جامعة المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

تقييم مدى التزام تقارير المراجعين في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية

"دراسة حالة"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

لقريد مريم

تحت إشراف الأستاذ:

شبوطي حكيم

لجنة المناقشة:

الدكتور/ سعداوي موسى (أستاذ دكتور) رئيسا

الدكتور/ شبوطي حكيم (أستاذ دكتور) مشرفا

الدكتور/ باصور رضوان (أستاذ محاضر) مناقشا

السنة الجامعية: 2026/2025

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

{وكان فضل الله عليك عظيما}

سورة النساء الآية 113

إلى من أحب

من ساندني

من علّمني

من شجّعني

إليكم أهدي هذا العمل.

لقريد مريم

الشكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وتنجز المهمات والذي وفقنا لإتمام هذا العمل،

"من لم يشكر الناس لا يشكر الله"

فلا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أولئك الذين وقفو بجانبي طوال مسيرتي التعليمية من أساتذة وخاصة الأستاذ المشرف شبوطي حكيم، الوالدين الكريمين، زملائي وكل الشكر لموظفي مؤسسة البلاستيك والمطاط بولاية المدية وتعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبرواقية.

المستخلص

تعتبر مهنة التدقيق من المهن الأكثر أهمية في بيئة الأعمال، وفي هذا الإطار تسعى الجزائر على غرار دول العالم إلى تطوير مهنة التدقيق ومواكبة التطورات الاقتصادية والدولية وكذا التغيرات الحاصلة في البيئة، من خلال مختلف الإصلاحات للنهوض بمستوى أرقى في مجال التدقيق، والتي تشمل إصدار قوانين لاسيما القانون 10-01 المتعلق بتنظيم عمل الخبير المحاسب، محافظ المحاسب والمحاسب المعتمد، إلى جانب إصدار مجموعة من المعايير المستمدة من المعايير الدولية التي تسمح بالحصول على تقارير سليمة بما يخدم ومصالح الهيئات.

ولهذا تهدف دراستنا إلى معرفة مدى التزام وامتثال المراجعين بمعايير التدقيق الجزائرية في إعداد تقاريرهم، من خلال دراسة تحليلية لمختلف تقارير المراجعين ذوي الاختصاص في التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى هناك قبول في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وأن المراجعين يسعون للتطبيق الأمثل لها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، تقارير التدقيق، الامتثال، المدققون.

Abstract

Auditing is considered one of the most important professions in the business environment، Within this framework Algeria like many countries around the world, seeks to develop the auditing profession and keep pace with international economic developments as well as environmental changes, This is achieved through various reforms aimed at enhancing the auditing field, particularly through the issuance of laws, especially law no, 10-01 concerning the regulation of the profession of chartered accountant certified public accountant, and accounting expert, in addition to the issuance of a set of standards derived from international standards that enable the production of sound audit reports serving the interests of different stakeholders.

Accordingly, this study aims to determine the extent of auditors' compliance with and adherence to Algerian Auditing Standards in preparing their audit reports Through an analytical study of various reports, issued by auditors specialized in auditing the study concluded that there is a satisfactory level of Algerian Auditing Standards and that auditors strive to implement them in the best possible manner.

keywords: Auditing, Algerian Auditing Standards, Audit Reports, Compliance, auditors.

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
إهداء	
شكر	
مستخلص الدراسة	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
قائمة الملاحق	IV
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق	8-2
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق	2
المطلب الأول: تعريف التدقيق	3-2
المطلب الثاني: أهداف التدقيق	3
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	8-4
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	12-9
المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر	9
المطلب الثاني: تعريف مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والهيئات المشرفة عنه	12-10
المطلب الثالث: أهم التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر	12
خلاصة الفصل	13
الفصل الثاني: معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع المعايير الدولية	25-15
تمهيد	15
المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير	18-15
المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الجزائرية	16-15

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها	**16-17**
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية	**18-22**
المبحث الثاني: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	**23-25**
المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية	**23**
المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية وفق آخر اصدار	**24-25**
المطلب الثالث: مقارنة بين المعايير الجزائرية والدولية	**25-26**
خلاصة الفصل	**27**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتقييم مدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حالة مؤسستي –البلاستيك والمطاط سواكس بلاست، تعاونية الحبوب والبقول الجافة.	**29-44**
تمهيد	**29**
المبحث الأول: الإطار العام للدراسة التطبيقية	**29-32**
المطلب الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة	**29-31**
المطلب الثاني: أهداف المؤسستين محل الدراسة	**31-32**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسستين محل الدراسة	**32-37**
المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية لدى مؤسسة البلاستيك والمطاط المدية وتعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية.	**45-47**
المطلب الأول: أنواع تقارير المراجعين	**37**
المطلب الثاني: دراسة التقرير العام لدى المؤسستين محل الدراسة.	**38-43**
المطلب الثالث: التقارير الخاصة لدى المؤسستين محل الدراسة.	**44-45**
خلاصة الفصل	**47**
خاتمة	**49-52**
قائمة المراجع	**54-55**

فهرس الجداول والأشكال

أولا: قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	12
01	هدف كل معيار تدقيق جزائري	22-20
02	معايير الدولية للتدقيق	25-24
03	التقارب الكلي بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية	26

ثانيا: قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيئات المشرفة عن التدقيق الخارجي في الجزائر	12
02	معايير التدقيق المتعارف عليها	17
01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية سواكس بلاست بذراع السمار- المدية	34
02	الهيكل التنظيمي لتعاونية الحبوب والبقول الجافة_ البرواقية	36

المقدمة

1- مدخل الدراسة

شهدت البيئة الاقتصادية والمالية خلال الآونة الأخيرة تطورات متسارعة ما فرض على المؤسسات ضرورة دعم مصداقية وعدالة المعلومة المالية، ما جعل التدقيق أداة لضمان جودة القوائم المالية وتعزيز الثقة بين مختلف الأطراف ذات العلاقة من إدارة ومستخدمي القوائم المالية، وبروز الحاجة الى اللجوء الى إصلاحات في مجال التدقيق، ولذلك قامت الجزائر على غرار دول العالم بإصدار مجموعة من المعايير المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر وذلك بتبني معايير دولية للتدقيق تتماشى وطبيعة البيئة الاقتصادية والقانونية...الخ في الجزائر، والتي تحدد إجراءات يجب اتباعها من قبل المدققين أثناء أداء مهمة التدقيق، وقد شكل اعتماد هذه المعايير خطوة مهمة نحو تطوير مهنة التدقيق والرفع من كفاءة الممارسين لها.

وفي إطار السعي الى تطوير مهنة التدقيق في الجزائر ومواكبة المعايير الدولية اعتمدت الجزائر مجموعة من المعايير التي تساهم في توحيد الممارسات المهنية بين المدققين وتحقيق جودة التدقيق بما ينعكس على شفافية القوائم المالية وإمكانية اتخاذ قرارات صحيحة وما يتوافق مصالح مختلف الأطراف من مستثمرين، زبائن وموردين...الخ، غير أن هذه المعايير لا تتوقف بإصدارها فقط بل ترتبط بمدى تطبيقها على أرض الواقع والالتزام بها من قبل المدققين.

تبرز أهمية دراسة مدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق خاصة كونها تسمح بتقييم درجة الالتزام بها، وتسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر بما يتم الكشف عن مدى الامتثال لها بالشكل المطلوب ما يظهر أثرها في تحسين جودة التدقيق وتعزيز الثقة في القوائم المالية.

2- طرح الإشكالية

على هذا الأساس فإن إشكالية الدراسة والتي نحاول معالجتها من خلال هذه المذكرة، يمكن صياغتها على النحو التالي:

" ما مدى التزام تقارير المراجعين في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية؟ "

على ضوء إشكالية الدراسة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل امتثل المراجعين لمعايير التدقيق الجزائرية؟
- هل تبنت الجزائر كل معايير التدقيق الدولية؟
- فيما يكمن الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية؟

3- فرضيات البحث

- يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية بشكل سليم وصحيح.
- لا يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية بشكل سليم وصحيح.
- يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية بشكل جزئي.

4- مبررات اختيار الموضوع

يعود اختياري لهذا الموضوع لأسباب منها:

- أهمية موضوع التدقيق في الجزائر.
- محاولة الاطلاع على ما هو جديد في مجال التدقيق كونه يتزامن والعمل بالمعايير الخاصة به.
- الحاجة الى التدقيق في الوقت الراهن.

5- أهداف الدراسة وأهميتها

- دراسة واقع التدقيق في الجزائر
- التعرف على مدى امتثال تقارير المراجعين للمعايير.
- محاولة تشخيص تقارير المراجعين وفهم طريقة العمل.
- محاولة إعطاء صورة عامة واضافة للباحثين الطلبة بمعرفة مستجدات التدقيق والذي يندرج ضمن تخصصهم.

6- حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بالجزائر لمحاولة معرفة امتثال تقارير المراجعين لمعايير التدقيق الجزائرية لدى مؤسسة البلاستيك والمطاط سواكس بلاست بالمدية وتعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبرواقية.

– الحدود الزمنية: تتعلق هذه الدراسة بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة بداية من سنة 2016 الى غاية سنة 2024 والتي تتضمن مختلف إصدارات معايير التدقيق الجزائرية وبيان مدى تطبيقها.

7- أدوات الدراسة

- دراسة حالة: من خلال جمع البيانات المعلومات وتحليلها من أجل الوقوف أكثر على واقع تطبيق المعايير.
- المسح المكتبي: بواسطة الاطلاع على الدراسات السابقة لمقارنتها مع البيانات الحالية.

8- المنهج المتبع

اعتمدت في الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري لبيان أهم المفاهيم والأساسيات المرتبطة بالموضوع، بالإضافة الى المنهج التحليلي بواسطة دراسة الحالة لجمع المعلومات، ومن ثم توصلنا إلى نتائج الدراسة.

9- الدراسات السابقة

– دراسة **(مامي علي)**، تقييم ورقابة جودة خدمات التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر – أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، 2016–2017، تمحورت إشكالية هذه الدراسة في: كيف يمكن تقييم ورقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر في إطار الإصلاحات الحالية التي تعرفها المهنتين على ضوء معايير وإرشادات المنظمات المهنية والتجارب الدولية ?، حيث هدفت هذه الدراسة الى ابراز مختلف الجوانب المتعلقة بمكاتب التدقيق والمحاسبة الحديثة في ضل الواقع الحالي ومحاولة استعراض لواقع المهنيين في الجزائر وكيفية رقابتها من وجهة نظر المستجوبين من أكاديميين ومهنيين ومحاولة بناء تصور للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وتحديد أسس تقييمها ، حيث توصلت هذه الدراسة الى أن ضرورة الاتفاق على اطار موحد وواضح للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة ما يعزز مكانة ودور المهنة في سبيل حماية الاقتصاد...وتسعى الجزائر دائما نحو الإصلاحات للارتقاء بمهنة التدقيق. وتضمنت هذه الدراسة الالمام بالجانب النظري لمهنة التدقيق في الجزائر ما ميز دارستنا عليها كوننا تطرقنا إلى مستجدات المهنة من معايير وكيفية تطبيق هذه المعايير.

– دراسة **(زوهري جليلة، صالح الياس)**، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مقال علمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس

الجزائر، العدد 2، تناولت هذه الدراسة الإشكالية التالية تمثلت في: ما مدى تكييف الجزائر لمهنة التدقيق وفقا للإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية ؟ هدفت هذه الدراسة الى توضيح أهم الأسباب الدولية والوطنية التي الزمت الجزائر على احداث الإصلاح المحاسبي وفقا للمرجعية الدولية، حيث اعتمدت الدراسة على تحليل بعض القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في إطار آخر تعديل للنظام المحاسبي المالي، حيث توصلت هذه الدراسة الى ضرورة إعادة هيكلة المهنة وتنظيمها وإمكانية تبني معايير دولية للتدقيق، وتضمنت الدراسة معايير التدقيق المصدرة حينها ومختلف الجوانب النظرية للمهنة ما ميز دراستنا عليها كون دراستنا مواكبة ومتزامنة مع التطور الحاصل وإصدار معايير جديدة.

– دراسة **(فاصلة سامية)**، معايير التدقيق الجزائرية NAA، دراسة مقاربة بين معايير التدقيق الدوليةISA، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، جامعة مستغانم، دفعة 2020–2021، تناولت هذه الدراسة الإشكالية المتمحورة في: ما مدى تقارب معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية؟، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق والمعايير التي تنظمه وتسليط الضوء على تطور التدقيق في الجزائر ومعرفة المعايير التي تحكمه، والاشارة لمدى التوصل في هذه الدراسة إلى أن معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم بصورة أكثر مثالية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم، ولقد تأخر التدقيق في الجزائر جعل المهنة تعاني من قصور وتبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا، حيث تميزت دراستي عليها كون موضوع دراستي موضوع حديث لبيان التزام المراجعين بمعايير التدقيق الجزائرية.

–دراسة **(بوميدونة لطيفة، جلابي حاجة)**، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2019–2020، تمثلت إشكالية المطروحة من طرف الباحثين للقيام بهذه الدراسة في السؤال التالي: فيما يكمن الفرق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية؟ وماهي أوجه التشابه والاختلاف؟ حيث هدفت هذه الدراسة الى الإجابة عن الإشكالية المطروحة وإعطاء اطار نظري للتدقيق من نشأته الى المعايير التي تحكمه ومدى توافقها مع المعايير الدولية، ولما للموضوع من أهمية في الجزائر، من أهم النتائج المتوصل اليها هذه الدراسة هي ان الجزائر لم تتبنى كل معايير التدقيق الدولية ما انجر عنه قصورا مقارنة بنظيراتها الدولية وبيان الهدف من المعايير الدولية في توحيد الممارسات، ما ميز دراستي عليها كوننا تطرقنا لمدى تطبيقها على ارض الواقع من طرف المهنيين.

– دراسة **(عمر بلقيروس فيسة، محمد أمين خليلي)**، تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس المدية،2019–2020، تناولت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات بولاية المدية؟ حيث هدفت هذه الدراسة الى محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق الخارجي في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بالتدقيق الخارجي، وكذا معرفة المشاكل التي تواجه هذه المهنة، توصلت هذه الدراسة الى أن الممارسات المهنية للمراجعة في المؤسسات الجزائرية عرفت تطور مستمر التي تعرف في كل مرة تقنيات جديدة تعتمد أكثر على تكنولوجيا المعلومات، حيث تميزت دراستي عن هذه الدراسة الى أن دراستي تمثلت تطبيق عملي وميداني ما ساعد الى فهم أكثر لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

– دراسة **(زكريني محمد علاء الدين، فرطاس أحمد)**، مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس المدية،2019–2020، تتمثل إشكالية هذه الدراسة في: ماهي مهنة المحاسبة والتدقيق وما واقعها في ظل معايير التدقيق الجزائرية؟، هدفت هذه الدراسة الى محاولة تشخيص الواقع المهني الممارس في الجزائر، وإبراز الفائدة من سن المعايير الجزائرية للتدقيق المحاسبي مع تسليط الضوء عليها، توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية: إطار القانون10–01 والذي يعتبر الفاصل بين المهام المحاسبية وانشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وعلى المحافظ أن يتبع منهجية عمله، وبيان هدف معايير التدقيق الجزائر، تميزت دراستي على هذه الدراسة كون دراستي مواكبة للتغير الحاصل فالمهنة.

10– صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بهذا العمل واجهتنا مجموعة من الصعوبات منها:

- صعوبة القيام بالجانب التطبيقي كون معظم أولى الاختصاص غير مستعدة لإعطائنا المعلومات اللازمة.
- تقرير المراجعين مكتوبة باللغة الفرنسية ما صعب علينا ترجمتها بالشكل الصحيح وفهمها.

الفصل الأول:

عموميات حول التدقيق

تمهيد

لدراسة أي موضوع لابد من تحديد الإطار بعناية والذي يمثل الخطوط العريضة لمسارات العمل الممكنة والتي تقدم فكرة عامة حول الموضوع، حيث يعتبر التدقيق من أهم المهن وذلك للدور الذي يلعبه في الاقتصاد الوطني، من خلال قرارات هامة وما يخدم مصالح مختلف الأطراف، واستنادا الى الدراسات والبحوث ذات العلاقة بهذا الموضوع يمكن أن نقول أن عموميات التدقيق تتضمن تعريفها، أهدافه وأنواعه، ومحاولة اسقاط التدقيق في البيئة الجزائرية وما يحاذيها من معايير تنظمه، وشروط يجب الالتزام به، وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

يعتبر التدقيق "المراجعة" أحد الأساسيات التي تلعب دورا بارزا في الإدارة ومختلف الوحدات الاقتصادية، بحيث يضفي الشرعية وصدق الحسابات، ويساعد على زرع الثقة في القوائم المالية، كما يساعد على حماية أموال المستثمرين ومختلف المتعاملين.

المطلب الأول: تعريف التدقيق

تعريف1:

American Accounting Associationعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية

كما يلي:

المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[1]

---

1 -السيد محمد،" **المراجعة والرقابة المالية**"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 29.

تعريف2: المراجعة ليست فرعا من فروع المحاسبة، ولكنها نظام مستقل بذاته بيد أنه يعتمد اعتمادا كليا على نتائج عمليات المحاسبة، فالمحاسبة هي مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعني بتسجيل وتبويب وتوصيل البيانات المالية والتي يكون لها التأثير المباشر على المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية، بينما المراجعة هي مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعني بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها.[1]

تعريف3: التدقيق وبصورة رئيسية فحص معلومات والبيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.[2]

بناء على التعاريف السابقة من وجهة نظري يمكن تعريف المراجعة بأنها عملية فحص واختبار المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات وكذلك المستندات وذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معينة، ويتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الحيادية (المستقلة) في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، وهذا الرأي يتم التوصل اليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين هذا الرأي يلزم تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تتلخص في تدقيق والتحقق من العناصر التالية:

أ- **دقة** وصحة عرض القوائم المالية.

ب- **شرعية** وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة.

ج- **ملكية** عناصر النشاط المختلفة.

د- **تقويم** عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية.

هـ-**الوجود** المادي لهذه العناصر المملوكة.[3]

---

[1]- إدريس عبد السلام اشتيوي، **"المراجعة معايير واجراءات"**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص13.
[2]- هادي التميمي، **"مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص20.
[3]- محمد السيد سرايا، **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 33-34.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

أ) من حيث حجم التدقيق:

تنقسم المراجعة الى نوعين:

1- مراجعة كاملة: وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء.
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

ويلجأ المراجع الخارجي إلى اتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

2- مراجعة جزئية: وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها.
- عمليات أيام معينة دون باقي الأيام.
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

إلى غير ذلك من أساليب اختيار موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع.

وفي هذا المجال يجب مراعاة ما يلي.

- لا يجب على المراجع إطلاع المسؤولين في المنشاة موضوع المراجعة على طبيعة العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختيارها. [1]

[1]- د السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 42 -43.

- لا يجب على المراجع استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخر.
- على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام باختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يقم باختيارها.
- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشاة موضوع المراجعة وتأكده من أنه نظام جيد ويبعث على الاطمئنان.[1]

ب) من حيث مدى الإلزام في المراجعة:

1- **مراجعة إلزامية:** وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية.

وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

ومن ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص.

وفي هذا المجال تظهر المراجعة الإلزامية واضحة بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة والتي تقضي جميع القوانين المنظمة لها بذلك وغالبا تتولى تدقيق ومراجعة أنشطة هذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة الأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة ومثال ذلك الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وديوان المحاسبة في لبنان وديوان المراقبة العامة في السعودية إلى غير ذلك من الدول.[2]

---

[1]- د السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 43 -44.

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية،2006، ص 190.

2_ مراجعة اختيارية : وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المنشأة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة ومثال ذلك :

- مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
- مراجعة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.
- مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.
- مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

أي إن هذه المراجعات تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

ومن ناحية أخرى ورغم ان العديد من الشركات الخاصة لا تلزمها قوانين معينة بعملية المراجعة إلا أنها في الغالب تتفق مثل هذه الشركات صغيرة كانت أو كبيرة مع مراجعين قانونيين لفحص ومراجعة دفاترها وحساباتها للأسباب التالية.

- الاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات وما تحقق من نجاح.
- كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل البنوك والموردين والمستثمرين إلى غير ذلك.
- تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة والتي تأخذ في عين الاعتبار عند تقدير وربط الضريبة ما إذا

كانت حسابات الشركة ودفاترها قد تمت مراجعتها من قبل مراجع قانوني وتم اعتمادها منه أم لا.

- الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.[1]

[1]- الدكتور مصطفى الدهراوي، الدكتور محمد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 191 -192.

ج) من حيث توقيت المراجعة: تنقسم إلى نوعين هما:

1- **مراجعة مستمرة:** وهي مراجعة التي تتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعيا مثلا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة:

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة.
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

ومما لا شك فيه أن المراجعة المستمرة هذه تحقق عند أتباعها العديد من **المزايا** منها ما يلي:

أ- متابعة عمليات المنشأة أو لا بأول وسرعة اكتشاف الأخطاء.

ب- معالجة الأخطاء أو لا بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة.

ج- المساعدة في حل أي مشاكل بمجرد ظهورها دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

د- المساعدة في زيادة نطاق الفحص والتدقيق.

هـ- الانتهاء من عملية المراجعة في وقت مناسب دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

و- المساعدة على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المراجع وتردده عليهم بصفة مستمرة.

ز- المساعدة في انتشار عمل المراجعة والفحص والمتابعة داخل مكاتب المراجعة على مدى السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المراجعين حديثي العهد بالمراجعة أو حديثي التخرج.[1]

[1]- مصطفى الدهراوي، الدكتور محمد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 192-193.

د) من حيث الجهة التي تتولى

نقسم الى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي:

1- **التدقيق الداخليInternal audit**: وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين تعريفا للتدقيق الداخلي أشارت فيه إلى أنه:

نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط Disciplined لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم Governance.

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه:

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشأ الإدارة للقيام بخدمتها.
- إدارة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.
- وظيفة استشارية لإقتراح التحسينات اللازمة إدخالها.[1]

2- **التدقيق الخارجيExternal Audit**: التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي مستقل استقلالا تاما عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية، والهدف الأساس من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.[2]

[1]- خلف عبد الله الوردات،" **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2006، ص 33.

[2]- د زياني عبد الحق،" **محاضرت في مراجعة وتدقيق الحسابات"**، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2017-2018، ص 23 -25.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

نحو النهوض بمستوى أرقى في المجال المحاسبي والتدقيق قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات أهمها اصدار القانون 10-01 المنضم لمهنة الدقيق الخارجي الذي شمل مجموعة من الإجراءات والقواعد التنظيمية، بتحديد شروط ممارسة المهنة وغيرها، سنتطرق في هذا المبحث عن التدقيق الخارجي والهيئات المشرفة عنه في الجزائر.

المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

نصت المّادة8 من القانون10-01 أن: لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1-أن يكون جزائري الجنسية،

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4- ألا 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 المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو 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 أعلاه.[1]

[1]- الجزائر، قانون 10-01 المؤرخ في16 رجب 1431،" **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الرسمية للجمهورية الجزائرية**"، العدد42، 29 يونيو 2010، ص 5.

- **تعريف المدقق (محافظ الحسابات): عرفت المادة22 من القانون10-01 أن**" يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

المطلب الثاني: تعريف مهنة التدقيق الخارجي والهيئات المشرفة عنه

أولا: تعريف التدقيق الخارجي

تعريف1: تعددت تعاريف التدقيق الخارجي بتعدد الهيئات والتوجهات رغم أن سبب ظهوره واحد، وهو انفصال الملكية عن الإدارة ورغبة أصحاب الملكية في الاطمئنان عن ممتلكاتهم، وتقليل مخاطر المعلومات المعروضة في القوائم المالية الموجهة لمتخذي القرار، حيث عرفت الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين المعتمدين التدقيق الخارجي على أنه " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[1]

تعريف2: هو عمليّة يقوم من خلالها المدقق المستقل عن المنشأة بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية، بهدف إعطاء رأي محايد وموضوعي عن مدى عدالة القوائم المالية وعن مدى تعبيرها عن نتيجة اعمال الشركة من أرباح وخسائر، وعن مركزها المالي في نهاية فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة، فالتدقيق هو علم له قواعد ومبادئ ومعايير متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، وتشمل عملية التدقيق: الفحص، التحقيق والتقرير.[2]

تعريف3: هو عملية منظمة لجمع وتقييم ادلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.[3]

---

[1]- نقاز نور الهدى، طرشي محمد،" **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"- دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**، المجلد 15، العدد 2، 2021، ص 197.

[2]- خليل محمد زين، وبسام احمد حجازي، **"دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعيّة في ظل المعايير الدوليّة من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"**، العدد 30، 2020، ص 5.

[3]- بن زعمة سليمة، بصري ريمة ، د تقرارت يزيد، **"التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، العدد 4، ديسمبر 2018، ص 85

ثانيا: الهيئات المشرفة عن التدقيق في الجزائر

ما يميز هذه الهيئات الجديدة هو الفصل بين المهن الثلاث في هيئات منفصلة وهي كلها تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم إعادة تفعيله، وتتمثل هذه الهيئات فيما يلي:

المصف الوطني للخبراء المحاسبين

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

- **المجلس الوطني للمحاسبة**

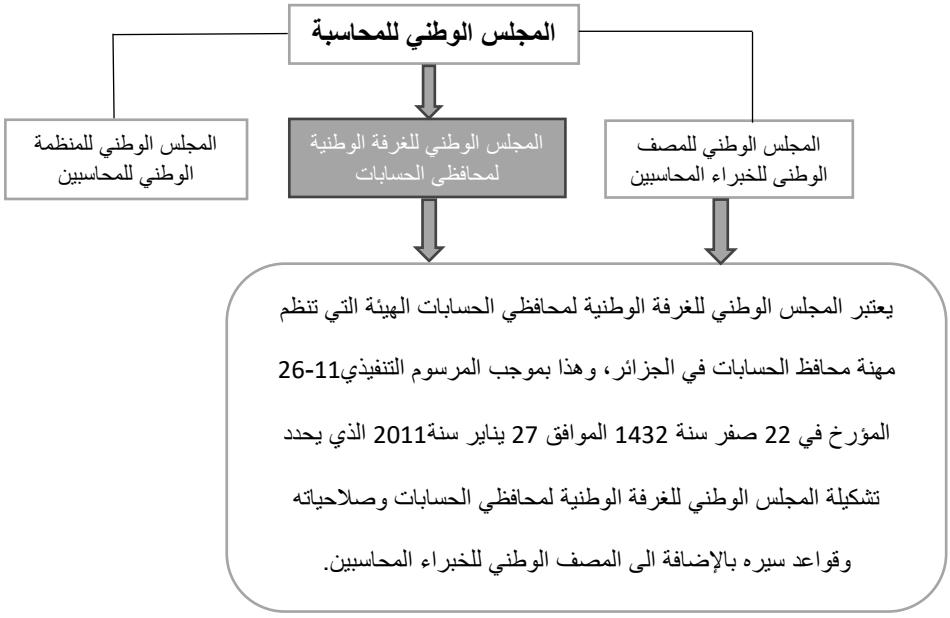
أنشئ بموجب المرسوم10-01 في مكان المجلس الوطني للمحاسبة السابق المنتهية مهامه، وهو تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يضم المجلس ثلاثة منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل كما يضم أعضاء آخرين ممثلين للعديد من الوزارات والهيئات العمومية.

- **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)**

وهي هيئة تشرف على شؤون مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، يضم مجلسها الوطني9 أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومن بين أهم مهام هاته الهيئة إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للمصف، تحصيل الاشتراكات، تنظيم الملتقيات المتعلقة بالمهنة، وانخراط وتمثيل الجزائر في الهيئات الجهوية أو الدولية المماثلة فيما يتعلق بالمهنة...الخ.[1]

[1]- مامي علي، **"تقييم رقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وارشادات المنظمات الدولية للمهنة "**-أطروحة دكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، 2016-2017، ص 117-121.

الشكل رقم (01): الهيئات المشرفة عن التدقيق الخارجي في الجزائر



المصدر: من اعداد الباحث

المطلب الثالث: أهم القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

الجدول رقم (01): التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

القوانين	مضمونها
قانون10-01	متعلق بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي
مرسوم91-08	إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
مرسوم92-02	يحدد تشكيلة النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط عملها.
مرسوم11-24، 11-25، 11-26	يتعلق بتنظيم تشكيلة الهيئات المهنية للتدقيق وتنظيم قواعد سيرها: المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني، المجلس الوطني للغرفة الوطنية.
مرسوم11-32	متعلق بتعيين محافظي الحسابات
مرسوم11-202	متعلق بأشكال تقارير محافظ الحسابات
قرار24-06-2013	يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات
قرار12-01-2014	يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات
المقرر 212-2024	معايير التدقيق الجزائرية

المصدر: قمازي نجوم، عميرش إيمان، "**معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق**"، المجلد26، العدد01، 2023، ص245-246، والقرار رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024،" **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**" الصادرة بتاريخ 18نوفمبر 2024.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة لنتيجة نشاط أي مؤسسة ومركزها المالي خلال السنة، ولذلك يتم اعداد هذه القوائم، كما أن هذه القوائم هي الركيزة الأساسية اللازمة للإفصاح عن كل عملية تتعلق بالنشاط، ومن هذا الأساس تبرز أهمية التدقيق" المراجعة" و للمكانة العالية التي يكتسيها التدقيق في الإدارة وخارجها ولكون هذا العمل يحظى باهتمام عدة أطراف من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين، الموردين والأجهزة الحكومية(مصلحة الضرائب)، من خلال فحص وتدقيق والتأكد من صحة القوائم المالية، وبالتالي التدقيق يمنح مصداقية وموثوقية هذه القوائم، والتصديق على القوائم المالية يتمثل في رأي المراجع حول مدى عدالتها والذي يضمنه في تقريره خلال نهاية عملية المراجعة، وعلى ضوء هذا التقرير يكون في استطاعة مستخدمي القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الاقتصادية الرشيدة والسليمة بما يخدم مصالحهم، حيث أن رأي المراجع يزيد من الثقة لديهم، واتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة.

يلعب التدقيق الخارجي دورا هاما في الأوساط المالية والاقتصاد الوطني عامة، فالمعلومات المالية الي يعتمد عليها ضرورية لأي مستثمر يتخذ قرارات الشراء أو البيع... ولحماية هذه الاستثمارات تنشأ الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد بغض النظر عن هدف المصلحة وحجمها وشكلها القانوني، مهمته التوصل الى رأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة، وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية ولهذا على المدقق أن يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ، وتتم هذه المهنة تحت وصاية المجلس الوطني و يعمل بسلطة وزير المالية، مهمته الاعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.. ويتم الاشراف عن مهنة التدقيق لدى المجلس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي تتولى تنظيم المهنة وحسن سيرها، ولقد عرفت المهنة تطورات كبيرة من خلال سن عدة تشريعات وقوانين من أجل تنظيمها لمواكبة التغيرات على الصعيد المحلي والدولي، أهمها القانون 10-01، بالإضافة الى قوانين محاسبية مكملة، ويكمن دور التدقيق في أنه أصبح للجزائر انفتاح على الاستثمار الأجنبي كان من الضروري مواكبة العولمة وكسب ثقة الشركاء الجدد.

الفصل الثاني:

معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية

تمهيد

تسعى الجزائر على غرار دول العالم الاندماج في الاقتصاد العالمي ما الزمها القيام بالعديد من الإصلاحات على النظام المحاسبي وتطويره، حيث قامت الجزائر بتبني معايير تدقيق من أجل تسهيل عمل المدققين وإمكانية الاستفادة من تقاريرهم والرغبة في الوصول الى تحقيق جودة في عملية التدقيق حيث تم تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: معايير التدقيق التي تبنتها الجزائر

المبحث الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بمعايير التدقيق الدولية

المبحث الأول: معايير التدقيق التي تبنتها الجزائر

تبنت الجزائر معايير التدقيق من المعايير الدولية في إطار تنظيم المهنة عبر اصدار 19 معيار الى غاية سنة 2024 من خلال مراسيم تنفيذية، وسوف نتطرق في هذا المبحث الى إصدارات الجزائر المختلفة.

المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الجزائرية وكيفية اصدارها

أولا: تعريف معايير التدقيق الجزائرية

هي بمثابة مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذات جودة عالية تفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم.[1]

[1]- طويل إسماعيل، **"أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي"**- أطروحة دكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير جامعة يحيى فارس المدية، 2022-2023، ص 42.

ثانيا: كيفية اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

إن عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية يتم بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة ولجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير الدولية ومحاولة معالجتها وتنظيمها ومحاولة تكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق، وتتم عملية ترجمتها

على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس وبعد عملية التأكد من المعايير وبعد عملية فحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية في الدولة وإذا تمت الموافقة تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.[1]

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها

معايير عامة:General Standards

1- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين.
2- يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني.
3- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

معايير العمل الميداني:Standards of Works

1- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم.
2- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
3- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة.[2]

---

[1]- زكريني محمد علاء الدين، فرطاس أحمد،" **مهنة التدقيق في ضل معايير التدقيق الجزائرية** "
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية 2019-2020، ص 46. - مذكرة ماستر،
[2]- ألفين أرينز وجيمس لوبك، **"المراجعة مدخل متكامل"**، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 41.

معايير التقرير:Standards of Reporting

1-يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

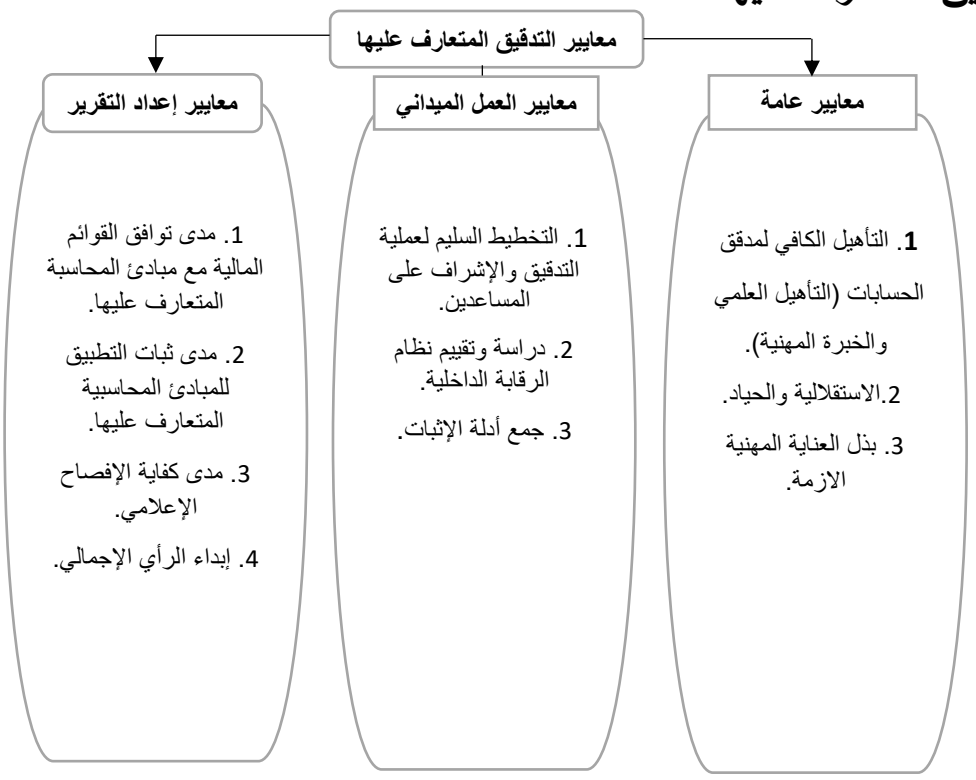
2-يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

3-مالم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.

4- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم

5-المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته.[1]

الشكل رقم (02): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: أ زوهري جليلة و أ. د صالح إلياس،" **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**"، العدد2، ص8.

[1]- ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 41.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية

أولا: معايير التدقيق التي تبنتها الجزائر

قام المجلس الوطني للمحاسبة ببداية اصدار معايير التدقيق الجزائرية على دفعات مع بداية2016 عن طريق مقررات حيث تضمن كل مقرر أربعة (4) معايير باستثناء المقرر الأخير سنة2024 حيث تضمن ثلاث (3) معايير، وبلغ عدد المقررات الصادرة حتى الآن خمس مقررات (5)، وتتمثل هذه الإصدارات في:

- إصدار المقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث ذكرت المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يوضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:
  - المعيار الجزائري للتدقيق210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"
  - المعيار الجزائري للتدقيق505 "التأكيدات الخارجية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"
  - المعيار الجزائري للتدقيق580 "التصريحات الكتابية"[1]
- إصدار المقرر رقم150المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وتتمثل في:
  - المعيار الجزائري للتدقيق300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق500 "العناصر المقنعة"
  - المعيار الجزائري للتدقيق510 "مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"[2]

[1]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4فيفري 2016" **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية"**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 4 فيفري 2016.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 **"المتضمن معايير التدقيق الجزائرية"**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر2016.

- إصدار المقرر رقم23المؤرخ في15مارس2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وقد نصت المادة الأولى من هذا المقرر بأن هذا الأخير يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:
  - المعيار الجزائري للتدقيق520 "الإجراءات التحليلية""
  - المعيار الجزائري للتدقيق570 "استمرارية الاستغلال"
  - المعيار الجزائري للتدقيق610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"
  - المعيار الجزائري للتدقيق620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"[1]
- إصدار المقرر رقم77 المؤرخ في24 سبتمبر2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وقد جاء في المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:
  - المعيار الجزائري للتدقيق230 "وثائق التدقيق"
  - المعيار الجزائري للتدقيق501 "عناصر مقنعة– اعتبارات خاصة"
  - المعيار الجزائري للتدقيق530 "السّبر في التدقيق"
  - المعيار الجزائري للتدقيق540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة
    الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"[2]

[1]- المقرر رقم 77 المؤرخ 24 سبتمبر 2018 " **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية"** الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2018.

[2]- طويل إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص45.

- إصدار المقرر رقم212 المؤرخ في18 نوفمبر2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وقد جاء في المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يهدف إلى وضع حيز التنفيذ ثلاثة (3) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:
  - المعيار الجزائري للتدقيق701 "الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل"،
  - المعيار الجزائري للتدقيق705 "التعبير عن الرأي المعدّل في تقرير المدقق المستقل"،
  - المعيار الجزائري للتدقيق706 "فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل".[1]

ثانيا: هدف كل معيار

الجدول رقم (01): هدف كل معيار تدقيق جزائري

رقم المعيار	مضمونه
NAA 210 **اتفاق حول أحكام التدقيق**	–تناول هذا المعيار واجبات المدقق ومسؤولياته بالاتفاق مع الإدارة أو مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهام تدقيق الكشوفات المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية.
NAA 230 **وثائق التدقيق**	–يتضمن هذا المعيار المسؤولية التي تقع على المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، وأن تطبيق هذا المعيار لا يبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.
NAA 300 **تخطيط تدقيق الكشوف المالية**	–يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يعالج المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
NAA 500 **العناصر المقنعة**	–يوضح هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة تصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.

[1]- المقرر رقم212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 **"المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق"**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية المالية الصادرة بتاريخ 18 نوفمبر 2024.

NAA 501 **العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة–**	–يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 300 و500، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.
NAA 505 **التأكيدات الخارجية**	– يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
NAA 510 **مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية.**	–يخص هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، أما مهمة التدقيق الأولية فهي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق وتم تدقيقها من طرف المدقق السابق.
NAA 520 **الإجراءات التحليلية.**	– يتناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على المؤسسة ومحيطها لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر من حيث تحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة.

NAA 530 **السبر في التدقيق.**	– يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.
NAA 540 **تدقيق التقديرات المحاسبية.**	–يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقديم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.
NAA 560 **الأحداث اللاحقة.**	–يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوفات المالية، وتقع هذه الأحداث بين تاريخ إقفال الكشوفات المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق مع ضرورة إجراء التعديلات على الكشوفات المالية في حالة وجود هذه الأحداث.
NAA 570 **استمرارية الاستغلال**	–يتضمن هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الاطارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية، بالإضافة إلى مسؤولية المدقق حول تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها.
NAA 580 **التصريحات الكتابية.**	–تضمن هذا المعيار إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية، من أجل التأكد من مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها، بالإضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوفات المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها.

NAA 610 **استخدام اعمال المدققين الداخليين.**	–يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، في حالة تبين أن وظيفة التدقيق الداخل بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
NAA 620 **استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.**	–ركز هذا المعيار على واجبات المدقق عند استعانته بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.
NAA 700 **تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.**	–يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الذي أدى إلى صياغة رأي غير معدل.
NAA 701 **الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل.**	– تتمثل أهداف المدقق في تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق والابلاغ عنها عن طريق وصفها في تقريره بعد تكوين رأيه حول الكشوف المالية.
NAA 705 **التعبير عن الرأي المعدّل في تقرير المدقق المستقل.**	– هدف المدقق هو التعبير بوضوح عن الرأي المعدل ومناسب حول الكشوف المالية.
NAA 706 **فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل.**	– هدف المدقق الذي أسس رأيه حول الكشوف المالية هو تقدير حسب حكمه المهني الخاص، إن كان من الضروري لفت انتباه المستعملين بوسيلة تواصل إضافي واضح في تقريره للتدقيق.

المصدر: قمازي نجوم
وعميرش ايمان، مرجع سبق ذكره، ص247-249، وبالاعتماد على المقرر212 المؤرخ بتاريخ 18نوفمبر 2024، **"المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق"**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 18 نوفمبر2024.

المبحث الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بمعايير التدقيق الدولية

الجزائر لم تتبنى كل المعايير الدولية بل بما تحتاجه وما يتماشى مع بيئتها في إطار مجموعة من الأهداف، حيث تطرقنا الى في هذا المبحث محاولة التعرف عن المعايير الدولية للتدقيق ومقارنتها بالمعايير الجزائري.

المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية وكيفية اصدارها

أولا: تعريف معايير التدقيق الدولية

- تعتبر معايير المراجعة الدولية نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات، فهي تعمل على تسهيل وتطوير جودة أداء مهمة المراجعة، وجاءت هذه المعايير في محتواها كنموذج عالمي ودولي قابل للتطبيق.[1]
- يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها المقياس أو النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح عن أو الاعتراف بالقوائم المالية الخاصّة بمؤسّسة أو منشأة معينة، مع ذكر تأثير كل من الظروف المحيطة بها سواء كانت سياسية أو اقتصادية وغيرها على إنتاجيتها.[2]

ثانيا: كيفية اصدار المعايير الدولية للتدقيق

تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي خطوات إصدار معيار دولي كالتالي:

– تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة معمقة.

– تقوم اللجنة المكونة بإجراء دراسات معمقة تعطي وقت مناسب لدراسة كل مسودة أولية من قبل الأشخاص أو المنظمات التي تم إرسالها إليهم للتعقيب.

– إعداد مسودة حول المعيار المقترح وتوثيق الدراسة المرفقة للمعيار المقترح.

توزيع اللجنة الفرعية للمقترح على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الدولية الأعضاء لإبداء وإضافة تعليقات.

– يتم حصول النصاب بحضور (10) أعضاء وتضل المصادقة على المسودات الأولية والمعايير والشروح مرهونة، بالحصول على موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الحاضرين في الاجتماع وبما لا يقل عن (10) موافقات، حيث لكل عضو من أعضاء اللجنة صوت واحد.

– تتسلم اللجنة الفرعية التعليقات والآراء لتنقيح صياغة المعيار.

– إصدار المعيار في صورته النهائية والنص المعتمد للمسودة الأولية المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية، حيث تشجع الهيئة أعضاء الاتحاد لإعداد ترجمة هذه الوثائق[3]

---

[1]- مريم بن يوسف وآخرون، **"امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية"**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 4، العدد2، 2020، ص58.

[2]- خليل محمد زين وبسام احمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[3]-محمد أمين لونيسة، **"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية"** دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-أطروحة دكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة،2016-2017، ص83- 84

المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

لقد بدأ التوجه إلى إيجاد معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم دول العالم، حيث أنه في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين، وانبثق عن هذا الاتحاد" مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية" IASB مهمته اصدار مشاريع معايير التدقيق، يمكن تلخيص المعايير الدولية للتدقيق في الجدول التالي:

جدول رقم (02): المعايير الدولية للتدقيق

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
IAS **200**	اهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	IAS **520**	الإجراءات التحليلية.
IAS **210**	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	IAS **530**	عينة التدقيق والوسائل. الاختبارية
IAS **220**	الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	IAS **540**	تدقيق التقديرات المحاسبية.
IAS **230**	التوثيق. (إعداد أوراق عمل التدقيق)	IAS **550**	الأطراف ذات العلاقة.
IAS **240**	الغش والخطأ.	IAS **560**	الأحداث اللاحقة.
IAS **250**	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	IAS **570**	الاستمرارية.
IAS **260**	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	IAS **580**	إقرارات الإدارة.
IAS **300**	التخطيط.	IAS **600**	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.

IAS **315**	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	IAS **610**	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
IAS **320**	الأهمية النسبية.	IAS **620**	الاعتماد على اعمال الخبراء المتخصصين.
IAS **330**	إجراءات المدقق.	IAS **700**	تقرير المدقق في القوائم المالية
IAS **402**	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	IAS **710**	المقارنات
IAS **500**	أدلة الإثبات في التدقيق.	IAS **720**	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
IAS **510**	الافتتاحية في العمليات الجديدة الأرصدة.	IAS **800**	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

المصدر:أ زوهري جليلة وصالح الياس، مرجع سبق ذكره، ص85.

المطلب الثالث: مقارنة بين المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق

" أولا يجب الإشارة إلى النقطة الرئيسية التي تشترك فيها المعايير الدولية للتدقيق مع المعايير الجزائرية للتدقيق، كون هذه الأخيرة لا تختلف عن المعايير الدولية للتدقيق لا شكلا ولا مضمونا، فقد قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للتدقيق كما هي وترجمتها للغة الرسمية للبلاد دون إضافة أي تعديلات عليها، أما نقاط الاختلاف فالمعايير الجزائرية للتدقيق تكتسي الطابع المحلي يتم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وبالضبط من طرف لجنة التقييس والممارسات المهنية، وضعت في شكل غير متسلسل لأنها جاءت حسب الحاجة إلى تطبيقها في الواقع المهني، وكذا حسب درجة استيعاب المعيار من طرف المدققين، فالجزائر لم تتبنى كل المعايير نظرا لوجود البعض منها لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحلية، أما المعايير الدولية للتدقيق فهي تكتسي لطابع الدولي، جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول وتقليل التفاوت بينهما، يتم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وبالضبط من طرف مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي وهي موضوعة في شكل مجموعة مرتبة متسلسلة ومتناسقة.

الجدول رقم (03): التقارب الكلي بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية

رقم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق
210	الموافقة على شروط تكليف المراجعة	اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق
505	المصادقات الخارجية	التأكيدات الخارجية
560	الأحداث اللاحقة	أحداث تقع بعد اقفال الحسابات
580	التأكيدات الخطية	التصريحات الكتابية
300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
500	أدلة في المراجعة	العناصر المقنعة
510	المراجعة لأول مرة	مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية–
700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مراجع الحسابات	تأسيس الراي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
520	الإجراءات التحليلية	الإجراءات التحليلية
570	استمرارية المؤسسة	استمرارية الاستغلال
610	استخدام أعمال المراجع الداخلي	استخدام أعمال المدققين الداخليين
620	استخدام عمل الخبراء	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المصدر: بوزكري ايمان، مرجع سبق ذكره ص 80.

خلاصة الفصل

نظرا لأهمية مهنة التدقيق فقد جاءت معايير التدقيق الجزائرية لمراعاة عمل المدقق وصفاته المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلالية، وتعد هذه معايير التدقيق مرجعا يهدف إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لضمان جودة وموثوقية القوائم المالية، حيث تم وضع معايير التدقيق استنادا إلى المعايير الدولية للتدقيق والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) بما يتماشى وطبيعة البيئة الجزائرية، وعليه معايير التدقيق بمثابة إطار عمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين المدققين وتوجيههم في ممارسة مهنتهم بأكبر كفاءة، من خلال وضع وتحديد مبادئ يجب اتباعها، أصدرت هذه المعايير في شكل مراسيم بداية من سنة 2016 الى اخر اصدار سنة 2024 وتضمن عدد الاصدارات5، إلى جانب ذلك هناك معايير تدقيق دولية تحظى بقبول عام ظهرت نتيجة الجهود المهنية التي بذلت لتنظيم مهنة التدقيق، وضمان جودتهن والتي تشمل معايير عامة المتضمنة التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق، وبذل العناية المهنية المعقولة، بالإضافة إلى معايير العمل الميداني بداية بتخطيط مناسب وكافي وكذا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.. الى جانب ذلك معايير اعداد التقرير المتضمنة ابداء الرأي وما يتوافق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها..، وتهدف هذه المعايير إلى تحقيق عدة غايات تزيد من جودة التدقيق وتعزيز الثقة في التقارير، وبالتالي الهدف من المعايير هو الشفافية المالية وتحقيق الثقة بين مختلف أطراف المؤسسة وتساعد هذه المعايير إلى تطوير المهنة وتحسينها بما يتماشى والمتطلبات الوطنية.

اعتمدت الجزائر معايير مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق مع بعض التعديلات تتلاءم مع خصوصية البيئة الجزائرية والطبيعة القانونية والتنظيمية في الجزائر، حيث هناك تقارب بينهما الجزائر لم تتبنى كل المعايير، كما اختلفوا في التسميات.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل دراسة مدى التزام تقارير المراجعين في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية من خلال دراسة ميدانية.

وعلى هذا الأساس سنقوم بدراسة حالة على مؤسستي البلاستيك والمطاط سواكس بلاست بالمدية وتعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبرواقية، وبعد ذلك نقوم بتحليل ما تم الحصول عليه من معلومات للتمكن من الإجابة على إشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات.

ومن خلال هذا الفصل تطرقنا إلى:

- التعريف بالمؤسستين محل الدراسة، أهدافهما وهيكلهما التنظيمي.
- نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفرضيات.

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة التطبيقية

بغرض معرفة ما إذا تقارير المراجعين تمتثل للمعايير قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مؤسستين باستخدام دراسة حالة وتحليل مختلف المعلومات المتحصل عليها.

المطلب الأول: تعريف المؤسستين محل الدراسة

أولا: تعريف مؤسسة البلاستيك والمطاط سواكس بلاست

سنتطرق في هذا المطلب الى إعطاء لمحة عن المؤسسة محل الدراسة وإبراز أهم أهدافها.

أنشأت المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط سواكس بلاست من قبل الدولة وافتتحت من طرف الرئيس السابق للجمهورية الجزائرية السيد" الشاذلي بن جديد"، عام 1981 في المنطقة الصناعية بذراع السمار الواقعة بولاية المدية،105 كم جنوب الجزائر العاصمة و5 كم من وسط مدينة المدية، قبالة الطريق الوطني رقم 18 وعلى مساحة تقدر بى47727 متر مربع (أي ما يقارب 48 هكتار)

هذه المؤسسة عبارة عن شركة عمومية اقتصادية في شكل شركة مساهمة (SPA: شكل قانوني) مع قوة عاملة تقدر ب 148عامل يقومون بعملية الإنتاج 24ساعة/24، كما تقوم المؤسسة بإنتاج منتجات مختلفة من البلاستيك والمطاط مثل: أكياس الحليب، أكياس القمامة...إلخ.[1]

[1111]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بالمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط سواكس بلاست- فرع المدية.

تنتمي المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط سواكس بلاست للمؤسسة الأم بولاية سطيف، والتي تقع تحت وصاية شركة سوناطراك وبعد إعادة الهيكلة تم فصلها منها، وأصبحت تحت سلطة الشركة القابضة الجزائرية للتخصصات الكيمياوية، فالمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط هي مؤسسة ذات طابع اقتصادي تتولى ترقية وتسويق المنتجات الحاصلة من نشاط تحويل البلاستيك والمطاط، وهي تابعة لوزارة الطاقة والمناجم ويتم مراقبتها من قبل السلطات التابعة للوصاية.

تضم هذه الوحدة حاليا148 عامل يتوزعون على مختلف المصالح والأنشطة والوظائف من إطارات وحرفيين...، حيث يتم العمل بورشات الإنتاج 24 ساعة على24 ساعة على طريق العمل المتناوب بين فوجين.

ويوجد بالشركة ورشتان للإنتاج قدرتها الإنتاجية حوالي 9000طن في السنة ورشة لتحويل المواد الأولية وصناعة الأشرطة وأخرى للطباعة، كما يتواجد أيضا عدة مخازن تابعة لمصلحة التموين ومصلحة المبيعات، وتتمثل منتجاتها فيما يلي:

- الأشرطة الفلاحية.
- أشرطة تكييف الحليب.
- أشرطة مختلفة.

ووفقا للتشريع المحدد للعلاقات الأساسية بين المؤسسات وسلطة الوصاية والإدارات الأخرى التابعة للدولة، حيث تتفرع المؤسسة الأم عبر الولايات سطيف شرقا، والمدية والجزائر وذراع الميزان وسط، والشلف غربا.[1]

ثانيا: نشأة وتعريف المؤسسة " تعاونية الحبوب والبقول الجافة-البرواقية "

تعتبر تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبرواقية من أعرق المؤسسات المؤسسات الفلاحية بالمنطقة، حيث يعد تاريخ تأسيسها إلى الحقبة الاستعمارية، وتحديدا بموجب عقد الملكية رقم (8) المؤرخ في 16 أوت 1908، أسست التعاونية في بدايتها تحت رئاسة المعمر"قينيوشوفالي" ببلدية البرواقية، واعتمدت رسميا من قبل الإدارة الفرنسية في 22 مارس1956.[2]

[1]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بالمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط سواكس بلاست- فرع المدية.
[2]- معلومات مقدمة من طرق مصلحة المستخدمين لدى تعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية.

وعقب استعادة السيادة الوطنية، تم استرجاع هذه المنشأة الحيوية لتوضع تحت مظلة الديوان الوطني المهني للحبوب (OAIC)، الذي تأسس بموجب المرسوم الصادر في 12 جويلية1962، ليعاد تنظيمها لاحقا وفقا للمقتضيات القانونية الجديدة، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 96-459 المؤرخ في 18 ديسمبر 1996.

إن التعاونيات الفلاحية واحدة من أشكال التنظيم المميز ، له ميزاته، وفي ولاية المدية كانت التعاونية الفلاحية للحبوب والبقول الجافة في البر واقية، نموذجا لمرافقة الفلاح هناك، ومن خلال المجهودات المبذولة، وكذا تحدياتها الاجتماعية والاقتصادية، ارتئينا العمل على الاقتراب منها والنظر فيما إذا كانت تسير وفق السياسة الاقتصادية في المؤسسة المعمول بها ولعل واقع الأصول المادية التي هي الأساس الذي تعتمد عليه لممارسة نشاطها وتحقيق أرباحها باعتبارها مؤسسة عمومية اقتصادية. [1]

المطلب الثاني: أهداف المؤسستين محل الدراسة

أولا: أهداف مؤسسة سواكس بلاست

لمؤسسة سواكس بلاست جملة من الأهداف تسعى لتحقيقها وهذه الأهداف تتمثل فيما يلي:

- ترقية الصناعات الوطنية للبلاستيك والمطاط.
- إعداد مشاريع المنشآت الصناعية الجديدة وتوسيع الوحدات الصناعية في قطاع البلاستيك والمطاط.
- تعمل على تلبية حاجيات مؤسسة أخرى مثل: التعاونيات الفلاحية للبيوت البلاستيكية.
- تسويق المنتجات بمختلف أنواعها.
- توفير فرص العمل والتقليل من البطالة.
- تزويد السوق المحلي والوطني بالمنتجات المختلفة.
- دعم التصدير.
- تغطية السوق بالمنتوجات البلاستيكية بمختلف أنواعها.[2]

[1]-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين لدى تعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية.
[2]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بالمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط سواكس بلاست- فرع المدية.

ثانيا: أهداف ومهام مؤسسة "تعاونية الحبوب والبقول الجافة-البرواقية"

تتمثل الغاية الأسمى لنشأة التعاونية في تكريس مبدأ الضامن المهني بين الفلاحين، وهي مؤسسة لا تهدف أساسا لتحقيق الربح التجاري بقدر ما تهدف إلى الخدمة العمومية، وتتلخص مهامها في:

1-**المهام التجارية واللوجستية:** القيام بعمليات الشراء، تخزين، وبيع الحبوب والبقول الجافة، مع ضمان التدخل لضبط السوق واستقرار أسعار هذه المواد الاستراتيجية كما أنها تقوم بالتسويق وفق مخطط خاص بالديوان الوطني المهني للحبوب الذي يتبعه لضمان الامن الغذائي لمتعاملين محددين هم المطاحن العمومية الخاصة والفلاحين، إضافة الى تمويل مربو المواشي بمادة الشعير.

2-**الدعم والمرافقة التقنية:** تزود الفلاحين بالمدخلات الضرورية من أسمدة ومبيدات وبذور معالجة.

3-**تطوير الإنتاج:** المساهمة في رفع المردود الفلاحي من خلال توفير العتاد اللازم وتقديم الإرشاد التقني والميداني للمزارعين في إقليم اختصاصها.[1]

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسستين محل الدراسة

أولا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سواكس بلاست

يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة مختلف الوظائف التي تمارسها أقسام المؤسسة وهو عبارة عن جدول للوحدات المحددة التي تشكل المؤسسة وشبكة العلاقات الرسمية، وكذا الأساليب التي من خلالها تتخذ القرارات والأوامر نحو المنفذين، بالإضافة الى قنوات الاتصال داخل المؤسسة والتي تزود الهيئات القيادية بمعلومات حول العمل والصعوبات والاحتياجات لمختلف الوظائف.

يضم الهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة البلاستيك والمطاط سواكس بلاست فرع المدية ما يلي:

1- **الإدارة العامة:** وهي المسؤولة عن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة وأيضا السياسة التي تنتهجها وأيضا تحديد الأهداف وخاصة التي تهدف الى تقديم منتجات ذات نوعية عالية، حيث يقوم نظام الإدارة على اتباع معايير الجودة2015- 9001 ISO.

2- **المدقق:** وهو عامل يقوم بمراقبة كافة الأعمال بشكل دقيق ومراقبة الموظفين ما إذا كانوا يأدون وظائفهم على أحسن وجه ام لا.[2]

---

[1]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين لدى تعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية.

[2]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بالمؤسسة الوطنية البلاستيك والمطاط سواكس بلاست -المدية.

3- **مستشار قانوني:** وهو محامي المؤسسة يتمثل دوره في التكفل بكل الشؤون القانونية والقضايا المتعلقة بالمؤسسة حيث يقوم بالاطلاع على كافة الوثائق والعقود التي تبرمها المؤسسة مع مؤسسات أخرى وأيضا التوقيعات عليها.

4- **مصلحة الأمن:** والتي بدورها تحتوي على الحراس الذين يقومون بالسهر على حماية الممتلكات والأشخاص داخل المؤسسة.

5- **مصلحة مراقبة التسيير:** وهي تعمل على مراقبة كافة أنشطة التسيير داخل المؤسسة.

6- **مصلحة الإدارة:** وتعمل على تسيير كافة الوظائف الإدارية.

7- **مديرية الاستغلال:** ويتكون هذا القسم من ثلاث مصالح وهي:

- **مصلحة الإنتاج:** وهي تضم فروع للإنتاج (فرع البرمجة والتخطيط، فرع التصنيع، الطباعة والدهن، التغليف...).
- **مصلحة الصيانة:** وتقوم هذه المصلحة بأعمال الكهرباء، الميكانيك، الكترونيك، التخطيط.
- **مصلحة مراقبة الجودة:** وتقوم هذه المصلحة بأعمال مراقبة نوعية المواد وتطوير المنتجات.

8- **قسم المبيعات:** ويكون هذا القسم من مصلحتين هما:

- **مصلحة التسويق:** تعمل على تسويق منتجات المؤسسة وأيضا البحث عن أسواق جديدة.
- **مصلحة البيع:** تقوم بالإشراف على عمليات البيع وخروج البضاعة، وتسيير مخزون المنتجات الموجهة للبيع.

9- **قسم التموين:** ويتكون هذا القسم من مصلحتين هما:

- **مصلحة الشراء:** وتقوم بالإشراف على عملية شراء المواد الأولية المستخدمة في عملية الإنتاج.
- **مصلحة تسيير المخزون:** تقوم بالإشراف على أعمال تسيير المخزونات من البضائع والمواد الأولية.

10- **مديرية المالية:** ويتكون هذا القسم من ثلاث مصالح وهي:

- **مصلحة المالية:** وهي بدورها تقوم بالعمليات المالية والمحاسبية وعمليات الصندوق.
- **مصلحة الوسائل العامة:** تشرف على أعمال البريد والهاتف والنقل والنشاطات الثقافية.[1]

[1]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بالمؤسسة الوطنية البلاستيك والمطاط سواكس بلاست -المدية.

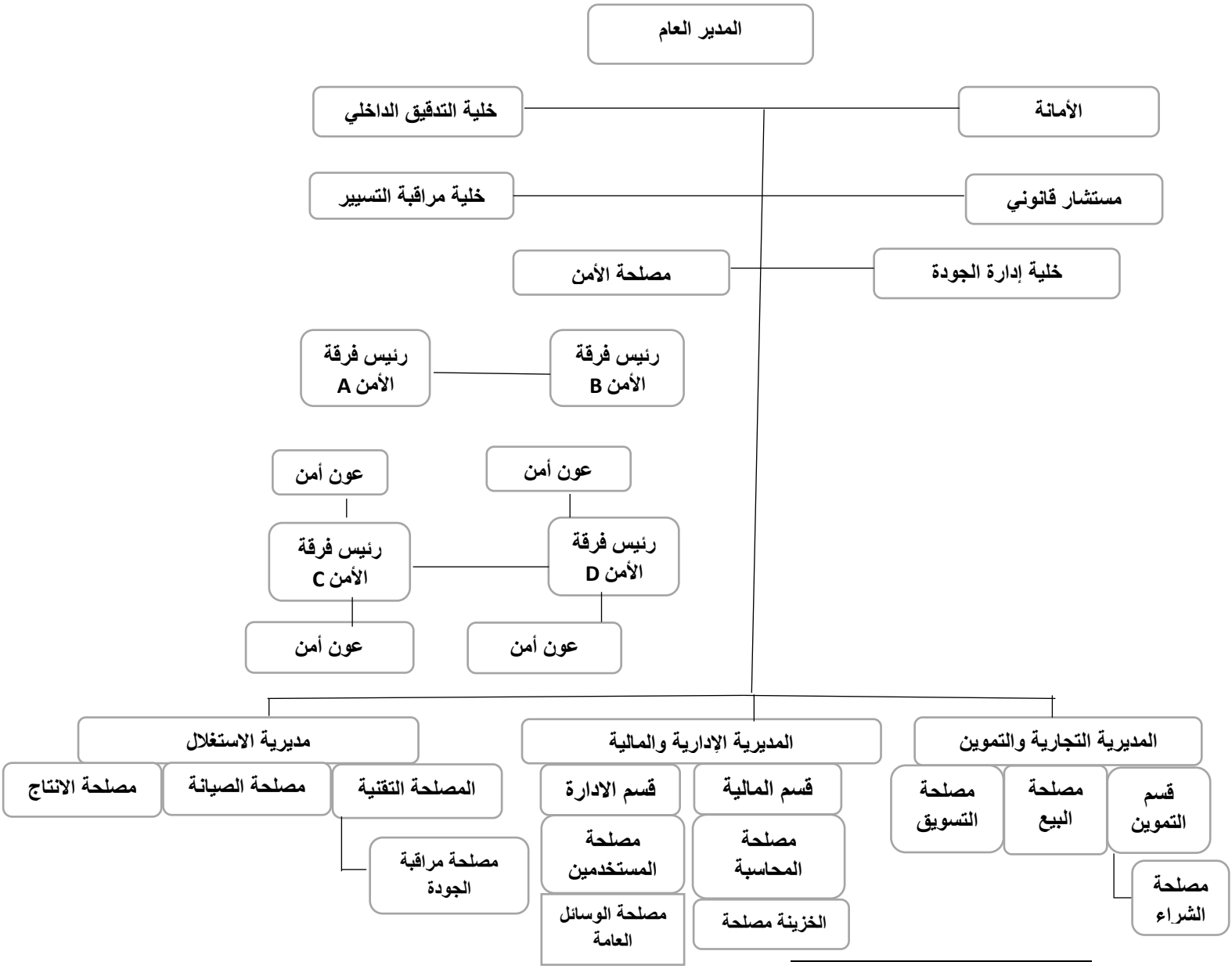
مصلحة المستخدمين: تقوم بتسيير

المستخدمين، تسيير أجور وتأمينات عمال المؤسسة.

إن الهيكل التنظيمي يلعب دورا هاما للغاية في أي منظمة لأنه يشترك في مهام كل قسم ويحدد أيضا الطرق التي تسهل بها الشركة التواصل ونقل المعلومات بين مستوياتها المختلفة.

وتتجسد أهمية الهيكل التنظيمي في قدرة المؤسسة على مواجهة التحديات والتعامل مع التغيرات في البيئة الخارجية والمرونة التي تفرضها وأيضا القدرة على إجراء التغيرات المناسبة واعتماد استراتيجيات جديدة.[1]

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية سواكس بلاست بذراع السمار



[1]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بالمؤسسة الوطنية البلاستيك والمطاط سواكس بلاست -المدية

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة" تعاونية الحبوب والبقول الجافة

تضم مختلف المصالح وهي:

1- مصلحة العتاد الفلاحي:

- متابعة عمليات كراء عتاد الفلاحي ومتابعة استهلاك قطع غيار العتاد الفلاحي والوقود وحتى الزيوت.
- إعداد الفواتير لكراء العتاد الفلاحي.
- اعداد وتنصيب برنامج خاص بأمر بمهمة بالإضافة الى مذكرة معلومات خاصة.

2- مصلحة الاستغلال:

- متابعة المخزون للديوان الوطني للحبوب لجميع أنواع الحبوب والبقول على مستوى كل من مخازن والمركبات التابعة.
- تنصيب برنامج تسيير محزون الأسمدة بالوحدات التالية: بني سليمان، شلالة العذاورة، عين بوسيف.
- تسيير مخزون ببيع الاكياس.
- متابعة عمليات المتعلقة بالميزان الجسري المتواجد في كل من البر واقية، قصر البخاري، بني سليمان، مجبر في طور الإنجاز.

3- مصلحة النوعية:

- تحرير وثيقة المطابقة الخاصة بالمنتوج.
- تحرير Bulletin d'agreage الخاصة بالمنتوج.

4- مصلحة البذور:

- تحرير أمر بالدفع التسليم خاصة ببيع البذور.

5- مصلحة الأسمدة:

- اعداد وتنصيب برنامج خاص بمتابعة المخزون وتحرير وصولات.

6- مصلحة الاعلام الآلي:

- القيام بعملية معالجة عن بعد في حالة حدوث خلل دون توجه للوحدة أو التوجه في حالة العطب يستدعي تدخل.[1]

[1]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين لدى تعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية.

- التكفل بصيانة أجهزة إعلام الآلي في حالة عطب سواء كان في البرمجيات أو المعدات.
- متابعة وانشاء بطاقة الفلاح الخاصة بالتعاونية.
- دراسة وتصميم وتنفيذ نظام معلومات من اجل إنشاء برامج على حسب الاحتياج.

7- مخزن الرئيسي لقطع الغيار والوقود

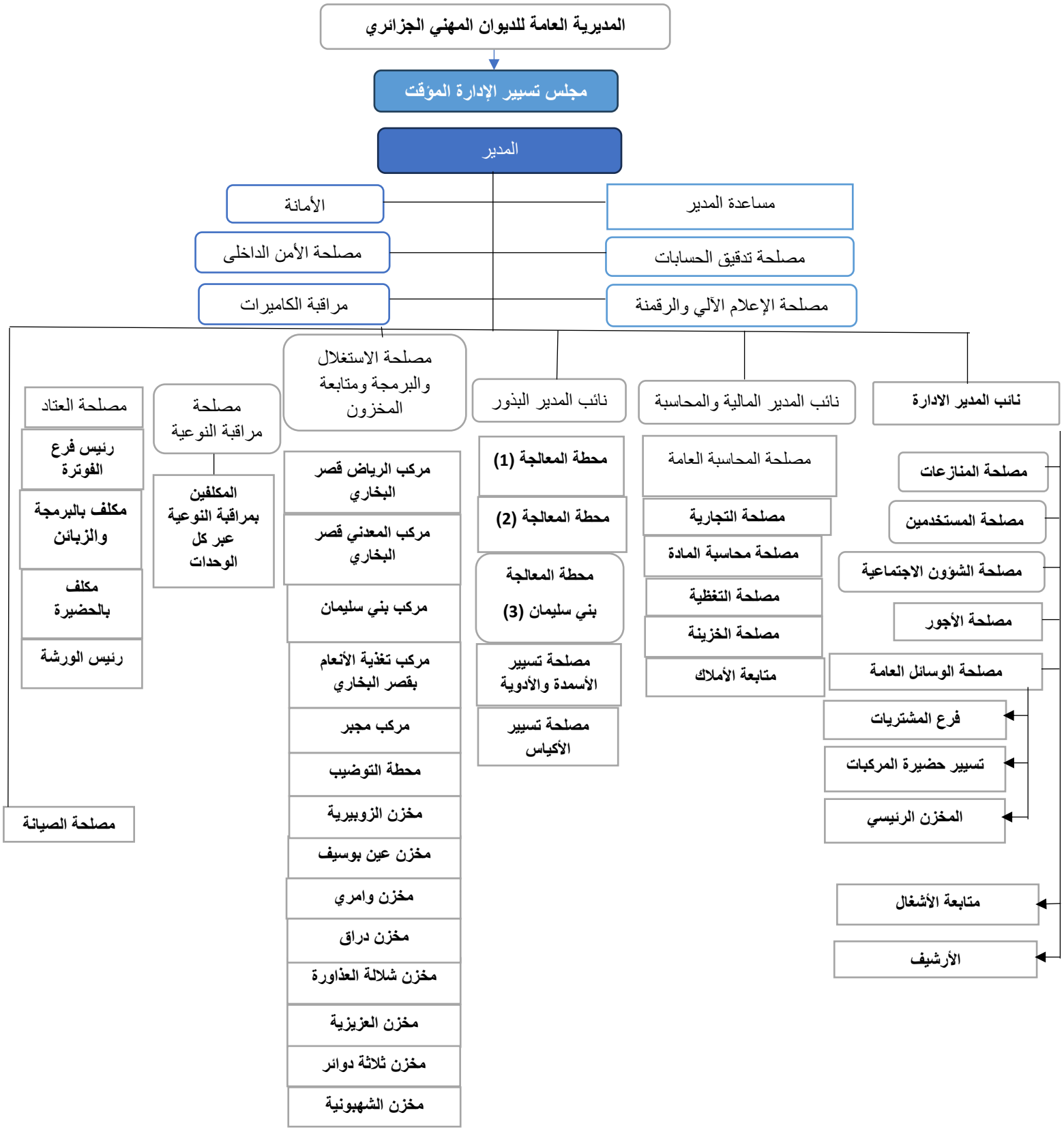
- متابعة مشتريات قطع الغيار ومتابعة حركة المخزون.
- متابعة حركة الوقود.

8- مصلحة متابعة استرجاع الديون تعاونية مع المتعامل

- يتم تحويل ملفات الديون من طرف كل رئيس مكلف بتغطية الديون ورئيس مصلحة العتاد الفلاحي الى مصلحة المنازعات وذلك من أجل تسوية هذه الملفات ومعالجتها.
- تقوم مصلحة المنازعات كأول إجراء إرسال اعذار قانوني إلى (المدين أو المتعامل معه) من أجل تسوية ديونه.
- تسوية مختلف القضايا الاجتماعية او المدنية او العقارية.[1]

[1]- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين لدى تعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لتعاونية الحبوب والبقول الجافة



المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية لدى مؤسسة البلاستيك والمطاط المدية وتعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية

المدقق ملزم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند تنفيذ مهمته وعن إعداد تقريره النهائي ويظهر ذلك في صياغة التقرير ويتكون التقرير من مجموعة من العناصر أساسية يفرضها القانون والمعايير المهنية، ويهدف إلى إبداء الرأي حول مدى صدق وشرعية الحسابات.

المطلب الأول: أنواع تقارير المراجعين

أنواع تقارير المدقق: 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 المدمجة، عند الاقتضاء،

_ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.[1]

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص7.

المطلب الثاني: النتائج الدراسة التطبيقية

أولا: دراسة التقرير العام لدى مؤسسة بلاستيك والمطاط سواكس بلاست– المدية وتعاونية الحبوب والبقول الجافة– البرواقية

أظهرت دراسة الحالة الخاصة بالمؤسستين محل الدراسة أن المدققين يعتمدون على عدد من الإجراءات المتوافقة مع معايير التدقيق الجزائرية، خاصة فيما يتعلق بالتخطيط وجمع الأدلة وإعداد التقارير، كما بينت الدراسة وجود التزام مقبول في تطبيق المعايير، الا أن بعض الصعوبات المتعلقة بالإمكانيات التقنية والتكوين المهني ما زالت تؤثر على التطبيق الكامل لها.

1- تطبيق المعيار 210 "**اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق**":

توصلت الدراسة الى أن وجود التزام باستخدام هذا المعيار، حيث المدقق والإدارة التزما بالاتفاق المسبق على شروط مهام التدقيق وذلك بإعداد رسالة المهمة الخاصة بالتكليف قبل بدء العمل التي تندرج ضمن متطلبات تنفيذ المهمة، وتتضمن رسالة المهمة مهام تدقيق الكشوف المالية وتحديد مسؤولية كل طرف حيث الإدارة مسؤولة عن اعداد القوائم المالية مقابل تحديد مسؤولية المدقق عن إبداء الرأي المهني وتحديد نطاق العمل والأهداف المتوقعة.

وبناء على نتائج الدراسة تم تحديد الهدف ونطاق هذه المراجعة من الوظيفة أو العناصر المراد التدقيق فيهم بناء على التزام المؤسسة محل التدقيق بتقديم كافة المعلومات والمستندات التي يطلبها المدقق لجمع الأدلة الكافية لإثبات رأيه حول مصداقية وشرعية حسابات المؤسسة، والتزام المدقق بأداء مهامه على أكمل وجه وملزم بإعداد التقرير حول مصداقية القوائم المالية بكل موضوعية وشفافية بحيث يتحمل المسؤولية القانونية على تنفيذ مهام التدقيق، كما يتم تحديد الأتعاب المهنية مقابل أداء مهامه، وبناء على التقرير المعد من قبل المدقق لدى المؤسستين محل الدراسة تم الاتفاق على اجراء عدة فحوصات وعناصر في القوائم المالية من تثبيتات، مخزونات، أعباء...الخ.

وضع المعيار IAS 210 نموذج عام لرسالة التكليف بالتدقيق يمكن الاسترشاد به وتعديل محتوياته الملحق في الأسفل.

2- المعيار الجزائري 505 "**التأكيدات الخارجية**

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق في الامتثال لهذا المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث تحصل المدقق على تأكيدات من أطراف خارجية كمصلحة الضرائب والبنوك وذلك بغية تدعيم رأيه في التقرير.

3- المعيار الجزائري 560 " **أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة**"

أظهرت نتائج الدراسة عن عدم تطبيق المدقق لهذا المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث لا توجد أحداث أو وقائع تستوجب التعديل.

4- المعيار الجزائري 580 "**التصريحات الكتابية**"

توصلت الدراسة الى أن وجود التزام من طرف المدقق لهذا المعيار حيث تحصل المدقق على تأكيدات كتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية وذلك من خلال تقديم كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار المراجعة وتعتبر عنصرا مقنعا تبين فيها انها قامت كامل مسؤولياتها في إطار اعداد الكشوف المالية.

5- تطبيق المعيار 300 "**تخطيط تدقيق الكشوف المالية**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق بمعيار التخطيط لمهام التدقيق لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث تم اعداد خطة التدقيق ووضع استراتيجية عامة تفصيلية التي تشمل أعمال التدقيق والهدف منها واختيار الوسيلة المناسبة للتدقيق وفق إجراءات محددة وتتضمن مختلف الوسائل المساعدة في عملية التدقيق، حيث يلزم المدقق بفهم المؤسسة وبيئتها لتحديد المخاطر المحتملة وذلك بأخذ نظرة عامة حول نشاط المؤسسة وزيارة مختلف مصالحها وأقسامها وتحديد الموارد المطلوبة ويتم ادراج مختلف الفحوصات على المؤسسة محل الدراسة في اطار اعداد خطة التدقيق، وتشمل هذه الفحوصات ما يلي:

- دراسة تطور كل حساب واعداد الرأي حول الرصيد.
- التأكد من مختلف الحسابات وتستند الى مبررات موثوقة.

التأكد من وجود السجلات القانونية، دفاتر قانونية مطابقة للأحكام القانونية ويتمثل ذلك في دفتر اليومية العام، دفتر الجرد، المرقمين والمؤشرين عليهما من طرف المحكمة بالإضافة الى مختلف الدفاتر الأخرى.

- يشمل الفحص تحقيقات معمقة لبعض الحسابات- اختبارات المطابقة والاتساق مراجعة إجراءات الرقابة الداخلية.
- مراجعة الخدمات المقدمة والتي تتمثل أساسا في خدمات منجزة.
- تشمل عمليات التحقق حسابات ووثائق المؤسستين محل الدراسة بما في ذلك الوثائق المتعلقة بالعمليات التجارية والمالية المنجزة لحساب المؤسستين محل الدراسة، وتناول التحقق وضعية الأرصدة السابقة.

الى جانب ذلك تم التحقق من وجود المخزونات وحالتها، حيث قام المراجع بمراجعة في مجال المخزونات ما يلي:

- التأكد من عناصر المخزون مقيمة بطريقة صحيحة.
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزونات يتوافق مع الأرقام الواردة في كشوف الجرد.

6- تطبيق المعيار 500 "**العناصر المقنعة**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق في تطبيق معيار العناصر المقنعة لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث تحصل المدقق على عناصر وأدلة مقنعة، كافية، مناسبة وموثوقة لدعم الرأي المهني حيث تحصل المدقق على مختلف القوائم المالية مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج، كما تم بتوثيق الأدلة المستعملة.

7- تطبيق المعيار 510 "**مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية**"

أظهرت نتائج الدراسة أنه هناك التزام من طرف المدقق في تطبيق معيار الأرصدة الافتتاحية لدى المؤسستين محل الدراسة استنادا إلى مبدأ عدم المساس بالأرصدة وفقا لهذا المبدأ يجب أن تتطابق الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مع الميزانية الختامية للسنة المالية السابقة وعليه فإن ترحيل الأرصدة من سنة 2023 الى سنة 2024 تم وفقا لمبدأ عدم المساس بالأرصدة، وقد تم ترحيل الأرصدة بطريقة صحيحة كما خضع لعمليات المطابقة اعتمادا على الوثائق ونقل صحيح للأرصدة اقفال السنة المالية السابقة.

8- تطبيق المعيار 700 "**تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق في تطبيق معيار تأسيس الرأي واعداد التقرير الخاص بمهمة التدقيق لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث المدقق ملزم بإعداد التقرير وفق للأحكام والشروط القانونية بموجب التكليف بمهام التدقيق، وتم توقيع الرأي وتاريخه، وقدم المدقق رأيه حول مصداقية القوائم المالية حيث تمثل رأيه في:

" مع مراعاة التحفظات والملاحظات الواردة في هذا التقرير والتي يتعين على تعاونية الحبوب والبقول الجافة _البر واقية معالجتها، ونظرا للإجراءات وأعمال المراجعة التي قمنا بها وفقا لتوصيات المهنة، فإننا نرى أنها في وضع يسمح لنا بالتصديق على أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الملاحق منتظمة وصحيحة تعكس بصورة أمينة نتيجة العمليات وحركات الخزينة الخاصة بالسنة المالية2024، وكذاك الوضعية المالية والأصول للمؤسسة".

9- تطبيق المعيار 520 "**الإجراءات التحليلية**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق في الامتثال للمعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث قام المدقق بتحليل مختلف العناصر ومقارنة نتائج الفترات المختلفة.

10-تطبيق المعيار 570 "**استمرارية الاستغلال**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق في الامتثال لمحتوى المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث قام المدقق بتحليل احتياجات الرأس المال العامل الإجمالي BFR ودراسة الوضع المالي للمؤسسة وتحليل مختلف تدفقاتها النقدية لاختبار معقولية النتائج للوقوف على مدى قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها مستقبلا

11-تطبيق المعيار 610 "**استخدام أعمال المدققين الداخليين**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق في تطبيق هذا المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث قام المدقق بالاستعانة على عمل المدقق الداخلي وذلك للوقوف على نظام الرقابة الداخلية أكثر فاعلية ما

يعكس تسجيل العمليات وتبويبها عبر مختلف المراحل للحصول على قوائم مالية بطريقة صحيحة وسليمة.

12- تطبيق المعيار " المعيار 620 "**استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق**"

أظهرت نتائج الدراسة عن عدم استخدام عمل الخبير لدى مؤسسة سواكس بلاست وذلك بالاكتفاء على مصادر أخرى، كما التزمت تعاونية الحبوب والبقول الجافة اللجوء إلى عمل الخبير لتأكيد رأيه.

13-تطبيق المعيار 230 "**وثائق التدقيق**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق بهذا المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث تم توثيقه الإجراءات المنجزة والأدلة التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها في غضون10 سنوات.

14-تطبيق المعيار 501 "**عناصر مقنعة _اعتبارات خاصة**

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق بتطبيق هذا المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث تم حصوله على أدلة...

15-تطبيق المعيار 530 "**السبر في التدقيق**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق بتطبيق السبر لدى تعاونية الحبوب والبقول الجافة، حيث تم استخدام العينات الإحصائية اختبارات للفحص، كما أن المدقق المعد للتقرير لدى مؤسسة البلاستيك والمطاط لم يتم تطبيقه لاختبار العينات.

16-تطبيق المعيار 540 "**تدقيق التقديرات المحاسبية**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث قاع المدقق بفحص التقديرات التي اعتمدت عليها الإدارة وذلك باختبار معقولية النتائج ومقارنتها.

17-تطبيق المعيار 701 "**الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل**"

أظهرت نتائج الدراسة عن عدم تطبيق المدقق هذا المعيار لدى المؤسستين محل الدراسة، لأنه لا توجد مسائل جوهرية بل بالاكتفاء بالملاحظات والتوصيات.

18--تطبيق المعيار 705 "**التعبير عن الرأي المعدّل في تقرير المدقق المستقل**"

أظهرت نتائج الدراسة عن عدم وجود رأي معّدل لدى المؤسستين محل الدراسة وذلك لعدم وجود حالات تستوجب التعديل.

19-تطبيق المعيار 706 "**فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى**"

أظهرت نتائج الدراسة عن التزام المدقق بمحتوى هذا المعيار الملاحظات لدى المؤسستين محل الدراسة، حيث قدم المدقق ملاحظات وتوصيات فيما يتعلق بتدقيق الكشوف المالية، ما يلزم الإدارة أخذها بعين الاعتبار اليكم أمثلة من بعض هذه الملاحظات:

- لم يطرأ أي تعديل على رأس المال الاجتماعي للمؤسستين محل الدراسة مقارنة بالسنة السابقة.
- لم يطرأ أي تعديل على حساب 106 الخاص بالعلاوات والاحتياطات مقارنة بالسنة السابقة.
- لم يخضع حساب فرق أعادة التقييم الخاص بالمؤسستين محل الدراسة لأي مقارنة بالسنة السابقة.
- تحتاج الأصول الثابتة إلى تسوية وتنظيف لبعض البنود من أجل تصحيح الوضعية من خلال قرار أداري.
- تم تكوين مجمع الاهتلاكات بصورة صحيحة بصفة عامة بالنسبة للأصول قابلة للاهتلاك.
- تم تسجيل حركات حسابات الأصول الثابتة والاهتلاكات مع تطابق المبالغ المدرجة في مختلف الوثائق المحاسبية.

كما قدم ملاحظات متعلقة بالمخزونات نذكر منها.

- المخزونات لا يتم جردها مباشرة بل يعتمد على التصريحات الواردة من مختلف هياكل التحزين.
- التأكد من أن المبالغ المسجلة في حسابات المخزون تمثل جميع المخزونات الموجودة وقابلة للتحديد ماديا.
- التأكد من أن هذه المنتجات مقيمة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما.
- التحقق من صحة الفضل بين الفترات المحاسبية.
- التأكد من الفروقات المسجلة بين الجرد الدائم والجرد الفعلي.

المطلب الثالث: التقارير الخاصة لدى المؤسستين محل الدراسة

1-الاتفاقيات القانونية: وتتمثل مجموعة العقود والوثائق القانونية التي تنظم علاقة المؤسسة والموظفين أو العملاء وجهات أخرى، ومن أهمها: عقد تأسيس المؤسسة، النظام الأساسي للمؤسسة، عقود العمل، عقود البيع...الخ، حيث يتم استلامها المدقق لإعداد تقريره.

2- نتائج الخمس سنوات الأخيرة:

أولا: مؤسسة البلاستيك والمطاط

السنة	النتيجة
2020	27239899
2021	27984557
2022	29456798
2023	30233024
2024	31421075

ثانيا: تعاونية الحبوب والبقول الجافة

السنة	النتيجة
2020	225986668
2021	232112541
2022	253457899
2023	322511144
2024	333959126

3- شهادة الأجور المدفوعة ل 05 أشخاص الأعلى أجرا

أولا: مؤسسة البلاستيك والمطاط

العمال	الأجر السنوي
العاملxxx	1400000 دج
العاملxxx	1300000 دج
العاملxxx	1200000 دج
العاملxxx	1000000 دج
العاملxxx	800000 دج

ثانيا: تعاونية الحبوب والبقول الجافة

العمال	الأجر السنوي
العاملxxx	1200000 دج
العاملxxx	1000000 دج
العاملxxx	900000 دج
العاملxxx	850000 دج
العاملxxx	800000 دج

4- استمرارية الاستغلال:

حساب احتياج رأس المال العاملBFR

5-عمليات تعديل رأس المال:

لا يوجد أي تعديل في رأس المال لدى المؤسستين محل الدراسة

- حيث يتم الاستناد الى هذه المعلومات من طرف المدقق في توضيح بعض العمليات أو البنود المحاسبية التي قد لا تظهر بشكل كاف في القوائم المالية، كما

- يستخدمها كدليل إضافي للتحقق من صحة المعلومات المحاسبية والمالية، بالإضافة الى تمكينه من الاكتشاف لعدم امتثال المؤسسة للقوانين والتشريعات.

ملاحظة: يخضع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لعدة صعوبات وعوائق تسهم في عدم التطبيق الكامل للمعايير أهمها:

- نقص التدريب والتكوين للقائمين على تطبيق المعايير.
- نقص الموارد المالية.
- غياب دليل معايير موحد.
- تحديات قانونية وتنظيمية.

خلاصة الفصل

يتضح من خلال الدراسة التحليلية والدراسات الميدانية أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، الالتزام مرتفع نسبيا، ومحافظو الحسابات يبدون عناية مهنية مقبولة في فحص الوثائق تدعم مصداقية القوائم المالية، بحيث أن التطبيق الزامي قانونيا لكن غير موحد مهنيا وذلك راجع لعدة أسباب كعدم التدريب والتكوين لتأهيل المهنيين ونقص الموارد المالية لتطبيق المعايير.

الخاتمة

خلاصة البحث

من خلال هذه الدراسة التي تضمنت مدى التزام المراجعين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في اعداد تقريرهم _دراسة حالة مؤسسة البلاستيك والمطاط سواكس بلاست المدية وكذا تعاونية الحبوب والبقول الجافة البرواقية وبالإضافة الى الجانب النظري المعّد، تبيّن أن معايير التدقيق تعتبر مرجعا أساسيا في ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر حيث تساهم هذه المعايير في تحقيق والرفع من جودة وكفاءة التدقيق ما يساهم في الحصول على معلومة محاسبية تسمح بمساعدة مختلف الأطراف في اتخاذ قراراتهم بطريقة صحيحة بما يخدم مصالحهم ودعم الثقة، كما أظهرت الدراسة التطبيقية أن المؤسستين محل الدراسة من خلال الاطلاع على تقارير محافظ الحسابات أنهم يسعون إلى الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وذلك في مختلف مراحل اعداد التقرير خلال عملية التدقيق بإتباع اجراءات التي نصت عليها محتوى معايير التدقيق الجزائرية، كما أن تطبيق هذه المعايير حسب الحاجة إليها مثال ذلك المعايير السّبر ليس بالضرورة بالضرورة كل مدقق يعتمد على اجراء العينات الإحصائية وإنما حسب هدفه و الرغبة في التوصل الى النتائج المطلوبة وعلى حسب العنصر المراد التدقيق فيه.

حيث كشفت الدراسة عن وجود بعض الصعوبات التي قد تؤثر على التطبيق الكامل لمعايير التدقيق الجزائرية في تقرير المدقق الخارجي والتي تزامن اختلاف طبيعة المؤسسة وامكانياتها المالية والبشرية ...، ورغم هذه التحديات فإن مستوى الالتزام بهذه المعايير في تقرير المدقق لدى المؤسستين محل الدراسة يعكس أهمية معايير التدقيق الجزائرية ودورها في مخرجات عملية التدقيق.

وبناء على النتائج المتوصل إليها تبرز الحاجة إلى دعم جهود تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من خلال تكثيف الجهود نحو تدريب وتكوين الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر ما يسمح لهم بأداء مهاهم على أكمل وجه وبأكثر كفاءة، وتوفير الظروف المناسبة التي تساعد المدققين على الالتزام الكامل بمتطلبات تطبيق معايير التدقيق ومن شأن ذلك الارتقاء بمهنة التدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

من خلال هذه الدراسة توصلنا الى النتائج التالية:

- التدقيق الخارجي هو عملية فحص ومراجعة القوائم المالية والسجلات المحاسبية من طرف مدقق مستقل، بهدف ابداء رأيه حول شرعية الحسابات.
- معايير التدقيق الجزائرية تحقق جودة في التدقيق.
- المشرع الجزائري يصدر تشريعات وقوانين منظمة لمهنة التدقيق الالزامي لمزاولته من طرف المدقق بكل شفافية وقانونية.
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المدققين والقيام بعملهم على أكمل وجه، ومن ثم الحصول على قوائم مالية سليمة تخدم مصالح مختلف الأطراف.
- ضرورة مواكبة التطورات الدولية في مجال التدقيق خاصة والواقع الاقتصادي في الجزائر الذي خلق الحاجة اليها، ما استدعى تبني معايير جزائرية للتدقيق في إطار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر.
- الجزائر لم تتبنى معايير التدقيق الدولية كليا بل ما يتوافق مع بيئتها وما يقابلها من إمكانيات لذلك.
- تشكل معايير التدقيق الجزائرية إطارا مهمّا لتنظيم مهنة التدقيق.
- تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يتطلب مؤهلين لذلك.
- يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الجزائرية ذلك وفقا وما يقتضيه الحاجة لذلك أثناء التدقيق.
- تهدف معايير التدقيق الجزائرية الى توحيد ممارسة المهنة بين مختلف الممارسين.
- مازالت بعض التحديات التنظيمية والتقنية تحد من التطبيق الأمثل للمعايير.

مكّنتنا هذه النتائج من اختبار فرضيات الدراسة، والتأكد من مدى صحتها كما يلي:

الفرضية الأولى: يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية بشكل سليم وصحيح.

تم قبول الفرضية جزئيا، حيث يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لكن بشكل جزئي حسب الحاجة للمعيار والامكانيات المحددة لذلك.

الفرضية الثانية: لا يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية بشكل سليم وصحيح.

رفض الفرضية، حيث أنه يتم تطبيق المعايير المستخدمة في تقرير المراجع صحيحة وسليمة.

الفرضية الثالثة: يتم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية بشكل جزئي.

تم قبول الفرضية، أذ تبين أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

الاقتراحات والتوصيات

- ضرورة الاهتمام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وتوفير الإمكانيات اللازمة لذلك.
- تقديم دورات تكوينية تدريبية لتأهيل القائمين بالتنفيذ.
- تنظيم ملتقيات وطنية لمناقشة مختلف المستجدات وتقريب طريقة العمل بين المدققين والعمل على توحيد تطبيق معايير التدقيق.
- منح الطلبة فرصة الاحتكاك بالميدان في مجال التدقيق.
- إنشاء قاعدة بيانات وطنية لتبادل الأسئلة وحالات تطبيقية نموذجية تكون مرجع لكل المهنيين.
- وضع لائحة أو دليل موحد يتضمن كل المعايير التدقيق المتبناة.
- فهم المعايير جيدا من قبل الأطراف المعنية وطريقة العمل بها.
- الاستفادة من تجارب الدول في مجال التدقيق.

آفاق الدراسة

يمكن الإشارة الى أن دراستنا هذه مرحلة تمهيدية لمواضيع دراسات مستقبلية في مجال معايير التدقيق ولذا من الاحسن التعمق أكثر في تطبيق معايير التدقيق واستيعابها، فهمها ومعرفة طريقة عمل المدققين ومعرفة أثرها على جودة التدقيق خاصة وعلى جودة المعلومة المحاسبية عامة.

- دراسة مختلف عوائق وتحديات تطبيق معايير التدقيق في الجزائر واقتراح الحلول المناسبة لتجاوزها لذلك.
- دراسة دور التكوين المستمر والتأهيل المهني في تعزيز مستوى الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق وتحسين كفاءة المدققين.
- تقييم دور الهيئات المهنية والرقابية في متابعة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وتعزيز الالتزام بها.

- إجراء مقارنة بين القطاعين العام والخاص من حيث مستوى تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية.
- إجراء دراسة ميدانية موسعة لدى مكاتب التدقيق للتوصل الى نتائج أكثر دقة عبر مختلف الولايات في الجز

قائمة

المراجع

أولا: الكتب

- د. السيد محمد، **"المراجعة والرقابة المالية"**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.

- إدريس عبد السلام اشتيوي، **" المراجعة معايير وإجراءات"**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت،1996.

- هادي التميمي، **"مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

- محمد السيد سرايا، **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

- الدكتور كمال الدين مصطفى الدهراوي، **" الدكتور محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، 2006.

- خلف عبد الله الوردات، **"التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2006

ثانيا: أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماستر

- مامي علي، **"تقييم رقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وارشادات المنظمات الدولية للمهنة "**-أطروحة دكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية،2016-2017.

- طويل إسماعيل، **"أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي"-** أطروحة دكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير جامعة يحيى فارس المدية، 2022-2023.

- محمد أمين لونيسة، **"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية"** دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-أطروحة دكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة،2016-2017.

- زكريني محمد علاء الدين، فرطاس أحمد،**" مهنة التدقيق في ضل معايير التدقيق الجزائرية**

- مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية 2019-2020.

ثالثا: المقالات

- نقاز نور الهدى، طرشي محمد،**" التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"-** دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، المجلد 15، العدد 2، 2021

- خليل محمد زين، وبسام احمد حجازي، **"دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعيّة في ظل المعايير الدوليّة** "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"، العدد 30، 2020.

- بن زعمة سليمة، بصري ريمة، د تقرارت يزيد، **"لتدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، العدد 4، ديسمبر 2018.

- قمازي نجوم، عميرش إيمان، **" معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق"**، المجلد26، العدد01، 2023.
- مريم بن يوسف وآخرون، **"امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية"**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 4، العدد2، 2020.

رابعا: القوانين والجرائد الرسمية

- الجزائر، قانون 10-01 المؤرخ في16 رجب 1431،**" المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"**، الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، 29 يونيو 2010.
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4فيفري 2016" **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية"**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 4 فيفري 2016.
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 **"المتضمن معايير التدقيق الجزائرية"**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر2016.
- المقرر رقم 77 المؤرخ 24 سبتمبر 2018 **" المتضمن معايير التدقيق الجزائرية"** الجريدة الرسمية لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2018.

خامسا: المحاضرات

- د زياني عبد الحق،**" محاضرت في مراجعة وتدقيق الحسابات"**، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2017-2018.

قائمة الملاحق

الهيكل التنظيمي لشركة الحبوب والخضر الجافة بالبرواقية

- المديرية العامة للديوان المهني الجزائري
  - مجلس التسيير الإدارة المؤقت
    - المدير
      - الأمانة
      - مساعدة المدير
      - مصلحة الأمن الداخلي
      - مصلحة تدقيق المحاسبات
      - مراقبة الكاميرات
      - مصلحة الإعلام الآلي و الرقمنة
      - نائب المدير الإدارة
        - مصلحة المنازعات
        - مصلحة المستخدمين
        - مصلحة الشؤون الاجتماعية
        - مصلحة الأجور
        - مصلحة الوسائل العامة
        - فرع المشتريات
        - تسيير حضيرة المركبات
        - المخزن الرئيسي
        - متابعة الأشغال
        - الأرشيف
      - نائب المدير المالية و المحاسبة
        - مصلحة المحاسبة العامة
        - مصلحة التجارية
        - مصلحة محاسبة المادة
        - مصلحة التغطية
        - مصلحة الخزينة
        - متابعة الأملاك
      - نائب المدير البذور
        - محطة المعالجة(1)
        - محطة المعالجة(2)
        - محطة المعالجة بني سليمان (3)
        - مصلحة تسيير الأسمدة والأدوية
        - مصلحة تسيير الأكياس
      - مصلحة الاستغلال و البرمجة ومتابعة المخزون
        - مركب الرياض قصر البخاري
        - مركب المعدني قصر البخاري
        - مركب بني سليمان
        - مركب تغذية الأنعام بقصر البخاري
        - مركب مجبر
        - محطة التوضيب
        - مخزن الزوبيرية
        - مخزن عين بوسيف
        - مخزن وامري
        - مخزن دراق
        - مخزن شلالة العذاورة
        - مخزن العزيزية
        - مخزن ثلاثة الدوائر
        - مخزن الربعية
        - مخزن الشهبونية
      - مصلحة مراقبة النوعية
        - المكلفين بمراقبة النوعية عبر كل الوحدات
      - مصلحة العتاد
        - رئيس فرع الفوترة
        - مكلف بالبرمجة والزبائن
        - مكلف بالحضيرة
        - رئيس الورشة
      - مصلحة الصيانة

نموذج رسالة التكليف بالتدقيق

لا يوجد نموذج مُوَحد لرسالة التكليف بمهمة تدقيق القوائم المالية لأن ذلك يختلف من بلد إلى آخر و لكن هناك نموذج عام قدمه معيار ISA 210 حسب متطلبات هذا المعيار، يمكن الإسترشاد به، ويمكن تعديل محتوياته حسب الظروف.

إلى الممثل المناسب من الإدارة، أو مجلس الإدارة للشركة .....

هدف ونطاق التدقيق

بناءً على طلبكم القيام بتدقيق القوائم المالية للشركة .....، والتي تشمل الميزانية المالية كما هي عليه في 31 ديسمبر ..20 ، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وتشمل ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية المطبقة، والمعلومات التفسيرية الأخرى؛ يُسعدنا أن نؤكد لكم بخطابنا هذا قبولنا وفهمنا لمهمة التدقيق المطلوبة، وأن تدقيقنا سوف يتم تنفيذه بهدف إبداء الرأي عن القوائم المالية.

مسؤوليات المدقق:

سوف نقوم بأداء مهمة التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية (أو حسب المعايير الوطنية)، وتتطلب هذه المعايير منا الالتزام بمتطلبات السلوك المهني، وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول، عما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريف جوهري. وتشتمل أعمال التدقيق تطبيق إجراءات للحصول على أدلة تدقيق عن المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على الحكم الشخصي للمدقق، بما في ذلك تقدير مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية، سواء بسبب غش أو خطأ.

وتتضمن أعمال التدقيق – أيضاً – تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أعدت من الإدارة، بالإضافة إلى سلامة العرض الكامل للقوائم المالية.

بسبب القيود الملازمة للتدقيق – مع المحددات الملازمة لأي نظام للرقابة الداخلية – فإن خطر وجود بعض التحريفات الجوهرية غير المكتشفة لا يمكن تجنبه، على الرغم من تخطيط وتنفيذ التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية.

في تقديرنا للخطر، نحن نأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة، من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة للظروف، ولكن ليس بغرض إبداء رأي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، سوف نقوم بإبلاغكم كتابةً، بأي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالقوائم المالية، والتي نلاحظها أثناء قيامنا بتدقيق القوائم المالية.

مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المعمول به

لا بد من التأكيد على أن مهمتنا لتدقيق القوائم المالية تقوم على أساس أن الإدارة (أو مجلس الإدارة) يدركون ويفهمون بأنهم يتحملون مسؤولية:

- الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية؛
- تصميم و تطبيق و المحافظة على نظام الرقابة الداخلية، للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من تحريف

جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

- إمدادنا بـ:

✓ جميع المعلومات التي تعلم الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل: السجلات والوثائق وغيرها؛

✓ المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لغرض التدقيق؛

✓ عدم تقييد اتصالنا بأشخاص داخل المنشأة، ممن نحدد ضرورة الحصول على أدلة تدقيق منهم.

وكجزء من أعمال التدقيق، سوف نطلب من الإدارة مصادقة مكتوبة متعلقة بإفادات تم إعدادها لنا بالتزامن مع عملية التدقيق.

إننا نتطلع إلى التعاون التام مع موظفيكم ، ونحن على ثقة بأنهم سوف يقدمون لنا كافة السجلات و الوثائق و المعلومات الأخرى المطلوبة وذات العلاقة بأعمال التدقيق.

الأتعاب المهنية

إن أتعابنا المهنية للقيام بهذه المهمة كما ذكر أعلاه سوف تكون مبلغ ..... (.....المبلغ بالحروف) يضاف إليها الرسم على القيمة المضافة على المبيعات حسب النسبة المقررة من الحكومة وقت الدفع، وسيتم تحصيل هذه الأتعاب (طريقة ووقت التحصيل) .....

تقرير التدقيق

شكل ومحتوى تقريرنا عن التدقيق قد يحتاج إلى تعديل في ضوء نتائج عملية التدقيق.

نرجو منكم توقيع و إعادة نسخة من هذا الخطاب المرفق، بما يفيد قبولكم وتفهمكم لترتيبات مهمتنا لتدقيق للقوائم المالية، بما فيها مسؤولياتنا.

توقيع المدقق

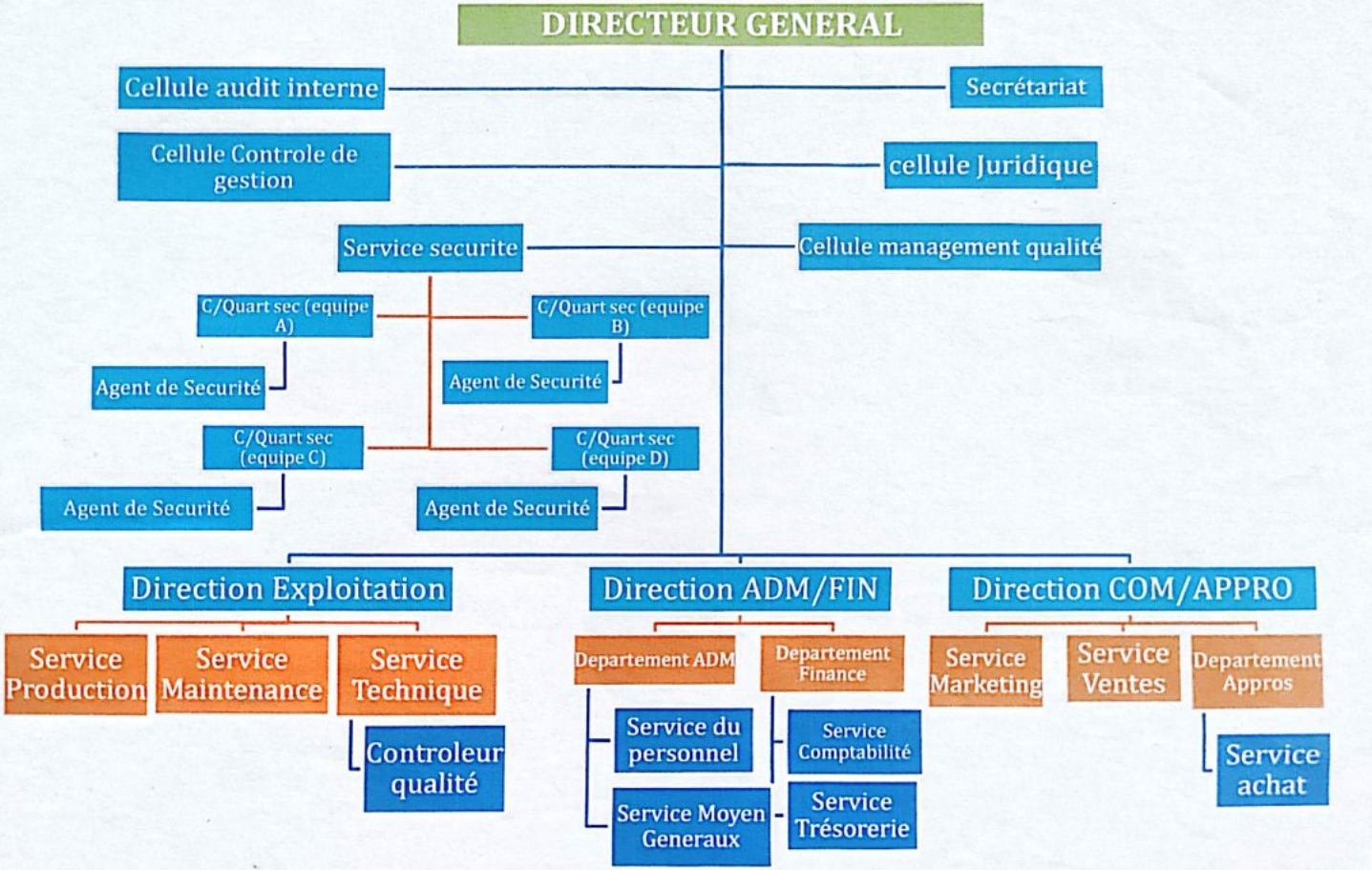
تم العلم والقبول عن شركة.....

التوقيع .....

الاسم و الوظيفة .....

التاريخ : .../../....

ORGANIGRAMME SOEXPLAST



Résultats des vérifications et analyse de l'évolution des comptes de charges

Achats consommés

Les quantités et valeurs aux consommations des engrais et désherbants commercialisés ont été vérifiées conformes suivant le bilan physique et valorisé, les états mensuels de consommations et les écritures enregistrées au journal et grands livre.

Le compte « marchandises consommées » a atteint le montant de [illegible] DA au 31/12/2024; soit une augmentation de [illegible] DA relativement à l'exercice 2023.

Services extérieurs & Matières et fournitures consommées

Les vérifications effectuées suivant pièces et écritures n'appellent pas d'observation.

Certains chevauchements entre comptes, ont été expliqués.

Il faut noter l'augmentation des services extérieurs et autres consommations de 4 245 723,89 DA soit 11,18%. ils passent de [illegible] DA en 2023 à [illegible] DA en 2024.

4.3 Valeur ajoutée d'exploitation:

La valeur ajoutée exprime l'accroissement de valeur apporté par la coopérative, dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes, aux biens et services en provenance des tiers. Elle mesure donc l'apport spécifique de la coopérative dans le processus de production et de distribution d'un bien, apport qui dépend étroitement de l'importance et de la qualification des moyens en personnel et des équipements mis en œuvre.

La valeur ajoutée permit la rémunération des différents facteurs de production suivants:

- Le personnel;
- Le fisc;
- La banque;
- Le renouvellement des équipements.

La valeur ajoutée d'exploitation de l'exercice 2024 s'élève à [illegible] DA.

Elle est en augmentation par rapport à celles de l'exercice 2023 de [illegible] DA.

La valeur ajoutée représente [illegible] % du chiffre d'affaires.

4. Immobilisations financières

Le solde du compte n'a pas enregistré d'évolution

Constats effectues sur les comptes d'immobilisations

Suite aux contrôles effectués, nous formulons les remarques suivantes:

- Les amortissements constatés sont en général conformes aux normes;
- L'amortissement est calculé sur une durée d'utilisation estimée pour les différentes catégories d'immobilisations;
- La comptabilisation des immobilisations ainsi que les amortissements est correctement transcrites dans les écritures et dans les journaux appropriés;
- Les soldes des immobilisations sont, globalement, correctement enregistrés et cumulés au bilan de clôture de l'exercice 2024;
- Les mouvements des comptes d'immobilisations et d'amortissements sont comptabilisés avec une concordance des montants portés sur les différents éléments de la comptabilité (Balance Générale Grand- livre et Bilan).

Vérification des dotations aux amortissements

Les dotations aux amortissements sont déterminées sur la base d'une application informatique .Le système informatique édite le tableau des investissements ainsi que les amortissements correspondants.

Les charges d'amortissements de l'exercice 2024 sont déterminées selon le même mode de calcul que celui utilisé pour les exercices antérieurs.

Inventaire de fin d'exercice

L'installation de la commission d'inventaire a été formalisée par la décision n° 2099/2024 du 31/10/2024 pour la création d'une commission de prise des inventaires physique des investissements et des stocks, arrêtés au 31 décembre 2024, a pour objet de fixer:

1. Les missions de la commission;
2. Création des équipes de comptage A, B et C;
3. Les composantes des équipes de comptage A, B et C;
4. Les taches des membres des équipes de comptage A, B et C;
5. Les périodes et les délais afférents à l'opération d'inventaire physique.

L'inventaire physique des immobilisations a été présentés au 31/12/2024, et les états de synthèses sont finalisés et validés. Il est nécessaire a la mise en place d'une procédure de traitement des écarts d'inventaire, et un manuel des immobilisations dont le contenu pourrait englober les procédures d'acquisition, de codification, d'affectation, de suivi, d'évaluation et de sortie du patrimoine (réforme, vente, cession...);

Un état de rapprochement des inventaires physique et comptable des immobilisations (récapitulatif), doit être présenté, par compte comptable, dumeni signé par la commission de prise d'inventaire. Les écarts éventuellement dégagés doivent être justifiés et traités.

4. *Contrôle continu*

Au regard des différents paramètres d'appréciation ces conclusions, relatées de façon détaillée dans notre rapport général, pouvent être résumées aux points essentiels suivants:

- La comptabilité du la Coopérative et les opérations connexes, ont été gérées dans les mémés conditions que celles qui ont prévalu par le passé. Ces conditions demeurent dans l'ensemble satisfaisantes.

- Les comptes de 2024 ont été arrêtes par observation des principes et règles comptables en vigueurs avec:
  - Tenue régulière des comptes;
  - Analyse des comptes de tiers;
  - Inventaire des biens corporels.

La prise en charge par la Ccls de BERROUAGHIA des constatations au cours de nos différentes missions, a permis, d'ajuster le contenu des comptes en les rendant plus proches de la réalité. L'impact cumulé des remarques formulées ci-dessous ne remet pas en cause de manière significative le résultat présenté par la coopérative.

A l'issue de notre mission d'audit sur les états financiers de l'exercice 2024 de la coopérative, nous formulons les observations suivantes:

1- Modalité de gestion comptable

La structure comptable doit être renforcée afin de réaliser ses travaux dans un environnement devant assurer la production d'une bonne information à temps voulu. Aussi, pour cette action la Direction de la coopérative doit:

- Agir sans délai dans la redynamisation et la restructuration de cette fonction par, notamment l'allocation d'un personnel comptable supplémentaire en mesure de réaliser l'ensemble des travaux de la structure en temps réel dans les conditions de bonne présentation, de bonne information et d'en assurer la validation;

- Accorder un intérêt particulier à cette fonction en y instaurant un contrôle interne efficace.

2- Valeurs des immobilisations et des amortissements

Assurer une gestion des immobilisations dans le strict respect des règles légales et réglementaires.

Ainsi, les deux documents devant assurer une ***tenue réglementaire,*** sont:

- Le fichier des immobilisations qui doit refléter l'inventaire physique (article 17 de l'arrêté du Ministère des Finances du 3 Juin 1975).
- Le registre d'inventaire (articles 33 et 34 du décret n° 87.135 du 2 Juin 1987 et arrêté du Ministère des Finances du 21 Juillet 1987 « fixant le modèle type du registre d'inventaire d'objets mobiliers »)

L'examen des comptes de produits a porté sur:

- La vérification des pièces justificatives relative aux ventes de marchandises (Engrais, sacherie, ficelle);
- Des sondages entre quantités facturées et celles retracées sur les feuilles de mouvements en sorties;
- Les prestations fournies qui se composent essentiellement des prestations pour le compte de l'OAIC.

1. En matière de livres obligatoires

D'une manière générale, les livres légaux sont crées par la CCLS de BERROUAGHIA. La tenue de ces livres, appelle les remarques suivantes:

Désignation	Situation	Observation
Livres comptables		
Journal général	Existe	A jour
Livre d'inventaire	Existe	A jour
Registres spéciaux employeurs		
Livre de paie	Existe	A jour
Registre des congés payés	Existe	A jour
Registre des personnels	Existe	A jour
Registre des travailleurs étrangers	Existe	A jour
Registre des vérifications techniques des installations et équipements	Existe	A jour
Registre de l'hygiène et sécurité et de médecine de travail	Existe	A jour
Registre des accidents de travail	Existe	A jour
Registres des observations et mises en demeure de l'inspection de travail	Existe	A jour
Registre des conseils		
Registre des P.V du conseil d'administration	Existe	A jour

L'examen du formalisme légal prévu, notamment, par les articles 9, 10 et 11 du code de commerce, auquel est astreinte la coopérative, a révélé l'existence de livres légaux conformes aux prescriptions légales. Il s'agit du journal général et du registre d'inventaire, côtés et paraphés par le tribunal.

Les registres réglementaires prévus par le décret exécutif n°96/98 du 06/03/1996 sont tenus par la CCLS de BERROUAGHIA.

2. **Le principe d'intangibilité:**

Selon ce principe, le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent, la reprise des soldes de l'exercice 2023 sur l'exercice 2024 est conforme au principe d'intangibilité.

Cette reprise des soldes s'est faite correctement et a fait l'objet de recoupements à partir des documents mis à notre disposition par La Coopérative de Céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA, et cette vérification n'a relevé aucune anomalie de nature à remettre en cause le principe énoncé ci-dessus.

3. Tenue de la comptabilité

La comptabilité de la coopérative est tenue, conformément aux dispositions de la loi n°07-11 du 25 Novembre 2007 portant le système comptable et financier, et la comptabilité est tenue au moyen d'un système informatique en conformité avec le décret n°90-110 du 07

Avril 2009, fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique, notamment pour les états financiers de synthèse.

Contrôles effectués

Les contrôles effectués sur ce poste ont consisté à:

- Evolution de chaque compte et avis sur le solde;
- S'assurer que les différents comptes reposent sur des supports *fiables*.

Commentaires

1. Le capital social de la coopérative n'a pas subi de modification par rapport à l'exercice précédent;
2. Le compte 106 primes et réserves de la CCCLS n'a pas subi de modification par rapport à l'exercice précédent;
3. Le compte écart de réévaluation de la CCLS de BERROUAGHIA n'a pas subi de modification par rapport à l'exercice précédent;
4. La rubrique 11 « Report à nouveau » affiche un solde débiteur au 31/12/2024 de [illegible] DA, contre un solde au 31/12/2023 de [illegible] DA soit une augmentation sur cet exercice 2024 de [illegible] DA, comme indiqué sur le tableau ci-dessous :

5. OPINION SUR LES COMPTES

«Sous réserves et remarques précisées dans le présent rapport qui doivent être traitées par la Coopérative de Céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA , et compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels que fournis en annexes, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations et les mouvements de trésorerie de l'exercice 2024, ainsi que de la situation financière et du patrimoine.»

Le Commissaire Aux Comptes

2.2 STOCKS

Contrôles effectués

Les contrôles opérés sur les comptes de stocks visent à :

- S'assurer que les montants portés dans les comptes représentent tous les stocks physiquement identifiables.
- S'assurer que ces produits sont évalués selon les principes comptables généralement admis.
- Vérifier la séparation des exercices.
- S'assurer que les différences constatées entre l'inventaire permanent d'une part, et l'inventaire physique d'autre part ont été expliqués et ajustés.
- Vérifier les provisions pour dépréciation des stocks.
- Vérifier la permanence des inventaires appliqués.

Structure du poste

RAPPORT DE CERTIFICATION

Monsieur,

J'ai procédé à l'examen des comptes de La CCLS de BERROUAGHIA et des états financiers et tableaux annexes établis au 31/12/2024 selon la forme réglementaire.

Les vérifications ont porté sur les comptes et documents de La CCLS de BERROUAGHIA, y compris ceux en rapport avec les opérations commerciales financières réalisées pour le compte de l'**OAIC**

Le contrôle opéré a concerné la situation des soldes antérieurs et les mouvements de l'exercice 2024, et a été mené selon les règles et usage en matière d'audit .Il a comporté des sondages, des vérifications approfondies de certains comptes, des tests de conformité et de concordance, ainsi qu'une revue des procédures de contrôle interne.

Au titre de l'exercice 2024, la revue des états financiers et comptables fait ressortir les conclusions suivantes:

Monsieur le président du conseil de gestion
De La Coopérative de Céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que j'assure à CCLS de BERROUAGHIA par mandat portant sur les exercices 2023 à 2025, j'ai l'honneur de vous présenter le rapport général relatif aux comptes de la période du 01janvier 2024 au 31 décembre 2024.

L'examen des comptes de la gestion 2024 a été entamé par la vérification des opérations commerciales et financières réalisées par la Coopérative pour le compte de l'OAIC et traduites au sein du bilan extra –comptable élaboré selon le modèle prévu à cet effet.

Par ailleurs, j'ai établi un diagnostic des travaux comptables de la CCLS pour l'exercice 2024 et j'ai procédé à des vérifications touchant le contenu et les documents de base justificatifs des opérations et écritures.

Le contrôle a concerné les mouvements réguliers de l'exercice, les régularisations inscrites en 2024 ainsi que l'appréciation de la fiabilité du contrôle interne.

Je peux ainsi vous communiquer mes observations finales sur les états financiers étudiés à travers le présent rapport qui comporte les parties suivantes :

- Le rapport de certification
- Les états financiers arrêtés au 31/12/2024
- Les analyses, commentaires et observations sur le contenu et l'évolution des comptes du bilan et du TCR.

CCLS Berrouaghia

Rue de la gare

EDITION_DU:19/05/2026 11:47

EXERCICE:01/01/24 AU 31/12/24

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2024	2024
Ventes et produits annexes		905 965 140,91	767 439 175,63
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		52 650 943,94	
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**958 616 084,85**	**767 439 175,63**
Achats consommés		-288 097 367,95	-248 814 361,34
Services extérieurs et autres consommations		-27 598 799,66	-35 800 423,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-315 696 167,61**	**-284 614 784,34**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**642 919 917,24**	**482 824 391,29**
Charges de personnel		-289 408 899,90	-212 322 129,27
Impôts, taxes et versements assimilés		-126 688,00	-765 600,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**353 384 329,34**	**269 736 662,02**
Autres produits opérationnels		316 072 182,16	41 340 640,14
Autres charges opérationnelles		-276 341 812,67	-4 815 244,97
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-64 736 571,85	-58 595 477,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 581 000,00	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**333 959 126,98**	**247 666 580,17**
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**333 959 126,98**	**247 666 580,17**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 280 269 267,01**	**808 779 815,77**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-946 310 140,03**	**-561 113 235,60**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**333 959 126,98**	**247 666 580,17**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**333 959 126,98**	**247 666 580,17**

CCLS Berrouaghia

Rue de la gare

EDITION_DU:19/05/2026 11:47

EXERCICE:01/01/24 AU 31/12/24

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2024			2024
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		357 000,00	183 000,00	174 000,00	
Immobilisations corporelles					
Terrainsx		1 196 864 000,00		1 196 864 000,00	
Bâtiments		1 020 558 848,68	762 547 936,50	258 010 912,18	17 283 683,83
Autres immobilisations corporelles		635 019 453,53	455 707 872,93	179 311 580,60	181 659 215,45
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		22 049 000,00	21 049 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 874 848 302,21**	**1 239 487 809,43**	**1 635 360 492,78**	**199 942 899,28**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		72 564 481,29	2 470 799,82	70 093 681,47	57 430 765,14
Créances et emplois assimilés					
Clients		838 087 121,89	8 231 976,49	829 855 145,40	852 050 440,92
Autres débiteurs		1 541 817 676,01	21 336 416,36	1 520 481 259,65	1 347 599 411,16
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		544 556 533,11		544 556 533,11	207 903 338,88
TOTAL ACTIF COURANT		**2 997 025 812,30**	**32 039 192,67**	**2 964 986 619,63**	**2 464 983 956,10**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 871 874 114,51**	**1 271 527 002,10**	**4 600 347 112,41**	**2 664 926 855,38**

CCLS Berrouaghia

Rue de la gare

EDITION_DU:19/05/2026 11:47

EXERCICE:01/01/24 AU 31/12/24

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2024	2023
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		498 777,25	498 777,25
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		550 281,05	550 281,05
Ecart de réévaluationx		193 588 522,68	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		333 959 126,98	247 666 580,17
Autres capitaux propres - Report à nouveau		653 908 177,49	-792 002 162,18
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 182 504 885,45**	**-543 286 523,71**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		60 548 071,70	60 548 071,70
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		93 557 574,84	98 106 653,51
TOTAL II		**154 105 646,54**	**158 654 725,21**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 571 389 516,00	2 325 670 012,26
Impôts		4 465 146,09	2 553 757,54
Autres dettes		687 881 918,33	716 877 500,82
Trésorerie passif			4 457 383,26
TOTAL III		**3 263 736 580,42**	**3 049 558 653,88**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**4 600 347 112,41**	**2 664 926 855,38**

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

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 099926540671116

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		347 900 000,00	347 900 000,00
Actif repris pat l'etat dans le cadre de la privatisation			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		36 741 820,62	36 741 820,62
Ecart de réévaluation		486 815 400,00	486 815 400,00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net		31 421 075,39	-3 238 516,79
Autres capitaux propres - Report à nouveau		64 925 589,98	78 107 717,51
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**967 803 885,99**	**946 326 421,34**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		820 862 564,80	933 210 947,90
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		22 935 022,36	23 143 161,99
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**843 797 587,16**	**956 354 109,89**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		198 328 233,46	112 341 150,57
Impôts		6 624 363,00	3 078 991,74
Groupe et associés			
Autres dettes		16 386 010,98	17 918 927,45
Trésorerie passif		132 125 000,00	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**353 463 607,44**	**133 339 069,76**
TOTAL GENERAL PASSIF		**2 165 065 080,59**	**2 036 019 600,99**

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

Monsieur le président du conseil de gestion
De La Coopérative de Céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que j'assure à CCLS BERROUAGHIA par mandat portant sur les exercices 2023 à 2025, j'ai l'honneur de vo présenter le rapport général relatif aux comptes de la période du 01janvier 2024 31 décembre 2024.

L'examen des comptes de la gestion 2024 a été entamé par la vérification des opération commerciales et financières réalisées par la Coopérative pour le compte de l'OAIC traduites au sein du bilan extra –comptable élaboré selon le modèle prévu à cet effet.

Par ailleurs, j'ai établi un diagnostic des travaux comptables de la CCLS pour l'exercic 2024 et j'ai procédé à des vérifications touchant le contenu et les documents de bas justificatifs des opérations et écritures.

Le contrôle a concerné les mouvements réguliers de l'exercice, les régularisation inscrites en 2024 ainsi que l'appréciation de la fiabilité du contrôle interne.

Je peux ainsi vous communiquer mes observations finales sur les états financiers étudiés à travers le présent rapport qui comporte les parties suivantes :

- Le rapport de certification
- Les états financiers arrêtés au 31/12/2024
- Les analyses, commentaires et observations sur le contenu et l'évolution des comptes du bilan et du TCR.

II.) EXAMEN DES COMPTES

Les investigations effectuées aussi sur place que sur les documents et pièces comptables, et l'examen des états financiers arrêtés au 31 décembre 2024 ont permis de recenser les constatations développées ci-après au niveau des comptes du patrimoine (actif et passif) à et des comptes de résultats.

Lors de notre contrôle, nous nous sommes assurés que les opérations composant le solde de chaque compte arrêté au 31 Décembre 2024 sont réelles, correctement imputées et évaluées, et concernent effectivement l'exercice 2024.

De même, lors de notre contrôle, nous avons vérifié que:

- Les méthodes pratiquées par la Coopérative de Céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA pour l'évaluation de certains postes du bilan, sont conformes aux règles édictées par le système comptable et financier;
- Les comptes annuels sont dressés, par rapport aux années antérieures, sous une forme comparable;
- Les méthodes d'évaluation et de présentation sont appliquées de façon identique d'une année à l'autre.

Pour ce faire et pour chaque compte ou catégorie de comptes, il a été passé graduellement en revue:

- D'abord, un résumé des principales pratiques comptables actuellement en vigueur à La Coopérative de Céréales et des Légumes Secs de BERROUAGHIA ;
- Ensuite, la présentation du poste ou groupe de postes comptables;
- Enfin, le résultat et les principales conclusions liés au poste ou groupe de postes comptables.

es contrôles effectues durant l'exercice 2024, il nous a été donné de faire des nstations d'ordre comptable que nous estimons utiles de porter à votre nnaissances et ce, pour une bonne interprétation des résultats enregistrés et de situation de votre Coopérative de Céréales et des Légumes Secs de RROUAGHIA en cette fin d'exercice.

Néanmoins, nous avons relevé les observations suivantes:

- Elaguer les items d'investissements dont le montants est inférieur à 60 000 DA conformément aux nouvelles dispositions dans ce domaine, introduites par le nouveau système comptable financier - SCF.
- Les immobilisations nécessitent un assainissement de quelques items afin de redresser la situation par une décision de gestion
- Les livres légaux concernant les piqûres d'inventaires des investissements existent et gagneraient cependant à être actualisé;

L'approche par composant:

La procédure obligatoire d'application rétrospective prévoie que les immobilisations corporelles amortissables constituées de différents éléments significatifs et ayant des utilisations variables, ou procurant pour le compte de la coopérative des avantages économiques selon un rythme différent, feront l'objet de retraitement selon la méthode de l'approche par composants et doivent faire l'objet d'une ventilation comptable puis constatés en comptabilité et amortis suivant leurs durées d'utilisations déterminés en interne pour chaque composant.

Politique d'amortissement:

La politique d'amortissement de la coopérative est uniforme pour l'ensemble des immobilisations. L'entreprise utilise le mode linéaire pour toutes ses immobilisations.

Dans le cadre du nouveau système comptable et financier la coopérative a la possibilité d'utiliser d'autres modes d'amortissement si elle juge que cela correspond à sa réalité économique.

Le nouveau Système Comptable Financier nécessitera le maintien du mode actuel ou le choix d'un nouveau mode d'amortissement, un réexamen des durées d'amortissement, la détermination d'une base amortissable pour les immobilisations ayant une valeur résiduelle en fin de durée d'utilisation.

Contrôles effectués

- L'examen des concordances des soldes d'ouverture issus de l'exercice 2023;
- S'assurer que toutes les créances de la coopérative sont correctement évaluées et classifiées.
- S'assurer que les soldes des créances douteuses détenues sur les clients sont isolés et provisionnés.
- Procéder à une confirmation directe des soldes arrêtes en fin de période et analyser les différences éventuelles.

Constats et recommandations effectues sur les comptes d'immobilisations

Suite aux contrôles effectués, nous formulons les remarques et recommandations suivantes:

- Les immobilisations nécessitent un assainissement de quelques items afin de redresser la situation par une décision de gestion;
- Les amortissements cumulés sont dans l'ensemble correctement constitués par les actifs amortissables;
- Les factures concernant les biens acquis ont été enregistrées correctement dans les comptes comptables appropriés;
- Les mouvements des comptes d'immobilisations et d'amortissements sont comptabilisés avec une concordance des montants portés sur les différents éléments de la comptabilité (Balance Générale Grand- livre et Bilan).

Cependant nous demandons à la coopérative de prendre en charge les points énumérés ci-après:

- Finalisation de l'opération d'inventaire physique des immobilisations et traitement des écarts de rapprochement entre le physique et comptable;
- Détecter les biens physiques en mauvais état et les proposer à la reforme;
- Traitement des éléments d'actifs de faible valeur par la mise en place d'une procédure en conformité avec les dispositions du SCF.

LES IMMOBILISATIONS

الأصول

(1)

Contrôles effectués

Nos contrôles sur ce poste ont consisté essentiellement à :

- Vérifier l'existence physique des investissements corporels importants.
- S'assurer de l'enregistrement comptable des équipements de l'entreprise.
- Vérifier les acquisitions de l'exercice.
- Noter la politique de la capitalisation de l'entreprise.
- Vérifier que le compte « investissements en cours » ne renferme pas des actifs déjà en service.
- Vérifier que les dotations aux amortissements de l'exercice sont correctement évaluées.

EVOLUTION DES COMPTES

Les immobilisations ont évoluées comme suit entre 2023 et 2024.

Opérations pour le compte de L'OAIC

Les stocks de céréales et des légumes secs n'étant plus la propriété de la Coopérative, ils sont uniquement détenus et gérés pour le compte de l'OAIC.

L'étendue des vérifications à effectuer dans le cadre de commissariat aux comptes portera sur tous les aspects de la nouvelle organisation et la mise application des instructions de l'OAIC en matière de suivi et de gestion des stocks de céréales et de légumes secs.

Contrôles effectués

Les contrôles des stocks qui sont effectués ont pour objectif:

- De s'assurer de la crédibilité des documents comptables et de la vraisemblance des *soldes (Bilan extra comptable des opérations pour compte);*
- De s'assurer que les éléments en stocks sont correctement évalués;
- De vérifier que l'existence physique des stocks est conforme aux chiffres donnés par les états d'inventaire.

Remarque

- Les mouvements des stocks de céréales dont le suivi est fait de manière extra comptable sont effectués sur instructions de l'OAIC .Toutefois et compte de leur spécificité, ces stocks ne sont pas inventoriés que sur la bases de déclarations des stocks émanant des diverses structures d'entreposage;

  A ce titre, il est important de souligner que les nouvelles mesures de commercialisation et de tarification régissant les opérations d'achats auprès des agriculteurs des céréales de consommation et de semences mise en place par l'OAIC. Sont correctement exécutées.

- Les stocks de céréales et des légumes secs sont tenus en quantité selon la méthode de l'inventaire permanent .Le service « Matières » est chargé de centralisation des toutes les données et leurs consignations sur les différents registre ouvert à cet effet. Toutes les données sur ces mouvements de stocks sont transmises périodiquement à l'OAIC pour les tenir informer;

- Pour s'assurer de la crédibilité de toutes ces informations, nous avons passé en revue tous les enregistrements avec les pièces justificatives:

  - Cumul des entrées en stocks avec les états récapitulatifs des réceptions;
  - Cumul des sorties de stocks avec les situations des livraisons;
  - Situations des stocks théoriques avec les diverses déclarations des stocks des structures d'entreposage de la coopérative.

Néanmoins, nous avons relevé les observations suivantes:

- Elaguer les items d'investissements dont le montants est inférieur à 60 000 DA conformément aux nouvelles dispositions dans ce domaine, introduites par le nouveau système comptable financier - SCF.
- Les immobilisations nécessitent un assainissement de quelques items afin de redresser la situation par une décision de gestion
- Les livres légaux concernant les piqûres d'inventaires des investissements existent et gagneraient cependant à être actualisé;

L'approche par composant:

La procédure obligatoire d'application rétrospective prévoie que les immobilisations corporelles amortissables constituées de différents éléments significatifs et ayant des utilisations variables, ou procurant pour le compte de la coopérative des avantages économiques selon un rythme différent, feront l'objet de retraitement selon la méthode de l'approche par composants et doivent faire l'objet d'une ventilation comptable puis constatés en comptabilité et amortis suivant leurs durées d'utilisations déterminés en interne pour chaque composant.

Politique d'amortissement:

La politique d'amortissement de la coopérative est uniforme pour l'ensemble des immobilisations. L'entreprise utilise le mode linéaire pour toutes ses immobilisations.

Dans le cadre du nouveau système comptable et financier la coopérative a la possibilité d'utiliser d'autres modes d'amortissement si elle juge que cela correspond à sa réalité économique.

Le nouveau Système Comptable Financier nécessitera le maintien du mode actuel ou le choix d'un nouveau mode d'amortissement, un réexamen des durées d'amortissement, la détermination d'une base amortissable pour les immobilisations ayant une valeur résiduelle en fin de durée d'utilisation.

5. OPINION SUR LES COMPTES

«Sous réserves et remarques précisées dans le présent rapport qui doivent être traitées par la Coopérative de Céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA , et compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels que fournis en annexes, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations et les mouvements de trésorerie de l'exercice 2024, ainsi que de la situation financière et du patrimoine.»

Le Commissaire Aux Comptes

III - LES COMPTES DE GESTION

A) - Les comptes de charges.

- Nous avons procédé à des sondages sur pratiquement tous les comptes de charges de l'exercice 2022.
- Les remarques et observations ont été portées à la connaissance des responsables concernés pour régularisation de certaines omissions.
  Elles ont été prises en charge avant l'arrêté du bilan au 31.12.2022.

Par rubrique, les charges se ventilement comme suit :

Messieurs les Actionnaires
de l'EPE/SOEXPLAST/Spa
B.P. 128 Draâ-Smar, MEDEA.

Les articles 9, 10 et 11 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce prévoient :

1. Toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations, à la condition de conserver dans ce cas tous documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour.
2. Elle doit également faire tous les ans un inventaire des éléments d'actif et du passif.
3. Le livre journal et le livre d'inventaire, sont tenus chronologiquement sans blancs, ni surcharges et ni ratures.
4. Inventaire des investissements.

SOEXPLAST doit veiller à la tenue à jour des livres légaux et réglementaires.

Comme elle doit se conformer aux dispositions énumérées au décret 96-98 du 06 mars 1996 et tenir compte de nos recommandations pour l'ouverture et la mise à jour des livres légaux et réglementaires, notamment :

- Le livre des inventaires (Bilan et TCR et récaps des stocks).
- Inventaire des investissements

Messieurs les Actionnaires
de l'EPE/SOEXPLAST/Spa
B.P. 128 Draâ-Smar, MEDEA.

Conformément aux dispositions de la Loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de Commissaire aux Comptes et de Comptable agréé, notamment celles prévues en son article 25 qui fixe la mission du Commissaire aux Comptes et dont le 5ème alinéa prévoit l'établissement d'un rapport spécial sur les Avantages particuliers accordés au personnel.

- L'arrêté du Ministère des Finances du 24.06.2013 fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux Comptes - chapitre V - 5.4 qui stipule :

« Au début de sa mission de contrôle des comptes de l'entité, le commissaire aux comptes obtient de l'organe dirigeant de l'entité la liste des personnels ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail ».

A cet effet, la Société nous a présenté l'état, des avantages, ci-joint, dont a bénéficié son personnel.

Veuillez agréer, Messieurs, l'assurance de notre considération distinguée.

de l'EPE/SOEXPLAST/Spa
B.P. 128 Draâ-Smar, MEDEA.

Objet : Rapport sur les procédures de contrôle interne.

L'arrêté du Ministère des Finances du 24.06.2013 fixant le contenu des normes de rapport du CAC - chapitre VII - 7.3 - stipule :

« Lorsque l'entité établit un rapport sur les procédures de contrôle interne, en vertu des dispositions règlementaires, ayant un impact significatif sur le traitement de l'information financière et comptable, le commissaire aux comptes présente un rapport spécial dans lequel il apprécie la sincérité du rapport adressé par l'entité à l'Assemblée Générale et à l'organe délibérant habilité, sur la base des travaux qu'il a réalisé » ;

A cet effet, nous vous informons que nous n'avons pas été rendus destinataires d'un tel rapport.

Veuillez agréer, Messieurs, l'assurance de notre considération distinguée.

N.B. :
Dans le cas où tous les moyens légaux pour le recouvrement auraient été mis en œuvre sans résultat, l'entreprise ne doit pas continuer à afficher ces créances dans ses bilans successifs.
IL y a lieu de soumettre le dossier au conseil d'administration pour décision de gestion quant à les expurger éventuellement du bilan.

Recommandation :

- Procéder à l'analyse de tous les comptes clients ;
- La mise à jour des dossiers des clients (Bon de Commande, bon de livraison, bon de sortie, facture....) ;
- Relancer régulièrement les clients pour le recouvrement pour éviter la prescription ;
- Assainissements de toutes les créances douteuses et contentieuses après accord du Conseil d'Administration ;

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 099926540671116

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		**853 047,95**	**524 922,95**	**328 125,00**	**440 625,00**
Immobilisations corporelles		**1 998 010 034,83**	**841 749 401,79**	**1 156 260 633,04**	**1 202 630 971,80**
Terrains		*715 905 000,00*		*715 905 000,00*	*715 905 000,00*
Bâtiments		*227 727 114,00*	*99 673 393,60*	*128 053 720,40*	*134 285 928,42*
Equipements et installations		1 028 043 462,14	721 992 703,42	306 050 758,72	346 792 081,24
Autres immobilisations corporelles		*26 334 458,69*	*20 083 304,77*	*6 251 153,92*	*5 647 962,14*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**6 063 903,83**		**6 063 903,83**	**6 522 200,77**
Autres participations et créances rattachées					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*1 706 250,00*		*1 706 250,00*	*2 125 000,00*
Impôts différés actif		*4 357 653,83*		*4 357 653,83*	*4 397 200,77*
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 004 926 986,61	842 274 324,74	**1 162 652 661,87**	1 209 593 797,57
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		**395 634 892,81**	**36 296 644,58**	**359 338 248,23**	**244 022 541,62**
Stocks de marchandises		936 841,68		936 841,68	381 400,00
Matiéres premiéres et fournitures		227 421 587,70	2 758 996,42	224 662 591,28	192 549 038,20
Autres approvisionnements		69 545 297,47	33 476 434,84	36 068 862,63	32 086 447,74
Encours de production de biens		27 908 800,00		27 908 800,00	10 560 000,00
Stocks de produits		69 464 245,96	61 213,32	69 403 032,64	8 445 655,68
Stocks à l'exterieurs		358 120,00		358 120,00	
Créances et emplois assimilés		**587 088 170,46**	**16 910 982,30**	**570 177 188,16**	**366 948 531,88**
Clients et comptes rattachées		*259 290 284,09*	*1 910 982,30*	*257 379 301,79*	*138 466 489,94*
Autres débiteurs		*8 782 168,85*		*8 782 168,85*	*5 802 751,57*
Impôts et assimilés		*249 534 045,95*		*249 534 045,95*	*167 772 618,80*
Groupe et associés		69 481 671,57	15 000 000,00	54 481 671,57	54 906 671,57
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		**72 896 982,33**		**72 896 982,33**	**215 454 729,92**
Banque		*72 896 422,33*		*72 896 422,33*	*215 453 979,73*
Caisse		*560,00*		*560,00*	*750,19*
Regies d'avances et accredittifs					
TOTAL ACTIF COURANT		1 055 620 045,60	53 207 626,88	**1 002 412 418,72**	826 425 803,42
TOTAL GENERAL ACTIF		3 060 547 032,21	895 481 951,62	**2 165 065 080,59**	2 036 019 600,99

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 099926540671116

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 677 966 406,45	1 200 819 349,44
Variation stocks produits finis et en cours		78 306 176,96	-4 314 027,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 756 272 583,41**	**1 196 505 322,44**
Achats consommés		-1 485 820 516,24	-978 917 420,20
Services extérieurs et autres consommations		-26 391 867,55	-45 753 700,62
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 512 212 383,79**	**-1 024 671 120,82**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**244 060 199,62**	**171 834 201,62**
Charges de personnel		-124 743 125,41	-120 368 947,01
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 845 726,00	-13 410 524,23
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**114 471 348,21**	**38 054 730,38**
Autres produits opérationnels		79 164,38	998 901,71
Autres charges opérationnelles		-577 530,61	-483 000,64
Dotations aux amortissements et aux provisions		-60 163 747,00	-36 107 662,33
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 991 989,63	2 720 240,46
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**57 801 224,61**	**5 183 209,58**
Produits financiers			
Charges financières		-22 052 952,28	-8 824 147,36
VI. RESULTAT FINANCIER		**-22 052 952,28**	**-8 824 147,36**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**35 748 272,33**	**-3 640 937,78**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 287 650,00	-86 883,51
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-39 546,94	489 304,50
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 760 343 737,42	1 200 224 464,61
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 728 922 662,03	-1 203 462 981,40
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**31 421 075,39**	**-3 238 516,79**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**31 421 075,39**	**-3 238 516,79**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			