

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة
التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير
من إعداد الطالبين: فخار طه و بورورو منير
بعنوان:

التدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية

SKTM

دراسة حالة بشركة الكهرباء

قيمت وأجيزت من طرف اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ محاضر أ. جامعة غرداية	بن نوي مصطفى
مشرفا	أستاذ محاضر ب. جامعة غرداية	عجيلة حورية
مناقشا	أستاذ مساعد أ. جامعة غرداية	زواويد لزهاري
مناقشا	أستاذ مساعد أ. جامعة غرداية	أرحاب وسام

الموسم الجامعي: 2021/2022

الاهداء

أهدي هذا العمل إلى:

من قال فيهما الله سبحانه وتعالى "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما

ربياني صغيرا."

من تعبنا من أجلى في صغري وعملا على نصحي وتوجيهي في كبري

الوالدان الكريمان أطال الله في عمرهما

إلى إخواني وفقهما الله

وإلى زوجتي العزيزة ورفيقة الكفاح في مسيرة الحياة

و إلى أصدقائي الذين أشهد لهم نعم الرفقاء في جميع الأمور

وإلى أهل العلم وإلى كل من يفتح هذه الأطروحة لمطالعتها أو الاستفادة منها

منير

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف الخلق و المرسلين سيدنا محمد ...

أهدي عملي المتواضع هذا

إلى من حملتني وهنا على وهن

إلى المرأة التي لو ذكرت خصالها لن تسعني صفحات مذكرتي

إلى المرأة التي علمتني أن الحياة كفاح وأن ثمارها بعد ذلك نجاح و أفراح

فكنت برضاها عني أرتاح و أدعو لها ربي الليل و الصباح

أن يطيل عمرها و يجعلني دائما و أبدا مطيعا لها

و أن تقر بي عينها و لا تغيب عني دعواتها

إلى الحياة التي بها أنعم و بدونها أشقى و أتألم

إلى نبع الحنان أمي الغالية

إلى من كان لي خير عون ... و أعظم إنسان في الكون

إلى أبي العزيز الذي شقي و تعب من أجل أن يوصلني لما أنا عليه الآن ، و علمني الصبر و التفاني في العمل

و روح المسؤولية اتجاه ذاتي و غيري قدرني الله لأرد ما استطعت من فضلك علي

والدي الغالي

واهبه العزم و المثابرة و ناظرة الحلم ، شريكة الفرح و المسرات رفيقة الدرب و الساكنة جنبات القلب

الخالدة في النفس و الوجدان ، و أمل المستقبل بحلو الحياة و مرها أعز إنسانة

زوجتي الحبيبة

من جمعتني بهم ذكريات الطفولة الجميلة ، عشنا الايام الخوالي تحت سقف واحد حمل عنفوان شبابنا و

ذهب ليقى الامل بفرح اللقاء الدائم **أشقائي وشقيقتي**

و إلى كل من يقرأ صفحات هذه المذكرة

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووقفنا إلى إنجاز هذا العمل .

إن هذا العمل المتواضع تم بفضل الله ثم بمساعدة العديد من الأشخاص الذين نكن لهم فائق التقدير

والاحترام

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في تعليمنا وكل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل ، ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة عجيبة حورية التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث . ولا يفوتنا أن نشكر السيد محافظ الحسابات الرومي عثمان الذي وجهنا بدوره ميدانياً وقدم لنا النصائح والمعلومات اللازمة لإتمام الدراسة كما نتقدم بالشكر إلى مسير وعمال الشركة الكهرباء لطاقت المتجددة SKTM والتي فتحت لنا أبوابها .

المُلخَص

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تأثير التدقيق الخارجي في تحسين عملية البيع في الشركة الاقتصادية والذي يعتبر التدقيق الخارجي من المواضيع المهمة في حياة الشركات ، وعاملا من العوامل الأساسية التي تضمن ثقة المساهمين والمستثمرين ، والتالي تأييد استمرارية النشاط غير أن هذا التدقيق يجب أن يحقق الجودة المطلوبة بمختلف المقاييس ، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق ، وإجراءات التدقيق على المبيعات وأهميتها في الشركة الاقتصادية ، أما الجانب التطبيقي للدراسة، فقد قمنا باستخدام أدوات متنوعة من ملاحظة الوثائق والمقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات المدقق الخارجي بالاعتماد على منهج دراسة الحالة ، كما تمت الاستعانة بالتقارير السابقة للمدقق الخارجي لشركة وتحليل ومقارنة وثائقها، وذلك لمعرفة طرق ومراحل عمليات البيع في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : مدقق خارجي ، تدقيق المبيعات ، تقرير، عملية البيع.

résumé :

L'étude visait à faire la lumière sur l'impact de l'audit externe dans l'amélioration du processus de vente dans l'entreprise économique, qui est considéré comme l'audit externe l'un des sujets importants dans la vie des entreprises, et un facteur des facteurs de base qui assurent la confiance des actionnaires et investisseurs, et soutient donc la continuité de l'activité, mais cet audit doit atteindre la qualité requise par différentes normes, où nous avons abordé sur le plan théorique le cadre conceptuel de l'audit, les procédures d'audit des ventes et leur importance dans l'entreprise économique. le côté pratique de l'étude, nous avons utilisé les documents et les outils d'entretien personnel afin de mieux comprendre le problème de la capacité de l'institution à se conformer aux instructions de l'auditeur externe, en fonction de Sur l'approche de l'étude de cas, nous avons également utilisé au cours de l'étude les rapports précédents de l'auditeur externe d'une entreprise et analysé et comparé ses documents, afin de connaître les méthodes et les étapes des opérations de vente dans l'institution.

les mots clés :

Auditeur externe, audit des ventes, rapport, processus de vente.

قائمة

المحتويات

المحتويات

3.....	الاهداء
5.....	شكر و عرفان
6.....	الملخص
8.....	قائمة المحتويات
14.....	مقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة
6.....	الاقتصادية
7.....	تمهيد :
	المبحث الاول :الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي وأثره في تحسين سير عملية البيع بالمؤسسة
8.....	الاقتصادية
8.....	المطلب الاول : ماهية التدقيق على عملية البيع
13.....	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي و أهدافه
18.....	الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي
21.....	المطلب الثالث : أهمية التدقيق الخارجي و أنواعه
31.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
31.....	المطلب الاول : الدراسات الجزائرية
33.....	المطلب الثاني : الدراسات العربية
35.....	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
38.....	خلاصة :

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية	
39.....	
تمهيد :	40.....
المبحث الأول: طريقة العمل والأدوات المستخدمة في الدراسة	40.....
المطلب الأول: وصف طريقة العمل والوسائل المستخدمة	41.....
المطلب الثاني: أدوات الدراسة الحالة	50.....
المبحث الثاني : إجراءات التدقيق الخارجي على عملية البيع في المؤسسة محل التدقيق	52.....
المطلب الأول : عرض مختلف مراحل التدقيق الخارجي في المؤسسة الكهرباء وطاقت المتجددة (SKTM)	53.....
المطلب الثاني : تحليل تقرير المدقق الخارجي للسنة المالية 2014 لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة	61.....
خلاصة :	65.....
الخاتمة	68.....
المراجع	71.....
الملاحق	75.....

قائمة الجداول و

الأشكال

قائمة الجداول

- الجدول رقم (01) : مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي(18)
- الجدول رقم (02) : الفرق بين المدقق الداخلي والخارجي.....(24)
- الجدول رقم (03) :أنواع التدقيق الخارجي.....(26)

قائمة الاشكال

- الشكل (01) : يمثل الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة.....(44)
- الشكل (02) : مراحل مراقبة التسيير.....(49)

مقدمة

مما لا شك فيه أن أي مؤسسة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية أو غيرها، لا بد أن يكون لها ممتلكات تتمثل في أصول ثابتة أو متداولة تساعد في بلوغ الأهداف المرجوة من نشاط المؤسسة، كما ولا بد أن يكون لهذه المؤسسة عملاء ومتعاملين تنشأ بينهم وبين المؤسسة حقوق والتزامات ينتج عنها إيرادات ومصاريف، ويدير نشاط هذه المؤسسة شخص واحد ويكون بذلك مشروع فردي أو عدة أشخاص عبارة عن شركاء أو مساهمين أو غيرها.

يعتبر التدقيق الخارجي نشاط يسمح بالشهادة على مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، ولقد شهدت المهنة في العقد الأخير من الزمن انتشارا واسعا نظرا لمختلف الفضائح المالية التي عرفها العالم في تلك الفترة، مثل فضيحة شركة انرون «ENRON» للطاقة والتي كانت تتلاعب في اعداد قوائمها المالية لتظهر بصحة جيدة وتكسب مكانة في بورصة وال ستريت «STREET WALL» الأمريكية، أين تورط مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون «ANDERSON» «ARTHUR» والذي كان ضمن الشركات الـ "5 الكبار" في التدقيق ما أدى إلى تنحيته بعد هذه الفضيحة نظرا لتغاضيه عن المحاسبة الإبداعية لشركة انرون «ENRON»، والتي أدت إلى خسائر مالية معتبرة خاصة للمساهمين.

ومن جهة أخرى أدى التطور الاقتصادي إلى ظهور أساليب بيع جديدة مبتكرة وبالتالي زيادة أهمية عملية البيع في المؤسسات كون أن عملية البيع تعتبر الركيزة الأساسية في نشاط المؤسسات الاقتصادية وأداة لضمان استمراريتها وربحيتها.

يعد تدقيق وظيفة البيع إحدى أهم وظائف المؤسسة والتي تتمثل في تسجيل العمليات الخاصة بالبيع والتأكد من صحتها ودقتها حتى تحصل المؤسسة على قوائم مالية دقيقة وواضحة من الأخطاء، لا عيب فيها مما يؤدي إلى نجاح المؤسسة وتفوقها.

وعلى ضوء ما سبق تتبين لنا إشكالية هذه الدراسة والتي يمكن طرحها على النحو التالي:

- ما هو دور التدقيق الخارجي واثره في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية؟

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

❖ فيما تكمن القواعد الرئيسية وأهداف عملية التدقيق؟

❖ ماهي أهمية وأهداف وأنواع التدقيق الخارجي؟

❖ كيف يتم التدقيق على المبيعات؟

❖ مامدى تأثير التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع في شركة الكهرباء وطاقت المتجددة؟

II. الفرضيات الرئيسية:

للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بطرح الفرضيات التالية: يساهم التدقيق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية

و الانحرافات في القوائم المالية مما يعزز من مصداقيتها.

الفرضيات الفرعية:

التدقيق هو عملية إبداء رأي في محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة

محافظ الحسابات هو مدقق خارجي مستقل يهدف إلى إبداء رأي عن مدى مصداقية القوائم المالية .

إجراءات عمل محافظ الحسابات تتمثل في فحص ومراجعة الوثائق المحاسبية للمؤسسة الجزائرية.

III. مبررات اختيار الموضوع:

✓ مبررات موضوعية:

- نظرا لارتباط الموضوع ارتباط وثيق بالتخصص المدروس؛

- نظرا للأهمية التي يتمتع بها التدقيق في الوقت الراهن؛

- حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من التدقيق في ظل التحولات الاقتصادية؛

- الموضوع يتعلق بالنشاط الأساسي للمؤسسة وهو البيع والذي يحتاج إلى تفصيل ودراسته من أجل التحسين من جودته.

✓ أسباب ذاتية:

- اهتمام الشخصي بموضوع التدقيق؛
- الموضوع ذو صلة مباشرة بالتخصص الذي ندرسه؛
- تزامن وقت اجراء البحث مع مرحلة صدور المعايير الجزائرية للتدقيق.

IV. أهداف الدراسة:

- إبراز ضرورة التدقيق الخارجي وأهميته كأحد الدعائم الأساسية للمؤسسة
 - محاولة تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية لعملية التدقيق الخارجي ودوره في تحسين سير عملية البيع بالمؤسسة الإقتصادية؛
 - التعرف على الواقع التدقيق الخارجي ودوره في تحسين سير عملية البيع بالشركة الكراء والطاقات المتجددة
- . SKTM

V. أهمية الدراسة:

- ✓ وظيفة البيع تكتسي الأهمية مالية في المؤسسة التجارية أو الصناعية وهذا نظرا للنسبة الكبيرة التي يمثلها حجم المبيعات من رأس مال المؤسسة .
- ✓ إعطاء وظيفة البيع الأهمية الكبرى في التخطيط ودراسة التكاليف باعتبار التدقيق الركيزة الأساسية .
- في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمحافظة على أصول المؤسسة بشكل عام والمخزون بشكل خاص من أجل الحد من التلاعبات والاختلاس
- كما تكمن أهمية الدراسة في إضافة علمية جديدة تتمثل في دراسة نظرية لعملية تدقيق المبيعات ووضع نموذج لإجراءات التدقيق الخارجي للمبيعات .

VI. حدود الدراسة:

من أجل الإحاطة بالموضوع والإجابة على إشكالية البحث والإلمام بمختلف جوانبه، حددنا مجال دراستنا فيما يلي:

✓ **المجال الزمني:** من أجل الإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية للبحث، فضلنا اختيار الفترة الزمنية للدراسة

والتي تمتد من 2021/01/01 إلى 2021/12/31، حيث تعتبر هذه الفترة آخر دورة مالية تدقق حاليا

والمعنية بالموضوع، أما فترة التبرص في المؤسسة كانت مباشرة بعد إقفال حسابات سنة 2021، حيث امتدت

من 2021/03/15 إلى 2021/05/08؛

✓ **المجال المكاني:** من أجل تسليط الضوء على حيثيات الموضوع خاصة من جانبه التطبيقي، قمنا بإجراء

دراسة حالة في شركة الكهرباء وطاقت المتحددة SKTM بغرداية، حيث قمنا بتدقيق على المبيعات لسنة

2020 وإعداد تقرير في النهاية.

VII. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

تستدعي طبيعة دراستنا استخدام مناهج متعددة فقمنا في الجانب النظري بإتباع الأسلوب الوصفي والمنهج التاريخي

لدراسة تطورات التدقيق المحاسبي، أما الجانب التطبيقي في دراسة الحالة فقمنا بإتباع المنهج التحليلي من خلال محاولة

فحص مخرجات المؤسسة ثم محاولة وضع نموذج لتقرير المدقق الخارجي.

وفيما يخص الأدوات المستخدمة اعتمدنا على القوانين، الجريدة الرسمية، الكتب والمقالات، المجلات، التقارير، مذكرات

الدراسات العليا، إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من شبكة الأنترنت، أما فيما يخص دراسة الحالة فاستعملنا

ملاحظة الوثائق والسجلات، الاطلاع على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المستعمل من طرف الشركة محل

الدراسة الكهرباء وطاقت المتحددة (SKTM) إضافة إلى برنامج Excel 2010 و Word 2010.

VIII. هيكل الدراسة:

ينقسم هيكل البحث إلى مقدمة عامة يليها فصلان ثم خاتمة الدراسة، حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري والتطبيقي المتعلقة بالتدقيق، وذلك من خلال مبحثين خصصنا الأول للأدبيات النظرية المرتبطة بالإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وأثره في تحسين سير عملية البيع، بعدها التدقيق على عملية البيع، ومن ثم مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي ، ومن ثم التدقيق الخارجي كآلية لدعم جودة القوائم المالية ، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالموضوع؛ في الفصل الثاني المتعلق بدراسة الحالة، قمنا بإجراءات التدقيق الخارجي على مبيعات المؤسسة محل الدراسة وعرض مختلف التدقيق الخارجي في المؤسسة محل التدقيق.

.IX . صعوبات الدراسة:

لقد مرت فترة البحث وإعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات تمثلت فيما يلي:

قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع، التي لو توفرت لكنت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث؛

التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص ومعايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم علينا اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبياً، كما خلق صعوبة في تحليل بعض النصوص؛

عدم تجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين
سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

لقد مر التدقيق الخارجي عبر مراحل عديدة جعلته يتطور وزادت من أهميته إلى أن أصبح علما مستقلا بذاته، لا يمكن الاستغناء عنه نظرا لقيمة المنفعة التي أصبح يقدمها، فالوصول على معلومات صحيحة وصادقة لم يعد سهلا إن لم يتم تأكيده من طرف مدقق خارجي باعتباره شخص مؤهل علميا وعمليا لذلك، يتمتع بالاستقلالية و الحياد ومختلف الصفات التي تطلبها أداء مهنة التدقيق الخارجي، من أجل فحص القوائم المالية لإبداء رأي فني محايد حول مدى تمثيل تلك القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة مؤسسة أو المركز المالي لها، فهذا الأخير يعتبر بدوره الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي بالإضافة إلى العديد من الأهداف والتي منها مساعدة مختلف مستعملي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

وقد أخذت مهنة التدقيق الخارجي حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من انه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالممارسة والمورنة فقط، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي ، وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها.

ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى :

✓ المبحث الأول : الإطار النظري المرتبطة للتدقيق الخارجي وأثره في تحسين سير عملية البيع

✓ المبحث الثاني : الدراسات السابقة.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

المبحث الاول :الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي وأثره في تحسين سير عملية البيع بالمؤسسة الاقتصادية

نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي الخارجي، حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب نتطرق في المطلب الأول إلى مفاهيم أساسية حول التدقيق المحاسبي، أما الثاني فنتناول فيه محافظ الحسابات والتدقيق القانوني، أما الثالث فقد خصصناه للتدقيق على المبيعات.

المطلب الاول : ماهية التدقيق على عملية البيع

يعد تدقيق المبيعات من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة والتي تهدف إلى حماية أصولها، وأموالها من الإختلاس، بهدف بيع منتجاتها بشكل جيد وتحقيق أعلى مردودية من خلال ماتم التخطيط له، وستتعرف في هذا المطلب على مفهوم تدقيق المبيعات وأهدافه، وأهم الإجراءات التي يجب إتباعها لتحقيق الأهداف.

الفرع الأول : مفهوم تدقيق عملية البيع¹

المبيعات هي المصدر الرئيسي لإيرادات أي مشروع تجاري، سواء كان يقوم بإنتاج السلع والخدمات، أو يشتري السلع بقصد بيعها دون إجراء أي تعديل أو تغيير عليها، وعليه فإن أي تهاون أو تقصير في الرقابة يؤدي إلى ضياع جزء من إيرادات المشروع، مما يؤثر على ربحية ودرجة السيولة فيه وإنتاجيته، وللمحافظة على أموال المشروع يتعين وضع نظام رقابة داخلية يكفل تحقيق الرقابة على السلع المباعة، وتحصيل قيمتها .

أولا :القواعد الرئيسية لتدقيق المبيعات²

✓ تركيز عمليات البيع في إدارة خاصة بها وهي إدارة المبيعات أو مصلحة التسويق؛

✓ الفصل بين عمليات البيع وتسليم المبيعات وتحصيلها؛

¹¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص27.

²² محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص27

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

- ✓ تنفيذ السياسات من الإدارة بعد إقرارها؛
 - ✓ وضع القواعد التي تنظم نشاط البيع، وإجراءات البيع الخارجية؛
 - ✓ الرقابة على عمليات البيع في مراحلها المختلفة؛
 - ✓ دراسة الأسواق للتعرف على رغبات مستهلكي السلع والخدمات موضوع المتاجرة؛
 - ✓ الدعاية والإعلان والترويج للسلع والخدمات؛
 - ✓ تلقي طلبات العملاء والعمل على تنفيذها بالأسعار والشروط وفي الأمانة المتفق عليها؛
 - ✓ دراسة المراكز المالية للعملاء، ووضع حدود الائتمان وأجال السداد التي تمنح لهم؛
 - ✓ إقتراح السياسة البيعية؛
 - ✓ إمساك السجلات والبطاقات اللازمة لضبط حركة المبيعات ومتابعتها؛
 - ✓ إعداد تقارير دورية عن المبيعات التي تم بيعها كمية وقيمة، وموزعة بحسب الأصناف وبحسب المناطق والأسواق المختلفة، ورفعها إلى الإدارة العليا وغيرها من المستويات الإدارية الأخرى يعينها الأمر؛
 - ✓ يحدد مجلس الإدارة أسعار بيع الأصناف المختلفة، والقواعد المنظمة للخصوم والحالات التي يمنح فيها العملاء، وفئات العمولة والحالات التي تمنح فيها للغير.
- ومن أهم مبادئ المبيعات أنه إذا تم البيع بطلبات أو عقود أن يخصص دفتر خاص لهذه الطلبات أو العقود، وأن يتم تحرير أمر صرف البضاعة وإرساله إلى المخازن، وبعدها يتم عمل الفاتورة اللازمة بناء على أمر صرف من المخازن وأن تكون هذه الفواتير ذات أرقام متسلسلة وأن تكون هناك مراقبة خاصة على مبيعات الأصول.

ثانيا : أهداف تدقيق المبيعات

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات:¹

✓ تسجيل عمليات البيع بالدفاتر الخاصة بها، وبالقيم الصحيحة؛

✓ معقولة عملية البيع المسجلة في الدفاتر؛

✓ عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تم اعتمادها من الشخص المرخص له بذلك؛

✓ عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات دون أي نقص؛

✓ عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين؛

✓ التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لعمليات البيع؛

✓ تسجيل عمليات البيع في الفترة المالية الخاصة بها؛

✓ صحة تسجيل تفاصيل وإجماليات عمليات البيع.

ثالثا: إجراءات التدقيق الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف

تتمثل إجراءات التدقيق الواجب اتباعها لتحقيق أهداف فيما يلي:

✓ الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية في عمليات البيع؛

✓ أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد؛

✓ مراجعة حسابية لصور فواتير البيع تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب، واحتساب الخصم التجاري، وكذا

مراجعة حسابية لدفتر يومية المبيعات؛

¹ حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011، ص100-101.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

✓ مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة أو مع العقود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الحقيقية؛

✓ مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات ومن أنها تمت لعملاء حقيقيين؛

✓ مطابقة صور فواتير البيع مع مستندات الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات، مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة، تاريخ العملية بدفتر اليومية مع تاريخ الشحن؛

✓ يتأكد المراجع أثناء الفحص المستندي من عدم قيد مبيعات الأصول ثابتة بدفتر يومية المبيعات؛

✓ مراجعة انتقادية للمبالغ الكبيرة بشكل غير عادي والعمليات غير المألوفة، وذلك للتحقق من معقولية المبيعات المسجلة بالدفاتر؛

✓ يوجه المراجع عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية السنة، و يحدث أن تعد فواتير البيع وتقيد كمبيعات في الدفاتر ولكن البضاعة لا تزال بالمنشأة أي لم تشحن للعميل؛

✓ يولى المراجع عناية خاصة لعمليات البيع الهامة التي تثبت بالدفاتر في نهاية السنة، فهي ترغب إدارة المنشأة في تضخيم أرباحها بإثبات مبيعات وهمية تم إعدادها في بداية الفترة المالية كمرودات المبيعات.

وعليه على المراجع تتبع هذه الإجراءات حتى يتم تدقيق المبيعات بشكل جيد ودقيق، لمحاربة أي محاولة غش أو

اختلاس أو سرقة قد تحدث داخل المنظمة، وبالتالي تحقيق أهدافها.¹

¹ حامد طلبة محمد أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص105-106.

الفرع الثاني: اهمية ادارة المبيعات

عندما تقدم المؤسسات منتجاتها أو تقوم بتطويرها وتقديمها تدرك بأن هذا الجهد يجب أن يعزز من خلال الجهود التي تقوم بها إدارة المبيعات اختيار رجال البيع القادرين على تحقيق الأهداف البيعية و الاستمرار في السوق ، وإن هذا يتطلب من إدارة المبيعات بناء فريق عمل متكامل يستطيع تحقيق أهداف هذه الإدارة و التي يمكن إنجازها بما يلي :

لا شيء يمكن أن يباع إذا لم يكن هناك من يشتريه ، أي أن نشاط المؤسسات الإنتاجية و التسويقية متوقف على دور العاملين في إدارة المبيعات و تزويدهم بالمعلومات وحثهم على اتخاذ قرار الشراء و قبل ذلك يجب أن تكون إدارة المبيعات لديها معلومات كافية عن حاجات و رغبات المشترين .

تلعب ادارة المبيعات من خلال العاملين دور مهم في رصد حركة السوق و العوامل المؤثرة على كمية المبيعات وتوجهات المشترين والمنافسة ، تحديد المشاكل ، وضع الحلول المناسبة التي تمكن العاملين فيها من الأهداف البيعية وتأهيل فريق عمل من رجال البيع و بناء العلاقات التفاعلية تمكنهم من تحقيق الأهداف المحدد

تلعب ادارة المبيعات و العاملين فيها دورا مهما في :

✓ كسب زبائن جدد : إن لكل زبون دورة حياة شرائية لمنتجات المؤسسة ، لذلك على إدارة المبيعات أن تقدر ذلك و تعمل على كسب الزبائن يتطلب مهارات وكفاءات العاملين خلال عملية الاتصال بالمشترين.

✓ الاحتفاظ بالزبائن الحاليين : يتمثل أهمية كبيرة لإدارة المبيعات من خلال كسب ثقتهم و حسن المعاملة و تلبية حاجاتهم و رغباتهم ؛

✓ التوسع بالحصة السوقية : تحدف إدارة المبيعات و العاملين فيها إلى كسب زبائن جدد لتوسيع الحصة السوقية واختراق القطاعات السوقية للمنافسة وهذا ما يتطلب منها تحديد نقاط القوة و الضعف للمؤسسات المنافسة والقوى البيعية التابعة لها و من ثم العمل على تقديم البرامج الناجحة و الفعالة لتحقيق هذا التوسع في السوق والحصة السوقية ؛

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

✓ تظهر أهمية إدارة المبيعات من خلال الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف المنظمة وأهداف الإدارات ومن خلال

هذه الإيرادات تغطي جميع التكاليف و تحقق الأرباح ؛

✓ ازدادت أهمية إدارة المبيعات من خلال الدور الذي تلعبه في بناء علاقات مع الزبائن وإدارتها بالشكل الذي

يضمن للمنظمة نمو مبيعات مربحة .

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي و أهدافه

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

توجد العديد من المفاهيم لموضوع التدقيق المحاسبي وذلك بتطور هذه المهنة وتغير الظروف الاقتصادية والحياة الاجتماعية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار ، فنجد العديد من التعاريف والمفاهيم وتختلف من باحث لآخر. كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أهدافه وأهميته.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات الواقعة، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم مدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit ، ومعناها يستمع.

- الفترة الأولى من العصر القديم حتى سنة 1500م:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية قد ظهرت هذه الحاجة أوائل لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف¹،

¹خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص17 - 18.

- الفترة الثانية من 1500 حتى 1850م:

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة و اقتصر على اكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعب ، التزوير في الدفاتر المحاسبية ، وكانت مهمة مراقب الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات واكتشافها¹. غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية . كما شهدت هذه الفترة استعمال وتطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وان لم يكن بشكل متطور كما هو عليه الحال مؤخرا، وظهور شبه رقابة داخلية عن المشاريع².

- الفترة الثالثة من 1850 حتى 1905م:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على مدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك من دور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل، أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

✓ إكتشاف الغش والخطأ؛

✓ إكتشاف ومنع الأخطاء القنية؛

✓ إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية³.

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص19.

² بوبكر عمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2011، ص2.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3

، 2011، ص1

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

ومما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 7981 أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستجوب على مراقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوسا أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم له. يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، وصعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عميله ولكن حتى أمام الغير، نظرا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال¹.

- الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي؛ أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

¹ محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة ، طبعة 2 ، مصر، 1996، ص 07.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

مفهوم التدقيق : تعددت الجوانب التي تطرقت إليها تعاريف التدقيق جراء التطور التاريخي لهذه المهنة من جهة، وكذا اختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها من جهة أخرى، ورغم اختلاف هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي¹:

1-تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA):

إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العالقة بين هذه اقرارات بمقياس معين وايصال النتائج إلى المستخدمين².

2-تعريف Rent Bonnault et Bernard Germond:

"اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم 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 المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"³.

3-تعريف منظمة العمل الفرنسي: لتدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁴.

4-تعريف آخر:

¹محمد الأمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، ص4.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2014.

³ LIONNEL.C ET GERARD.V, **audit et control intene**, Dallos ,paris1992,page21.

⁴ مسعود صديقي، أحمد نزار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2011، ص 11.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

التدقيق الخارجي على أنه " الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة. " ¹.

في نفس السياق الذي ذهب إليه التعاريف السابقة، يمكن أن نستنتج أن التدقيق هو بانه عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مستقل لفحص المعلومات والبيانات والوثائق المؤسسة للتأكد من صحتها ومطابقتها ، بغية ابداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية وصحتها، على شكل تقرير.

من خلال ما سبق، نلاحظ أن التدقيق يركز على النقاط الآتية: ²

أ. الفحص: بمعنى فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

ب. التحقق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتائج أعمال المؤسسة، ومدى تمثيلها للوضع المالية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛

ج . التقرير: ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية.

الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي

قد صاحب تطور الأهداف تطور التدقيق في حد ذاته وذلك على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، حيث ارتقى الهدف من التدقيق من اكتشاف الغش والاختلاس إلى مراقبة الخطط تقييم نتائج الأعمال تحديد عدالة المركز المالي، واكتسبت الرقابة الداخلية أهمية بالغة لنطاق عملية التدقيق ³.

¹ محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص41

² محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص11.

³ محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 7.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

عموما فإن هدف مدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصدق عن المركز المالي لمؤسسة محل التدقيق. ويظهر ذلك جليا في الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقيق او الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850 - 1905	اكتشاف الغش والاختلاء والاختلاس	تحديد الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905 - 1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	درجة اهتمام بسيطة
1933 - 1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940 - 1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 - حتى الآن	مراقبة التخطيط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيره	اختباري	اهتمام جوهري للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارفة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006

ص18،

بهدف الحصول على تأكيد معقول من ان القوائم المالية في مجملها لا تحتوي اخطاء جوهرية سواء

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

بسبب الغش او الخطأ، ويهدف اعداد تقرير حول القوائم المالية¹، فإذ هناك مجموعة من الخصائص التي يسعى المدقق دوما الى التأكد من تحققها في القوائم المالية، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

1- الشمولية (الاكتمال) :

هذه النقطة تعني بان كل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة ظاهرة في القوائم المالية.²

2- الوجود:

يقصد بالوجود بالنسبة للأصول المادية الوجود الفعلي لها، اما فيما يتعلق بالمصاريف و الاعباء فعلى المدقق ان يتأكد من التسجيل الصحيح لها، كما يجب التأكد من ظهور العناصر المتعلقة بالفترة فقط في القوائم المالية.

3- الملكية:

يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية الأصول الظاهرة بالقوائم المالية، قد تكون وثائق الحيازة دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراءات المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب على المدقق أن يتحقق من صدقها بحيث تمثل مطالب لدائنين حقيقيين.³

4- التقييم:

¹ ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit

²(Société national de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989), p2104

³ وليام توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

يجب على المدقق الخارجي أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن

هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة ثابتة من فترة لأخرى.¹

5- التقييد المحاسبي (الافصاح):

لتحقيق هدف الافصاح فان المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر ومكونات القوائم

المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها بطريقة صحيحة وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

6- استقلالية الدورات:

يهدف المدقق الى التأكد من ان كل التكاليف و الاعباء المتعلقة بالدورة محل التدقيق قد تم تسجيلها

بطريقة صحيحة وان كل المبالغ المتعلقة بالدورات اللاحقة قد تم تسجيلها في الحسابات المتعلقة بها.²

المطلب الثالث : أهمية التدقيق الخارجي و أنواعه

¹ Société national de comptabilité, op.cit., p2105.

² BELAIBOUD Mokhtar, pratique de l'audit, Editions BERTI, Alger, Algérie, 2011, p14, p15.

الفرع الاول : أهمية التدقيق

ان أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت طرفا داخليا أو خارجيا، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، فرغم تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية وعدم قدرتهم على التحقق من مصداقية المعلومات بأنفسهم، فإن ذلك يزيد من أهمية التدقيق الخارجي نتيجة العوائد الناتجة منه والتي يستفيد منها مختلف مستعمليه، فالأهمية الأساسية للتدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل على تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابة دليل يعتمد عليه في اتخاذ قرارات بناءة ومدروسة ذات نتائج مستقبلية باهرة، ومن بين المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد:

1-إدارة المؤسسة: مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها بمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة

الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية والموضوعية وكلما كان مؤهلا وذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها ويصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات المحاسبية والإدارية والتخطيط الاستثماري والضريبي والمالي، فكلما زادت ثقة إدارة المؤسسة المعنية بالتدقيق بالمدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع أن يحرص المدقق على استقلاله وحياده وعدم انحيازه ألي طرف على حساب الأطراف الأخرى¹.

2-المساهمون: يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق

الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد .

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص 25

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

3-الدائنون: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت قروضهم بالإضافة إلى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها¹.

4-العاملون : يفيد التدقيق الخارجي العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من جهة، و من جهة أخرى فمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق ومراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، وسيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء أو منعها من الحدوث أصال. ومن جهة أخرى إذا اكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية ونبه الإدارة بذلك ولم تقم بتصحيح تلك الأخطاء الجوهرية، فإنه يلزم على المدقق الخارجي أن يبين ذلك في تقريره ويوضح في رأيه أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لا يمكن أن يعتمد عليها².

5-المجتمع : يتمثل المجتمع في باقي المستفيدين الذين لم يتم ذكرهم، فأى شخص طبيعي أو معنوي يتأثر

بقرارات المؤسسة محل التدقيق فإنه يدخل ضمن المستفيدين، و كلما زاد حجم المؤسسة وتعاضم حجم رأسمالها كلما زاد حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المدقق الخارجي لها خصوصا إذا كانت المؤسسة متعددة الجنسيات، فإن المسؤولية تزيد ثقال على المدقق الخارجي الذي ينظر إليه على أنه الفرد المتكامل الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار³

الفرع الثاني : أنواع التدقيق

- من حيث الشخص القائم بعملية التدقيق

¹ - أحمد طرطار وعبد العلي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، ط1، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 199

² - أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.

³ عبد الفتاح الصحن، محمد سمي الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية)، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 26، 27.

أ. التدقيق الداخلي:

هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة الأهداف المؤسسة حيث يقوم به موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص الدفاتر والسجلات والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، ويعتبر التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة ويخضع لسلطتها تحول له مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، ومن واجبات المدقق الداخلي تزويد الإدارة بمعلومات حول:

✓ دقة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام بداخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛

✓ كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة وذلك كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي؛

✓ حالات الغش المكتشفة، المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، التهديدات والفرص المتاحة أمام المؤسسة.¹

أ. التدقيق الخارجي:

هو الذي يتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي الوليد لها، وذلك لإعطاء المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا الذي مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمين، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).²

¹ نادر شعبان السراج، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006، ص23.

² مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08-09 مارس، 2005، ص25.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

والجدول التالي يوضح التمييز بين المدقق الداخلي والخارجي

الجدول (01): الفرق بين المدقق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق خارجي	التدقيق الداخلي
الهدف	الهدف الرئيسي : خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. الهدف القانوني : إكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به تقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي : خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفى ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة بذلك ينصب الهدف الرئيسي عن إكتشاف ومنع الأخطاء والغش والإنحراف عن السياسات الموضوعية.
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين من طرف الإدارة.
درجة الإستقلال وإبداء الرأي	يتمتع بإستقلال تام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع بإستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارة الأخرى.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقرير عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل توقيت العمل	يحدد ذلك أمام التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية	يتم الفحص بصورة مستمرة على

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

مدار أيام السنة.	السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منتظمة خلال السنة.
------------------	---

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، ص32.

- أنواع التدقيق الخارجي

وهناك أنواع عديدة للتدقيق، تختلف من حيث الزاوية التي ينظر منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، ويصنف إلى ثالث أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية والخبرة القضائية، ويمكن تعريف كل نوع على حدا وتوضيح الفروق بين هاته الأنواع الثالثة في جدول موالى.

التدقيق القانوني Audit legal: هو تدقيق إجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون .

التدقيق التعاقدية Audit contractuel: هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدية .

الخبرة القضائية Expertise judiciaire: هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة . والجدول التالي يوضح الفروق بين هاته الأنواع الثالثة¹

الجدول رقم 01 (02) :أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	خبرة قضائية
----------	--------------	---------------	-------------

¹ - عبد الفتاح الصحن، محمد سمى الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية)، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص26 ، 27.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عامي	تعاقدية	تحديد بكل من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإداري	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقات على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وارشاد حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا، يمكنه تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال تقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعية	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج، حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئي
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من القضاء طرف بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

المطلب الثالث : التدقيق الخارجي كآلية لدعم جودة القوائم المالية

يعد التدقيق الخارجي من آليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص أو تقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة ، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية ، حيث يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالشركة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق الخارجي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة ، صحة ودقة هذه القوائم . كما يعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرز هذه التقارير انعكاسا إيجابيا في تطبيق الشركة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية ، وأهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

الخارجي الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية والتأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية

لضمان جودة فعالة للقوائم المالية وبتالي تفعيل الأداء المحاسبي للشركة

ويكمن تلخيص دور التدقيق الخارجي في ما يلي :

✓ زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية والتي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها ، وزيادة

فعالية نظام الرقابة الداخلية ؛

✓ زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على

برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية ؛

✓ زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم ؛

✓ تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية

؛

✓ جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلومتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية

المتعارف عليها .

و يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال :

) اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على

معلومة ؛ محاسبية خالية الأخطاء

) تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار ؛

) يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في الشركة ؛

) يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها

دقة المعلومات المحاسبية التي ينجحها النظام المحاسبي في الشركة .

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

لذلك أصبح دور المدقق الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المالية ، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة . " وهناك الكثير من العوامل ممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية بنسب مختلفة متعلقة بالمدقق الخارجي تتعلق بشخصيته أو بمهنته ومنها:

أجور المدقق الخارجي : من المعروف بان أجور المدقق الخارجي تتم بناء على اتفاق ما بين المدقق الخارجي أو مكتب التدقيق وما بين العميل وفق أسس قد تتعلق بالزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق أو حجم الشركة أو نوع الخدمة المطلوبة ويمكن تحديد العناصر التي تحدد أجور المدقق بما يلي :

- ✓ الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ؛
- ✓ عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق ؛
- ✓ حجم الشركة الخاضعة للتدقيق ؛
- ✓ مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها ؛
- ✓ سمعة المؤسسة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأجور ؛
- ✓ حجم مكتب التدقيق وخبرته وشهرته ؛
- ✓ عدد التقارير المطلوبة للعميل ؛
- ✓ طبيعة عمل المؤسسة و مدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .

كفاءة ومؤهلات المدقق : تعتبر كفاءة ومؤهلات المدقق من أهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية فالمدقق الكفوء له القدرة على كشف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية والمؤهلات التي يكتسبها تتيح له مواكبة التطورات التي تحصل في الجوانب المالية والمحاسبية وخاصة في جانب التقنيات الحديثة الالكترونية أذان بعض الشركات تستخدم نظام محاسبي الكتروني فيجب أن يمتلك المدقق الخارجي كافة المؤهلات اللازمة لعمله سواء كانت المؤسسة التي يدقق

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

فيها تستخدم نظام يدوي أو إلكتروني لتنظيم حساباتها ويجب على المدقق الخارجي ان ينتظم في دورات تدريبية باستمرار ليواكب التطور في مجال عمله .

فترة الاستمرار في الخدمة : تعتبر فترة الاستمرار في تقديم الخدمة للمؤسسة محددة من أهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية فكلما طالت الفترة كلما أدى إلى تنامي العلاقات ما بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة و هذا يمكن أن يؤدي تغاضي المدقق الخارجي وعدم الكشف عن التلاعب في القوائم المالية .

لذا أثبتت الدراسات أن اختيار اسم المدقق الخارجي للشركة وسمعته سوف يشيرا إلى مستوى جودة عملية التدقيق والذي ينعكس بدوره على مستوى جودة القوائم المالية وموثوقية ودقة محتواها المعلوماتي الذي سيؤثر على تقييم السوق لتلك الشركة , وهذا يؤكد أن الشركات التي تصدر أسهم جديدة تسعى إلى تعيين مدقق ذو سمعة جيدة للإشارة أن لديها معلومات موثوقة وجيدة ويكون رد فعل السوق عليها غير اعتيادي بما يثبت وبالذليل القاطع المحتوى الاشاري لسمعة المدقق من خلال اختبار رد فعل السوق على تغيير المدقق , لذا فإن الشركات تسعى دائما إلى تغيير مدققيها بمدققين من ذوي الخبرة والسمعة الجيدة لان السمعة تعتبر وسيلة لضمان الجودة .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الاول : الدراسات الجزائرية

أولا : دراسة بن يحي علي ، 2020: " دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير

المطبقة في الجزائر"¹

¹ بن يحي علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

تناول الباحث موضوع دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر، حيث تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي للمعايير المطبقة في الجزائر، وذلك من خلال الإشكالية التالية: ماهو دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل النصوص القانونية والتنظيمية ووفقا للمعايير المحلية للتدقيق؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قام الباحث من أجل إجراء الدراسة بتوزيع استبيان على محافظي الحسابات، وإجراء مقابلة مع الخبراء المحاسبين لتدعيم الدراسة.

توصل الباحث في الأخير إلى نتائج تتمثل في أن تطبيق المدققين الخارجيين للمعايير الجزائرية للتدقيق لا يرقى إلى المستوى المطلوب، حيث يتطلب اللجوء إلى تكثيف الجهود من طرف الهيئات المشرفة على المهنة بهدف تطويرها وتحسين مستوى المهنيين بتنظيم دورات وتربصات متابعة بمرافقة ميدانية، مع وضع دليل استرشادي لممارسة مهنة المراجعة.

ثانيا : دراسة طواف فاتح ، رقايقية فاطمة الزهراء , 2020 " أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي " ¹

تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة تبني محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها الخطوط الاسترشادية الحديثة للمهنة، بهدف تعزيز جودة التدقيق الخارجي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام استبيان إحصائي موجه إلى عينة من مكاتب محافظي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أبرز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي يمكن تعزيزها بفعالية بالالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق، كما يمكن لمحافظ الحسابات تدارك بعض النقائص، من خلال السعي بجدية إلى الرقي بأعمال التدقيق إلى المستوى العالمي.

¹ طواف فاتح ، رقايقية فاطمة الزهراء , أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي. دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري , مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13 / العدد: 03- (2020) ص 700 _ 712

ثالثا : شجري معمر سعاد , رشام كهينة , 2022 "أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق

من جزأين كأداة لجمع البيانات من وجهة نظر محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين, بالاعتماد على

SPSS.V25

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) (

الخارجي في تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي,

توفر كل من موضوعية واستقلالية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي في قرار الاعتماد على أعمال التدقيق

المطلب الثاني : الدراسات العربية

اولا : وليد خالد حميد العازمي 2012, أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات

المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي¹

¹ وليد خالد حميد العازمي, أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي , رسالة ماجستير, 2012,

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت

الزكاة الكويتي ,شمل مجتمع الدراسة بيت الزكاة الكويتي وفروعه و تم اختيار (66)

الى وجود أثر لمدقق الحسابات الخارجي (كفاءة مدقق الحسابات المهنية, الاستقلالية و الموضوعية, النزاهة و

الشفافية , الالتزام بقواعد السلوك المهني) في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين و

الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

:

1-إيلاء كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية الاهمية التي تستحقها كونها تؤثر في تحسين مصداقية المعلومات

2- لتأثيرها الواضح في تحسين مصداقية المعلومات

3- العمل على التأكد من نزاهة مدقق الحسابات الخارجي و شفافيته ,وذلك لتأثيرها في تحسين مصداقية المعلومات

4-التأكيد على مراعاة مدى تقييد والتمزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني , مع ضرورة دراسة جميع

ثانيا : ربا سليمان سالم العطاونه, 2016, العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن و

أثرها على جودة التقارير المالية¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الاردن وأثرها على جودة

التقارير المالية، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع الشاهمة العامة المدرجة في بورص

¹ ربا سليمان سالم العطاونه, العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن و أثرها على جودة التقارير المالية, رسالة ماجستير, كلية الاعمال, جامعة الشرق

2014 217 ، إضافة الى مكاتب ق لحساباتها لذات الفترة
26 65 شركة من مجته
تخدمت الباحثة في
تدلالي حيث هذه
بين المتغيرات بموجب
(بيرسون، و كندال)
الى العديد من النتائج ك
أهمها وجود أثر ايجابي ذو دلا
ماهرة التركيز ذات الص
م وسمعة و خبرة مكتب التدقيق على
ة في الشركات محل الدراسة ، كما وأظه
إيجابي ذو دلا
إيجابي

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، قمنا فيما سبق
بمصح الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها، وفيما يلي مناقشة وتحو:

أولاً: تحليل الدراسات السابقة

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و أثره في تحسين سير عملية البيع

- من خلال الدراسات السابقة لاحظنا إختلاف الباحثين في تحديد مفهوم موحد للتدقيق الخارجي، حيث لاحظنا تفاوت معتبر بين تلك الدراسات، وذلك بإختلاف سنوات الدراسة والذي يؤكد تطور مهنة التدقيق عبر
- بقة حاولت التركيز على مدى معرفة وفهم المعايير والقوانين التي تحكم مهنة التدقيق الخارجي من
- لاحظنا تفاوت في تحديد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق بين مختلف الدراسات وذلك حسب العوامل ولكن تشترك في عامل واحد وهو عدم وجود معرفة وتكوين للمدققين؛
- رغم إختلاف العوامل المؤثر في الدراسات السابقة إلا أن أغلبها يؤكد على ضرورة التدريب والتكوين مختلف المدققين؛
- لم تنطرق الدراسات إلى عنصر مهم ومؤثر جدا -
- لم تشر الدراسات السابقة إلى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين وتسهيل مهمة التدقيق الخارجي.

ثانيا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

- تشابه الدراسات السابقة والدراسة الحالية في بعض أجزائها، خاصة في الجانب النظري والتعاريف التي تضمنتها الدراسة في بعض الاجزاء، إلا أن هذه الدراسة ركزت على الإجراءات التطبيقية والعملية لعملية التدقيق على في المؤسسة الاقتصادية، وتوصلت إلى نتائج وتوصيات كضرورة الإلتزام بالمعايير والقوانين التي تحكم عملية يحدده المعيار وذلك من أجل تحسين جودة عمليات البيع في المؤسسة، أما الدراسة الحالية، فجاءت لتعزيز الدراسات السابقة، حيث أن مضمونها لا يختلف كثيرا، إلا أنها

ركزت على أسلوب الإستبانة وعالجت النتائج وفقا لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعي (SPSS) في حين أن الجانب التطبيقي في الدراسة الحالية جاء مخالفا لهذا التقليد، حيث تمثل في محاولة وضع إجراءات ومراحل التدقيق تنص عليه معايير التدقيق المحلية .

خلاصة :

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق

جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة مدقق مستقل محترف بيدي رأي فني محايد موضوعي حول صحة
ت المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، باعتبار أن البيع إحدى الوظائف المهمة في المؤسسة،
فهو بحاجة إلى وضع نظام رقابة سليم يضمن خلو القوائم المالية من جميع أشكال الأخطاء والتلاعبات، بهدف حماية
أصولها وأموالها ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها
لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة التدقيق وتسمح
باختصار لعاملي الوقت والجهد إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها،
اكتشاف الأخطاء والغش ومحاولة تصحيحها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق هذه القوائم والتحقق من تطبيق المؤسسة للمبادئ والطرق

مع المبادئ والمعايير المحاسبية

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي
في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى طرق تدقيق المبيعات، من خلال تقديم

اثره في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية ثم التطرق إلى دراسه ، سنتطرق في هذا الفصل إلى

دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير

عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية التي تتضمن التقارير الضرورية التي يتوجب على المدقق الخارجي إعدادها في إطار

هذه التقارير لـ محل دراسة الحالة، وهي

(SKTM) بغرداية المتخصصة في ، معتمدين في ذلك على

مختلف الوثائق والمعلومات .

(SKTM)

وسوف نقوم في هذا الفصل بـ

تحسين سير عملية البيع

وبناء على ماسبق، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

➤ المبحث الأول : طريقة العمل والأدوات المستخدمة في الدراسة.

➤ المبحث الثاني : إجراءات التدقيق الخارجي على عملية البيع في المؤسسة محل التدقيق.

المبحث الأول: طريقة العمل والأدوات المستخدمة في الدراسة

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

قبل الشروع في الدراسة التطبيقية المتمثلة في محاولة وضع نموذج لتقرير أثر المدقق الخارجي على سير عملية البيع في المؤسسة محل الدراسة حسب ما تقتضيه المعايير، سنقوم بتوضيح أهم جوانب الدراسة والمتمثلة في وصف طريقة العمل من خلال تقديم شامل للمؤسسة محل الدراسة والوسائل المستخدمة في هذه الدراسة وذلك من خلال مايلي:

المطلب الأول: وصف طريقة العمل والوسائل المستخدمة

يتكون هذا المطلب من فرعين، الأول نتناول فيه تقديم مجمع الدراسة، أما الثاني أدوات الدراسة التطبيقية في

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

أولا : التعريف بالمؤسسة¹

01-نشأة المؤسسة وموقعها الجغرافي

SKTM

هذه الطاقة و المتمثل في انتاج الكهرباء بالوسائل التقليدية (ديزل) والطاقة البديلة (إلى)
(.

في 7 2013 راس مالها المكتتب الكامل لمجمع سونالغاز.

التي 2016.

38.700.000.000 دج إلى 1.000.000.000

15.881.938.000

14.512.635.000:

3.872.129.000

477.351.000 :

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

1215.83

1049.13:

1255

1374:

02- أسباب إنشاء الشركة:

الإستراتيجية التي :

SKTM

(RIS) في

التي

]

في

]

وطني

]

الهائلة المتاحة

لتركيز على

ولهذا

أنشئت في اطار تنويع مصادر الطاقة و ضرورة الحد من الاحتباس الحراري

واستخدام الطاقة النظيفة لم يعد مسألة اختيارية بل اصبحت مسألة هامة لدول العالم ، و خصوصا ان الجزائر

من اكثر دول العالم التي لها امكانيات ضخمة لتشغيل الطاقة الشمسية و طاقة الرياح التي تسمح لها بتنفيذ مرافق

اج الكهرباء في مجال الطاقات المتجددة

03- مهام الشركة ووظائفها

:

-

عبر التراب الوطني.

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

- تطوير المنشآت الكهربائية المكونة لشبكات المعزولة بجنوب الجزائر، الهندسة و الصيانة و استغلال المحطات الكهربائية التابعة لها .

في

ثانيا : الهيكل التنظيمي للشركة

عرض الهيكل التنظيمي للشركة

يجمع ligne de production

المقر الإداري :

التسيير .

البرمجة الآلي .

ويكمن دور هذه المديرية في عملية التسيير، والإسهام في تسهيل مهمة عمل مراقبة التسيير

للمركب الإنتاجي :

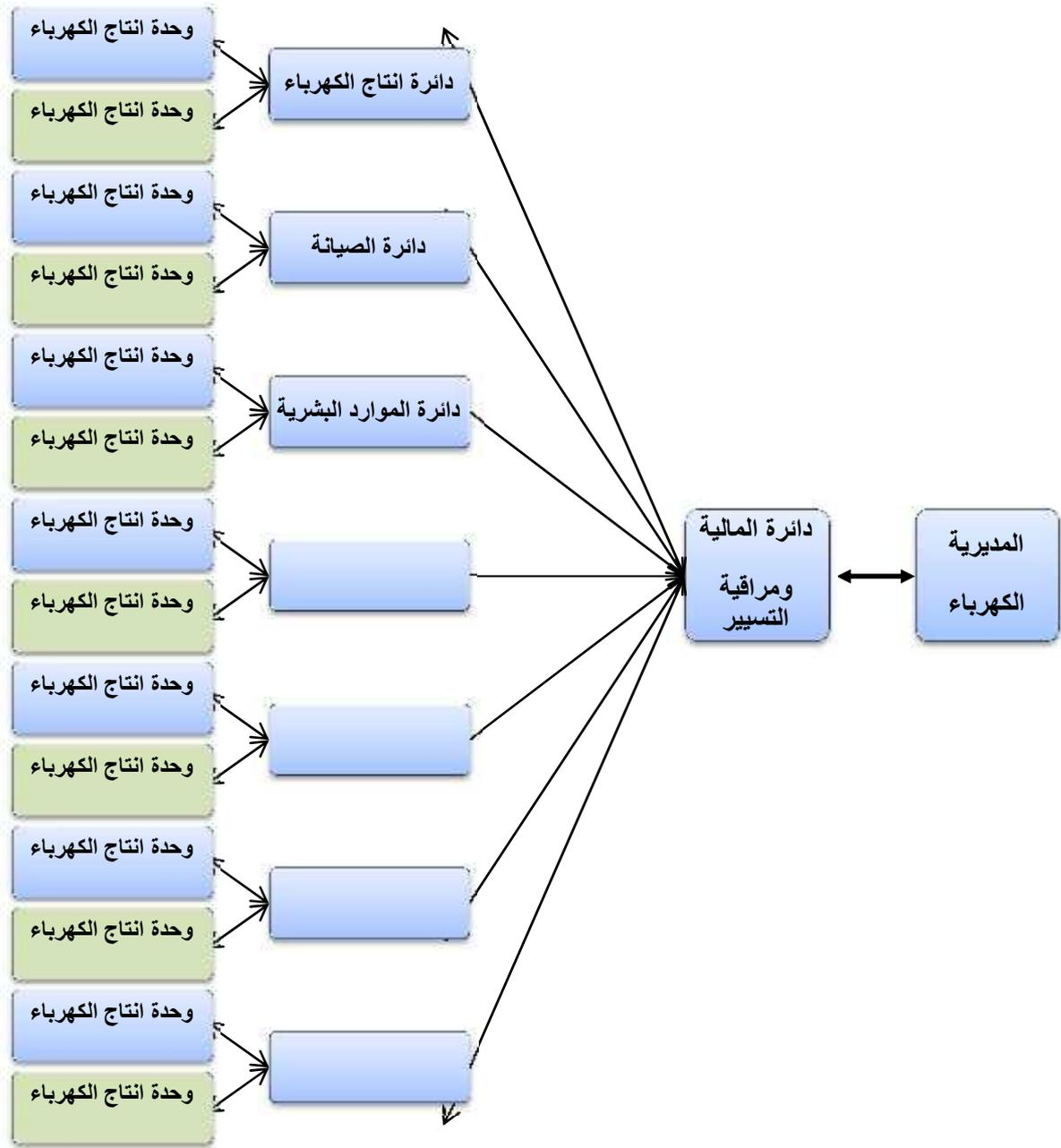
الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

وحدات إنتاج :

- وحدة إنتاج الكهرباء للجنوب الغربي -

- - -

وحدة لها نفس وظائف المقر الإداري



والشكل (1) يمثل الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة.

أ- شرح الهيكل التنظيمي

المديرية العامة

في:

سير

-
- مختلف مسيري
- الإستراتيجية لها.
-

1- مديرية الإنتاج

هي المديرية التي تقوم بعملية متابعة صيرورة الإنتاج طبقا للأهداف المسطرة لحجم الإنتاج بالكميات بالاطافة إلى المصاريف الداخلة مباشرة في الإنتاج.

2- مديرية الصيانة

- مهمتها متابعة عملية الصيانة للمحركات الداخلة في عملية الإنتاج لوحدتي الإنتاج -

3- مديرية الموارد البشرية

لهذه :

احترام

4- المديرية المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير

لهذه في تسيير

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

المحاسبي

كما تقوم بتحضير الميزانية التقديرية للمبيعات (أساليب التنبؤ بالمبيعات إعداد ميزانية المبيعات و مصاريف التوزيع، حسابات الانحرافات) وأيضا الميزانية التقديرية للإنتاج (تحديد برنا الانحرافات)، بالاطافة إلى لوحدة القيادة لتقييم وضعية الشركة طبقا

5- مراقبة التسيير:

هذه :

-)
ميزانية المبيعات و مصاريف التوزيع، حسابات الانحرافات).

-)
ميزانية الإنتاج، حساب الانحرافات).

-
وتحضير

-

6- مديرية التطوير

في مختلف الاستراتيجيات لتطوير انتاج الكهرباء

الشركة في

يترب تسيير

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

7- مديرية الموارد البشرية

لهذه :

.

.

.

احترام

8- مديرية البرمجة و الإعلام الآلي:

المعلوماتي المحاسبي في مختلف

جمع

9- مديرية الأمن والصيانة.

10- مديرية الوسائل العامة.

أ- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة

للكبر محطات انتاج الكهرباء لديها،

:

إلى

✓

التغيرات

✓

في المجال غير

()

✓

كبيرة،

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

✓ الهيكل في . يخص التسيير
التسيير في

ج- دور ومكانة وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة

التسيير في
تسيير ثم اتخاذ
سيرورة التسيير ومحددة،
الانحرافات غير الملاحظ في
التسيير وحدي الإنتاج (بشار،)
التسيير :

✓ التسيير في نفس يخص () يحول
التسيير ايجابية في اتخاذ القرارات
التسيير في
التسيير في

الاستراتيجيات

✓ لمصالح التسيير وحدي الانتاج يعني التسيير في
التي يخص الاستراتيجية
مصالح تسيير هذه المصالح
سير في
الانحرافات واتخاذ إلى سير

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

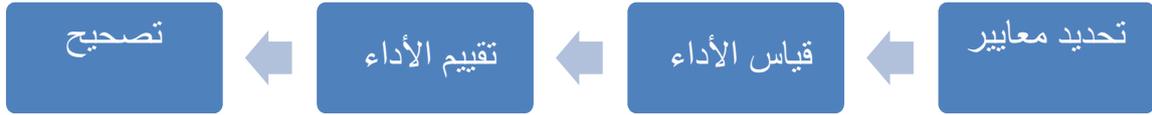
مصالح تسيير

إلى

التسيير

لهذه المصالح

الشكل 02 : مراحل مراقبة التسيير



المطلب الثاني: أدوات الدراسة الحالة

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

تتمثل أدوات الدراسة التي عليها في المقابلة وجمع أهم الوثائق والمعلومات الخاصة بالشركة وفحصها

ومطابقتها بالكشوف المالية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، كما على أسلوب المقابلة في بعض الحالات

مصلحة المالية في الشركة، وفيما يلي توضيح لأهم المراحل التي مرت بها الدراسة والأدوات التي

باستعمالها:

أولاً: جمع الوثائق والمعلومات

حاولنا في هذه المرحلة جمع أقصى عدد ممكن من المعلومات التي

والتدقيق والمتمثلة في أدلة الإثبات وقوائم المبيعات وأهم الوثائق المستخدمة أثناء عملية البيع التي تساعد على تأكيد

صحة المعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية للشركة محل التدقيق، وذلك حتى نتوصل إلى إعداد تقارير تتضمن

في الفني .

ثانياً : ملاحظة وفحص الوثائق المتحصل عليها

في المرحلة التطبيقية على ملاحظة وفحص المعمق للقوائم والكشوف والوثائق الإدارية والمالية الخاصة

2020 المتمثلة في (اليومية ، جدول تدفقات الخزينة، حركة المخزون، الفواتير ذات

المبلغ الكبير... إلخ)، ثم قمنا بعملية التأكد والبحث عن مدى مطابقة المعلومات الواردة في هذه الوثائق مع مختلف

السجلات والدفاتر، معتمدين في ذلك عند إختيار العينة على الحدس الشخصي، وفي بعض المجالات على طريقة

الأرقام العشوائية، وقد كانت نتائج الفحص والتدقيق مع إكتشاف بعض الملاحظات والنقائص التي سيتم الإشارة

ها لاحقاً في التقرير.

ثالثاً: المقابلة

تم إستخدام أداة المقابلة في الدراسة الميدانية كمصدر رئيس للحصول على المعلومة ومطابقتها مع ماهو موجود

في الوثائق، كما تعد كوسيلة للإستفسار عن معلومات وقع عليها الخطأ أو اللبس من خلال طلب تقديم

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

برمجة عدة مقابلات مع مختلف موظفي المؤسسة أهمها كانت مع مدير المؤسسة ورئيس

مصلحة التجارية ومساعد رئيس مصلحة المالية، وذلك من أجل الحصول على المعلومات الضرورية بشكل دقيق

المبحث الثاني : إجراءات التدقيق الخارجي على عملية البيع في المؤسسة محل التدقيق

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

المطلب الأول : عرض مختلف مراحل التدقيق الخارجي في المؤسسة الكهربائية وطاقت المتجددة (SKTM)

الفرع الأول : الاتصالات الأولية مع المؤسسة

تعد هذه المرحلة مهمة وأساسية :

✓ اللقاء الأولي مع المؤسسة محل التدقيق: يتم في هذه المرحلة تعيين المدقق الخارجي من طرف الجمعية العامة للمؤسسة بعد أن يتأكد المدقق من عدم وقوعه في حالات التناهي أو الموانع المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية، وأن يعبر عن قبوله للمهمة كتابيا، وهذا حتى

✓ تحديد الأتعاب: يتم في هذه المرحلة الاتفاق المسبق بين المؤسسة والقائم بمهمة التدقيق على مبلغ الأتعاب وعلى طريقة تسديدها وذلك ضمن دفتر الشروط الذي عرضه على الجمعية العامة والذي وقع الإختيا

✓ 1:

المالية من خلال إعداد رسالة تأكيد كما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210) والذي يحدد أحكام

✓ : إلى رسالة المهمة من حيث الأحكام الأساسية (NAA 210) والمحاور الرئيسية لمهمة التدقيق، حيث يقوم المدقق بإعداد هذه الرسالة، ويجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين؛

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

✓ إعداد أوراق العمل: حيث يتعين على المدقق أن يطلب من المؤسسة مسبقاً إعداد مختلف الوثائق والملفات التي يحتاجها أثناء أداء مهمته، حيث قمنا في هذه الحالة بطلب وفتح ملفين كما هو معمول به في إطار التدقيق الخارجي (التدقيق القانوني) وهو كما يلي:

■ الملف الدائم **le dossier permanent**:

هو الملف الذي يضم كل الوثائق القانونية المتعلقة بالمؤسسة ومحيطها، ويتم تشكيله في بداية السنة الأولى من الوكالة الأولى، ويمكن تحيينه إذا إقتضت الضرورة حيث يضم هذا الملف مايلي:

✓ :

(C20)، مختلف محاضر الجمعيات العامة، ملف الضمان الاجتماعي

...إلخ. (وثائق متحصل عليها من المؤسسة)؛

(01:) ✓

(02:) ✓

(03:) ✓

(04:) ✓

(05:) ✓

(CNAS G50) ✓

✓ تقرير محافظ الحسابات السابق.

▪ ملف العمل **le dossier de travail** :

- ✓
- ✓ من اليومية العامة ودفتر الجرد، بالإضافة للدفتر الكبير، يكون ملحقا بتحليل الأرصدة؛
- ✓
- ✓ محضر جرد المخزونات؛
- ✓ محضر جرد الصندوق؛
- ✓
- ✓ جدول مجاميع المبيعات لكل منتج الشهري خلال السنة.

الفرع الثاني : تقييم و تنفيذ الإجراءات¹

01- تقييم التدقيق في شركة كهرباء وطاقات متجددة

مسيرو	في	تسيير	في	ثم
في	عبر	الى	في	المسائل التسييرية،
قامت بإنجاز مصالح	الداخلي و متفشيات للتقصي على مدى سير الإجراءات التسييرية كل حسب			
تخصصه (انتاج، توزيع...)				
:				

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

مساعد خلية تدقيق :

بالإضافة الى المهام الموكلة له في الجانب التشغيلي

في :

- البرنامج سيرها

- .

-تحضير البرامج .

- سير

- احترام .

- مخططات الرئيس

- في نهاية التي .

02- تنفيذ التدقيق في شركة كهرباء وطاقات متجددة

في هذه يخطط ويجدد

والتى إلى أكبر،

في غالب الأحيان إلى:

-1

-2 إلى (Les Rapport Mensuel)

البرنامج الآن

() ؟، محددة (متى)، أخيرا بآية ()

في التدخل، بحذف في

في .

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

إلى :

في وسائل الإنتاج في حضيرة الشركة، غير

() بالإضافة الى عمل خلية التفتيش لدى

الشركة في معالجة الحسابات وفي هذه :

❖ في وسائل الانتاج، إدخالها في

التي غير مبررة خاطئة؛

❖ التأكد من عدم وجود اختلال في إجراءات ضمان الامتثال لقواعد وإجراءات تنفيذ المشروع، فضلا عن إدارة

الغير وفقا للإجراءات المبينة في المعايير والإجراءات الحالية للإدارة.

❖ - (Réseau Isolé)

❖

❖ تحسين وتوحيد مخططات وأساليب التشغيل (محطات الديزل و PV TG)

في آثار

الخطيرة التي

:

- التي في

-

هذه في آثار

1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

إلى

إلى

حولها.

إلى

2- التأكد والتطابق :

للمدقق بالتعاون مع كل من المفتش الداخلي للشركة وخطية مراقبة التسيير ممثلة في

رئيس دائرة المالية والمحاسبة الى التحقق أولا تجانس

انحراف

الهدف

والتجانس :

الكبيرة)

محاضر)

التي)

الخ...)

إلى

:

نسب التغيير في كميات الإنتاج؛)

)

)

.... الخ .)

: مختلفة

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

.....) الفواتير،

الخ؛

المؤسسة (وفي أغلبها (Demandes de confirmation))

في (

والتي

في :محمضور)

03- اعداد التقرير

بإعدادده محافظ في

بدقة والتي فترة تواجدده .

() في يخص

كالتالي: إلى وتنقسم هذه

الجزء الأول : الاجتماع النهائي

في أهمية مجلس محافظ

لمسؤولي المؤسسة التي

. يحاول محافظ

إلى الأهمية الهامة الذي توصل

تحضير إليه فريقه في العمل . نجاح

:

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

العرض و المعارضة:

جميع في كل حسب تخصصه

محافظ الحسابات،

في

تأتي

والتي

:

مجلس

محافظ

وفي هذه

وفي هذه

لك لصالح

في

خطيرا ومعتبرا

مجلس

محافظ

في

إلى تغيير

المقترحة

المجلس

مجلس

آخرا

غير

إلى اقتراح

في مجال

خبير

الخير ليس

يقترح مسؤولي

ومجلس

يحول

التي

الجزء الثاني :تقرير التدقيق

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

02- رأي المدقق في

ثانيا : التقارير الخاصة

-01

-02 فحوصات و معلومات محددة

SCF ■

2014 ■

-03

■ حقوق المساهمين

■

■ المبلغ الاجمالي العشرة الاولى في السنة المالية 2014

■ بيان موجز لصافي من سنوات الخمس الاخيرة

■ 2014

■

ثالثا : تعليقات على البيانات المالية

-01 الغير متداولة

■ الاصول الغير ملموسة

■

-02

■

■

-03

-04 الغير متداولة

-05

-06

■

■

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

■

رابعاً : البيانات المالي

-01

-02

-03

-04

-05 بيان التغيرات في حقوق الملكية

الفرع الثاني :

.

:

تم تحليله على النحو التالي :

2013	2014	
9.5	9.5	- عملاء الخدمات المختلفة
53.9	53.9	- عملاء مختلف الخدمات
160029.5	160029.5	- مبيعات الطاقة و الخدمات المقدمة
160092.9	160092.9	المجموع

:

2013

نلاحظ في سنة 2014 المحاسب لم يتم بتغيير

:

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

:

بلغ إجمالي الإيرادات للسنة المالية 2014 KDA 9,301,692 KDA 4,331,971

(09) 2013 2.15 أضعاف. إجمالي

2014 KDA 9,261,892 KDA 5,011,411

1.85. يميل إجمالي المنتجات إلى النمو بشكل أسرع (فترة 9 2013-31-12)

(KDA) :

2013	2014	
4317001	8998911	-1
1194	115252	-2
9387	7563	-3 استرداد المنحصرات
0	27975	-4
4983	151991	-5 التباين في الضرائب المؤجلة...
4331971	9301692	

:

(KDA 7.540) في الثلاثي الثاني (KDA 8.723) /

في الثالث ، لم يجعل من الممكن

في () 2013. إلى

/ (13.174) 2014

سيير نستنتج من هذه الدراسة ان التدقيق الخارجي



:

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

- ✓ التدقيق الخارجي يتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع الشركة
- ✓ إلى حد كبير على البيانات المحاسبية اتخاذ قرارات ورسم
- ✓ الأهمية الأساسية للتدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابة دليل يعتمد عليه في اتخاذ قرارات

خلاصة :

لقد سمحت لنا الدراسة التطبيقية التي أجريناها على مستوى شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة بغرداية من الإطلاع بقرب حول مايجري في ميدان التدقيق، حيث قمنا بتوظيف مختلف المعارف التي رأيناها ودرسناها في الجانب الحسابات والعمليات المتعلقة المبيعات ، وذلك في إطار

الخارجي، وبعد عرض مختلف مراحل عملية التدقيق، ومن أجل تجسيد هذه الدراسة التطبيقية قمنا

الفصل الثاني : دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع

في ذلك وفق ماتقتضيه معايير التدقيق، حيث تضمن نموذج لتقرير مدقق
2014 للتعبير عن الرأي، وفقا لما جاء في القانون التجاري والنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة
التدقيق في الجزائر.

خاتمة

خاتمة :

" في تحسين عملية البيع "

البحث التي تمحورت حول " ما هو دور التدقيق الخارجي واثره في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية؟ " وهدف الاجابة على هذه الاشكالية قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية من جهة، و شملت الدراسة النظرية مبحثين اين جمعت بين شقي الموضوع حيث تناول جني واثره في تحسين سير عملية البيع في المؤسسة الاقتصادية الثاني

دراسة حالة لأثر التدقيق الخارجي في تحسين سير عملية البيع إلى

بالتقارير السابقة للمدقق الخارجي لشركة وتحليل ومقارنة وثائقها، وذلك لمعرفة طرق ومراحل عمليات البيع في

كما توصلنا إلى نتائج خاصة بهذه الدراسة كالآتي :

أولاً: نتائج الدراسة

لهذا الموضوع خلصنا إلى النتائج الآتية :

✓

فني محايد حول مدى

✓ للتدقيق الخارجي أهمية تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً

داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية.

✓ عمل محافظ الحسابات يمتاز بالدقة والحذر منذ البداية لقبول المهمة الى غاية هائيتها.

✓ يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة ونوعية عملية البيع في شركة الكهرباء لطاقات المتجددة بغرداية وذلك

بتحقيق نسبة معتبرة من المبيعات خلال السنة محل التدقيق.

ثانياً: التوصيات

:

➤ ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وإيجاد طريقة للتنسيق بينها وبين الجامعات لتسهيل

ومساعدة الباحث في إنجاز بحثه؛

➤ ضرورة تطهير المحيط الاقتصادي الجزائري من خلال وضع اجراءات رقابية مناسبة؛

➤ لتدقيق في الجزائر من خلال التشديد على الممارسات غير الشرعية للمهنة؛

ضرورة القيام بملتقيات لشرح وتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق.

ثالثا: آفاق الدراسة

يعد موضوع التدقيق والمعايير المتعلقة به من المواضيع الشاسعة والمهمة والتي تشهد تطورا مستمرا خلال السنوات الأخيرة سواء كان على المستوى المحلي أو الدولي ونظرا لأهمية المبيعات في المؤسسة الاقتصادية والتي تستمد منها قدرتها على الإستمرار ، وهذا ماجعلني بعد الدراسة المتواضعة أقترح على زملائي الطلبة المزيد من البحث

والدراسة والتعمق في هذا المجال ولعل من بين :

ل) المعايير الجزائرية للتدقيق واثرها على عمل المدققين في الجزائر.

ل) في محل .

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر و المراجع :
أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية

- ✓ أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة 1 . 2015 .
- ✓ أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،
2008 .
- ✓ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009 .
- ✓ بن يحيى علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر، أطروحة دكتوراه،
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020 .
- ✓ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات
المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في
2011 .
- ✓ 2، يتضمن المعيار الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 4
2016 2-5 .
- ✓ طلبة محمد أبو هبية، أصول المراجعة 2011 .
- ✓ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن،
2000 .
- ✓ ربا سليمان سالم العطاونه، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في
التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2016

✓ طواف فاتح ، رقايقية فاطمة الزهراء, أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق

الخارجي, دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري , مجلة العلوم الاقتصادية

والتسيير والعلوم التجارية, المجلد 13 / : 03- (2020) 712 _ 700

✓ عبد الفتاح الصحن، محمد سمي الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية)

. 2006

✓ عبد الفتاح الصحن، محمد سمي الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية)

.27 26 2006

– ✓ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات–

.2014

✓ محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق

2002

✓ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر

. ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 2011 .

✓ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق

.2005

✓ محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة

2

.1996

✓ مسعود صديقي، أحمد نقا المراجعة الداخلية 1 .2011

✓ مسعود صديقي، محمد براق، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي

الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 08-09

2005 25.

✓ :

2022/04/13 10:30 إلى 13:00.

✓ مقابلة مع المدقق الخارجي ، حول عرض مختلف مراحل التدقيق الخارجي بالشركة ، في شركة الكهرباء و

: 2022/05/10 10:30 إلى 14:00

✓ المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني

2006 23.

✓ مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية

2006.

✓ المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد،

دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.

✓ وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة

الكويتي ، رسالة ماجستير، ك ، 2012،

ثانيا : المصادر و المراجع بالأجنبية :

- ✓ (Société national de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989), p2104
- ✓ ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit
- ✓ LIONNEL.C ET GERARD.V, audit et control intene, Dallos ,paris1992.

الملاحق

Rabah BOUSSAID, Expert Comptable, Commissaire aux comptes

RAPPORTS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

**SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA
SPA AU CAPITAL DE 38 700 277 657,55 DA**

EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2014

MAI 2015

Rabah BOUSSAID, Expert Comptable, Commissaire aux comptes

SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA
Société par actions au capital de 38 700 277 657,55 DA
Avenue El Quods, Sidi Abba
Ghardaia

Objet : Rapport général de commissariat aux comptes
Exercice 2014

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que m'a confiée l'assemblée constitutive de la société au terme de l'article 35 b des statuts, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport portant sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société par actions au capital de **38 700 277 657,55 DA** dénommée **SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA**, sise à **Avenue El Quods, Sidi Abba, Ghardaia**, relatifs à l'exercice couvrant la période du 01 janvier 2014 au 31 décembre 2014 ;
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

I – COMPTE RENDU DES CONTROLES ET CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS

J'ai vérifié les états financiers de la société SKTM SPA tels qu'arrêtés par le Conseil d'administration de la société lors de sa réunion du 05 mai 2015, avec un total net bilan (Actif/Passif) de Quatre vingt trois milliards cent soixante douze millions quatre cent trente mille cent vingt six dinars et sept centimes (83 172 430 126,07 DA) et un résultat bénéficiaire de trente neuf millions huit cent mille trois cent quatre vingt deux dinars et quatre vingt deux centimes (39 800 382,82 DA).

Ces états financiers comprennent :

- le Bilan,
- le Compte de résultats,
- le tableau des flux de trésorerie.

En outre, pour l'accomplissement de ma mission, la Société m'a communiqué notamment la balance des comptes et divers fichiers liés aux comptes.

Les résultats des travaux de contrôle sont synthétisés ci-après dans l'opinion que j'ai exprimée sur les comptes annuels et sont précisés dans la partie du présent rapport consacrée aux commentaires sur les états financiers.

II - OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

J'ai procédé au contrôle des comptes de l'exercice 2014 de la société SKTM en effectuant les diligences que j'ai estimé nécessaires selon les recommandations et les normes de la profession, et qui ont consisté en des sondages de la comptabilité et autres procédures de contrôle.

Je dois formuler des réserves sur les points suivants :

⇒ Immobilisations corporelles

L'inventaire physique valorisé des terrains, constructions et installations techniques, transférés dans le cadre de l'apport partiel d'actif effectué initialement par la Société de production d'électricité (SPE), n'a pas été réalisé au 31-12-2014. Il est en cours de réalisation par des équipes mixtes SPE/SKTM. Les rapprochements des résultats de cet inventaire avec les données comptables détermineront l'impact éventuel sur les comptes de la société ;

⇒ Immobilisations en cours

Des autorisations de programmes couvrant des dépenses de révisions générales des moyens de production mis en service au cours de l'exercice 2014 ne sont pas transférés aux comptes d'immobilisations corporelles intéressés pour permettre la constatation des consommations des avantages économiques liées à leurs utilisations (dotations aux amortissements)

⇒ Stocks

- Certains des écarts de stocks signalés dans notre rapport pour l'exercice 2013 et remontant aux exercices antérieurs à 2013, restent non justifiés pour être traités dans les comptes appropriés. Ils demeurent comptabilisés dans des comptes d'attente.
- Les inventaires des stocks de combustibles et d'huiles réalisés en 2014 ont fait ressortir des écarts positifs et négatifs qui ne sont pas justifiés pour être traités dans les comptes de cet exercice ; ils sont également comptabilisés dans des comptes d'attente.

Compte tenu du caractère récurrent de ces écarts, nous recommandons de réaliser une mission d'audit des comptes et de la gestion de cette catégorie de stocks.

⇒ Amortissements des immobilisations corporelles

Le montant des dotations aux amortissements des immobilisations corporelles constatées au titre de l'exercice 2014 ne nous paraît pas refléter la réalité de la consommation des avantages économiques au cours de cet exercice en l'absence d'un inventaire quantitatif, qualitatif et valorisé des biens amortissables à même de fournir les bases amortissables.

OPINION

Sous les principaux constats ci-dessus, précisés dans la partie « commentaires sur les états financiers » du présent rapport, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés en annexe au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2014, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Alger, le 17 mai 2015

R. BOUSSAID
Commissaire aux comptes

RAPPORTS SPECIAUX ET VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

I - Rapport spécial sur les conventions réglementées

(Art. 628 du D.L. n° 93-08 du 25-04-93 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26-09-75)

L'article 628 du Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'Ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être au préalable, et sous peine de nullité, soumise à l'autorisation de Conseil d'Administration. Il en est de même des conventions établies entre la société et une entreprise où l'un de ses administrateurs est associé, administrateur ou directeur.

En application de ces dispositions, je vous informe que je n'ai pas eu connaissance de conventions visées au dit article. Le Président Directeur Général de SKTM Spa ne m'a signalé, pour sa part, aucune convention qui rentre dans ce cadre.

II - VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

1 - Conformité au SCF

Les comptes présentés au 31 décembre 2014 ont été arrêtés par le Conseil d'administration lors de sa réunion du 05 mai 2015 en observant les méthodes d'évaluation et les formes de présentation fixées par le Système Comptable Financier et sont identiques à celles de l'exercice 2013.

2 - Rapport de gestion de l'exercice 2014

J'ai vérifié les informations sur la situation financière et les comptes annuels de la société, données dans les documents qui vous ont été adressés ou mis à votre disposition par le Conseil d'Administration à l'occasion de l'Assemblée générale.

Hormis l'incidence éventuelle des constats exposés ci-dessus sur les comptes et la discordance relative à l'information concernant le montant des dépenses d'investissements de l'exercice 2014 donné dans le rapport de gestion et les données fournies par la comptabilité et le Tableau des flux de trésorerie, je n'ai pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes de l'exercice 2014 des autres informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration.

III – AUTRES RAPPORTS SPECIAUX

1 - Capitaux propres

Les capitaux propres de la société sont passés de – 678 439 194,67 DA au 31-12-2013 à 38 365 168 453,88 DA au 31-12-2014.

Pour résorber l'actif net négatif au 31/12/2013, qui mettait la société sous le coup des dispositions de l'article 715 bis 20 du code de commerce, et conformément à ces dispositions, le Conseil d'administration de la Sonelgaz a décidé de la recapitalisation et du renforcement

de fonds propres ainsi que du passif non courant de SKTM par résolution n° 10/2015 du 27 avril 2015 en prenant les mesures suivantes :

- augmentation du capital d'un montant de trente huit milliards six cent quatre vingt dix neuf millions deux cent soixante dix sept mille six cent cinquante huit dinars et cinquante cinq centimes (38 699 277 658,55 DA) par conversion de créances après transfert de la dette envers SPE au profit de Sonelgaz Spa. L'augmentation de capital s'est faite exclusivement au profit de la Sonelgaz Spa. Le capital de la société est passé ainsi de 1 000 000 DA au 31-12-2013 à 37 700 277 657,55 DA au 31-12-2014.
- un renforcement des fonds propres de la société par le transfert par Sonelgaz Spa de subventions antérieures à 2008 pour un montant de 928 704 012,00 DA.
- un renforcement des passifs non courants de la société par l'inscription de subventions reçues de l'Etat postérieurement à 2008 pour un montant de 1 654 969 622,00 DA.

2 - Rapport sur le contrôle interne

En application des dispositions de l'article 25 alinéa 7 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'Expert comptable, de Commissaire aux comptes et de Comptable agréé, relatives au rapport spécial sur les procédures de contrôle interne et à l'article 2 du décret exécutif n° 11-2002 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissariat aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, j'ai l'honneur de vous faire rapport sur les résultats de la revue du contrôle interne de la société SKTM.

Dans le cadre de ma mission de commissariat aux comptes de la société SKTM Spa, j'ai procédé à une revue de l'organisation générale de la société et des procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable financière. Cette revue m'a permis de faire les constats décrits ci-après et formuler les recommandations suivantes :

a) Organisation

Les constats effectués en 2013 et les recommandations formulées sont maintenus pour l'exercice 2014 en ce qui concerne l'organisation comptable de SKTM à savoir :

- Un sous encadrement de la structure comptable nécessitant d'être étoffée en cadres expérimentés ;
- La consolidation de l'organigramme par la désignation des responsables des structures et la définition des missions et des responsabilités de chacun (fiches de postes) ;
- La conception d'un organigramme cible (macro structure), l'élaboration des fiches de postes (micro structures) et leur mise en œuvre progressive compte tenu des perspectives de développement de la société.

b) Procédures de contrôle interne

1°/ La comptabilité est tenue en la forme commerciale. Pour l'application du SCF, la société dispose d'un plan des comptes conforme à la nomenclature des comptes prévue par le SCF et appliqué au niveau de SPE. De même qu'elle dispose d'une procédure de clôture des comptes et d'une procédure d'inventaire héritées de SPE. La saisie, le traitement et la restitution des états financiers de synthèse, du grand livre et de la balance se font au moyen du logiciel HISSAB. Toutefois, il est signalé des discordances en matière de restitution d'informations. Citons à titre d'exemple les dépenses d'investissements de l'exercice données par la comptabilité et le contrôle de gestion et les informations données par le TFT

2°/ Livres légaux

Les livres légaux sont ouverts.

3°/ Analyses des comptes

Les analyses de comptes, utiles pour les travaux de contrôle, ne sont pas finalisées (en cours de réalisation par un cabinet externe).

3 - Certification du montant global des dix (10) rémunérations les plus élevées versées au cours de l'exercice 2014

Le Président Directeur Général de la Société SKTM Spa m'a communiqué le montant brut des dix (10) meilleures rémunérations versées au cours de l'exercice 2014. Ce montant, que je certifie exact, s'élève à la somme de Vingt trois millions neuf cent vingt et un mille trois cent neuf dinars et soixante seize centimes (23 921 309,76 DA) détaillé par bénéficiaire comme suit :

Noms et prénoms	Fonction	Montant brut annuel
	Président directeur général	4 491 598,80
02	Chef de Service Production	2 426 666,52
03	Chef de Service Production	2 396 535,96
04	Chef de Service Production	2 378 462,88
05	Directeur Unité de production	2 349 007,20
06	CDP Maintenance	2 139 652,80
07	DV Sulvi Exploitation	2 028 644,04
08	CDV Approvisionnements	1 945 281,36
09	Ingénieur d'Etudes PAL	1 935 086,28
10	Chef de services Finances et comptabilité	1 830 373,82
Total		23 921 309,76

4 - Etat récapitulatif des résultats nets des derniers exercices

Conformément aux dispositions de l'article 678, alinéa 6, du code de commerce et de l'article 25 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'Expert comptable, de Commissaire aux comptes et de Comptable agréé, je vous informe que les résultats nets figurant aux bilans des deux exercices clos depuis la création de la société SKTM Spa sont les suivants :

EXERCICE	RESULTAT (DA)
2013*	-679 439 194,67
2014	39 800 382,82

* Exercice de neuf (09) mois (avril à décembre 2013)

5 - Réunions du conseil d'administration

Le conseil d'administration s'est réuni six (06) fois au cours de l'exercice 2014. Le nombre total de jetons de présence est de trente (30) à raison de 10 000 DA par jeton de présence, soit un montant total annuel brut de trois cent mille dinars (300 000,00 DA). Ce montant est détaillé ci-après par bénéficiaire :

NOMS ET PRENOMS	Fonction	Nombre de jetons	Montant Brut
1.	PDG	6	60 000,00
2.	Membre	6	60 000,00
3.	Membre	6	60 000,00
4.	Membre	6	60 000,00
5.	Membre	6	60 000,00
Total			300 000,00

6. Prises de participations

Au cours de l'exercice 2014, la Société SKTM a pris des participations dans les sociétés suivantes :

Société émettrice des titres	Montant de la participation
1. CREDEG	Deux millions (2 000 000,00) de Dinars représentant 10 % du capital social du CREDEG
2. IFEG	(300 000) Dinars représentant 3 % du capital social de l'I.F.E.G.
3. GEAT	(25 000) Vingt cinq mille dinars.
4. FOSC	115 000 DA représentant 2,3 % du capital
5. SMT	Soixante seize mille six cent dix (76 610) Dinars représentant 1,47 % du capital social de SMT

Alger, le 17 mai 2015

R. BOUSSAID,
Commissaire aux comptes

Rabah BOUSSAID, Expert Comptable, Commissaire aux comptes

COMMENTAIRES SUR LES ETATS FINANCIERS

EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2014

**SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA
SPA AU CAPITAL DE 38 700 277 657,55 DA**

MAI 2015

1. ACTIFS NON COURANTS

1.1. Immobilisations incorporelles

- ⇒ Les immobilisations incorporelles figurant au bilan au 31-12-2014 représentent des logiciels informatiques. Elles totalisent un montant brut de 7 025,9 KDA et sont amorties à 100 %.
 - ⇒ L'inventaire physique valorisé des logiciels et assimilés transférés par SPE reste à établir et à rapprocher aux soldes comptables.
 - ⇒ Evaluation à la clôture de l'exercice
- Les immobilisations incorporelles sont évaluées en fin d'exercice au coût historique diminué du cumul des amortissements. Le mode d'amortissement pratiqué est le mode linéaire.

1.2. Immobilisations corporelles

1.2.1. Situation des immobilisations corporelles

La situation des immobilisations corporelles au 31-12-2014 est donnée par le tableau ci-après (KDA) :

N° et intitulé du compte	31/12/2014			31/12/2013			VARIATION 2014/2013
	Montants bruts	Amortissements cumulés	Montants nets	Montants bruts	Amortissements cumulés	Montants nets	Montant brut
Terrains	34 587	0	34 587	45 574	0	45 574	-10 988
Agencements et aménagement terrains	832 277	225 132	607 145	909 174	221 474	687 700	-76 897
Constructions (bâtiments et ouvrages d'infrastructure)	4 343 047	1 326 666	3 016 381	4 578 129	2 395 402	2 182 727	-235 083
Installations techniques, matériel et outillage industriel	54 447 334	11 734 321	42 713 013	52 791 964	11 924 270	40 867 694	1 655 370
Autres immobilisations corporelles	578 829	458 970	119 859	541 234	299 194	242 039	37 595
Sous total	60 236 073	13 745 088	46 490 985	58 866 075	14 840 340	44 025 734	1 369 958
Immobilisations en cours	9 717 373	4 109	9 713 264	2 695 300	4 109	2 691 192	7 022 073
Total des immobilisations corporelles	69 953 446	13 749 197	56 204 249	61 561 375	14 844 449	48 716 925	8 766 744

1.2.2. Terrains : 34 586,5 KDA

1.2.2.1. Inventaire et situation juridique des terrains

Les terrains figurent au bilan clos le 31-12-2014 pour un montant de 34 586,5 KDA contre 45 574 KDA au 31-12-2013, soit une diminution de 10 998 KDA qui s'explique par un retour d'apport.

Ce poste enregistre à leurs coûts historiques respectifs, les terrains qui ont fait l'objet d'un transfert comptable en 2013 par SPE dans le cadre de l'apport partiel d'actif. Il y a lieu de :

- s'assurer que tous les sites occupés par les installations de SKTM figurent dans le fichier comptable,
- porter au bilan de l'exercice 2015 les résultats de l'inventaire physique valorisé en cours de réalisation,
- d'établir la situation juridique des terrains et faire engager les actions de régularisations nécessaires : récupération des actes de propriétés établis au nom de SPE ou de SONELGAZ et autres documents justifiant l'occupation des autres terrains sur lesquels sont implantées les constructions et les installations de production et autres installations techniques, commerciales et administratives ayant fait l'objet d'apports.

1.2.2.2. Evaluation à la clôture de l'exercice

Les terrains sont évalués au coût historique.

1.2.3. Agencements et aménagements des terrains 832 276,8 KDA

Le montant brut des « Agencements et aménagements des terrains » est passé de 909 174 KDA au 31-12-2013 à 832 277 KDA au 31-12-2014, soit une diminution de 76 897 KDA qui s'explique par un retour d'apport à SPE.

Il représente essentiellement la valeur comptable, après déduction du cumul d'amortissement, des agencements et aménagements de terrains qui ont fait l'objet d'apports à SKTM. Il reste à le confirmer par un inventaire physique quantitatif, qualitatif et valorisé et à le porter au bilan de 2015.

1.2.4. Constructions..... 4 343 046,5KDA

Le montant brut du compte « Constructions » au 31-12-2014 est de 4 343 046,5 KDA contre 4 578 130 KDA au 31-12-2013 ; il a diminué de 235 082 KDA entre 2013 et 2014. Il représente essentiellement la valeur comptable des constructions qui ont fait l'objet d'apports à SKTM évaluée au coût historique diminué du cumul des amortissements. Le solde de ce compte nécessite une confirmation par un inventaire physique quantitatif, qualitatif et valorisé à porter au bilan de 2015. Il nécessite par ailleurs l'établissement de la situation du statut juridique des constructions transférées et leur régularisation éventuelle.

1.2.5. Installations techniques et autres immobilisations corporelles.... 54 447 334 KDA

Au 31-12-2014, les « installations techniques et autres immobilisations corporelles » totalisent un montant brut de 54 447 334 KDA contre 52 791 965 KDA au 31-12-2013.

Ce poste enregistre à leur coût historique, diminué du cumul des amortissements :

- les ouvrages en exploitation qui ont fait l'objet d'un transfert comptable par SPE en 2013 dans le cadre de l'apport partiel d'actif,
- le transfert par SPE en 2014 de 16 turbines à gaz totalisant 16 547 980 KDA,
- le reclassement de projets en cours pour 409 230 KDA,
- les retours de transferts d'installations techniques au profit de SPE totalisant un montant de 10 396 426 KDA.

1.2.6. Autres immobilisations 578 929 KDA

Ce poste enregistre notamment les éléments suivants :

- les équipements de bureau	98 608 KDA
- le matériel de télécommunication et informatique	238 549 KDA
- le matériel de transport	3 978 KDA
- le mobilier de bureau	7 297 KDA
- etc	

Les principales acquisitions de l'exercice sont constituées par :

- véhicules	13 131 KDA
- matériel informatique	25 183 KDA

1.2.7. Inventaire physique au 31-12-2014

1.2.7.1. Fichier central

L'inventaire physique des immobilisations corporelles relevant du fichier central est en cours de réalisation par des équipes mixtes SKTM/SPE sous la supervision d'un cabinet externe.

1.2.7.2. Fichier auxiliaire

Pour rappel, le fichier auxiliaire comprend l'ensemble des biens meubles constitués par le matériel informatique, les engins, les véhicules, les équipements de bureaux, le matériel et l'outillage, etc.

L'inventaire physique des immobilisations corporelles relevant du fichier auxiliaire est prévu d'être réalisé après celui des immobilisations corporelles relevant du fichier central sous la supervision d'un cabinet externe.

1.2.8. Evaluation des installations techniques et autres immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice

Le transfert des installations a été fait au coût historique diminué des amortissements cumulés. A la clôture de l'exercice, les installations techniques et autres immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût historique (coût initial) déduction faite des amortissements cumulés au 31-12-2014.

1.2.9. Stocks de pièces de sécurité reclassées en investissements :

Dans le cadre de la clôture des comptes de l'exercice 2014, et en application de la procédure du Groupe Sonelgaz, la société SKTM a procédé au reclassement des stocks de pièces de sécurité au compte immobilisations 21539 « Matériel en réserve » pour un montant total qui est passé de 5 190 068 KDA au 31-12-2013 à 6 181 442 KDA au 31-12-2014.

Remarques :

1. Amortissement des pièces de rechange de sécurité : les dotations aux amortissements au titre de l'exercice 2014 sont celles constatées sous forme de provisions pour pertes de valeur pour un montant de 711 580 KDA à la clôture de l'exercice 2013.
2. Au regard de l'application des dispositions du SCF, des critères de reclassement « des pièces de rechange immobilisables » devraient être définis pour distinguer la pièce de sécurité, qui est amortie dès son acquisition, et la pièce de rechange immobilisable achetée

dans un cadre planifié (programmes de remplacements) qui est amortie à compter de son installation (remplacement d'un équipement existant)

1.2.10. Amortissements (fichier central et fichier auxiliaire)

L'amortissement cumulé au 31-12-2014 est de 13 749 197 KDA contre 14 844 449 KDA au 31-12-2013 y compris 4 108,5 KDA de pertes de valeur concernant les immobilisations constatée en 2013 et maintenue en 2014.

Le mode d'amortissement pratiqué par la société est le linéaire conformément à la pratique du groupe Sonelgaz.

Remarque :

Un réajustement des amortissements a été effectué dans le cadre du traitement des VNC négatives transférées par SPE (1 897 356 KDA). Une analyse doit être effectuée pour apprécier sur quel exercice et sur quelle société (SPE ou SKTM) doivent être imputés les profits résultant des réajustements d'amortissements excédentaires constatés. Cette opération est à mener conjointement avec SPE.

Comme signalé pour 2013, il ressort de ce réajustement issu du traitement du fichier des immobilisations, que le cumul des dotations aux amortissements au 31-12-2014 ne nous parait pas refléter la réalité des avantages économiques consommés au cours de l'exercice 2014 (dotation aux amortissements de l'exercice) laquelle, pour être calculée de manière fiable, nécessite :

- un inventaire physique valorisé des biens reçus par SKTM dans le cadre de l'apport partiel d'actif effectué initialement par SPE,
- le maintien ou la révision des durées d'utilité en affinant davantage le dictionnaire des immobilisations,
- la comptabilisation des « révisions générales » comme composants amortissables.

1.2.11. Conclusion et recommandations concernant les immobilisations corporelles

Les travaux comptables ont permis de redresser les fichiers comptables et réaliser la concordance avec les données de la comptabilité. Ils ont permis de refaire les plans d'amortissement qui ont montré qu'une faible dotation aux amortissements a été constatée à la fin de l'exercice 2014 et qui ne correspond pas à la consommation des avantages économiques de cet exercice. La dotation réelle est tributaire des résultats des inventaires de l'exercice 2015 conduits par des équipes mixtes SPE/SKTM sous la supervision d'un cabinet externe. Ces travaux se sont également traduits par l'élimination des VNC négatives héritées du transfert comptable de patrimoine par SPE.

Nous réitérons notre recommandation sur la finalisation de la réalisation de l'inventaire physique exhaustif, quantitatif, qualitatif et valorisé en vue de cerner la base amortissable et engager les travaux d'assainissement des immobilisations corporelles en identifiant, pour les besoins de réforme, les équipements totalement amortis, réformés ou à réformer, qui subsistent au bilan alors qu'ils ne procurent plus d'avantages économiques à la société.

1.2.12. Immobilisations en cours : 9 717 372,9 KDA.

1.2.12.1. Présentation des éléments constitutifs du compte « immobilisations en cours »

Le solde du compte « immobilisations en cours » au 31-12-2014 présente un montant de **9 717 372,9 KDA** contre 2 695 299,7 KDA au 31-12-2013. Cette catégorie d'immobilisations corporelles a fait l'objet d'une constatation de perte de valeur pour un montant de 4 108,5 KDA au 31-12-2013. Leur situation se présente comme suit :

	2014	2013
Compte 23201 Dépenses d'équipement.....	8 109 466,5 KDA	2 269 109,4 KDA
Compte 23202 Dépenses de remplacement.....	1 607 832,2 KDA	426 190,3 KDA
Compte 23700 Immobilisations incorporelles en cours	74,2	
	9 717 372,9 KDA	2 695 299,7 KDA

1.2.12.2. Clôtures provisoires et définitives d'Autorisations de Programmes

Un certain nombre d'AP couvrant des opérations de « révisions générales », mises en service au cours de l'exercice 2014, demeurent comptabilisés dans les comptes « d'immobilisations en cours » en l'absence de transmission des propositions de clôture (x209) y afférentes aux services comptables pour les enregistrer dans les comptes d'immobilisations corporelles concernés.

Cette situation conduit à une sous-estimation des dotations aux amortissements de l'exercice.

Nous réitérons notre recommandation formulée dans notre rapport portant sur l'exercice 2013 d'organiser, à la fin de chaque exercice lors de la clôture des comptes, des travaux de rapprochement entre les services techniques concernés, le service contrôle de gestion et les services comptables pour que de cette catégorie d'immobilisations soit transférée, à la clôture de l'exercice, dans les comptes d'immobilisations corporelles concernés aux fins d'amortissement ou au moins dans les comptes d'attente prévus pour leur comptabilisation avant leur transfert définitif dans les comptes d'immobilisations corporelles.

1.3 Immobilisations financières :

Les immobilisations financières comprennent les titres de participation et les créances rattachées, les prêts et autres actifs financiers et les impôts différés. Leurs soldes au 31-12-2014 se présentent comme suit (KDA) :

	2014	2013
Titres de participations et créances rattachées	1 025,00	0,00
Prêts et autres actifs	-195,85	-195,85
Impôts différés actifs	156 380,22	4 389,00

Commentaire :

- Titres de participation : le solde de ce compte ne reflète pas la réalité des participations prises par la société.
- Prêts et autres actifs : le solde de ce compte est à régulariser.
- Impôts différés actif : les impôts différés actif constatés à la clôture de l'exercice 2014, détaillés ci-après, n'appellent pas d'observation :

	KDA
IDA sur honoraires CAC	207
IDA sur indemnité de départ à la retraite	106 287
IDA sur médailles et mérites	7 094
IDA sur congés payés	42 792
Total	156 380

2. ACTIFS COURANTS

Les actifs courants sont constitués par :

- Les créances sur clients
- Les stocks et en cours
- Les autres débiteurs
- Les impôts et taxes et assimilés
- Les disponibilités et comptes attachés

2.1. Clients 160 092,9 KDA

Le montant brut des créances sur clients n'a pas varié par rapport à 2013 ; il s'analyse comme suit :

	KDA	
	2014	2013
- Clients prestations diverses siège	9,5	9,5
- Clients prestations diverses MEI	53,9	53,9
- Ventes d'énergie et prestations fournies à SPE	160 029,5	160 029,5
Soit un total de	160 092,9	160 092,9

Ce montant, transféré par SPE dans le cadre de l'apport partiel d'actif, est en cours d'analyse en vue de son apurement.

2.2. Stocks et encours 6 837 286 KDA

2.2.1. Eléments constitutifs des stocks (KDA)

	2014	2013	Observation
Montant total	6 837 286	6 413 383	
Dont : pièces reclassées en immobilisations corporelles	6 181 442	5 190 068	Reclassé en immobilisations corporelles

2.2.2. Inventaire physique

L'inventaire physique des stocks au 31-12-2014 a été réalisé en application des notes du Département finances et comptabilité de l'entreprise et des notes internes des chefs d'unités.

Les rapprochements des soldes des comptes aux résultats des inventaires physiques réalisés antérieurement au 31-12-2013 ont fait ressortir des écarts de stocks positifs et négatifs comptabilisés provisoirement dans des comptes d'attente (47440 pour les malis et 47940 pour les bonis) en attendant leurs explications et justifications. Pour les besoins de clôture des comptes de l'exercice, les soldes de ces deux comptes d'attente sont virés respectivement dans les comptes « 4679040 » et « 4679194 ».

L'analyse de ces écarts antérieurs a permis de régulariser un certain nombre d'entre eux. Les écarts restant à régulariser se présentent comme suit :

	Unité de Touggourt	Unité de Béchar
1- Ecartis malis		
Ecartis sur pièces de rechange	3 011 098,18 DA	
Ecartis sur combustible/huiles	346 924,74 DA	
Total	3 358 022,92 DA	438 088,62
2- Ecartis bonis		
Ecartis sur pièces de rechange	190 250,91 DA	
Ecartis sur combustible	76 785 666,68 DA	
Total	76 975 917,59 DA	23 251 025,36

Remarque : les écarts ci-dessus remontent aux exercices antérieurs (2009 à 2012) pour Touggourt

Les écarts ressortant des rapprochements des inventaires aux soldes des comptes au 31-12-2014 se présentent comme suit:

	Touggourt	Béchar
Pièces de rechange	- 42 134 221,28	
Combustible (fuel)	- 133 275,20	
Produits chimiques	+ 227 460,45	9 375,00
Huiles	- 111 615 458,31	
Pièces de sécurité	+ 6 377 372,56	1 833 298,87

2.2.3. Provisions pour pertes de valeurs

Au 31-12-2014 les provisions pour pertes de valeur constatées sur stocks sont de 1 157 060 KDA. Elles s'analysent comme suit :

	KDA	Observations
Pertes de valeur sur P.S	718 580	Même montant en 2013
Pertes de valeur sur stocks TGRT	227 740	
Pertes de valeur sur stocks Béchar	210 740	
	1 157 060	

2.2.4. Recommandation

Compte tenu des écarts récurrents sur stocks de combustible, il y a lieu de mettre en place une commission ad-hoc chargée de :

- procéder à une revue du système de gestion des mouvements de stocks en vue de relever les dysfonctionnements éventuels et proposer des mesures d'amélioration,
- recueillir les explications et justifications des écarts en vue de soumettre les propositions éventuelles de leur traitement comptable aux dirigeants sociaux.

2.3. Comptes « Autres débiteurs » 10 847 729 KDA

Ce poste s'analyse comme suit :

- Avances accordées	8 067 828 KDA
- Débiteurs divers	2 301 484 KDA

Commentaires :

- Avances accordées
Les avances accordées enregistrent à tort un montant 1 877 412 KDA au compte 40940 qui aurait dû être reclassé dans un compte 238 « Immobilisations en cours » comme le préconise le SCF.
- Débiteurs divers :
Ce compte renferme principalement des crédocs (2 082 135 KDA de crédocs d'exploitation et 95 253 KDA de crédoc d'investissements) relatifs à des exercices antérieurs à 2013 transférés par SPE non encore apurés (cf. notre rapport portant sur l'exercice 2013 où il est signalé que de nombreux crédocs dépassaient le délai normal de leur apurement).

Le poste « Autres débiteurs » a été provisionné à hauteur de 50 718 KDA correspondant au montant des écarts négatifs « malis » sur stocks constatés au titres des exercices antérieurs à 2013 ; cette provision, constituée en 2013, a été maintenue au 31-12-2014

2.4. Impôts et assimilés : 469 131 KDA

Les impôts et assimilés totalisent un montant de 469 131 KDA au 31-12-2014 contre 508 329 KDA au 31-12-2013. Ils représentent essentiellement la TVA à récupérer.

2.5. Comptes de disponibilités et assimilés..... 9 704 510 KDA

2.5.1. Analyse des comptes de disponibilités et assimilés :

La situation des comptes de disponibilités se présente comme suit au 31-12-2014 :

	KDA
Comptes à soldes débiteurs (a)	9 704 510
Comptes à soldes créditeurs (b)	987 498
Trésorerie à la clôture de l'exercice (a-b)	8 717 012
Dont :	
512 Banques	8 706 669
513 Trésor public ..	10 269
530 Caisses.....	46
541 Régie et accreditifs.....	28

3 CAPITAUX PROPRES

La situation des capitaux propres de la société SKTM est présentée dans le tableau ci-dessous :

Intitulé	Solde au 31/12/2014	Solde au 31/12/2013
Capital émis	38 700 277 657,65	1 000 000
Résultat net	39 800 362,82	-679 439 194,67
Autres capitaux propres	-374 909 586,49	
Total	38 365 168 453,88	-678 439 194,67

Commentaires :

1. Capitaux propres

Au 31 décembre 2013, compte tenu de la perte constatée à la fin de cet exercice de neuf mois, l'actif net de la société étant de - 678 439 194,67 DA (inférieur au ¼ du capital). De ce fait, elle est tombée sous le coup des dispositions de l'article 715 bis 20 du code de commerce aux termes desquelles « Si du fait des pertes constatées dans les documents comptables, l'actif net de la société devient inférieur au quart du capital social, le conseil d'administration ou le directoire selon le cas, est tenu dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider, s'il y a lieu, la dissolution anticipée de la société ».

Au 31-12-2014, le Conseil d'Administration de la Sonelgaz Spa a décidé de la recapitalisation et du renforcement de fonds propres ainsi que du passif non courant de SKTM par résolution n° 10/2015 du 27 avril 2015 avec effet au 31-12-2014 en prenant les mesures suivantes :

- augmentation du capital d'un montant de trente huit milliards six cent quatre vingt dix neuf millions deux cent soixante dix sept mille six cent cinquante huit dinars et cinquante cinq centimes (38 699 277 657,55 DA) par conversion de créances après transfert de la dette envers SPE au profit de Sonelgaz Spa. L'augmentation de capital s'est faite exclusivement au profit de la Sonelgaz Spa. Le capital de la société est passé ainsi de 1 000 000 DA au 31-12-2013 à 37 700 277 657,55 DA au 31-12- 2014.
- un renforcement des fonds propres de la société par le transfert par Sonelgaz Spa de subventions antérieures à 2008 pour un montant de 928 704 012,00 DA.
- un renforcement des passifs non courants de la société par l'inscription de subventions reçues de l'Etat postérieurement à 2008 pour un montant de 1 654 969 622,00 DA.

2. Autres capitaux propres :

Ce poste enregistre :

- des charges sur exercices antérieures (correction d'erreur) pour un montant de 624 174 403,82 DA qui représente le montant de diverses pièces relatives à la consommation de fuel non comptabilisées en 2013 en raison, selon le responsable comptable et financier, de leur transmission tardive par les Unités ; ce montant est enregistré dans le sous compte 116 prévu par le plan comptable du groupe. L'assemblée générale aura à statuer sur cet enregistrement qui affecte les capitaux propres de la société ;
- La perte sur de l'exercice 2013 (679 439 194,67 DA) ;
- Le montant des subventions d'investissements antérieures à 2008 porté au compte 102 en vue de renforcer les fonds propres de la société (+ 928 704 012,00 DA)

4. PASSIFS NON COURANTS

A la fin de l'exercice 2014 les passifs non courants totalisent un montant de 2 147 927 KDA contre 458 341 KDA au 31-12-2013. Ils sont constitués des éléments indiqués dans le tableau ci-après et n'appellent pas de remarque :

N° et intitulé du compte		Montant (KDA)	Montant (KDA)
133	Subventions d'équipement	1 654 970	0
1530	Provision prime de départ à la retraite	462 118	419 938
1531	Provision médailles et mérite	30 840	37 903
1580	Provision pour litige	0	500
Total		2 147 928	458 341

5. PASSIFS COURANTS

Les passifs courants de la société totalisent au 31-12-2014 un montant de 42 659 334 KDA contre 54 316 099 KDA au 31-12-2013. Il s'analyse comme suit :

Intitulé	Soldes au 31/12/2014 (KDA)	Soldes au 31/12/2013 (KDA)
Fournisseurs et comptes rattachés	8 261 372	2 429 365
Impôts	61 6589	51 740
Dettes sur sociétés du Groupe	32 553 796	51 625 725
Autres dettes	795 008	195 270
Trésorerie passif	987 498	13 998
Total	42 659 334	54 316 099

1°/ Fournisseurs et comptes rattachés 8 261 372 KDA

Le solde de ce compte comprend les éléments suivants :

N° et intitulés du compte	Montant (KDA)
401 Fournisseurs de stocks et de services	1 397 966
404 Fournisseurs d'immobilisations	3 685 056
408 Fournisseurs factures non parvenues	3 178 350

Le compte « fournisseurs factures non parvenues » présente un solde relativement élevé. Les comptes ci-dessus sont à analyser.

2°/ Impôts : 61 658 KDA

Ce poste enregistre les impôts suivants :

IRG 13 858 KDA
TVA à payer 47 800 KDA

3°/ Dettes intra groupe 32 553 796 KDA

Les comptes de dettes intra groupe sont appuyés par de feuilles de rapprochement des comptes courants intra groupe signées par les deux parties.

Remarque :

Les durées et autres caractéristiques régissant l'endettement intra-groupe restent à préciser au moyen de conventions de crédits.

4°/ Autres dettes 795 008 KDA

Ce compte reste à analyser

5°/ Trésorerie passif :987 488 KDA

Le solde de la trésorerie passif représente le total des soldes créditeurs de certains comptes bancaires.

6. COMPTE DE RESULTATS

Le total des produits de l'exercice 2014 est de 9 301 692 KDA contre 4 331 971 KDA correspondant à la période des neuf (09) mois d'activité de la société au cours l'exercice 2013, soit une multiplication par 2,15. Le total des charges de l'exercice 2014 est de 9 261 892 KDA contre 5 011 411 KDA au 31-12-2013 (période de 9 mois), soit une multiplication par 1,85. Le total des produits a tendance à croître plus vite que celui des charges.

6.1. Produits de l'exercice

Les produits des activités ordinaires comprennent les éléments suivants (KDA) :

Désignation	2014	t 2013
1- Les ventes d'électricité.....	8 998 911	4 317 001
2- Les autres produits opérationnels	115 252	1 194
3- Les reprises de provisions	7 563	9 387
4- Produits financiers.....	27 975	
5- Variation impôts différés	151 991	4 389
Total	9 301 692	4 331 971

Commentaire : Problématique du prix de vente du KWH

Le prix de vente pratiqué par KWH (7,540 DA au 2^{ème} trimestre et 8,723 DA/kwh aux 3^{ème} et 4^{ème} trimestres) n'a pas permis de réaliser l'équilibre de gestion, c'est-à-dire la couverture des charges des activités ordinaires par les produits des activités ordinaires (ventes d'électricité) pour l'exercice 2013. L'adoption d'un nouveau tarif de vente du kwh en 2014 (13,174 DA) a permis d'améliorer la situation de l'équilibre de gestion.

2°/ Autres produits

Les autres produits comptabilisés en 2014 comprennent les éléments suivants (KDA) :

	2014	2013
• Autres produits opérationnels	115 252	1 194
• Reprises sur pertes de valeur et provisions	7 563	9 387
• Variations Impôts différés	151 991	4 389
• Produits financiers	27 975	0

Les soldes de ces comptes n'appellent pas d'observation.

6.2. Charges de l'exercice

Les charges des activités ordinaires enregistrées au cours de l'exercice 2014 comparées à celles des neufs premiers d'activité de la société au cours de l'exercice 2013 s'analysent comme suit (KDA)

Compte	Intitulé	2014		2013	
		KDA	%	KDA	%
60	Achats consommés	3 131 615	33,81	1 738 114	34,68
61/62	Services extérieurs et autres	2 827 140	30,52	2 195 263	*43,80
63	Charges du personnel	1 731 219	18,69	179 737	*3,59
64	Impôts, taxes et versements	39 803	0,43	74 009	1,48
	Autres charges opérationnelles	48 654	0,53	2 085	0,04
66	Charges financières	0	0,00	0	0
68	Dotations aux amortissements	1 483 460	16,02	822 201	16,41
	Total des charges des activités ordinaires	9 261 891	100,00	5 011 409	100,01
	Impositions différées (variation)	0	0	0	0
	Total des charges de l'exercice	9 261 891	100	5 011 409	100

*Remarque :

Les pourcentages du tableau ci-dessus (exercice 2013) ne sont pas expressifs de la réalité dans la mesure où il y a eu imputation à tort dans le compte 61 150 « Services... » de charges de personnel correspondant à la période avril-octobre 2013 facturées par SPE au lieu du compte approprié 63 « Charges de personnel ». En conséquence, la comparabilité des données de l'exercice 2014 ne peut pas se faire avec celles de 2013.

1/ Consommations 3 131 615 KDA

Les achats consommés représentent 33,81 % du total des charges des activités ordinaires de l'exercice 2014 ; ils sont constitués essentiellement par la consommation de fuel et de pièces de sécurité. Elles ont augmenté de % par rapport à 2013

2/ Services et autres 2 827 140 KDA

Les services extérieurs et autres représentent 30,5 % du total des charges des activités ordinaires de l'exercice 2014 ; ils sont constitués principalement par :

- Les prestations reçues
- Les prestations diverses fournies par les filiales (SPAS)
- Les dépenses d'entretien et de réparation (MEI)
- Les services bancaires (commissions)
- Etc ...

La comparabilité avec les données de 2013 ne peut pas se faire car en 2013 ce poste a enregistré à tort des frais de personnel.

3/ Charges du personnel 1 731 219 KDA

Les charges de personnel de la société SKTM représentent 18,7 % du total des charges des activités ordinaires de l'exercice 2014. la comparabilité des données de l'exercice 2014 ne peut pas se faire avec celles de 2013 car une partie des frais de personnel est enregistrée en 2013 à tort dans le poste services..

4/ Dotations aux amortissements, aux provisions et aux pertes de valeur :

a) Montant des dotations aux amortissements, aux provisions et aux pertes de valeur totalisent un montant de **1 483 460 KDA**. Elles ne représentent que 16 % du total des

charges des activités ordinaires de l'exercice 2014 et nous paraissent sous estimées. Elles ne pourront être cernées qu'après avoir réuni les conditions suivantes :

- Réalisation d'un inventaire physique quantitatif, qualitatif et valorisé des immobilisations corporelles amortissables relevant du fichier central et du fichier auxiliaire ;
- Définition des durées d'utilité des composants constituant les immobilisations corporelles ;
- Option claire pour un des systèmes d'amortissement prévu par la loi du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

b) Eléments constitutifs de la dotation

La dotation de l'exercice 2014 comprend les éléments suivants :

Désignation	Montant (KDA)
Dotations aux amortissements sur immobilisations	1 002 801
Dotations aux provisions pour pertes de valeur sur stocks	435 479
Dotations aux provisions pour indemnité de départ à la retraite	42 180
Total	1 483 460

Détermination de la dotation aux amortissements des immobilisations corporelles

Dotation 2013 non comptabilisée	Correction fichier immobilisation	Dotation 2014 calculée sur la base du fichier immobilisations corrigé	Dotation aux amortissement constatée au titre de l'exercice 2014
A	B	C	D=A+B+C
725 720 065,35	-1 897 356 388,34	2 174 237 631,79	1 002 801 308,84

5°/ Autres charges

- Impôts et taxes 74 009 KDA
- Autres charges opérationnelles 2 085 KDA

Ces comptes n'appellent pas d'observation.

6.3 Résultats de l'exercice

La société SKTM a clôturé les opérations de l'exercice 2014 avec un résultat bénéficiaire de 39 800 KDA, compte non tenu de l'incidence des régularisations que pourraient induire les anomalies signalées dans le présent rapport notamment celles relatives aux dotations aux amortissements et aux écarts d'inventaire sur stocks et sur investissements.

La situation des principaux indicateurs de performance de la société se présente comme suit à la fin de l'exercice 2014 et 2013 (neuf (09) mois d'activité) :

Agrégats	Montant (KDA)	Montant (KDA)
Valeur ajoutée	3 040 157	383 623
Excédent brut d'exploitation	1 269 134	129 876
Résultat de l'exercice	39 800	- 679 439

ETATS FINANCIERS

SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA
SPA AU CAPITAL DE 38 700 277 657,55 DA
EXERCICE CLOS LE 31-12-2014

Mai 2015

ACTIF	Note	Brut 2014	Amort 2014	Net 2014	Net 2013
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements					
Logiciels informatiques et assimilés		7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		34 586 450,43		34 586 450,43	45 574 316,61
Agencements et aménagements de terrains		832 278 786,72	225 131 761,50	607 145 025,22	677 625 809,55
Constructions (Bâtiments et ouvrages)		4 343 046 488,28	1 326 665 524,45	3 018 380 963,83	2 131 014 889,87
Installations techniques, matériel et outillage		60 628 776 596,22	12 452 901 389,84	48 175 875 206,38	40 955 950 142,56
Autres immobilisations corporelles		578 829 180,94	458 970 323,80	119 858 857,14	215 569 817,28
Immobilisations en cours		9 717 372 861,61	4 109 507,78	9 713 264 353,83	2 691 191 240,92
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		1 025 000,00		1 025 000,00	0,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		- 195 850,00		- 195 850,00	45 000,00
Impôts différés actif		156 380 222,28		156 380 222,28	4 389 175,48
TOTAL ACTIF NON COURANT		76 299 123 643,66	14 476 803 414,55	61 824 320 229,11	46 721 360 392,25
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		160 092 874,20		160 092 874,20	160 092 874,20
Stocks et encours		655 849 887,86	438 479 250,07	217 364 637,79	1 223 315 410,70
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		10 547 729 992,38	50 718 458,18	10 497 011 534,12	4 770 559 911,48
Impôts		469 130 605,95		469 130 605,95	508 328 571,62
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		9 704 510 244,90		9 704 510 244,90	712 343 875,21
TOTAL ACTIF COURANT		21 837 307 805,19	488 187 708,25	21 345 109 896,94	7 374 640 643,21
TOTAL GENERAL ACTIF		98 136 431 248,85	14 964 001 122,78	83 172 430 126,07	54 096 001 035,46

PASSIF	Note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 277 657,55	1 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Résultat net		39 800 382,82	- 679 439 194,67
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-374 909 586,49	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		38 365 168 453,88	- 678 439 194,67
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 147 927 473,83	458 341 359,05
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 147 927 473,83	458 341 359,05
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		8 261 372 452,26	2 429 365 286,77
Impôts		61 658 855,90	51 740 374,67
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		32 553 796 275,78	51 625 724 984,23
Autres dettes		795 008 312,32	195 270 051,95
Trésorerie passif		987 498 302,10	13 998 173,49
TOTAL PASSIFS COURANTS		42 659 334 198,36	54 316 098 871,11
TOTAL GENERAL PASSIF		83 172 430 126,07	54 096 001 035,49

COMPTE DE RESULTATS			
	Note	2014	2013
Ventes et produits annexes	M	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	0,00
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		8 998 911 337,92	4 317 000 601,49
Achats consommés		-3 131 614 886,06	-1 738 113 787,49
Services extérieurs et autres consommations		-2 627 139 636,73	-2 195 263 456,33
II - Consommation de l'exercice		5 958 754 722,79	-3 933 377 243,82
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)		3 040 156 615,13	383 623 357,67
Charges de personnel		-1 731 219 366,05	-179 737 201,68
Impôts, taxes et versements assimilés		-39 803 480,79	-74 009 690,48
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 269 133 768,79	129 876 465,51
Autres produits opérationnels		115 252 497,79	1 194 370,25
Autres charges opérationnelles		-48 654 820,63	-2 085 640,97
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-1 463 460 072,87	-822 200 923,57
Reprise sur pertes de valeur et provisions		7 563 021,20	9 387 358,63
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-140 165 605,88	-683 828 370,15
Produits financiers		27 974 941,90	0,00
Charges financières		0,00	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		27 974 941,90	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-112 190 663,98	-683 828 370,15
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		151 991 048,60	4 389 175,48
Autres impôts sur les résultats		9 301 692 845,45	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 301 692 845,45	4 331 971 505,85
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-9 261 892 462,63	-5 011 410 700,52
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		39 800 382,82	-679 439 194,67
Eléments extraordinaires (produits)			0,00
Eléments extraordinaires (charges)			0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		39 800 382,82	-679 439 194,67

	note	2014	2013
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		0,00	0,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-7 311 480 465,37	-3 638 619 366,74
Intérêts et autres frais financiers payés		-234 168 772,64	-464 697,90
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 7 545 649 238,01	- 3 639 084 044,64
Éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles		- 7 545 649 238,01	- 3 639 084 044,64
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-13 745 650 679,65	- 27 963 099,41
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés		27 905 474,34	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 13 717 745 205,31	- 27 963 099,41
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	1 000 000,00
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		35 039 122 021,84	4 369 025 969,03
Subventions d'exploitation encaissées			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		- 5 757 061 337,49	- 4 633 123,21
trésorerie groupe			
trésorerie groupe mises à disposition			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		29 282 060 684,35	4 365 392 845,82
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période		8 018 666 241,03	696 345 701,77
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		696 345 701,77	0,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		8 717 011 942,80	696 345 701,77
Variation de trésorerie de la période		8 018 666 241,03	696 345 701,77

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Provisoire

	Note	Capital social	Prime d'émission	Autres Capitaux Propres (Renforcements fonds propres)	Ecart d'éval.	Ecart de réeval.	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2012		0,00					0,00
Changement de méthode comptable							0,00
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		1 000 000,00					
Résultat net de l'exercice							- 570 439 194,67
Réserves							
Solde au 31 décembre 2013		1 000 000,00					0,00
Changement de méthode comptable							- 624 174 403,82
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		38 699 277 657,55					
Autres fonds propres				928 704 012,00			
Résultat net de l'exercice							39 800 382,82
Réserves							
Solde au 31 décembre 2014		38 700 277 657,55		928 704 012,00			- 1 263 813 215,67

TABLE DES MATIERES

	Page
RAPPORT GENERAL	2
I. Compte rendu des contrôles et certification des comptes	3
II. Opinion sur les comptes annuels	4
RAPPORTS SPECIAUX	5
I. Rapport spécial sur les conventions réglementées	5
II. Vérifications et informations spécifiques	5
1. Conformité au SCF	5
2. Rapport de gestion de l'exercice 2014	6
III. Autres rapports spéciaux	5
1. Capitaux propres	5
2. Rapport sur le contrôle interne	6
3. Certification du montant global des dix meilleures rémunérations versées au cours de l'exercice 2014	6
4. Etat récapitulatif des résultats nets des cinq derniers exercices	7
5. Etat des jetons de présence versés ou dus au titre de l'exercice 2014	7
6. Prises de participation	8
COMMENTAIRES SUR LES ETATS FINANCIERS	8
1- Actifs non courants	9
1.1 Immobilisations incorporelles	9
1.2 Immobilisations corporelles	9
2 - Actifs courants	15
2.1 Clients	15
2.2 Stocks	16
3 - Capitaux propres	19
4 - Passifs non courants	19
5 - Passifs courants	20
6 - Comptes de résultats	21
6.1 Produits de l'exercice	21
6.2 Charges de l'exercice	22
6.3 Résultats de l'exercice	23
ETATS FINANCIERS	25
1. Bilan actif	
2. Bilan passif	
3. Compte de résultats	
4. Tableau des flux de trésorerie	
5. Etat des variations des capitaux propres	