

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES

ARRETE FIXANT LE CONTENU DES NORMES DES RAPPORTS
DU COMMISSAIRE AUX COMPTES.

Le Ministre des Finances

- Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Vu le décret présidentiel n° 12-326 du 17 Chaoual 1433 correspondant au 4 septembre 2012 portant nomination des membres du Gouvernement ;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995, fixant les attributions du Ministre des Finances ;
- Vu le décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes de rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, notamment son article 2 ;

Arrête :

Article 1^{er} :

En application des dispositions de l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Article 2:

Le contenu des normes de rapports que le commissaire aux comptes doit observer dans le cadre de l'exercice de ses missions est fixé en annexe du présent arrêté.

Article 3:

Le présent arrêté sera publié au Journal Officiel de la République Algérienne Démocratique et Populaire.

Fait à Alger, le

Karim DJOUDI



ANNEXE

LES NORMES DE RAPPORTS

SOMMAIRE

CHAPITRE I- NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS.....	
SECTION 1- PREMIERE PARTIE : LE RAPPORT GENERAL D'EXPRESSION D'OPINION.....	
SECTION 2- DEUXIEME PARTIE : LES VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES	
CHAPITRE II- NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES.....	
CHAPITRE III- NORME DE RAPPORT SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES.....	
CHAPITRE IV- NORME DE RAPPORT SUR LE MONTANT GLOBAL DES CINQ (5) OU DIX (10) REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES	
CHAPITRE V- NORME DE RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL.....	
CHAPITRE VI- NORME DE RAPPORT SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE.....	
CHAPITRE VII- NORME DE RAPPORT SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE.....	
CHAPITRE VIII- NORME DE RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION.....	
CHAPITRE IX- NORME DE RAPPORT RELATIVE A LA DETENTION D'ACTIONS DE GARANTIE.....	
CHAPITRE X- NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION D'AUGMENTATION DU CAPITAL.....	
CHAPITRE XI- NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION DE REDUCTION DU CAPITAL.....	
CHAPITRE XII- NORME DE RAPPORT RELATIF A L'EMISSION D'AUTRES VALEURS MOBILIERES.....	
CHAPITRE XIII- NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DISTRIBUTION D'ACOMPTES SUR DIVIDENDES.....	
CHAPITRE XIV- NORME DE RAPPORT RELATIF A LA TRANSFORMATION DES SOCIETES PAR ACTIONS	
CHAPITRE XV- NORME DE RAPPORT RELATIF AUX FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES	

CHAPITRE I

NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS

1.1- La norme du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers a pour objet de fixer les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.

1.2- Le commissaire aux comptes établit un rapport général d'expression d'opinion dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission. Ce rapport est adressé à l'assemblée générale ordinaire.

Ce rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes doit aboutir à la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.

1.3- Le commissaire aux comptes exprime par son opinion, qu'ayant accompli sa mission de contrôle conformément aux normes de la profession, il a acquis l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives susceptibles d'affecter l'ensemble des comptes annuels.

1.4- Pour fonder l'expression de son opinion sur les comptes annuels, le commissaire aux comptes examine et évalue les conclusions tirées des éléments probants collectés. Il apprécie ainsi l'importance relative des constatations qu'il a faites et le caractère significatif des anomalies qu'il a relevées.

1.5- Le commissaire aux comptes détermine si les comptes annuels ont été établis conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents.

1.6- Les comptes annuels soumis à l'émission d'opinion du commissaire aux comptes comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe.

Les états financiers sont signés par le responsable de l'organe de gestion habilité. Ils sont visés par le commissaire aux comptes. Ce visa consiste en l'apposition d'un paraphe permettant d'identifier les états financiers audités.

1.7- L'opinion du commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice concerné, même s'ils comportent pour chaque poste l'indication du chiffre de l'exercice précédent, telle que prévue par la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

1.8- Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes individuels doit comporter :

- le nom et l'adresse du commissaire aux comptes, son numéro d'agrément et celui de son inscription au tableau,

- un intitulé qui indique qu'il s'agit d'un rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes d'une entité clairement identifiée et qui concerne un exercice arrêté à une date de clôture précise.

Ce rapport s'articule autour de deux sections:

- Première partie : Le rapport général d'expression d'opinion
- Deuxième partie : Les vérifications et informations spécifiques

SECTION 1

Première partie: Le rapport général d'expression d'opinion

1.1.1 - Introduction :

Dans l'introduction du rapport, le commissaire aux comptes :

- rappelle le mode et la date de sa désignation,
- identifie l'entité concernée,
- indique la date de clôture de l'exercice concerné,
- mentionne que les états financiers sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité,
- rappelle la responsabilité des dirigeants sociaux dans l'établissement des états financiers,
- rappelle sa responsabilité d'exprimer une opinion sur ces états financiers,
- précise que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et éventuellement l'annexe sont joints au rapport.

1.1.2 - Opinion sur les états financiers :

Dans cette section, le commissaire aux comptes :

- mentionne les objectifs et la nature d'une mission de contrôle, en précisant que les travaux qu'il a effectué l'ont été conformément aux normes de la profession et qu'ils constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels ;
- exprime son opinion sur les comptes annuels par, selon le cas :

- Une opinion favorable :

Une opinion favorable s'exprime par la certification des états financiers, par le commissaire aux comptes, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice.

Les informations contenues dans l'annexe aux états financiers sont en concordance avec les états financiers établis, qu'elle explicite.

Cette opinion peut être assortie d'observations ou de remarques de caractère neutre, destinées à éclairer le lecteur des comptes annuels.

- **Une opinion avec réserve (s) :**

Une opinion avec réserve (s), s'exprime par la certification avec réserves, par le commissaire aux comptes, des états financiers, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, sous réserve(s), dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves exprimées en les quantifiant lorsque cela est possible pour ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.

- **Une opinion défavorable :**

Une opinion défavorable s'exprime par le refus de certification dûment motivé, par le commissaire aux comptes, des états financiers et qu'ils n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux règles et principes comptables en vigueur.

Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves l'ayant conduit à son refus de certification en les quantifiant lorsque cela est possible pour faire ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.

1.1.3- Paragraphe d'observations :

Le rapport général d'expression d'opinion comporte, dans un paragraphe distinct inséré après l'expression de l'opinion, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un ou plusieurs points concernant les comptes annuels, sans toutefois remettre en cause l'opinion exprimée. Dans le cas où il existerait des incertitudes significatives décrites de manière pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'événements futurs et qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes doit formuler les observations nécessaires.

SECTION 2

Deuxième partie : Les vérifications et informations spécifiques

1.2.1- Cette section intitulée «Vérifications et informations spécifiques», s'articule autour de trois paragraphes distincts :

- les conclusions issues de certaines vérifications spécifiques,
- les irrégularités et les inexactitudes constatées n'affectant pas les comptes annuels,
- les informations que la loi fait obligation au commissaire aux comptes de signaler.

1.2.2- Le commissaire aux comptes dispose d'un délai de quarante cinq (45) jours à compter de la date de réception des comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion habilité pour accomplir sa mission d'examen des comptes annuels et établir son rapport général d'expression d'opinion.

La date du rapport doit correspondre à celle de la fin effective de mission de contrôle.

1.2.3- Lorsqu'il s'agit d'une société de commissaires aux comptes, le rapport doit être signé par le représentant de la société et par celui ou ceux des commissaires aux comptes, associés, actionnaires ou dirigeants de cette société, qui ont participé à l'établissement de ce rapport.

1.2.4- Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils établissent et signent un rapport d'expression d'opinion commun.

En cas de divergences entre les commissaires aux comptes intervenant conjointement, chaque commissaire aux comptes exprime son opinion dans le rapport commun.

CHAPITRE II

NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION DES COMPTES CONSOLIDÉS ET DES COMPTES COMBINÉS

2.1- La norme de rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés, prévus aux articles 31 à 36 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.

2.2- Les dispositions de l'article 732 bis 4 du code de commerce et les points 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6 et 1.7 cités ci-dessus sont applicables à la procédure de l'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés.

2.3- Le rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés et les comptes combinés est établi selon les principes fondamentaux et leurs modalités d'application édictées dans la norme relative au rapport de certification des comptes individuels.

2.4- Le rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés ne diffère du rapport général, dans sa première partie, que par la terminologie utilisée pour l'identification des comptes soumis à l'examen du commissaire aux comptes.

2.5- Le rapport général sur les comptes individuels et le rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés répondant à deux obligations distinctes, font l'objet de deux rapports séparés pour faciliter la diffusion de l'information.

CHAPITRE III

NORME DE RAPPORT SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES

3.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de conventions réglementées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

3.2- Le commissaire aux comptes est tenu de rappeler aux dirigeants sociaux, notamment lors de l'établissement de sa lettre de mission, la nature des informations qui doivent lui être fournies sur les conventions réglementées pour lui permettre d'établir son rapport spécial au sens des dispositions de l'article 628 du code de commerce.

Il vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

3.3- Constituent des conventions réglementées, les conventions autres que celles portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, intervenant directement, indirectement ou par personne interposée, entre la société et les personnes intéressées suivantes :

- son président du conseil d'administration,
- son président directeur général,
- l'un de ses administrateurs,
- l'un des membres du directoire ou du conseil de surveillance,
- les représentants des personnes morales administrateurs,
- les personnes morales administrateurs,
- les gérants et co-gérants,
- les actionnaires ou associés détenant une participation significative.

3.4- L'intervention du commissaire aux comptes relative aux conventions réglementées relève des autres interventions spécifiques dont l'objectif est de porter à la connaissance des actionnaires, des associés et des tiers des faits, des situations et des informations à signaler pour une meilleure compréhension des états financiers.

3.5- La communication obligatoire par le principal dirigeant de l'entité aux organes sociaux et au commissaire aux comptes de la liste et de l'objet des conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, constitue une source d'informations lui permettant d'identifier, le cas échéant, compte tenu de sa connaissance générale de l'entité et de ses activités, des conventions dont l'objet est manifestement non courant.

3.6- Lors de l'examen des informations fournies par la direction concernant l'identification des parties liées et les opérations réalisées avec celles-ci, le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance d'opérations réalisées avec des personnes intéressées et pouvant constituer des conventions réglementées. Il effectue les rapprochements estimés utiles lui permettant de recouper entre elles les diverses informations qui lui ont été communiquées.

3.7- Lorsque le commissaire aux comptes a été avisé de conventions ou qu'il en a découvert, il obtient les informations nécessaires à donner dans son rapport spécial conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce ou des statuts, à savoir :

- l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ou de l'organe délibérant habilité;

- le nom des administrateurs ou directeurs généraux intéressés ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance, selon le cas, des gérants ou associés pour les SARL ou toutes autres personnes intéressées visées par la loi, les règlements ou les statuts ;

- la nature et l'objet desdites conventions ;

- les conditions de conclusion de ces conventions, notamment l'indication des prix ou des tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et, le cas échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires, aux associés ou adhérents, d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées.

3.8- Le commissaire aux comptes présente sur les conventions réglementées, un rapport spécial destiné à informer les membres de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité appelé à les approuver ou à statuer sur son rapport, conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce et de celles des statuts.

Ce rapport spécial porte sur les conventions dont le commissaire aux comptes a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux de contrôle.

Dans son rapport spécial, le commissaire aux comptes ne donne en aucun cas une opinion sur l'utilité, le bien-fondé ou l'opportunité des conventions.

3.9- Pour les conventions approuvées antérieurement par l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité et qui sont toujours en cours, le commissaire aux comptes doit, sur la base des informations communiquées par l'organe de gestion habilité, rappeler leur existence dans son rapport spécial.

Lorsque le commissaire aux comptes n'a été avisé d'aucune convention, il établit un rapport spécial indiquant cette situation.

3.10- Lorsqu'une convention non autorisée est portée à la connaissance du commissaire aux comptes par l'organe de gestion habilité, qui entend la soumettre à l'assemblée générale et à l'organe délibérant habilité pour couvrir sa nullité, le commissaire aux comptes mentionne dans son rapport spécial les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été mise en œuvre.

Le commissaire aux comptes fait état dans son rapport des explications fournies à cet égard par les dirigeants sociaux.

3.11- Lorsque le commissaire aux comptes découvre, lors de sa mission, une convention non autorisée, il apprécie son caractère d'opération courante conclue à des conditions normales afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une convention réglementée.

Dans le cas où la convention aurait dû être autorisée, il en informe les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans le respect de ses obligations de communication à l'organe compétent, telles que prévues, notamment, par les dispositions de l'article 628 du code de commerce, et établit en conséquence le rapport spécial qu'il adresse à l'assemblée générale ordinaire.

CHAPITRE IV

NORME DE RAPPORT SUR LE MONTANT GLOBAL DES CINQ (5) OU DIX (10) REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

4.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités du rapport spécial sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

4.2- L'établissement d'un état détaillé des rémunérations versées aux cinq (5) ou dix (10) personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe dirigeant de l'entité. Celui-ci est remis au commissaire aux comptes.

Cet état contient :

- les rémunérations brutes comprenant tous les avantages et indemnités perçus, quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires ;
- les rémunérations versées aux personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour l'entité concernée, les salariés à temps partiels, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger.

Le commissaire aux comptes s'assure que le montant détaillé des rémunérations concorde avec les informations obtenues qu'il aura préalablement vérifiées, et sur cette base il établit le rapport spécial de certification de la rémunérations globale prévu par les dispositions légales susvisées.

CHAPITRE V

NORME DE RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL

5.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'avantages particuliers accordés au personnel de l'entité ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

5.2- Dans le cadre de l'accomplissement de sa mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels, et en application des diligences professionnelles, le commissaire aux comptes examine les avantages particuliers significatifs accordés au personnel de l'entité concernée.

5.3- Les avantages particuliers, en numéraire ou en nature, accordés au personnel de l'entité sont ceux qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

L'entité établit un état annuel nominatif des avantages particuliers accordés au personnel. Le montant global de celui-ci est certifié par le commissaire aux comptes, sur la base des informations données et celles éventuellement relevées au cours de sa mission.

5.4- 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.

CHAPITRE VI

NORME DE RAPPORT SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ (5) DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE

6.1- Conformément, aux dispositions de l'article 678 alinéa 6 du code de commerce, la présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de présentation de l'évolution du résultat de l'exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci, d'une autre société si leur nombre est inférieur à cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

6.2- A l'issue des diligences professionnelles mises en œuvre par le commissaire aux comptes au titre de l'exercice comptable considéré, celui-ci présente dans un rapport spécial l'évolution des différents indicateurs de performance de l'entité considérés comme pertinents.

6.3- L'évolution du résultat est établie sous forme de tableau retraçant les éléments suivants portant sur les cinq dernières années :

- le résultat avant impôt ;
- l'impôt sur les bénéfices ;
- le résultat net ;
- le nombre d'actions ou de parts sociales constituant le capital social ;
- le résultat par action ou part sociale ;
- participation des travailleurs au résultat.

CHAPITRE VII

NORME DE RAPPORT SUR LES PROCEDURES

DE CONTROLE INTERNE

7.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatives à la prise de connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne par le commissaire aux comptes ainsi qu'au contenu de son rapport spécial.

7.2- Le commissaire aux comptes prend connaissance, dans le cadre de sa mission générale, des éléments du contrôle interne pertinents mis en œuvre par l'entité, afin de prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble, ainsi que des assertions relatives aux flux des opérations et événements comptables de la période, aux soldes de comptes de fin de période, à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans l'annexe des comptes.

7.3- Lorsque l'entité établit, un rapport sur les procédures de contrôle interne, en vertu des dispositions réglementaires, 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 réalisés .

Ce rapport comporte son appréciation sur la sincérité des informations contenues dans le rapport de l'entité et non pas sur les procédures en tant que telles.

7.4- Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne adressé à l'Assemblée Générale, comporte :

- un intitulé du rapport, le destinataire, la date et les objectifs de son intervention,
- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre pour se prononcer sur les informations contenues dans le rapport de l'entité ;
- une conclusion sous forme d'observations, ou d'absence d'observations sur les informations contenues dans le rapport de l'entité.

CHAPITRE VIII

NORME DE RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION

8.1-La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatifs au rôle du commissaire aux comptes au regard de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des comptes, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou son activité, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

8.2- Lors de la planification et de l'accomplissement de la mission de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 susvisée et les dispositions de l'article 7 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.

8.3- Le commissaire aux comptes analyse, dans le cadre de sa mission, certains faits ou événements qui, pris en compte ensemble ou isolément, constituent des indicateurs conduisant à s'interroger sur la continuité d'exploitation et notamment :

1/ Indicateurs de nature financière ;

- Capitaux propres négatifs ;
- Incapacité à payer les créanciers à échéance ;
- Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement ;
- Recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;
- Capacité d'autofinancement insuffisante et persistante;
- Ratios financiers clés défavorables ;
- Pertes d'exploitation récurrentes ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation ;
- Arrêt de la politique de distribution de dividendes ;
- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

2/ Indicateurs de nature opérationnelle :

- Départ du personnel clé sans remplacement ;
- Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;
- Conflits sociaux graves ;
- Pénuries durables de matières premières indispensables.

3/ Autres indicateurs :

- Non respect des obligations relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires ;
- Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra pas faire face.

8.4- Le commissaire aux comptes s'informe auprès de la direction de faits ou d'événements, dont elle aurait eu connaissance, pouvant intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation.

8.5- Lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés, le commissaire aux comptes :

- examine les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes relevés dans le but de poursuivre l'exploitation ;
- rassemble des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- obtient une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'action pour l'avenir.

8.6- Lorsque les faits et événements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce.

8.7- Lorsque le commissaire aux comptes constate un retard important et inhabituel dans l'arrêté des comptes annuels, et notamment lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article 676 du code de commerce, prévoyant une demande à la juridiction compétente statuant sur requête, un report de délai pour la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire et de l'organe délibérant habilité, il s'enquiert des raisons l'ayant motivé.

CHAPITRE IX

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DETENTION D' ACTIONS DE GARANTIE

9.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

9.2- Le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, le respect des dispositions légales et statutaires concernant les actions de garantie dont les administrateurs et les membres du conseil de surveillance doivent être détenteurs, lesquelles actions doivent représenter au moins 20% du capital social conformément aux dispositions de l'article 619 du code de commerce et signale, s'il y a lieu, les irrégularités relevées à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité.

9.3- Le commissaire aux comptes ne formule les conclusions de ses travaux que lorsqu'il a relevé des irrégularités qu'il doit porter à la connaissance des organes compétents et de l'assemblée générale.

L'absence de mention d'irrégularités conduit à considérer implicitement que le commissaire aux comptes n'en a pas relevé lors de la mise en œuvre de ses diligences.

9.4- Lorsque le commissaire aux comptes constate des irrégularités liées à la détention d'actions par les administrateurs et les membres du conseil de surveillance, il en informe le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, selon le cas.

Il appartient au conseil de procéder aux régularisations appropriées.

9.5- Le commissaire aux comptes signale, s'il y a lieu, l'irrégularité à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité sous forme d'un rapport, telle que prévue, notamment par les dispositions de l'article 660 du code de commerce.

9.6- Lorsque le capital social de l'entité est détenu entièrement ou majoritairement par l'Etat, les dispositions du présent chapitre ne sont pas applicables et le commissaire aux comptes est dispensé de la présentation d'un rapport.

CHAPITRE X

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION D'AUGMENTATION DU CAPITAL

10.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telle que prévue notamment, par les dispositions de l'article 700, alinéa 3 du code de commerce lors d'une augmentation du capital social, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

10.2- Le commissaire aux comptes s'assure que les informations figurant dans le rapport de l'organe compétent à l'assemblée générale appelée à autoriser l'opération d'augmentation de capital, contiennent notamment :

- le montant et les motifs de l'augmentation de capital proposée ;
- les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription ;
- les modalités de la détermination du prix d'émission.

10.3- Le rapport du commissaire aux comptes est adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant l'augmentation de capital, comporte notamment les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées et notamment sur les modalités de fixation du prix d'émission et sur le respect du droit préférentiel de souscription ;
- des conclusions faisant état des observations ou d'absences d'observations sur l'opération d'augmentation du capital.

Le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'opportunité de l'opération d'augmentation de capital.

CHAPITRE XI

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION DE REDUCTION DU CAPITAL

11.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telles que prévues notamment par les dispositions de l'article 712, alinéa 2 du code de commerce lors d'une réduction du capital, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

11.2- Le commissaire aux comptes examine si les causes et conditions de la réduction du capital envisagée sont régulières et vérifie, notamment :

- que la réduction ne ramène pas le montant du capital au-dessous du minimum légal ;
- que l'égalité entre les actionnaires ou associés est respectée ;
- et d'une manière générale, que l'ensemble des dispositions légales et réglementaires soient respectées.

11.3- Le rapport du commissaire aux comptes est adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant la réduction de capital, comporte notamment les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées ;
- des conclusions faisant état des observations ou d'absence d'observations sur l'opération de réduction du capital ;

Le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'opportunité de l'opération de réduction de capital.

11.4- Lorsque la réduction du capital, non motivée par des pertes, est réalisée par le conseil d'administration et par l'organe de gestion habilité, le commissaire aux comptes s'assure que cette opération est autorisée par l'assemblée générale et par l'organe délibérant habilité.

11.5- Dans le cas où l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité, pour faciliter une augmentation de capital, une émission d'obligations convertibles en actions, une fusion ou une scission, aurait autorisé le conseil d'administration ou l'organe de gestion habilité, selon le cas, à acheter un nombre d'actions propres en vue de les annuler, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité de l'opération projetée.

11.6- Lorsque la réduction du capital résulte de l'annulation d'actions acquises à la suite d'une transmission de patrimoine à titre universel ou encore à la suite d'une décision de justice, le commissaire aux comptes précise dans son rapport les raisons de l'opération envisagée et souligne si celle-ci n'est pas de nature à porter atteinte à l'égalité entre les actionnaires.

CHAPITRE XII

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'EMISSION D'AUTRES VALEURS MOBILIERES

12.1- La présente norme a pour objectif de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une émission d'autres valeurs mobilières, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

12.2- Lorsqu'il est demandé à l'assemblée générale extraordinaire de déléguer à l'organe compétent les pouvoirs de fixer les modalités d'émission de valeurs mobilières ou de bons de souscription, le commissaire aux comptes vérifie que les informations nécessaires et suffisantes figurent dans le rapport de l'organe compétent et apprécie si leur présentation est de nature à éclairer les actionnaires sur l'opération proposée ainsi que, le cas échéant, sur les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription.

12.3- Le commissaire aux comptes établit un premier rapport qu'il adresse à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité, dans lequel il formule ses observations sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres de capital à émettre et exprime l'impossibilité de donner un avis sur les conditions définitives selon lesquelles l'émission pourrait être réalisée ultérieurement.

12.4- Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de l'organe compétent contient toutes les indications utiles sur la marche des affaires sociales depuis le début de l'exercice en cours et, si l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité appelé à statuer sur les comptes n'a pas encore été tenu, durant l'exercice précédent.

12.5- Le commissaire aux comptes vérifie que les dispositions prévues par les textes législatifs et réglementaires sont respectées et s'assure que le rapport est suffisamment explicite, en particulier sur les motifs de l'émission et, le cas échéant, de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, ainsi que sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres de capital à émettre.

Dans le cas d'une proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes s'assure que celle-ci est conforme à l'opération soumise à l'approbation des actionnaires et qu'elle ne portera pas atteinte à l'égalité des actionnaires.

12.6- Le premier rapport du commissaire aux comptes adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant l'émission déléguée à l'organe compétent comporte les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées ;
- une mention indiquant que les diligences ont consisté à vérifier les modalités de détermination du prix d'émission des titres à émettre, telles que fournies dans le rapport établi par l'organe compétent ;
- des conclusions assorties, le cas échéant, d'observations sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres à émettre ;
- une mention de l'impossibilité de donner un avis sur les conditions définitives de l'émission et du fait qu'un rapport complémentaire sera émis lors de la réalisation de l'émission ;
- formule une conclusion sur la sincérité des informations chiffrées tirées des comptes de la société et données dans le rapport de l'organe compétent ;

- formule des observations, notamment en cas d'insuffisance d'information dans le rapport de l'organe compétent, sur les éléments de calcul du prix d'émission des titres à émettre ou sur son montant.

12.7- A l'achèvement de l'opération, le commissaire aux comptes établit un rapport complémentaire dans le quel il :

- apprécie les informations données dans le rapport de l'organe habilité à l'assemblée générale.

- indique s'il a ou non des observations à formuler sur la conformité des modalités de l'opération au regard de l'autorisation donnée par l'assemblée et des indications fournies à celle-ci ;

- donne son avis, compte tenu des conditions définitives de l'émission, sur le montant définitif ainsi que sur l'incidence de l'émission sur la situation des titulaires de titres et de valeurs mobilières donnant accès au capital, appréciée par rapport aux capitaux propres.

CHAPITRE XIII

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DISTRIBUTION D'ACOMPTES SUR DIVIDENDES

13.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

13.2- Le commissaire aux comptes vérifie que le bilan établi par la société en vue de la distribution d'un acompte sur dividendes, fait apparaître des réserves et résultats nets distribuables, tel que défini par la loi, suffisants pour en permettre la distribution.

13.3- Le commissaire aux comptes établit un rapport dans lequel il certifie, que le montant des acomptes sur dividendes envisagées est conforme au point 13.2 ci-dessus.

13.4- Le commissaire aux comptes établit un rapport à l'occasion d'une décision envisagée de versement d'acomptes sur dividendes. Celui-ci comporte notamment les mentions suivantes :

- les objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes ;

- l'organe compétent pour arrêter les comptes en vue de la distribution des acomptes sur dividendes et fixer le montant de ces acomptes ;

- une conclusion sur l'opération de distribution envisagée.

Les états financiers établis à cette occasion sont joints au rapport.

CHAPITRE XIV

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA TRANSFORMATION DES SOCIETES PAR ACTIONS

14.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de transformation d'une société par actions en une autre forme, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

14.2- Lorsque l'opération de transformation intervient au cours de l'exercice, des comptes intermédiaires sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité. Ces comptes font l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes.

14.3- Le commissaire aux comptes établit un rapport sur la transformation des sociétés par actions adressé à l'assemblée générale extraordinaire, qui comporte notamment les informations suivantes :

- un paragraphe sur les diligences accomplies ;
- une conclusion formulée sous la forme d'observation ou d'absence d'observations à exprimer, en s'assurant notamment, que le montant de l'actif net est égal au moins au capital social requis de la nouvelle forme de la société.

CHAPITRE XV

NORME DE RAPPORT RELATIF AUX FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

15.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant les diligences du commissaire aux comptes sur l'identification des filiales, participations et sociétés contrôlées au sens de l'article 40 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 suscité, sur des opérations avec celles-ci ainsi que sur l'information donnée dans l'annexe aux états financiers prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier suscitée.

15.2- Le commissaire aux comptes est tenu de joindre à son rapport général d'expression d'opinion un rapport relatif aux prises de participation ou de l'acquisition de plus de la moitié du capital, en cours d'exercice, d'une société en indiquant notamment :

- la dénomination et siège social ;
- le capital social ;
- la quote-part acquise dans le capital de l'entité ;
- le coût d'acquisition en monnaie nationale, et le cas échéant, en devises.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

24 JUN 2013

رعو 30

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جوان سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 12-326 المؤرخ في 17 شوال عام 1433 الموافق 4 سبتمبر سنة 2012 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، لاسيما المادة 2 منه،

يقرر ما يأتي:

المادة الأولى:

تطبيقا لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 المذكور أعلاه، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

المادة 2:

يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، في ملحق هذا القرار.

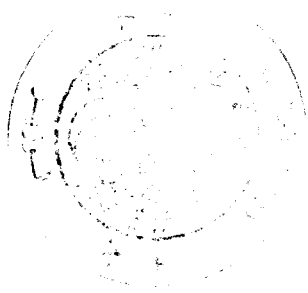
المادة 3:

ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

الجزائر في.....

كريم جودي

وزير المالية
كريم جودي



الملاحق

معايير التقارير

الفهرس

- الفصل الأول - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.....
- القسم 1- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.....
- القسم 2- الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة.....
- الفصل الثاني - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة ...
- الفصل الثالث - معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.....
- الفصل الرابع - معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات
- الفصل الخامس - معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.....
- الفصل السادس - معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.....
- الفصل السابع - معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.....
- الفصل الثامن - معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.....
- الفصل التاسع - معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.....
- الفصل العاشر - معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.....
- الفصل الحادي عشر - معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.....
- الفصل الثاني عشر - معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.....
- الفصل الثالث عشر - معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم.....
- الفصل الرابع عشر - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.....
- الفصل الخامس عشر - معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.....

الفصل الأول

معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

1.1- يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2.1- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته. يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

3.1- يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

4.1- حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

5.1- يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تمّ إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل والنصوص المتعلقة به.

6.1- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل. يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات. تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرّف على القوائم المالية المدققة.

7.1- لا يسر رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن، إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- 8.1-** يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:
- اسم وعنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول،
 - عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.
- يتمحور هذا التقرير حول جزئين:
- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.
 - الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة.

القسم الأول

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1.1 - مقدمة:

- في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ :
- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه،
 - التعريف بالكيان المعني،
 - ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية،
 - الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان،
 - التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية،
 - التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية،
 - تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء.

1.1.1 - 2 - الرأي حول القوائم المالية :

- يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:
- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية،
 - يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة.

رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنّها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالي و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدّة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معائنات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنّها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية و أنّه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

3.1.1 - فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبيّنة بشكل و جيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية. يُلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

القسم الثاني

الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة

1.2.1- يتمحور هذا الجزء المعنون " المراجعات و المعلومات الخاصة" حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية،
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

2.2.1- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة و أربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

3.2.1- إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة و من طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

4.2.1- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين. في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

الفصل الثاني

معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

1.2- يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفايات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2.2- تطبق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري و النقاط 2.1، 3.1، 4.1، 5.1، 6.1 و 7.1 المذكورة أعلاه، على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

3.2- يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية و كفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

4.2- لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

5.2- يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

الفصل الثالث

معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

1.3- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.3- يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. و يتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

3.3- تعدّ اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة،
- الرئيس المدير العام للشركة،
- احد متصرفيها،
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة،
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين،
- الأشخاص المعنويون المتصرفون ،
- المسيرون والمسيريون المتضامنون،
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

4.3- يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

5.3- يعدّ التبليغ الإجمالي من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية و إلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

6.3- عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين و يمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

7.3- إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

- عدّ الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل،
- أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية،
- طبيعة و موضوع هذه الاتفاقيات،
- ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسومات والعمولات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين و الشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تمّ تحليلها.

8.3- يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعائه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية. يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تمّ إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

9.3- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، و التي لا تزال سارية المفعول، و ذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل. إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، يعد تقريراً خاصاً يشير فيه إلى هذه الوضعية.

10.3- يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص، إذا تمّ إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة و على الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص. يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره.

11.3- عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك و يرسله إلى الجمعية العامة العادية.

الفصل الرابع

معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات

1.4- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.4- يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية،

-التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج. يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

الفصل الخامس

معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

- 1.5-** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- 2.5-** يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.
- 3.5-** تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.
- يعدّ الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.
- 4.5-** عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

الفصل السادس

معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة

والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية

- 1.6-** طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) و يهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

2.6- يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.

3.6- يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة،
- الضريبة على الأرباح،
- النتيجة الصافية،
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي،
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية،
- مساهمات العمال في النتيجة.

الفصل السابع

معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

1.7- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص.

2.7- في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، و كذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات و الأحداث المحاسبية للفترة، و أرصدة حسابات نهاية الفترة، و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

3.7- عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية ، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

4.7- يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته،
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان،
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

الفصل الثامن

معيير التقرير حول استمرارية الاستغلال

1.8- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تمّ إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.8- يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3.8- يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

1/ مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية،
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق،
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد،
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل،
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين،
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي و المستمر،
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية،
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال،
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم،
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2/ مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم،
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي،
- نزاعات اجتماعية خطيرة،
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3/ مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى،
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

4.8- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، و يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

5.8- عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال،
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال،
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

6.8- يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغاً حول استمرارية الاستغلال.

7.8- عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

الفصل التاسع

معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان

1.9- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.9- يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، و يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل.

3.9- لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة. يؤدي غياب الإشارة للإختلالات إلى اعتبار ضمنا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

4.9- عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحياسة الأسهم من طرف المتصرفين و أعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة. يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

5.9- تطبيقا، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل.

6.9- لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حياسة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

الفصل العاشر

معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

1.10- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- 2.10-** يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:
- المبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح،
 - أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب،
 - كفيات تحديد سعر الإصدار.

- 3.10-** يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة،
 - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كفيات تثبيت سعر الإصدار و حول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب،
 - استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
- لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

الفصل الحادي عشر

معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

- 1.11-** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- 2.11-** يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:
- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى،
 - احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين،
 - احترام مجمل الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة.
- 3.11-** يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة،
 - فقرة حول الفحوصات المنجزة،
 - خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
- لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

4.11- عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أنّ هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل.

5.11- في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

6.11- في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة و يشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

الفصل الثاني عشر

معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

1.12- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.12- إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية و الكافية قد تمّ إراجها في تقرير الهيئة المختصة، و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

3.12- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية و إلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها و يعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

4.12- يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

5.12- يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية و التنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين و أنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

6.12- يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة،
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثلت في التحقق من كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة،
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها،
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار،
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص،
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

7.12- عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة،
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها أو لا،
- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

الفصل الثالث عشر

معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

1.13- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.13- يتحقق محافظ الحسابات من أنّ الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها.

3.13- يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلاه.

4.13- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات،
 - الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات،
 - خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

الفصل الرابع عشر

معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

1.14- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.14- إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

3.14- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة،
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما
- من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

الفصل الخامس عشر

معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

1.15- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المذكور أعلاه، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و المذكور أعلاه.

2.15- يلزم محافظ الحسابات بإحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة ، خلال الدورة، و ذلك لاسيما بإبراز:

- الاسم و المقر الاجتماعي،
- رأس المال الاجتماعي،
- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان،
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية و بالعملة الصعبة عند الاقتضاء.