

دور محافظ الحسابات في تقييم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة
مجمع أفيكول سكيكة

**The role of the statutory auditor in evaluating the accounts: Case of
the Avicol Skikda company**

د. سي محمد لخضر، أستاذ محاضر - أ -، المركز الجامعي بريك، الجزائر¹

تاريخ إستلام المقال: 2019/02/05، تاريخ القبول: 2019/11/25، تاريخ النشر: 2019/12/31

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم ومصادقية الحسابات المالية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، من أجل أن تمثل وتبرز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتستجيب لمتطلبات كل الجهات المستعملة لها خاصة المساهمين والمستثمرين، وتم اعتماد شركة مختصة في الإنتاج الفلاحي وهي مجمع إفيكول سكيكة كدراسة حالة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، تقييم الحسابات، الإنتاج الفلاحي.

Abstract:

This study aims to explain the role of the statutory auditor in the correction and credibility of social financial accounts in economic enterprises, so that they represent the real financial situation of the company (SPA Complexe Avicole SKIKDA), and meet the requirements different parties use these statements, such as shareholders and investors.

Keywords: statutory auditor, correction and credibility, agricultor production

¹ . الإيميل المرسل: سي محمد لخضر : simohammedlakhdar@gmail.com

مقدمة:

إن التطور الاقتصادي الذي شهده العالم في بداية القرن الماضي نتيجة الثورة الصناعية ونتيجة التوجه نحو عولمة الاقتصاد، جعل المؤسسة في هيكلها التمويلي الكلاسيكي الذي يسيطر عليه الملاك لكون أغلبية تلك المؤسسات كانت عائلية، عاجز على مواجهة الاحتياجات المتزايدة لرؤوس الأموال، مما أدى إلى بروز طرف أساسي آخر يساهم في عمليات تمويل هذا العجز الناجم عن زيادة الطلب العالمي وهم الدائنين أو المقرضين، ثم بعد ذلك ظهرت أطراف أخرى تهتم بنفس المجال وهم المساهمين خاصة بعد ظهور شركات المساهمة.

إن هذه الأطراف المخاطرة برؤوس أموالها تحتاج إلى من يقدم لها ضمانات متخصصة ومحايدة حول كيفية استعمال أموالها ومردودية استثماراتها، خارج المعلومات القاعدية التي تقدمها الإدارة التي ظهرت بعد ظهور ما يطلق عليه نظرية الملكية الغائبة، وأهم هذه الأطراف هم المدققين الخارجيين الذي تتمثل مهمتهم الأساسية في تقديم رأي فني محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها وحالة وظيفتها.

إن محافظ الحسابات ونظرا للمكانة القانونية التي يحظى بها كطرف مختص يقدم آراء فنية محايدة بغض النظر على الجهة التي عينته، بات عنصر فعال يعتمد عليه المستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية وكل الأطراف ذات مصلحة، في اعلامهم بأن الادارة اعتمدت على سياسات محاسبية ومبادئ مقبولة عموما في مسك المحاسبة واحترام اجراءات العمل الداخلية وبالتالي النتائج المتحصل عليها هي نتائج حقيقية وموثوق فيها وغير متلاعب بها.

من خلال هذا الاستهلال أردنا أن نعالج هذا الموضوع من اجل ابراز الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في الحكم على مدى سلامة الحسابات الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية من خلال اعتماد مؤسسة اقتصادية مختصة في القطاع الفلاحي (الدواجن) كدراسة حالة ميدانية.

وعليه فان الاشكالية الأساسية لهذا البحث تتمحور حول:

ما هو دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في مؤسسة أفيكول سكيكدة ؟
وكإجابة مؤقتة لهذه الاشكالية نورد الفرضية التالية: إن التقرير الذي يعده محافظ الحسابات
يعتبر كدليل اساسي في تقويم حسابات المؤسسة خاصة من خلال ملاحظاته وتعليماته.
أولاً: مفهوم محافظ الحسابات وصفاته ومهامه:

1- مفهوم محافظ الحسابات:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹، وحسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصدق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"². كما عرفه مختار بلعبيود: أنه "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانوناً للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)³.

من خلال التعاريف السابقة والتي قدمت من الهيئات المختصة بهذا المجال نستخلص أن محافظ الحسابات نوع من أنواع التدقيق الخارجي؛ وهي عبارة عن مهنة يقوم بها شخص مؤهل علمياً وعملياً، ويتمتع باستقلالية تامة، حيث يقوم بفحص الحسابات السنوية للمؤسسات وإضفاء الثقة على قوائمها المالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية تلك القوائم وإيصالها لمستخدميها.

2- صفات محافظ الحسابات:

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات هي⁴:

- **الأمانة**: ويقصد بذلك أن يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزة وإن لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل؛

- **الاستقلالية**: ويقصد بها أن يقوم بعمله ويؤدي رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على الصدق في إصدار رأيه؛

- **الكرامة**: ويقصد بها أن يكون المدقق عزيزا نزيها يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي إليها، وأن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة؛

- **سر المهنة**: ويقصد بها أن يكون المدقق حافظا للأسرار وأمينا عليها حيث إن طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على أسرار المؤسسة التي يقوم بتدقيقها؛

- **العناية المهنية**: تنص المادة 49 من القانون رقم 91-08: "على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة وإعدادة للتقرير؛

- **الكفاءة المهنية**: لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة كالمعرفة بأساسيات المحاسبة، والتمكن الكبير للتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق.⁵

3- شروط ومهام مهنة محافظ الحسابات

1.3- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

طبقا لنص المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب المعتمد مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في محافظ الحسابات كما يلي⁶:

✓ أن يكون جزائري الجنسية؛

✓ أن يكون حائزا على شهادة قانونية معترف بها تعطيه الحق في ممارسة مهنة محافظ الحسابات: وتتمثل هذه الشهادة في الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، ويتم الحصول على هذه الشهادة بعد ممارسة تريض مهني لمدة سنتين على مستوى مكتب أو شركة محافظ الحسابات، ويجب أن يكون هذا المكتب أو المؤسسة مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل (المادة 09 المرسوم التنفيذي رقم 11-39 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التريض المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)؛ مع مراعاة أنه قبل الشروع في التريض لابد أن يحوز الشخص على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية (المادة 02 من المرسوم 11-39)؛

✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

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

✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون 01-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمل أحسن القيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلوك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد؛

✓ يجب عليه إثبات وجود محل مهني حيث يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة؛ ويتوفر هذا المحل على شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح له بتأدية مهامه في أحسن الظروف؛

✓ يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

2.3- مهام محافظ الحسابات: يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام المحددة قانونا ويمكن تقسيم هذه المهام إلى مهام دائمة ومهام خاصة.

1.2.3. المهام الدائمة: تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات فيما يلي:

حسب مضمون المادة 23 من القانون 01/10 فإن محافظ الحسابات مكلف بالمهام الآتية:

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

✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

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

✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية بمصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

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

✓ كما تنص المادة 24 من نفس القانون على أنه: "عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس المركز"⁷. حسب ما جاء في المادة 25 من القانون نفسه فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام أو صحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
 - ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - ✓ تقرير خاص حول تفاصيل على 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.
- تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

2.2.3- المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا خلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها، وهي كالتالي:⁸

- ✓ قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال أو إلغاء الأفضلية في حق الاكتتاب؛

✓ في حالة تمويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول (تساوي على الأقل رأسمال المؤسسة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل)؛

✓ في حالة تمويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد أن الأصول تساوي على الأقل رأسمال المؤسسة، وعلى أساسه يتخذ قرار التحويل؛

✓ في حالة مشروع الإدماج (La fusion) أو الانفصال (la scission)، يقدم مجلس الإدارة، أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى محافظي الحسابات لكل واحدة من المؤسسات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعويين للنظر في هذا المشروع، حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة من مكافأة الحصص المقدمة للمؤسسة المدمجة. يوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي للمؤسسة تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف 15 يوما السابق لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الإدماج أو الانفصال، وفي حالة الاستشارة الكتابية فإن التقرير يوجه لشركاء مع قرار المشروع المعروض عليهم؛

✓ إصدار قيم منقولة؛

✓ عقد جمعية عامة غير عادية؛

✓ الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛

✓ إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز ربع رأسمال؛

✓ إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛

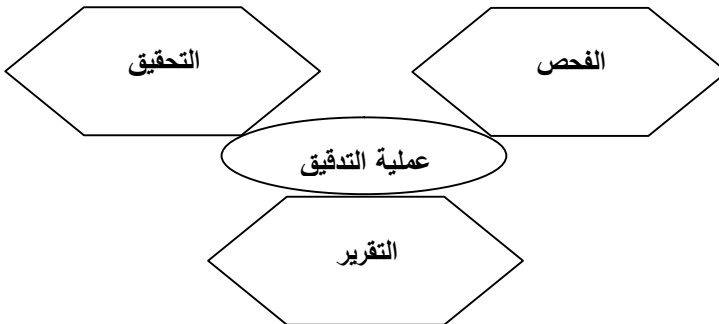
✓ عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.

ثانيا - مفهوم التدقيق:

رغم تعدد التعاريف المقدمة للتدقيق إلا أنها تركز جميعها على حماية أموال وممتلكات الملاك والمستثمرين على العموم، وأهم هذه التعريفات هو ما جاءت به الجمعية الأمريكية للتدقيق أين عرفته بأنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة

على الأحداث الاقتصادية وتقسيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية⁹. كما عرف أيضا خالد أمين عبد الله التدقيق على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"¹⁰. كما عرف "GERMOND" et "BONNAULT" التدقيق على أنه " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبة المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"¹¹ وبناء على ما سبق نلاحظ بأن هذه التعاريف كلها يتمحور على ثلاث نقاط أساسية نبرزها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1): أهم العمليات التي يركز عليها التدقيق .



المصدر: مصطفى يوسف كافي: تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2014، ص23.

ومن خلال التعاريف التي تطرقنا إليها ومن الشكل السابق نستنتج أن عملية التدقيق حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل وهي :

✓ **الفحص:** يقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والفني للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

✓ **التحقق:** ويقصد بالتحقق إمكانية الحكم على مدى ملاءمة وصلاحيّة القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم عن أعمال المؤسسة في فترة مالية معينة وكدلالة عن الوضع المالي في نهاية تلك الفترة.

✓ **التقرير:** وهو آخر عملية في التدقيق ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعنية سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع القول أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق.

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق للمصلحة العامة تكون في¹²:

✓ يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال؛

✓ يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛

✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

✓ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

ثالثا: دراسة حالة مؤسسة أفيكول سكيكدة:

1- التعريف بمؤسسة أفيكول سكيكدة:

هي عبارة عن مؤسسة جزائرية بولاية سكيكدة (مؤسسة الدواجن شركة ذات أسهم)، يقدر رأسمالها بـ: 310.000.000 دج. وكان بداية نشاطها سنة 1986 وتتمثل مهامها في تربية الدواجن وبيعها.

2- تحليل تقرير محافظ الحسابات:

يشمل تقرير محافظ الحسابات مجموعة من النقاط تشمل ما هو متعارف عليه في ميدان المراجعة نلخصها في الآتي:

- ✓ تقييم نظام المراقبة الداخلية وإجراءاتها؛
- ✓ مراقبة مدى صحة حسابات الشركة وانتظامها والتمثلة في:
- ضمان احترام مبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي للعمليات التي تمت من طرف المؤسسة
- التحقق من السندات المدعمة للعمليات والتسجيلات المحاسبية.
- التحقق من مصداقية المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة.
- التحقق من بعض المعلومات الواردة في النصوص القانونية المعمول بها خاصة القانون التجاري والقوانين المكمل.

1.2. حسابات الأصول: إن مراجعة عناصر الأصول واختيارها ضمن عينة المراجعة تعتبر جد هامة وموضوعية لأنها تمثل الممتلكات الصافية للمستثمرين، كما تبرز الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه هذه الشركة في المستقبل لخلق المنافع الاقتصادية، وهو ما يعطي ضمان لهؤلاء المستثمرين حول مردودية استثماراتهم من جهة كما يمكن المستثمرين المحتملين من معرفة قدرة هذه الشركة على تحقيق أهدافهم من خلال طبيعة واهمية الأصول التي تملكها هذه الشركة. كما أن مراجعة هذه الأصول تمت وفق التشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات كما تمت وفق المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وإجراءات العمل الداخلية، ومختلف التشريعات الأخرى

المرافقة للمحاسبة خاصة القانون التجاري الجزائري وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1.1.2. التثبيات:

الجدول رقم (1): جدول حسابات الأصول

القيمة في نهاية السنة	حركة السنة			القيمة في بداية السنة	الأصول
	تحويلات داخلية	بيع، تنازل	مشتريات		
770 250 ,00				770 250 ,00	أصول غير جارية تثبيات مادية تثبيات معنوية
214 607 020, 00				214 607 020 ,00	أراض
39 250 974,21				39 250 974,21	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
175 371 773,54				175 371 773,54	مباني
667 605 631,32	133 780,80		2 141 550,54	665 597 861,58	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
44 663 949,00				44 663 949,00	معدات نقل
9 435 696,46	394 010,00		994 280,00	8 835 426,46	تجهيزات مكتب إعلام آلي
5 014 387,16			4 344 584,66	669 802,50	أخرى
1156719681,69	527 790,80		7 480 415,20	1149 767057,29	المجموع
1 672 830,00	2 671 754,66			4 344 584,66	تثبيات جاري إنجازها
109 400 000,00	71 000,00			109 471 000,00	تثبيات مالية
3 663 790,37	1 939 554,80		899 991 ,67	4 703 353,50	ضرائب مؤجلة على الأصول
114 736 620,37	4 688 309,46		899 991 ,67	118 518 938,16	مجموع
1271456 302,06	5 210 100,26		8 380 406,87	1268 285995,45	مجموع الأصول غير جارية

المصدر: تقرير محافظ الحسابات.

التدفقات المسجلة لهذه الحسابات خلال الدورة تتلخص فيما يلي:

- التثبيات المشتراة تقدر ب 6952624.40 دج وتتمثل في: تركيبات ضد الحرائق، معدات استغلال، معدات إعلام آلي.

- التحويلات الداخلية بين الوحدات في حدود 527790.80 دج الملاحظات المستخرجة من هذه الفقرة تتمثل في:

أ- **الإجراءات الخاصة بالجرد:** الإجراءات الخاصة بالجرد المعتمدة من طرف المؤسسة المتعلقة بجرد التثبيات ويتم وفق بطاقة جرد التثبيات غير أن الوحدات اعتمدت على قوائم التثبيات التي قامت بتحضيرها قبل عملية الجرد وتسليمها للفرق المعنية بالجرد. ومن جهة أخرى لم يتم التحضير المسبق لعملية الجرد وذلك عن طريق ترتيب وتنظيم بعض عناصر أصول المؤسسة وهذا لتسهيل عملية الجرد لذا فحضور التقنيين ضروري في عملية الجرد.

ب- **تقييم التثبيات:** معظم التثبيات الخاصة بالوحدات تبين قيمة محاسبة معدومة، المباني الخاصة بتربية الدواجن والمعدات المستغلة في تحقيق عوائد اقتصادية للمؤسسة قد تم اهتلاكها نهائيا والتي لها قيمة نفعية غير أن ميزانية المؤسسة لا توضح هذا الوضع الاقتصادي، وهذا ما يتنافى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

ج- معدات وأدوات موجهة للتنازل:

قامت المؤسسة بإعداد جدول خاص بالمعدات الموجهة للتنازل بمبلغ إجمالي يقدر بـ 19577768.85 دج والقيمة المحاسبية لهذه التثبيات تقدر بـ 580717.70 دج، إذا المؤسسة لم تسجل أي خسائر في القيمة على التثبيات.

د - تثبيات مالية:

DAT.ALKHALIFA: الودائع الآجلة تظهر دائما في حسابات هذه الشركة على الرغم من خسارة هذا الأصل، وخسارة في القيمة قد تم تسجيلها والتي أصبحت دون جدوى. الضريبة المؤجلة لم يتم تحليلها جيدا من طرف الوحدات، ورصيد هذا الحساب يجب أن يكون مطابقا لمختلف العمليات التي تحدد الضريبة المؤجلة الناتجة عن الاختلالات الزمنية (منحة التقاعد، مؤونة العطل، مؤونة المنح...)

ومن هذا الأساس لاحظنا أن وحدة زياتي لم تقم بتسجيل ضريبة مؤجلة على منح مردود الدخل الجماعي.

كما توصي المؤسسة بالتحقق من تطابق العمليات المسجلة محاسبيا مع أرصدة الضرائب المؤجلة الخاصة بكل وحدة.

هـ - التثبيات الغير مسجلة محاسبيا: قامت وحدة عين نشمة في عملية الجرد بالإبلاغ عن وجود بعض التثبيات الغير مسجلة محاسبيا (خزان الغاز).

2.1.2. حسابات المخزونات الجاري العمل بهما :

في 1-12-2016 حللت حسابات المخزونات كما يلي:

الجدول رقم (2): حسابات المخزونات

أصول جارية	رصيد بداية السنة	مدين	دائن	رصيد رصيد	رصيد نهاية السنة
مخزون البضائع					
مواد أولية	2 985 817,41	260 870 909,97	257 724 077,59	3 146 832,38	6 132 649,79
لوازم أخرى	5 606 607,97	10 313 066,51	10 296 395,32	16 671,19	5 623 279,16
سلع الإننتاج قيد	28964325,26	351435 876,696	313 430 703,83	38 005 172,86	66969498,12
مخزون المنتجات		305 066 851,71	305 066 851,71		
المخزونات الخارجية					
خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها					
مجموع	37556750,64	927 686 704,88	886 518 028,45	41 168 676,43	78725427,07

المصدر: التقارير المالية للمجمع أفيكول سكيكدة

تحقيقاتنا حول حسابات المخزونات سمحت لنا باستنتاج ما يلي:

أ - عمليات الجرد:

عمليات الجرد على المخزونات تمت بطريقة سليمة من طرف الوحدات حيث قمنا بتسجيل النقائص التالية:

- الدواجن المستغلة لم يتم جردها في نهاية الدورة.
- الصوامع التي تخزن فيها أغذية الدجاج يتم تقديرها تقريبا.
- معدات الوزن معطلة، مما يجعل الوحدات تقوم بتقدير محتويات الصوامع تقريبا مما ينتج عنه فوارق في الجرد في نهاية الدورة.

ب - فوارق الدواجن:

تظهر الفوارق في الدواجن في نهاية الاستغلال حيث يظهر فارق موجب بوحدة عين نشمة وبـ 344 بوحدة واد الزناتي وقد تم الإبلاغ عنها خلال الدورة.

كما نوصي المؤسسة التأكد والتركيز في عملية المراقبة الداخلية على النقاط التالية:

- سرقة الدواجن.
 - معدل الوفيات المسجلة يوميا.
- هذه الفوارق ناجمة عن التقدير الزائد في الوفيات، كما نحيطكم علما أن هذه الفوارق يمكن أن تحدث خطأ في عملية تقييم وتسجيل الإستهلاكات الغذائية.

ج - سعر تكلفة الدجاج: بعد فحص الإجراءات الخاصة بحساب سعر التكلفة سمحت لنا

باستنتاج أن المصاريف المتعلقة بتهيئة المكان وتنظيفه تم إدراجها في سعر التكلفة كما أن مختلف الوحدات سجلت نفس الشيء زيادة على ذلك أضافت مصاريف أخرى غير مرتبطة فعليا (بتهيئة المكان وتنظيفه) هذه الطريقة غير مطابقة حسب رأينا:

- سوء تقدير أسعار التكلفة الخاصة بالدواجن قيد الاستغلال.
- تقدير الإيرادات لتغطية مصاريف النشاط حتى في ظل غياب الدواجن.
- إهمال النشاطات الفعلية.

حيث نوصي المؤسسة بالبحث عن إجراءات تسمح لها بتحديد أو بتقسيم المخزونات أكثر دقة وموثوقية.

هـ - نزاعات قضائية حول المبيعات:

قيام أحد الزبائن بمتابعة المؤسسة قضائيا وذلك راجع لسبب صحي في منتجات المؤسسة أين طلب الزبون تعويضات عن الضرر المادي والمعنوي الذي لحق به. لكن الشركة تملك ملف كامل يثبت عكس ذلك والذي يسمح لها بإثبات براءتها جراء دعاء الزبون ولكن القضاء قام بتعيين خبير للفصل في هذا النزاع. وعليه نوصي المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار هذا النزاع والتوصل إلى حل مجدي، لأنه في الحالة العكسية قد تعود على المؤسسة خسائر كبيرة ومعتبرة لأن العميل بالغ في تقدير التعويضات.

و - إجراءات الشراء:

تعاني إجراءات الشراء للوحدات من بعض النقائص:

- **وحدة عزابة:** بعض من وصولات الطلب غير مؤرخة، وليست متضمنة المعلومات الكافية وعدم احترام التسلسل الرقمي، مثل: الكمية أو السعر. وأيضا إجراءات شراء غازوال يُستحق التحسين فيها لأن الاستهلاكات المالية تسوى عن طريق تسليم وصل طلب بعد عدة أشهر.

وأخيرا بعض الفواتير ليست مطابقة للمبادئ وذلك لغياب بعض الموافقات الإلزامية.

- **وحدة واد الزناتي:** ترتيب سندات الطلب غير منظم وعلى سبيل المثال: سند طلب بتاريخ 19 سبتمبر 2016 ملحق بسند استهلاك لشهر أوت وسبتمبر وأكتوبر 2016، وهذا راجع لغياب بعض الموافقات الإلزامية ومشتريات الوقود مبررة بوصل ملحق بالفاتورة والتي لا تعطي أي مصداقية لتواريخ الشراء وكذلك المبالغ ونفس الشيء بالنسبة لمشتريات ولوازم المكاتب والإصلاحات راجع لتسوية عن طريق وصل طلب.

- **وحدة عين نشمة:** استعمال "وصل" بدل الفواتير ولكنه لا يعتبر دليل محاسبي.

3.1.2. الزبائن والحسابات المرتبطة بهم: الحسابات في 2016/12/31 مقدمة كآلاتي:

الجدول رقم (3): حسابات الزبائن

البيان	قيمة في بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	قيمة في نهاية السنة
تسبيقات الموردين	178 735,25	238 370,00	328 611,06	-90 241,09	88 494,19
الزبائن	55 279 144,83	370 750 038,00	374 240 270,66	-3 490 232,66	51 788 912,17
المدينون الآخرون	24 945 342,06	12 082 072,79	12 586 064,04	-503 991,25	24 441 350,81
ضرائب	14 360 483,53	23 181 407,06	30 773 671,88	-7 592 294,82	6 768 218,71
الزبائن الآخرون والحسابات المرتبطة بهم					
المصروفات المستحقة الدفع					
الخزينة	245311496,444	754 821 751,95	864 125 051,05	-109 303 299,10	136 008 197,34
مجموع	340 075 202,11	1161 073639,80	1282 053668,69	-120980028,89	219 095 173,22

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

حسابات الزبائن والحسابات المرتبطة بهم محللة ومبررة والجدول أعلاه يسمح لنا

بملاحظة مايلي:

أ- الزبائن: تسير أرصدة الزبائن بسير عموما باستثناء بعض الأرصدة القديمة:

رصيد 51788912.17 دج خاص بالزبائن:

✓ NHAL Saad (2016/04) بمبلغ 10253463.60 دج.

✓ الجمعية التعاونية ERRAKHA (08/2016) بمبلغ 4284815.50 دج

✓ AinSKhounaUOC (2015) بمبلغ 1100706.56 دج.

✓ زبائن مشكوك فيهم بـ 36149416.71 دج (مستحقات قديمة).

قمنا بفحص السندات المحصلة للمؤسسة في 2016 بالإجراءات القضائية المستعملة وتبين أن معظمها بدون جدوى وذلك لعدة أسباب منها: التقادم، عدم معرفة عناوين الزبائن، قيود

متعلقة بالزبائن المتوفين... الخ.، وكذلك طرق الطعن بالنسبة لنا طويلة ومكثفة في العديد من ملفات الذمم لان المحضر القضائي قدم للمؤسسة محضر بعدم وجود أصول.

ب- تسبيقات الموردين: التسبيقات الخاصة بالموردين ISPAT et ARCELOR بمبلغ 88494.19 دج لم يتم تسويتها مع العلم أنها قديمة.

ج- الضرائب وما شابهها: رصيدها يقدر ب 6768218.71 دج والذي يتعلق بما تبقى من دفعة (6705339.34 دج) والذي يتعلق بها تبقى من دفعة (6705339.34 دج)، المقدمة لإدارة الضرائب سنة 2015 التي يتم استرجاعها.

2.2. حسابات الخصوم

1.2.2. رؤوس الأموال الخاصة: تتمثل في 2016/12/31 كمايلي:

الجدول رقم (4): حسابات رؤوس الأموال

رؤوس الأموال رأس مال الخاصة	القيمة في بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	القيمة في نهاية السنة
صادر	310 000 000 ,0				310 000 000,00
احتياطات	124 861 985,24		6 582 822,37	6 582 822,37	131 444 807,61
رؤوس الأموال الأخرى	69 030 822,37	69 030 822,37		-69 030 822,37	
النتيجة الصافية			3 317 229,79	3 317 229, 79	3 317 229,79
نتيجة عامة	503 892 807,61	69 030 822,37	9 900 052,16	-59 130 770,21	444 762 037,40

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

سمح لنا الفحص الذي قمنا به على حسابات رؤوس الأموال باستنتاج ما يلي:

أ- **النتيجة الصافية:** الأصول الصافية للمؤسسات تقدر بـ 444762037.40 دج بعد إدراج النتيجة الموجبة لسنة 2016.

ب- **توزيع النتيجة:** قامت المؤسسة بتوزيع الأرباح لدورة 2016 بالنسبة لكل من المساهمات ومجلس الإدارة بمبلغ يقدر بـ 50448000 دج ومبلغ 6582822.37 دج تم توجيهها لاحتياجات المؤسسة ومبلغ 12000.000 دج موجهة للتوزيع على العمال.

ج- **الدفاتر القانونية:** قمنا بالإبلاغ عن بعض النقائص الخاصة بمسك الدفاتر القانونية في تقريرنا الأول، تتمثل في كثرة الأخطاء في الدفاتر العامة، منها الشطب في وحدة واد الزناتي، عزابة، عين النشمة، دفاتر الجرد تتضمن أخطاء ولم يتم التسجيل فيها بصفة دورية في وحدة واد الزناتي وعزابة، سجل حركات المستخدمين لم يتم ملؤه من مارس 2014 بالنسبة لوحدة عزابة؛ يمكن أن تتعرض المؤسسة إلى عقوبة جبائية.

2.2.2. حسابات الالتزامات

أ- **خصوم غير جارية:** حسابات الخصوم لسنة 2016/12/31 مقدمة كما يلي:

الجدول رقم (5): جدول يوضح حسابات الخصوم

القيمة في نهاية السنة	رصيد	دائن	مدين	القيمة في بداية السنة	خصوم غير جارية
					القروض والديون المالية
	-6 311,35		6 311,35	6 311,35	ضرائب مؤجلة
					الديون الأخرى غير جارية
17 091 225,60	-15 785 962,90	3 469 644,19	19 255 607,09	32 877 188,50	المؤنات والمنتجات المدرجة في حسابات سلفا
17 091 225,60	-15 792 274,25	3 469 644,19	19 261 918,44	32 883 499,85	المجموع

المصدر: تقارير محافظ الحسابات

حسابات الخصوم غير الجارية محللة ومبررة ورصيد هذا الجدول مقسم إلى:

- مؤونة منحة التقاعد للدورة تقدر بـ 15522225.60 دج.

- المؤونة الموجهة للنزاعات التي تربط المؤسسة وأحد من عملائها تقدر بـ 1569000 دج

ثم تكوين مؤونة أولية تقدر بـ 12878089.91 دج بعد إصدار الحكم لصالح الزبون وبعد

تقديم الطعن ثم تخفيض المؤونة وتثبيتها بمبلغ 1569000 دج.

لم يتم تنفيذ الحكم إلى غاية اليوم لذا نوصي المؤسسة بالتأكد من أن الزبون لم

يستأنف الحكم.

ب- خصوم جارية:

حسابات الخصوم الجارية محللة كما يلي:

الجدول رقم (4-11): حسابات الخصوم الجارية

القيمة في نهاية السنة	رصيد	دائن	مدين	القيمة في بداية السنة	خصوم جارية
13 192 654,14	9 527 216,76	320 860 999,43	311 333 782,67	3 665 437,38	الموردون والحسابات الملحقة
8 796 638,39	-38 989 569,57	57 878 795,25	96 868 364,82	47 786 207,96	الضرائب
50 860 849,03	22 110 162,94	316 215 379,43	294 105 216,49	28 750 686,09	الديون الأخرى
					خزينة الخصوم
72 850 141,566	-7 352 189,87	694 955 174,11	702 202 331,43	80 202 331,43	نتيجة عامة

المصدر: التقارير محافظ الحسابات

✓ **الموردون والحسابات الملحقة:**

رصيد الموردون مبرر ولكن متضمن بعض القيم الضعيفة القديمة التي لم يتم تسويتها.

✓ الضرائب والحسابات المماثلة:

إن عملية فحص مختلف التصريحات الجبائية سمحت لنا باستنتاج بعض النقائص الموجودة في المراقبة الداخلية (وحدة عزابة)، على سبيل المثال: عملية التصريح بضريبة النشاط المصفى تم تسديدها بالزيادة بمبلغ 116000.66 دج، (وحدة عزابة) والنتائج عن خطأ في التصريح برقم الأعمال حيث نوصي المؤسسة بوضع أساليب إجراءات لمراقبة التصريحات الجبائية لتقليل الأخطاء وذلك لتفادي أي خسائر.

✓ ديون أخرى: هذه الديون متراكمة على سنوات مضت لم يتم تسويتها.

3.2. حسابات النتائج: يمكن تلخيص تطور حسابات النتائج بالنسبة لدورة 2015 في:

الجدول رقم (6): جدول يوضح حسابات النتائج لدورة 2015

البيان	N	N-1	N-1
منتجات الدورة	356 858 082,69	524 674 504,82	-168 316 422,19
القيمة المضافة للاستغلال	63 636 178,74	169 492 056,23	-105 855 877,49
هامش إجمالي للاستغلال	-13 336 333,47	75 988 977,80	-77 325 311,27
نتيجة عملياتية	5 894 981,41	89 009 925,62	-83 114 944,21
نتيجة مالية	-603 572,84	-132 266,52	-471 306,32
النتيجة العادية قبل الضريبة	5 291 408,57	88 877 659,10	-83 586 250,53
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	3 317 229,79	69 030 828,37	-65 713 592,850
النتيجة الصافية للسنة المالية	3 317 229,79	69 030 828,37	-65 713 592,850

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

رقم الأعمال للسنة المالية 2016 سجل انخفاض 203312622.07 دج أي

بنسبة 39.66% بالنسبة لدورة 2015.

- هذا التطور السلبي في رقم الأعمال نتج عنه انخفاض في مختلف نتائج تسيير السنة المالية.
- مجلس الإدارة يبرر هذا الانخفاض بـ:
- نقص بيع الدواجن وانخفاض سعر البيع وذلك يعود إلى الاختلالات الناجمة عن مختلف الوحدات في تسوية الدواجن.
- إن فحص حسابات النتائج سمح لنا بملاحظة أن إنتاج الدورة قد سجل انخفاض بـ 32.08%.
- حيث صاحبه انخفاض كبير في القيمة المضافة بـ 62.45% نسبة القيمة المضافة على الإنتاج السنوي قدر بـ 32.30% لسنة 2015 أما في السنة 2016 فقد قدر بـ 17.85% فقط وكذلك هامش الربح الإجمالي سجل انخفاض بـ 101.76% .
- وفي الأخير المؤسسة حققت نتيجة مالية تقدر بـ 3317229.79 دج والتي لا تسمح لها بتغطية كامل رأسمالها.
- رغم أن المؤسسة تظهر في وضعية مالية متوازنة بنتيجة مقبولة إلى أن هذه الوضعية ترجع للعوامل التالية:
- مصاريف المستخدمين.
- انخفاض في عدد المستخدمين وذلك نتيجة لإستقالة البعض منهم من جهة ومن جهة أخرى راجع إلى نقص في تحفيز العمال وذلك من خلال تقديم منح.
- عدم توفير مناصب الشغل جديدة.
- الخدمات: انخفاض في التأمينات الخاصة بالدواجن.
- منتجات أخرى عملياتية: التعويضات عن التأمين.
- مصاريف أخرى عملياتية: التعويضات عن التأمين.
- مصاريف أخرى عملياتية: إلغاء جزء من المؤونة الموجهة للنزاعات.
- إعادة استرجاع المؤونة المخصصة للنزاع مع أحد العملاء.

- نوصي المؤسسة بتحسين عملية التسيير وذلك عن طريق الضبط والتحكم في مصاريف الاستغلال وسعر التكلفة.

3- تقرير ابداء الرأي

قمنا بإجراء مهمة التدقيق طبقا للمعايير المهنية للتدقيق وهذه المعايير تتطلب اجتهاد يسمح باتخاذ الرأي حول مصداقية الحسابات وأنها لا تحتوي على أي اختلالات وأخطاء يمكن أن تؤثر على الحسابات السنوية للمؤسسة. تم التدقيق عن طريق اختبار العينة أو عن طريق الاعتماد على أساليب أخرى فالعناصر المقنعة التي تثبت المعطيات التي تحتوي عليها الحسابات تعتمد على تقدير المبادئ المحاسبية المطبقة والمتبعة في إغلاق الحسابات السنوية والتقديرات المهمة والمحفوظ بها ولتقدير قيمتها في القوائم المالية . وحسب ما توصلنا إليه فإن العناصر والمعطيات المجمعة هي في مجملها كافية ومناسبة لإبداء الرأي وهو كما يلي:

تحت التحفظ والملاحظات المذكورة سابقا، نصادق بان الحسابات السنوية في منظور النظام المحاسبي المالي هي منتظمة وواضحة وتعطي صورة صادقة على نتائج وعمليات الدورة المنتهية والوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة.

ولقد قمنا طبقا لمعايير التدقيق للتحقيقات الخاصة طبقا لأحكام القانون :

باستثناء التأثير المحتمل للحقائق ليست لدينا أي ملاحظات جدية حول تناسق الحسابات السنوية أو المعلومات المقدمة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة والوثائق المرسلة إلى المساهمين على الوضعية المالية والمحاسبية السنوية للمؤسسة.

4-تقرير خاص:

البند 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخة في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري ينص على أن كل اتفاقية مبرمة لا تجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة أو احد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة

بعد تقديم تقرير مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقية التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان احد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكور أن يصرح بذلك إلا مجلس الإدارة.

رئيس مجلس الإدارة لم يصرح من طرفه على أي اتفاقية التي تدخل في إطار هذه المادة.

1.4. تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة إلى المستخدمين: والمتعلقة بالسنة المالية 2010-12-31

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة الأسهم SPA C A SKIKDA
تطبيقا لأحكام نصوص المادة 680 من القانون التجاري و الفقرة 4 من القانون 1/10 المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهنة محافظ حسابات، خبير محاسب، محاسب معتمد.

هذا التقرير الخاص يوضح حالة الامتيازات المقدمة الى العمال سواء كانت نقدية أو عينية :

رئيس المدير العام خلال سنة 2010.

- منح سيارة وظيفية تابعة للمؤسسة.
- المصاريف المتعلقة باستعمال السيارة.
- كراء شقة بمبلغ 225000 دج.

الأعضاء المسيرين:

- وضع تحت الخدمة سيارة تابعة للشركة بسائق او دون سائق، بالإضافة الى مجموعة الاعباء المتعلقة بتلك السيارة.
- تحمل مصاريف الاتصال بالهاتف الجوال بمبلغ 60000 كحد اقصى لفاتورة شهرين.

2.4. تقرير خاص بنتائج الخمس سنوات الاخيرة

سيدي:

تطبيقا لاحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري والمادة 25 الفقرة 6 من القانون 01/10 في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة محافظ الحسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد، فان هذا التقرير يوضح تطور نتائج المؤسسة خلال 5 السنوات الاخيرة والنتيجة حسب الأسهم.

الجدول رقم (7): جدول يوضح نتائج المؤسسة خلال 5 سنوات

السنة	نتائج السنوات	عدد الأسهم	نتيجة السهم	رأس المال	قيمة الأسهم
2011	31 811 218,76	31 000	1 026	310 000 000	10 000
2012	43 928 087,96	31 000	1 417	310 000 000	10 000
2013	30 738 190,57	31 000	992	310 000 000	10 000
2014	46 801 706,90	31 000	1509	310 000 000	10 000
2015	69 030 822,37	31 000	2 227	310 000 000	10 000

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

3.4. تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية:

سيدي

تطبيقا لا حكام المادة 25 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي ومحاسب معتمد قمنا باجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل مؤسستكم وجدنا ماييلي:

- 1 - غياب دليل الاجراءات المتعلقة بالمفاهيم الخاصة بكل بند .
- 2 - عدم انتظام الترقيم للحسابات على مستوى الوحدات .
- 3- غياب البنية الضريبية على مستوى الوحدة .

4- عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات بالإضافة الى ذلك قمنا بفحص تقارير فينت لنا ان التدقيق الداخلي لم يظهر لنا اي عدم تناسق في النظام المطبق. نظام التدقيق يجب ان يكون حسب نظرنا اكثر توسعا للاشخاص المؤهلين والمكونين،يسمح لنا بالرقابة وتطوير واعطاء طابع رسمي للاجراءات.

4.4. تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال

حساب الأصول الصافية (المادة رقم 715 مكرر 20 من القانون التجاري الجزائري) تطبيقا للمادة رقم 23 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، إضافة إلى المادة رقم 751 مكرر 11 من القانون التجاري المعدل، نعلمكم بالوضعية الصافية لمؤسستكم كالآتي :

الجدول رقم (8): جدول الأصول الصافية

البيان	المبلغ
رأس المال	310 000 000 00
النتيجة الصافية	3 317 229 ,79
أقساط واحتياطات	131 444 807,61
المجموع الصافي للأصول	444 762037,40

المصدر : تقرير محافظ حسابات

فان الأصول الصافية للمؤسسة تدل على ايجابيتها، وذلك لا يؤثر على مبدأ استمرارية استغلال المؤسسة.

معلومات إضافية: انعقاد الجمعية العامة العادية لسنة 2016

تم انعقاد الجمعية العامة للسنة المالية السابقة في وقتها المحدد وفق المادة رقم 815 القرار رقم 75 - 59 المؤرخ بتاريخ 29/09/1975 من القانون التجاري المتعلق باللوائح المقدمة في الجمعية العامة العادية التي تظهر في الحسابات الاجتماعية لسنة 2015 وفيما تم قرار الجمعية العامة لتخصيص النتيجة.

- مصاريف المهام إلى الخارج:

أن فحص مصاريف المهام لسنة 2016 أظهرت غياب بعض المرتبطة بالمهام إلى الخارج.

- قائمة أسماء حضور اجتماع مجلس الإدارة :

يرتفع المبلغ الإجمالي لقائمة حضور اجتماع مجلس الإدارة بالنسبة للأعضاء السبع ب :
239 400 دج كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (9) : المبلغ الإجمالي لأعضاء حضور اجتماع مجلس الإدارة

الرقم	المستفيد	عدد الاجتماعات	المبلغ الإجمالي	الضريبة على الدخل الإجمالي	المبلغ الصافي
01	عبدلي سعاد	06	42 000	4 200	37 800
02	ايت نصر الدين	06	42 000	4 200	37 800
03	حونر حسان	06	42 000	4 200	37 800
04	قهاربي عبد الناصر	06	42 000	4 200	37 800
05	فروخ عبد الحميد	02	14 000	1 400	12 600
06	لديسيا عافن	06	42 000	4 200	37 800
07	صويلح الشريف	06	42 000	4 200	37 800
	المجموع		266 000	26 600	239 400

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

المادة 621 من القانون التجاري تلزم محافظي الحسابات بفحص تطبيق قواعد المواد 619 و620 المتعلقة بأسهم الضمان، وبالنظر إلى المواد السابقة اتضح أن جميع أسهم هذه المؤسسة محجوزة من طرف الدولة، كما لوحظ أن المدراء المعنيين ليسو ملاك لهذه الأسهم وفقا لما جاء في المواد المذكورة سابقا.

- احتجاز الأملاك في الخارج:

القانون النظامي الذي يخص مراقبة الصرف يفرض تصريح الأملاك المحتجزة في الخارج للمؤسسة ولكن المؤسسة لم تصرح:

- بفتح حساب بنكي في الخارج.
- لا بحجز الاملاك في الجزائر.

5.4. تقرير خاص حول الكشف الموضح للمبلغ الإجمالي المرتفع لخمس أجراء

تطبيقا للمادة رقم 680 من القانون التجاري والمادة رقم 25 من القانون رقم 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فان المبلغ الإجمالي لخمس إجراء بالإضافة إلى المنح والتعويضات للسنة المالية يرتفع إلى 4 597 371,34 دج.

الجدول رقم (10): أجور العمال الخمس

الاسم واللقب	الوظيفة	أجرة المنصب	الأجر الصافي
عبدلي سعاد	المدير العام	1 951 755,19	1 490 805 ,90
حاج عزام عبد الجليل	مدير الإدارة والمالية	1 295 636,29	961 603,71
جواد هشام	مدير الوحدة	988 796,29	760 089,45
بن عثمان حمو	مدير الوحدة	910 323,76	701 777 ,05
مرابط علي	مدير الوحدة	897 518,74	683 095,23
	المجموع		4 597 371 ,34

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

الخاتمة

إن المتمعن في هذا التقرير الذي شمل عدة نقاط حساسة تشوبها الشبهات في اغلبية المؤسسات والتقارير الخاصة والملاحظات المقدمة خاصة في موضوع التثبيات واشكالية الجرد والتقارير الخاص بامتيازات المستخدمين، والتقارير الخاص بتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، تؤكد انها قدمت اجابات صريحة وواضحة لمختلف الأسئلة والشكوك التي تدور في ذهنيات مختلف المستعملين وخاصة المقرضين والمساهمين، من خلال تثبيت الفرضية الأساسية لهذا البحث وهي أن لمحافظ الحسابات دور أساسي تقويم حسابات المؤسسة من خلال رأيه الفني المحايد.

إلا أن محافظ الحسابات لهذه المؤسسة يؤكد على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي لان القوائم المالية التي تم تدقيقها تشهد على بعض النقائص في تسوية العمليات المحاسبية والمالية ومختلف السجلات المحاسبية القانونية.

المراجع والإحالات:

- ¹ - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية:** المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، العدد 42، ص 07.
- ² - **القانون التجاري الجزائري:** المادة 715 مكرر 4، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ص 245.
- ³ - Mokhtar belaiboude. **Guide pratique d'audit financier et comptable.** La maison des livres. Alger. 1982, p04.
- ⁴ - بن داود رقية: **دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة (في ظل قانون 01/10)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2016 ص 05.
- ⁵ - عبد العالي محمدي: **"دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري"**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
- ⁶ - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية:** العدد 42، المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.
- ⁷ - **الجريدة الرسمية:** العدد 42، مرجع سابق، ص 7.
- ⁸ - عمر شريقي: **مسؤوليات محافظة الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2002، ص 95.**
- ⁹ - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد: **المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 17.**

¹⁰- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الطبعة السادسة، مرجع سابق، ص13.

¹¹-LIONNEL. G et GERARD. V : **Audit et control interne- aspects financiers operationnels et stratégiques**, dalloz, paris 1992 , p 21 .

¹²- الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص16.