344.249,60	1.492.920,00	344.249,60
Impôts et Assimilés	53.436.327,11	62.959.595,68	502,47	116.395.420,32
Trésoriers	67.288.877,41	812.542.390,62	669.156.346,68	210.674.921,35
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>233.948.168,77</b>	<b>1.445.736.393,98</b>	<b>1.257.458.555,71</b>	<b>422.226.007,04</b>

**A. Comptes de stocks:**

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes de stocks correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

CP T	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
31 0	STOCKS MATIERES ET FOURNITURES.	0,00	0,00	0,00	0,00
	<b>TOTAUX</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Remarques et observations sur les comptes de stocks :

a)

**Comptes de stocks :**

Aucun mouvement n'a été enregistré dans les comptes de stocks au cours de cette période.

NB-les achats se passe à la consommation directement.

**B. CLIENTS :**

SOLDE au 31/12/2014 : 94.811.415,77DA.

CP T	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
411 409	CLIENTS TRAVAUX TVA	40.553.083,65	515.892.147,02	473.548.977,36	82.896.253,31
411 609	CLIENTS PRESTATION TVA RET .GART. EXO TVA	21.051.000,00 808.069,45	45.958.000,00 7.040.011,06	60.343.000,00 2.598.918,05	6.666.000,00 5.249.162,46
412 09	FACT. A ETABLIR	47.025.891,15	0,00	47.025.891,15	0,00
418 409	TRAVAUX FACT.A ETABLIR PRESTATION	3.292.000,00 - 1.000.000,00	0,00 1.000.000,00	3.292.000,00 0,00	0,00 0,00
418 609					
419 409	AVANCE/TVX EXO TVA				
	<b>TOTAUX</b>	<b>111.730.044,25</b>	<b>569.890.158,08</b>	<b>586.808.786,56</b>	<b>94.811.415,77</b>

Remarques et observations sur les comptes d'Atif Courant :

Avance travaux Exo. TVA de : 1.000.000,00 DA le solde d'ouverture à encaisse en Janvier 2014 en espèce par Sarl (G) -2012-.

**C. AUTRES DEBITEURS :**

SOLDE au 31/12/2014 : 344.249,60 DA

CPT	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
40900	Avance sur Fournisseur	1.492.920,00	344.249,60	1.492.920,00	344.249,60
TOTAUX		1.492.920,00	344.249,60	1.492.920,00	344.249,60

**D. IMPOTS et ASSIMILES :**

SOLDE au 31/12/2014 : 116.395.420,32DA.

CPT	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
44560	TVA à Récupérer	53.436.327,11	62.959.595,68	502,47	116.395.420,32
TOTAUX		53.436.327,11	62.959.595,68	502,47	116.395.420,32

Remarques et observations sur les comptes TVA à Récupérer :

Augmentation du solde finale par rapport du solde initiale à cause de l'exonération sur ventes ça signifie que TVA à Récupérer reste a cumule et pour régler cette problème il faut faire :

1-Demande contingent au Direction des Impôts.

2-Demande de remboursement de TVA.

**E. TRESORERIE ER :**

SOLDE au 31/12/2014 : 344.249,60 DA.

CPT	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
51224	CPA BEA	726.603,81	124.689.056,00	60.823.038,22	64.592.621,59
51228	2° CPA	38.352.574,17	622.083.720,93	518.857.355,11	141.578.939,99
51254	CAISSE	848.089,76	0,00	140.331,95	707.757,81
53000	ACCREDITIF	5.198.812,59	28.000.000,00	30.987.310,63	2.211.501,96
54880		22.162.797,08	37.769.613,69	58.348.310,77	1.584.100,00
TOTAUX		67.288.877,41	812.542.390,62	669.156.346,68	210.674.921,35

Remarques et observations sur les comptes d'Atif Courant :

Le compte ACCREDITIF solde au : 01/01/2014 = 22.162.797,08 DA et le solde au : 31/12/2014=1.584.100,00 DA d'une variation négatif de : 20.578.697,08 DA

C'est le compte qui représente les Provisions Credoc

**1-PASSIF**

**B/ Vérification des comptes –CAPITAUX PROPRES :**

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes CAPITAUX PROPRES

Correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

CPT	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	

10100	CAPITAL EMIS	15.000.000,00	0,00	0,00	15.000.000,00
10106	CAPITAL AUG/RESERV.	23.472.349,29	0,00	12.000.000,00	35.472.349,29
10112	CAPITAL AUGMT	1.527.650,71	0,00	8.000.000,00	9.527.650,71
TOTAL CAPITAL EMIS		40.000.000,00	0,00	20.000.000,00	60.000.000,00
10600	RESERVES LEGALES	1.128.845,17	0,00	1.043.195,20	2.172.040,37
10610	RESERVES REGLEMENTAIRE	3.393.608,62	0,00	6.470.811,82	9.864.420,44
10620	RESERVES STATUTAIRE	15.597.349,29	12.000.000,00	0,00	3.597.349,29
TOTAL PRIMES et RESERVES		20.119.803,08	12.000.000,00	7.514.007,02	15.633.810,10
12000	RESULTAT D'EXERCICE	20.863.904,06	20.863.904,06	62.250.923,08	62.250.923,08
TOTAL RESULTAT NET		20.863.904,06	20.863.904,06	62.250.923,08	62.250.923,08
TOTAL CAPITAUX PROPRES		80.983.707,14	32.863.904,06	89.764.930,10	137.884.733,18

**F. Remarques et observations sur les comptes des CAPITAUX PROPRES :**

1- CAPITAL EMIS solde au 31/12/2014 : 60.000.000,00 DA.

-Une augmentation au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 20.000.000,00 DA par réserve statutaire de : 12.000.000,00 DA et résultat exercice : 2013 de : 8.000.000,00 DA.

**2/ Comptes de Passif Non Courant :**

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes de stocks correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

CPT	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
///	PASSIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAUX	0,00	0,00	0,00	0,00

CPT	INTITULES	Solde au 01/01/2014	Mouvements		Solde au 31/12/2014
			Débit	Crédit	
40130	FOURNISSEURS 0	8.641.782,00	0,00	0,00	8.641.782,00
40132	FOURNISSEURS 2 FOURNISSEURS	5.754.000,00	0,00	0,00	5.754.000,00
40133	FOURNISSEURS 3	1.510.000,30	3.231.248,30	1.721.248,00	0,00
40134	FOURNISSEURS 4	0,00	55.766.432,39	55.799.192,39	32.760,00
40160	DETTES SCES 0 DETTES SCES 2 DETTES SCES 3 DETTES SCES 4	210.357.952,22	23.770.200,14	0,00	186.587.752,08
40162	DETTES ESP.	42.896.272,22	0,00	0,00	42.896.272,22
40163	DETTES INVESTISSEMENT T 4	65.104.433,55	645.038,55	0,00	64.459.395,00
40164		0,00	206.289.905,81	339.395.389,55	133.105.483,74
40165		0,00	1.491.598,50	1.491.598,50	0,00
40404		0,00	62.877.058,86	62.877.058,86	0,00
TOTAUX FOURNISSEURS ET COMTE RATTACHES		334.264.440,29			441.477.445,04
44400	IBS	1.978.596,00	4.004.290,00	11.880.811,00	9.855.117,00
TOTAUX IMPOTS		1.978.596,00	4.004.290,00	11.880.811,00	9.855.117,00

42100	PERSONNELS	0,00	2.695.511,99	2.695.511,99	0,00
42150	PERSONNELS RETENUES S.S. RETENUES C.P	881.055,70	21.266.364,95	22.606.242,93	2.220.933,68
43100	CNAS	0,00	1.363.767,03	1.363.767,03	0,00
43110	CACOBATPH IRG/SALAIRES	0,00	56.820,89	56.820,89	0,00
43800	TAXES SUR ACT.PROF.	0,00	5.323.245,11	5.323.245,11	0,00
43810	ASSOCIES DIVIDENDE	0,00	1.842.364,22	1.842.364,22	0,00
44210	CESSION MATERIELS. DEBITEUR	0,00	526.518,00	526.518,00	0,00
44250	CREDITEUR CHEQUE	0,00	534.990,00	534.990,00	0,00
44700	RETOURNEE	0,00	7.741.835,00	7.741.835,00	0,00
45500		32.714.361,56	638.057,76	0,00	32.076.303,80
45700		23.122.267,75	0,00	4.814.907,04	27.937.174,79
46200		0,00	3.000.000,00	3.000.000,00	0,00
46703		428.114,15	19.304.784,11	20.092.868,09	1.216.198,13
46810		0,00	967.808,00	967.808,0	0,00
TOTAUX AUTRES DETTES		57.145.799,16			63.450.610,40

**G. Remarques et observations sur les comptes de Passif Non Courant:**

Comptes de Passif Non Courant:

Aucun mouvement n'a été enregistré dans les comptes de Passif Non Courant au cours de cette période.

2/ Comptes de Passif Courant:

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes de Passif Courant correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes des créances correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

Remarques et observations sur les comptes des Passif Courant :

1-LES COMPTES DES FOURNISSEURS ET COMTE RATTACHES :

1-Les comptes des Impôts :

1-Les comptes des Autres Dette

B/ Vérification des comptes de RESULTAT :

Le tableau qui suit fait ressortir les mouvements des comptes de Résultat :

Correspondants la période entre : 01/01/2014 et 31/12/2014.

INTITULES	Mouvements		Solde au 31/12/2014
	Débit	Crédit	
-Ventes de Travaux EXO.TVA		473.307.348,88	473.307.348,88
-Prestation de Service		42.666.000,00	42.666.000,00
-Plus Value de Cessation		1.050.000,00	1.050.000,00
- Plus Value d'Abatement.		1.950.000,00	1.950.000,00
-Gains de Changes.		118.675,48	118.675,48
-Autres Produits Financières		30.960,00	30.960,00
	0,00	519.122.984,36	519.122.984,36
-Matières consommée	15.325.276,04		15.325.276,04
-Petit achat consommée	34.861.632,74		34.861.632,74
-Sous –Traitante	128.815.321,60		128.815.321,60
-Location Matériels	148.760.500,00		148.760.500,00
-Entretien et Réparation	138.294,41		138.294,41
-Primes d'assurance	147.968,79		147.968,79
-Documentation	14.990,00		14.990,00
-Honoraires	543.000,00		543.000,00
-Frais de PTT.	155.413,04		155.413,04
-Frais bancaires.	791.088,68		791.088,68
-Rémunération personnels	9.183.630,00		9.183.630,00
-Primes cotisable.	2.755.089,00		2.755.089,00
-Ind.zone.	3.214.270,50		3.214.270,50
-Ind.base de vie.	12.095.871,34		12.095.871,34
-Charges sociales.	3.959.478,08		3.959.478,08
-Charges congés payée.	1.785.543,33		1.785.543,33
-TAP Travaux.	6.534.975,00		6.534.975,00
-TAP Prestation.	1.206.860,00		1.206.860,00
-Autres Impôts et taxes.	1.856.037,40		1.856.037,40
-Petit achats.	276.090,71		276.090,71
-Alimentation.	10.318.573,20		10.318.573,20
-Fournitures de bureau.	33.175,60		33.175,60
-Frais portuaires.	385.061,28		385.061,28
-Electricité –Eau.	712.774,35		712.774,35
-Pertes de changes.	107.008,80		107.008,80
-Dotations aux amortissements.	61.013.326,39		61.013.326,39
-Impôts sur le résultat	11.880.811,00		11.880.811,00

	456.872.061,28	519.122.984,36	975.995.045,64
Résultat		62.250.923,08	62.250.923,08

**H. Remarques et observations sur les comptes D'Atif Non Courant :**

1- Matériels et Outillage solde au 31/12/2014 : 333.357.368,05 DA.

-Acquisition au cours de l'exercice 2014 d'un montant de : 23.750.139,05 DA

**RAPPORTS SPÉCIAUX EXERCICE 2014**

Mrs Les membres de l'assembler Générale de

La Sarl xxxxxx

**1-Conventions réglementées**

-L'article 628 du code de commerce modifiée et complétée par décret n° 08/93 du 25 AVRIL 1993.

En application de ces dispositions, je soussigné commissaire aux comptes de la Sarl, déclare n'avoir pas eu connaissance au titre de l'exercice 2014 de telles convention et qu'en outre le conseil d'administration de la Sarl n'a signalé aucune opération rentrant dans le cadre de l'application de cet article.

**2- Filiales, participations et sociétés contrôlées:**

-Article 732 bis et bis-1 du code commerce ajouté par l'ordonnance n°96-27 du 09 Décembre 1996.

**3-Rémunération les plus élevées :**

- Les dispositions de l'article 680-03 du code de commerce modifiée par décret exécutif n°93-08 du 25/04/1993 relatif à l'obligation faite aux commissaires aux comptes de porter à la connaissance de l'assemblée générale le montant des cinq (05) rémunérations les plus élevées par l'entreprise durant l'exercice.

**(05) rémunérations les plus élevées**

N°	NOM ET PRENOM	FONCTION	SALAIRE NET ANNUEL
01	ALI	MECANICIEN	1.572.808,56
02	AMOR	CHEF DE CHANTIER	903.242,63
03	FATAH	CHAUFFEUR	896.745,48
04	AMARA	CHAUFFEUR	762.028,84
05	MOSTEFA	CONDUCTEUR D'ENGIN	612.236,54
TOTAL			4.747.062,05

**3-Rémunération Gérant et Cogérant :**

- Du décret exécutif n°06-354 du 09 Octobre 2006, article 05 relatif à l'obligation faite aux commissaires aux comptes de porter à la connaissance de l'assemblée générale le montant des rémunérations versé par l'entreprise durant l'exercice pour le Gérant et le Cogérant.

Suite au décret susvisé, je déclare que n'y a pas ni des rémunérations ou des avantages ou quelque soit d'autre en numéraire ou en nature servis au gérant.

**4- les résultats des cinq (05) derniers exercices:**

-Conformément à l'article 678-6 du code de commerce modifiée par décret exécutif n°93-08 du 25/04/1993 relatif à l'obligation faite aux commissaires aux comptes de porter à la connaissance de l'assemblée générale les résultats des cinq (05) derniers années .

EXERCICE D'ACTIVITE	MONTANT DU RESULTAT
EXERCICE 2009	23.015.514,43
EXERCICE 2010	23.138.389,64
EXERCICE 2011	19.172.309,03
EXERCICE 2012	14.918.997,93
EXERCICE 2013	20.863.904,06

#### 5- Désignation de commissaire aux comptes

-De l'ordonnance n°05-05 du 25 Juillet 2005, article 12 portant désignation de commissaire aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée.

- Du Décret exécutif n°06-354 du 09 Octobre 2006 fixant les modalités de désignation des commissaires aux comptes auprès des SARL.

#### 6-Tenue des registres comptables légaux :

Vu aux articles 9,10 et 11 du code de commerce portant l'obligation pour toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal, livre d'inventaire.

LIVRES ET REGISTRES LEGAUX	DATE Côté et PARAPHE	NUMEROS
Journal Général	05/09/2000	33/2000
Livre d'Inventaire	05/09/2000	32/2000
Livre de Paie	01/02/2010	56/2010
REGISTRE DE DELIBERATION	23/12/2007	501/2007
REGISTRE DE L'INSPECTION DE TRAVAIL	23/12/2007	501/2007

#### 7- Dépôt des comptes sociaux au Bulletin Officiel des Annonces Légales -B.O.A.L-:

-Conformément à l'article 717 du code de commerce relatif à l'obligation faite aux sociétés commercial, banques et les établissements financiers de déposer les comptes sociaux au B.O.A.L auprès du Centre National de Registre de Commerce (CNRC).

Vu à l'article visé ci-dessus la société respecte les délais du dépôt

De la publication des comptes sociaux au journal BOAL est déposé le : 26/07/2015 Sous le N°3911500517/39

#### RAPPORT DE CERTIFICATION DES COMPTES

##### Conclusion générale :

Je soussignés, commissaire aux comptes déclare. En conclusion de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale constitutive j'ai vérifié les comptes de votre société pour la période allant du 01/01/2014 au 31/12/2014, en effectuant les contrôles nécessaires comptes tenus des recommandations de la profession et des normes généralement admises dans ce domaine.

Sous les réserves exposées tout au long de présent rapport sont pris en charges a régularises et levées et ça me conduit a certifier la régularité et la sincérité des comptes tels qu'ils sont présentes au page 17 à 19 du présent rapport, qui me paraissent donner une image fidèle du résultat des opérations de la période concernée, ainsi que du patrimoine de votre Entreprise a la fin de ladite période.

Le commissaire aux comptes

ACTIF	NOTE	2014			2013
		BRUT	AMOR.PRO	NET	NET
Actif non courant					
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		333.357.368,05	188.965.854,92	144.391.513,13	157.151.611,44
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		181.402.379,94	123.284.242,49	58.118.137,45	52.630.289,58
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		27.932.248,00		27.932.248,00	30.642.472,80
Impôts différés actif					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>542.691.995,99</b>	<b>312.250.097,41</b>	<b>230.441.898,58</b>	<b>240.424.373,82</b>
Actif courant					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients		94.811.415,77		94.811.415,77	111.730.044,25
Autres débiteurs		344.249,60		344.249,60	1.492.920,00
Impôts et assimilés		116.395.420,32		116.395.420,32	53.436.327,11
Avances d'exploitation disponibles et assimilés					
Placement et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		210.674.921,35		210.674.921,35	67.288.877,41
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>422.226.007,04</b>		<b>422.226.007,04</b>	<b>233.948.168,77</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>964.918.003,03</b>	<b>312.250.097,41</b>	<b>652.667.905,62</b>	<b>474.372.542,59</b>

## BILAN PASSIF

EXERCICE CLOS LE 31/12/2014

PASSIF	NOTE	2014	2013
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		60.000.000,00	40.000.000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves ( Réserves consolidées)		15.633.810,10	20.119.803,08
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net-résultat part du groupe		62.250.923,08	20.863.904,06
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires			
TOTAL 1		137.884.733,18	80.983.707,14
<u>Passifs non courants</u>			
Emprunt et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
provision et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIF NON COURANT			
<u>Passifs courants</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		441.477.445,04	334.264.440,29
Impôts		9.855.117,00	1.978.596,00
Autres dettes		63.450.610,40	57.145.799,16
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIF COURANT		514.783.172,44	393.388.835,45
TOTAL GENERAL PASSIF		652.667.905,62	474.372.542,59

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

Rubriques	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		515.973.348,88	175.280.044,25
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
<b>1-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>515.973.348,88</b>	<b>175.280.044,25</b>
Achats consommés		50.186.908,78	6.998.413,50
Services extérieurs et autres consommations		279.366.576,52	57.244.464,62
<b>2-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>329.553.485,30</b>	<b>64.242.878,12</b>
<b>3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION</b>		<b>186.419.863,58</b>	<b>111.037.166,13</b>
Charges de personnel		32.993.882,25	18.163.347,93
Impôts, taxes et versements assimilés		9.597.872,40	4.432.061,00
<b>4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>143.828.108,93</b>	<b>88.441.757,20</b>
Autres produits opérationnels		3.000.000,00	
Autres charges opérationnelles		11.725.675,14	3.600.699,53
Dotations aux amortissement, provisions et pertes de valeur		61.013.326,39	60.117.846,14
<b>5-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>74.089.107,40</b>	<b>24.723.211,53</b>
produits financiers		149.635,48	
Charges financières		107.008,80	483.150,47
<b>6-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>42.626,68</b>	<b>- 483.150,47</b>
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT</b>		<b>74.131.734,08</b>	<b>24.240.061,06</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		11.880.811,00	3.376.157,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>519.122.984,36</b>	<b>175.280.044,25</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>456.872.061,28</b>	<b>154.416.140,19</b>
<b>8-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>62.250.923,08</b>	<b>20.863.904,06</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>9-RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>			
<b>10- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>62.250.923,08</b>	<b>20.863.904,06</b>

Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalent			
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			

# الفهرس

.III	دعاء.....
.IV	الإهداء.....
.V	الشكر.....
.VI	ملخص الدراسة.....
.VI	قائمة المحتويات.....
.VI	قائمة الجداول.....
.IX	قائمة الأشكال.....
.X	قائمة الرموز والاختصارات.....
.XI	قائمة الملاحق.....
أ.هـ.	المقدمة.....

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية

02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....
03	المطلب الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.....
03	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات.....
03	الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات.....
05	الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات.....
06	المطلب الثاني: الاستقلالية والكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ....

06	..... الفرع الأول: استقلالية محافظ الحسابات
07	..... الفرع الثاني: الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات
07	..... الفرع الثالث: شروط ممارسة المهنة
08	..... المطلب الثالث: الموثوقية والمعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية
08	..... الفرع الأول: مفهوم الموثوقية وخصائصها
10	..... الفرع الثالث: المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية
14	..... المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
14	..... المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة العربية
17	..... المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة الأجنبية
17	..... المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
18	..... خلاصة الفصل

### الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

20	..... تمهيد
21	..... المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة
21	..... المطلب الأول: مجتمع الدراسة
22	..... المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات
22	..... المطلب الثالث: عرض المعطيات المجمعة
30	..... المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

30	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة (X).....
31	المطلب الثاني: اختبار موثوقية القوائم المالية للمؤسسة (X).....
35	المطلب الثالث: عرض نتائج الدراسة وإثبات الفرضيات.....
38	خلاصة الفصل.....
40	الخاتمة.....
45	المراجع.....
48	الملاحق.....
48	الملحق (01).....
49	الملحق (02).....
50	الملحق (03).....
61	الملحق (04).....
62	الملحق (05).....
63	الملحق (06).....