جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه

المـــيدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعـلوم تجارية

الشـــعبة: عـــلوم مـــالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

من إعداد الطالب: محمد زوبير

بعنـــــــــــوان:

دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الإقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية

– دراسة حالة حول الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG فرع توزيع وسط SDC فترة 2017-2019

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2021/12/02

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
ا.د محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
د.بوحفص رواني	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية	مشرفا
د.مريم شرع	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
د.فؤاد صديقي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة ورقلة	ممتحنا
د.يحي جقيدل	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الاغواط	ممتحنا
د. مصطفى بن نوي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه

المـــيدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعـلوم تجارية

الشـــعبة: عــلوم مــالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

من إعداد الطالب: محمد زوبير

بعنـــــــــــوان:

دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الإقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية

– دراسة حالة حول الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG فرع توزيع وسط SDC فترة 2017-2019

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2021/12/02

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
ا.د محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
د.بوحفص رواني	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية	مشرفا
د.مريم شرع	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
د.فؤاد صديقي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة ورقلة	ممتحنا
د.جقيدل يحي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الاغواط	ممتحنا
د. مصطفى بن نوي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى كل أفراد عائلة زوبير كلا باسمه أيوب، ايمان

إلى عائلة طاقين. قاسمي.باعلا.لحمام.الياس.بوحياوي

إلى كل الزملاء والزميلات في جميع الأطوار الدراسية

إلى جميع الأساتذة والمعلمين الذين أشرفوا على دراستي طيلة مشواري الدراسي.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم اطروحتي

الشكر والعرفان

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل ونشكره فلولا فضله سبحانه ما كنا لنهتدي وما كنا لنتم هذا العمل

فنقول:" اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى ".

بعد شكر الله وحمده نتقدم بكلمة شكر وعرفان إلى الأساتذة المشرفين: الدكتور رواني بوحفص، والدكتورة مريم شرع على ماقدمته لي من نصح وتوجيه وإرشاد حيث كان لهما أكبر أثر في إنجاز هذا العمل.

كما أقدم الشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الأفاضل كلا باسمه على توجيهاتهم ونصائحهم القيمة،

كما لا أنسى تقديم الشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

"فنقول شكرا شكرا وليت الشكر يكفي عرفانا لصنعكم معنا"

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة الدور الحقيقي من تحليل العائد والتكلفة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية ، حيث تمحورت الاشكالية حول فعالية التدقيق المحاسبي والمالي في تحليل العائد والتكلفة في الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) فرع توزيع وسط (SDC) في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظ الحسابات ،و تم التطرق في الجانب النظري إلى أهم المفاهيم النظرية والقوانين والمراسيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة اما في الفصل الثاني والثالث تم إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على شركة (SADEG) ،ولقد توصلت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية هي معايير منبثقة من القوانين الجزائرية المنظمة لشروط ممارسة مهنة التدقيق بالإضافة أن الشركة تستعمل عدة أدوات في تحليل التكلفة والعائد إلا أنها تصب في مصب واحد ، كما ان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يكتسي نوع من الصرامة ولكن هذه الصرامة تحتاج إلى نوع من الفعلية في بعض الأقسام، بالإضافة الى عدم اهتمام المؤسسة بتحليل العائد والتكلفة حرمها من عوائد وحملها تكاليف كان بإمكانها الاستغناء عنها، وتم توجيه اهم التوصيات منها ، ضرورة الاستمرارية الدائمة للشركة في مواكبة التطورات في ميدان التسيير ،و ضرورة الاهتمام بتحليل العائد والتكلفة في كل الأوقات والحالات .

الكلمات المفتاحية: تدقيق محاسبي، تحليل العائد، تحليل التكلفة، معايير تدقيق جزائرية، معايير تقارير محافظ الحسابات.

Abstract:.

The study aims to know the real role , and objective of the Revenue and cost analysis in light of the reporting, standards of the accounts governor and the Algerian auditing standards, where the problem centered on the effectiveness of the accounting , and financial audit in analyzing the Revenue and cost in the National Electricity and Gas Distribution Company (SADEG) Central Distribution Branch (SDC) , in Under the application of the Algerian auditing standards and the standards of accounts , governor reports, and the theoretical aspect was addressed to the most important theoretical definitions, laws and decrees related to the variables of the study. In the second and third chapters, what was touched upon in the theoretical aspect was dropped on (SADEG) company ,and the study found that Algerian auditing standards are standards emanating from the Algerian laws regulating the conditions for practicing the audit profession In addition, the company uses several tools in the cost-benefit analysis, but they fall into one destination, and the institution's internal control system is tight, it does not require some kind of actuality in some departments, in addition to the institution's lack of interest in analyzing revenue and cost deprived it of revenues and cost it costs that could have been dispensed upon them. The most important recommendations were directed, including the necessity of the permanent continuity of the company in keeping pace with developments in the field of management, and the need to pay attention to the analysis of revenue and cost at all times and cases.

Keywords: Accounting audit, return analysis, cost analysis, Algerian auditing standards, governor reporting standards.

Résumé:

L'étude vise à faire connaitre l'utilité de l'analyse de la rentabilité et le coût sous l'égide du reporting du commissaire au compte et les normes d'audit.

La problématique s'est axée -dans l'analyse de la rentabilité et le coût- sur l'efficacité de la rigueur comptable et financière à la lumière des rapports du commissaire au compte, en prenant pour étude de cas la filiale (SDC) de l'entreprise de distribution d'électricité et du gaz (SADEG).

Dans le premier chapitre comportant l'aspect théorique, nous avons abordé les différents concepts théoriques et nous avons cité les différents décrets et lois ayants trais à cette étude.

Dans les seconds et troisièmes chapitres nous avons projeté le contenu théorique sur l'état de l'entreprise sujet de notre étude, et nous avons conclu que les normes d'audit Algériennes sont en fait des normes découlant des lois Algériennes régulant les conditions de l'exercice de la fonction d'audit, et l'entreprise (SADEG) soumis à la loi Algérienne utilise plusieurs méthodes -dans l'analyse du coût et la rentabilité- qui convergent vers le même but. Aussi le système de contrôle interne de l'entreprise montre une certaine sévérité mais qui est manquée dans certaines divisions de l'entreprise.

Le manque d'attention de l'entreprise en exerçant l'analyse du coût du et rentabilité lui a privé de certaines recettes encore plus lui a fait subir des coûts qui peuvent être évités.

L'accompagnement permanant des progressions qui se passent au domaine de la gestion, l'intérêt d'analyser la rentabilité et le coût sont plus que nécessaire pour l'entreprise.

Mots clés : audit, analyse des revenus, analyse des coûts, normes d'audit algériennes, normes de reporting de portefeuille.

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات..... VII
قائمة الجداول..... VIII
قائمة الاشكال..... X
قائمة الاختصارات..... XI
قائمة الملاحق..... XII
مقـــدمـــة..... أ
الدراسات السابقة..... ز
المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة..... م

I. لأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي وتحليل التكلفة والعائد..... 43
1-1 تحليل التكلفة والعائد بين المنظور المالي والمحاسبي 43
1.1.1.تعريف التكاليف والايرادات في المحاسبة واهميتها 43
2.1.1.تحليل التكلفة والعائد من منظور معايير المحاسبة الدولية..... 50
3.1.1.تحليل التكلفة والعائد من منظور التحليل المالي..... 52
2.1.الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات..... 61
1.2.1.ماهية التدقيق المحاسبي..... 61
2.2.1أنواع التدقيق المحاسبي..... 64
3.2.1.آليات الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات..... 68
3.1.تحليل التكلفة والعائد بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظي الحسابات 75
1.3.1معايير التدقيق الدولية المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد. 75
2.3.1.معايير التدقيق الجزائرية المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد..... 81
3.3.1معايير تقارير محافظي الحسابات ت المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد..... 95

IIتحليل العائد والتكلفة انطلاقا من التدقيق الداخلي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز..... 112
1.2.نبذة تاريخية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز. 113
1.1.2.نشاءة الشركة الجزايرية لتوزيع الكهرباء واجراءات الدمج..... 113
2.1.2.الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز والمديريات الجهوية والولائية 116
3.1.2دراسة مختلف اقسام ومصالح المديريات الولائية..... 119
2.2.تقييم الرقابة الداخلية لمختلف أقسام المديريات..... 125
1.2.2.تقييم نظام الرقابة الداخلية للأقسام التقنية..... 125
2.2.2.تقييم نظام الرقابة الداخلية للأقسام التسيرية..... 128
3.2.2.تيقيم نظام الرقابة الداخلية للأقسام الأخرى..... 131
3.2.تحليل التكلفة والعائد إنطلاقا من التدقيق الداخلي. 134
1.3.2.إجراءات تحليل الإيرادات..... 134
2.3.2.التدقيق الداخلي للمديريات التابعة للمناطق الشمالية.. 138

3.3.2.التدقيق الداخلي للمديريات التابعة للمناطق الداخلية والجنوبية 145
4.3.2.نتائج خلية التدقيق الداخلي للديون وتحليلها..... 152
4.2.التكلفة العامة للتدقيق الداخلي للديون..... 160
1.4.2.اجرة المدققين الداخليين..... 160
2.4.2.التكاليف الأخرى للتدقيق الداخلي..... 164
3.4.2.تحليل التكلفة مع العائد المستهدف..... 166

III.تحليل العائد والتكلفة انطلاقا من التدقيق الخارجي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز 171
1.3.تحضير الملف الدائم والجاري لعملية التدقيق..... 172
1.1.3.ملف الاصول والموارد البشرية.وحسابات الغير 172
2.1.3.فح ملفات معدات النقل المصرفة من الخدمة 177
3.1.3المعالجة المحاسبية لمعدات.النقل..... 179
2.3.العوائد المتأتية من بيع معدات النقل..... 182
1.2.3.تدقيق عوائد بيع معدات النقل..... 182
2.2.3.تحصيل عوائد البيع..... 185
3.2.3.تكلفة العوائد المتنازل عنها..... 187
4.2.3.تحليل التكلفة والعائد للمعدات المباعة..... 190
3.3.نظرة تحليلية لتقارير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 و2019 192
1.3.3.تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017..... 192
2.3.3.تحليل تقرير محافظ الحاسب لسنة 2018..... 196
3.3.3.تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019..... 202
4.3.3 مقارنة تقارير 2017 و2018 و2019، والأتعاب المتعلقة بها..... 211

الخاتمة..... 219
قائمة المراجع..... 225
قائمة الملاحق..... 234

قائمة الجداول والاشكال
والاختصارات والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول أ.1	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث غرض الدراسة	م
الجدول أ.2	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة من حيث هدف الدراسة	ن
الجدول أ.3	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة من حيث طرح الاشكالية	س
الجدول أ.4	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة من حيث اسلوب معالجة الاشكالية	ف
الجدول أ.5	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة من حيث نتائج الدراسة	ص
الجدول 1.1	انواع عوائد الاستثمار	49
الجدول 2.1	تحليل من حيث نسب التوازن المالي والسيولة	53
الجدول 3.1	تحليل من حيث نسبة المردودية	54
الجدول 4.1	تحليل من حيث نسب النشاط والمردودية	55
الجدول 5.1	تحديد نقطة التعادل	58
الجدول 6.1	العوامل المؤثرة على حجم العينة	73
الجدول 7.1	معايير التدقيق الداخلي	80
الجدول 8.1	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	95
الجدول 9.1	فحص الحسابات	95
الجدول 10.1	أنواع البيانات الكبيرة وتأثيرها على المنهجية المطبقة في عملية التدقيق	97
الجدول 1.2	نشاطات الشركة (SADEG / SPA) وفقا للسجل التجاري	115
الجدول 2.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الغاز للمديريات	126
الجدول 3.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الكهرباء للمديريات	127
الجدول 4.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بقسم المالية والمحاسبة	128
الجدول 5.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام العلاقات التجارية للمديريات	129
الجدول 6.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام الموارد البشرية	130
الجدول 7.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بالأمن الداخلي	131
الجدول 8.2	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بمصالح الشؤون القانونية	132
الجدول 9.2	رسالة المهمة مع رزنامة التدقيق الداخلي	134
الجدول 10.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية تيبازة بعد الفحص	138
الجدول 11.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية بومرداس بعد الفحص	139

الجدول 12.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية تيزي وزو بعد الفحص	140
الجدول 13.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية لبويرة بعد الفحص	141
الجدول 14.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية المدية بعد الفحص	142
الجدول 15.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية البليدة بعد الفحص	143
الجدول 16.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية الجلفة بعد الفحص	145
الجدول 17.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية الاغواط بعد الفحص	146
الجدول 18.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية غرداية بعد الفحص	147
الجدول 19.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية ورقلة بعد الفحص	148
الجدول 20.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية الوادي بعد الفحص	149
الجدول 21.2	الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية بسكرة بعد الفحص	150
الجدول 22.2	الملفات المقبولة والمرفوضة مع قيمها المالية	152
الجدول 23.2	الرسم على القيمة المضافة كعائد مسترجع من الديون المعومة	157
الجدول 24.2	نموذج تقرير حول نتائج فحص ملفات الديون القديمة	158
الجدول 25.2	الأجر القاعدي حسب الرتبة للمدققين الداخليين	160
الجدول 26.2	توزيع جميع التكاليف المتعلقة بأجرة المدققين	163
الجدول 27.2	يوضح تكلفة الإطعام والإيواء للمدققين خلال فترة التدقيق	164
الجدول 28.2	تكلفة النقل للمدققين خلال فترة التدقيق	165
الجدول 29.2	العلاقة بين العائد والتكلفة لعملية التدقيق الداخلي خلال شهر ديسمبر	166
الجدول 1.3	الحسابات الفرعية للحسابات 49 و59	174
الجدول 2.3	الرزنامة الزمنية لتدقيق مديريات التوزيع الكهرباء والغاز	176
الجدول 3.3	مخرجات للجنة المكونة لتدقيق معدات نقل المصروفة عن العمل	178
الجدول 4.3	حصص معدات النقل الموجهة للبيع في المزايدة العلنية	183
الجدول 5.3	يوضح مخرجات البيع بالمزايدة العلنية	184
الجدول 6.3	مصاريف كراء المرآب للعتاد النقل قبل البيع	187
الجدول 7.3	نموذج بطاقة الحضور متعلقة بأعوان الحراسة	188
الجدول 8.3	إجمالي تكاليف المصاريف المنفقة على المعدات	190
الجدول 9.3	نسبة إجمالي تكاليف المصاريف المنفقة على المعدات مقارنة بالعائد	190
الجدول 10.3	نسبة صافي العائد على المعدات مقارنة بالعائد الإجمالي لو تم البيع في 2016/12/31	191

الجدول 11.3	الاقرارات الضريبية	193
الجدول 12.3	تتبع تحفظات محفظ الحسابات على مستوي كل مديرية	205
الجدول 13.3	متابعة التحفظات على مستوى مديرات توزيع الوسط	207
الجدول 14.3	المقارنة بين تقارير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 و2019	211
الجدول 15.3	التقيد المحاسبي لتكلفة التدقيق المحاسبي للمؤسسة	214
الجدول 16.3	الأتعاب المسجلة في حساب 62210 لسنوات 2017 و2018 و2019	215
الجدول 17.3	الأتعاب المسجلة في حساب 62210 لمديرية توزيع غرداية	217

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1.1	مدخل التكلفة المستهدفة على أساس تصميم التكلفة	48
الشكل 2.1	خطوات تحليل التكلفة والعائد	50
الشكل 3.1	أنواع التدقيق المحاسبي	64
الشكل 1.2	الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG)	116
الشكل 2.2	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز	117
الشكل 3.2	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لتوزيع الكهرباء والغاز	118
الشكل 4.2	الإجراءات المتبعة لتنفيذ مهمة التدقيق	136
الشكل 5.2	الملفات المقبول لكل ولاية	153
الشكل 6.2	القيم المالية للملفات المقبول لكل ولاية	154
الشكل 7.2	عدد الملفات الغير المقبولة لكل ولاية	155
الشكل 8.2	القيم المالية للملفات الغير المقبولة لكل ولاية	156
الشكل 9.2	حركة التكلفة والعائد والعلاقة بينهما من خلال التدقيق الداخلي	167

قائمة الاختصارات

الإختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	المختصر باللغة العربية
IFAC	International federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
GAAS	Generall accepted auditing standards	معايير التدقيق المتعارف عنها
ISA	International standards on auditing	المعايير الدولية للتدقيق
IPPF	International standards for the Professional practice of internal auditing	معايير التدقيق الداخلي الدولية
IIA	Institute of internal auditors	معهد المدققين الداخليين الأمريكي
NAA	Normes algerienne d'audit	معايير التدقيق الجزائرية
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
SADEG / SPA	Societe algerienne de distribution de L'electricite et du gaz	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
SDC/spa	So nelgaz distribution centre	شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط
sda/spa	So nelgaz distribution alger	شركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائر
D.T.E	Division techniques de eleg	قسم استغلال الكهرباء
D.T.G	Division techniques de gaz	قسم استغلال الغاز
D.E.E.T	Division etudes d execution travaux Electricite et gaz	قسم الدارسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز
D.R.C	Division administration et marche	قسم الإدارة والصفقات
D.F.C	Division finances et comptabilite	قسم المالية والمحاسبة
D.P.E.G	Division planification électricité et gaz	قسم تخطيط الكهرباء والغاز
D.R.H	Division ressources humaines	قسم الموارد البشرية
S.C.A	Service controle et audit	مصلحة الرقابة والتدقيق
D .G .D	Le compte general definitive	التقرير العام النهائي
J.A.R.A	Société japonaise pour la recherche comptable	الجمعية اليابانية للأبحاث المحاسبية
CCSA	Certification in Control Self-Assessment	شهادة في تقيم الذاتي للرقابة
CGAP	Certified Government Auditing Professional	خبير تدقيق حكومي معتمد
CFSA	Certified Financial Services Auditor	مدقق خدمات مالية معتمد

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
60.1	متعلق بملخص عقد الدمج بين SDCو SDE	235
60.2	سجل التجاري يوضح نشاط شركة SADEG / SPA	236
60.3	نموذج تقييم الرقابة الداخلية لمختلف أقسام المديريات	237
60.4	التعليمة الموجهة لإنشاء لجنة التسوية الديون القديمة والاجراءات الواجب اتباعها	238
60.5	محضر اجتماع للجنة المكونة على مستوى كل مديرية	239
60.6	بطاقة التحقيق	240
60.7	نموذج الاعتذارات الموجهة للزبائن	241
60.8	محضر اللجنة الولائية لولاية تيبازة	242
60.9	محضر اللجنة الولائية لولاية بومرداس	243
60.10	محضر اللجنة الولائية لولاية تيزي وزو	244
60.11	محضر اجتماع اللجنة الولائية البويرة	245
60.12	محضر اجتماع اللجنة الولائية المدية	246
60.13	محضر اجتماع اللجنة الولائية البليدة	247
60.14	محضر اجتماع اللجنة الولائية الجلفة	248
60.15	محضر اجتماع اللجنة الولائية الاغواط	249
60.16	محضر اجتماع اللجنة الولائية غرداية	250
60.17	محضر اجتماع اللجنة الولائية ورقلة	251
60.18	محضر اجتماع اللجنة الولائية الوادي	252
60.19	محضر اجتماع اللجنة الولائية بسكرة	253
60.20	تعليمة إنشاء المناصب النوعية المستحدثة	254

60.21	مناصب ورتب المدققين في الشركة	255
60.22	الأجر القاعدة حسب الرتبة	256
60.23	فاتورة لدفع مستحقات الكراء	257
60.24	مقرر انشاء الجنة المكلفة في الفصل وتحديد معدات النقل المصروفة من العمل	258
60.25	مخرجات اللجنة المكونة لتدقيق في معدات نقل المصروفة عن العمل	259
60.26	التقيد المحاسبي لمحضر ايقاف 26 سيارة مصروفة عن العمل	260
60.27	محضر رقم 2016/02 للجنة المكونة للتحديد العتاد	261
60.28	محضر رقم 616 العتاد الموجه للتنازل	262
60.29	حصص معدات النقل الموجهة للبيع في المزايدة العلنية	263
60.30	مخرجات البيع بالمزايدة العلنية	264
60.31	جدول ارسال الشيك	265
60.32	التقيد المحاسبي لتحصيل عوائد التنازل	266
60.33	نموذج بطاقة الحضور لأعوان حراسة المراب	267
60.34	مذكرة اتعاب	268
60.35	الإقرارات الضريبية وتراكمات العطل السنوية	269
50.36	رأي محافظ الحسابات حول تقيم نظام الرقابة الداخلية لمديرية تيبازة	270
60.37	رأي محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية وتراكم العطل السنوية	271
60.38	محتوى تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018	272
60.39	النتيجة المحققة لسنة 2018	273
60.40	جدول حسابات النتائج لسنة 2018	274
60.41	أصول الميزانية لسنة 2018	275
60.42	خصوم الميزانية لسنة 2018	276

60.43	راي محافظ الحسابات حول القوائم المالية	277
60.44	تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة	278
60.45	التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية	279
60.46	تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال	280
60.47	التقرير الخاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	281
60.48	التقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين حسب الرتب	282
60.49	نموذج تحفظات محافظ الحسابات	283
60.50	رفع تحفظات محافظ الحسابات	284
60.51	أتعاب سنة 2017 محافظ الحسابات وأتعاب أخرى لمديريات بومرداس،البليدة ،تيبازة ،تيزي وزو	285
60.52	أتعاب أخرى لسنة 2017 لمديريات، المدية،الجلفة،ورقلة ،الاغواط،غرداية	286
60.53	أتعاب أخرى لسنة 2017 لمديريات، الوادي،تمنراست ،بسكرة،،ايليزي	287
60.54	أتعاب محافظ الحسابات لسنة2018، وأتعاب أخرى للمديريات، بومرداس، البليدة،تيبازة، تيزي وزو	288
60.55	أتعاب أخرى لسنة 2018 للمديريات ،المدية،الجلفة،ورقلة ،الاغواط،غرداية	289
60.56	أتعاب أخرى لسنة 2018 للمديريات ،الوادي،تمنراست،بسكرة،ايليزي	290
60.57	أتعاب محافظ الحسابات لسنة 2019،وأتعاب أخرى للمديريات ،بومرداس،البليدة ،تيبازة،تيزي وزو،المدية	291
60.58	أتعاب أخرى لسنة 2019 لمديريات ،الجلفة،ورقلة ،الاغواط،غرداية،الوادي،تمنراست	292
60.59	أتعاب أخرى لسنة 2019 للمديريات ،بسكرة،ايليزي	293
60.60	مستخرج من دفتر الأستاذ للأتعاب المسجلة في حساب 62210 لمديرية توزيع غرداية	294

مقـــدمـــة

أ- توطئـة:

بعد ظهور الثورة الصناعية في العالم، وما صاحبه ان ذاك ،من بوادر ظهور علم المحاسبة ،ومن خلال اعتماد مبدأ القيد المزدوج و إستخدامه في مختلف العمليات التجارية، فقد شهدت هذه الفترة توسع المؤسسات الاقتصادية، من خلال كبر حجمها ،وزيادة نشاطاها ،وما نتج عنه انفصال الملكية عن التسيير ،بعدما كان المالك للمشروع الاقتصادي، نفسه من يسيره، ويديره ، مما نتج عنه تعارض المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ،وبين الملاك و المسيرين ، ومن هنا نشأت نظرية الوكالة، بسبب الحاجة لجهة خارجية مستقلة تماما عن المؤسسة، تقوم بإبداء رأي محايد ،عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، تتسم بالصدق، والشرعية القوائم المالية المعدة في نهاية كل دورة ،من طرف إدارة المؤسسة ،وهو ما يصطلح عليه مهنيا بالتدقيق الخارجي، أو التدقيق القانوني المحاسبي.

ومن هنا برزت منظمات دولية مهنية ،تخص مهنتي التدقيق والمحاسبة ، تقوم أساسا بإصدار معايير في هذا المجال، ، والتي بدورها موجهة لإستخدامها بالمؤسسات الإقتصادية ،قصد تقليل الفروقات، والإختلافات في الممارسات لدى المحاسبين، سواء داخل الدولة الواحدة ،أو بين دولتين، أو أكثر خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، التي قد تكون الشركة الأم في بلد معين ،والفروع الأخرى في عدة دول، وهو الأمر الذي يتطلب، وجود معايير موحدة، او شبه موحدة يلجأ إليها عند ممارسة الأعمال المحاسبية ،للحصول على نتائج متقاربة، أو متساوية، والتقليل من الاختلافات، التي قد يكون لها آثارا سلبية، على نتائج القوائم المالية، أما فيما يخص المعايير الخاصة بمهنة التدقيق ، فقد أصدر معهد المدققين الأمريكيين معايير التدقيق المتعارف عليها ، وهي البنية الأولية لأنماط التدقيق التي يعتمد عليها القائم بعملية التدقيق ، والتي خصت كافة الجوانب المتعلقة بهذه العملية ، اذ قسمت إلى معايير تخص الجانب الشخصي للمدقق ،من خلال الشروط ،أو المواصفات الواجب توفرها ،في ممارسة مهنته، ومعايير تخص الجانب الميداني، أي أثناء ممارسة مهامه، ومعايير تخص التقرير الذي يعده المدقق، بعد إنهاء مهامه ،والذي يعتبر خلاصة عملية التدقيق مكتوبة في وثيقة نهائية، تسلم للأطراف ذوي العلاقة لتمكينهم من معرفة، وضعية المؤسسة الحقيقية.

لقد أصبحت التشريعات في أغلب دول العالم تفرض رقابة مالية خارجية، على البيانات التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية، وهذا لعدة دوافع ،ومبررات نذكر من بينها، الحفاظ على حقوق المساهمين، وكذا ضمان مساهمة المؤسسات الإقتصادية في الدورة الإقتصادية ،والنشاط الإقتصادي، بالإضافة الى ضمان التصريح الصحيح

بالمداخيل لدى الإدارات الضريبية، للمساهمة في تمويل الخزينة العمومية، ضمان حقوق المتعاملين مع المؤسسة، كالمقرضين من المؤسسات المصرفية ،وهيئات دعم الإستثمار، وهذا لمساعدة الأطراف ذوي العلاقة ،بإتخاذ قراراتهم كل حسب درجتة، وطبيعة تعامله مع المؤسسة.

وتعد الجزائر من بين الدول، التي تسعى لمواكبة التغيرات الحاصلة على الساحة الاقتصادية، بما فيها محاولة تطوير مهنة التدقيق بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، حيث شهدت في السنوات الأخيرة إبتداء من سنة 2010 بإصدار عدة قوانين، ومراسيم، تخص ممارسة مهنة التدقيق، متداركة بعض الثغرات، والنقائص القانونية التي شهدتها الفترة السابقة منذ الاستقلال إلى غاية سنة 2009.

ولا شك ان حدة المنافسة التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية في السنوات الأخيرة، جعلتها تهتم أكثر بجودة منتجاتها، والخدمات التي تقدمها بما يتوافق مع بيئة الأعمال، ومتغيراته، وتعد التكاليف أحد أهم المتغيرات التي تسعى المؤسسة لتدنيتها دون الأخذ بعين الإعتبار العمل على الوفاء بتوفير إحتياجات العملاء، وتحقيق رضاهم من خلال متغير السعر والجودة.

ومع التغيرات السريعة في مجال تكنولوجيا الأعمال، وخاصة المستخدمة في الصناعة ،أو التسويق وغيرها ، بات من الضروري على المؤسسات إتخاذ سياسات، وإستراتيجيات متنوعة، تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق الأرباح ،التي تضمن لها الإستمرارية ،والبقاء ، ولهذا يعتبر تحليل التكاليف، أحد السياسات التي تعتمدها المؤسسة، من أجل مراقبة ظروف العمل، سواء الداخلية ،أو الخارجية، لأجل تحديد دقيق لمختلف التكاليف، التي تمر بها دورة الإستغلال ،من خلال ،الإعتماد على مؤشرات محاسبية مالية ،وأخرى غير مالية ، لمساعدة الإدارة العليا في تخطيط ،وبرمجة نشاطاتها، وإتخاذ القرارات المناسبة ،في الوقت والظروف المناسبين،

ب- إشكالية الدراسة:

تعد سياسة التقييم المالي لأداء المؤسسة أحد اهم السياسات التي تدخل في اطار تنفيذ الاستراتيجية للمؤسسة، حيث بات من الضروري، تحديد الآليات، والطرق المختلفة لذلك، من خلال عملية التبادل للتكلفة المدفوعة خلال الفترة، مقابل أمل تحقيق عوائد آنية، أو مستقبلية من جهة، ومن جهة اخرى محاولة تدنية التكاليف غير الضرورية، من أجل الاحتفاظ بالعوائد المختلفة المحققة، كما يعتبر التدقيق المحاسبي، أداة لتقييم

نشاط المؤسسة، وممارساتها المالية، وبالأخص التدقيق على التكاليف، والعوائد، وفق معايير معمول بها دوليا، ومحليا.

ومن هذا المنطلق، يمكن طرح الإشكالية الرئيسية من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية التدقيق المحاسبي، في تحليل العائد، والتكلفة، في الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء، والغاز (SADEG) ،فرع توزيع وسط (SDC)، من خلال الاعتماد على، معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظ الحسابات؟

الأسئلة الفرعية:

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية المطروحة مسبقا، يمكن وضع الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تتم عملية تحليل التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة؟ وما هي الآليات المستخدمة في ذلك؟
- كيف تتم عملية تحليل العائد بالمؤسسة محل الدراسة؟
- ما هو، واقع، ومعوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظ الحسابات، بالمؤسسة محل الدراسة؟

ت- الفرضيات:

للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بصياغة الفرضية الرئيسة التالية:

نعم للتدقيق المحاسبي له فعالية كبيرة في تحليل العائد، والتكلفة، في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء، والغاز من خلال الاعتماد، على معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظ الحسابات.

وبناء على ذلك نصيغ الفرضيات التالية:

- تتم عملية تحليل التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، انطلاقا، من القوانين، والمراسيم، وبإتباع الاليات المنصوصة عليها في التعليمات الداخلية في المؤسسة؛
- تتم عملية تحليل العائد في المؤسسة محل الدراسة بناءا على الاجراءات المتبعة في تحصيل العائد المتوقع، ومقارنته بالتكلفة المستعملة في ذلك؛
- توجد عدة عوائق، في المؤسسة محل الدراسة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ويتضح ذلك في تقارير محافظي الحسابات.

ث- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

– التعرف على بعض المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر، مثل القوانين، والمراسيم التنفيذية؛

– إبراز الدور الذي يلعبه، تحليل التكاليف في الكشف، عن الإنحرافات بالمؤسسة الاقتصادية، وكيفية تصحيح هذه الإنحرافات في الوقت المناسب، لإتخاذ القرار المناسب؛

– معرفة دور تحليل التكاليف، في إدارة، وتحسين التكلفة لإستخدامها في الرقابة وصنع القرار للمدى القصير والبعيد بالمؤسسة محل الدراسة؛

– التعرف على الآليات المستخدمة في تحليل، العائد، والتكلفة بالمؤسسة الاقتصادية، والتحقق من مدى نجاعتها، وفعاليتها؛

– التطرق إلى الدور الذي يساهم به، تحليل العائد بالمؤسسة الإقتصادية، في المساهمة في بناء إستراتيجيات، وسياسات متنوعة، بما يتوافق مع، بيئتها التي تعمل فيها؛

– تقييم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظ الحسابات، بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة، ومعرفة الصعوبات، والعراقيل المصاحبة لهذا التطبيق؛

– التوصل الى نتائج، وصياغة التوصيات على ضوئها.

ج– أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

يعتبر هذا الموضوع، من بين المواضيع المهمة في المجال المالي، والمحاسبي، خاصة في الوقت الحالي ،مع التغيرات، والتطورات الملموسة الواضحة ،من خلال سياسة الدولة الجزائرية ،التي تبنت المعايير الدولية للتدقيق، ومعايير المحاسبة الدولية ،التي تسعى من خلالها إلى:

– تحليل التكلفة، والعائد، له أهمية كبيرة في المؤسسة، مهما كان نوعها، وشكلها؛

– تحقيق الشفافية، والمصداقية الخاصة بالبيانات المالية، لاسيما البيانات الخاصة بالعائد، والتكلفة؛

– التدقيق، وسيلة، وليست غاية، وتبرز هذه الوسيلة، لخدمة كافة الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، لإتخاذ قراراتها، ورسم سياساتها؛

– أهمية التكامل، والارتباط بين التكلفة، والعائد من جهة، وبين معايير التدقيق الجزائرية، وتقارير محافظ الحسابات من جهة أخرى، وتبرز أساسا هذه الأهمية، بإظهار نقاط القوة في تحقيق العوائد، وتداركها، ونقاط الضعف في تدنية التكاليف؛

– إبراز نطاق المعايير الجزائرية للتدقيق، وتقارير محافظ الحسابات، فيما يتعلق بتحليل التكلفة، والعائد؛

– كما تكمن أهمية البحث، في إضافة علمية جديدة، تتمثل في دراسة نظرية لتحليل التكلفة، والعائد واسقاطه في ارض الواقع.

ح– أسباب إختيار الموضوع:

يمكن تقديم أهم الأسباب الذاتية، والموضوعية، التي أدت بنا إلى إختيار موضوع الدراسة كما يلي:

- **الأسباب الذاتية:**

– الميول الشخصي للإهتمام بهذا الموضوع والإلمام ببعض جوانبه وتوسيع المعارف في مجال المحاسبة المالية والتدقيق؛

– الرغبة في اكتشاف هذا الموضوع، والإلمام ببعض جوانبه، وتوسيع المعارف في هذا المجال؛

– محاولة ربط، وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي، على الجانب العملي المهني.

- **الأسباب الموضوعية:**

– تزايد أهمية، وضرورة تطبيق التدقيق المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بسبب إنتشار الظواهر، والممارسات الغير الشرعية، من تدليس، ومضاربة، وتهرب ضريبي والجرائم المتعلقة بالجانب المالي؛

– يعتبر موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الإقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة؛

– الإرتباط الوثيق بين موضوع الدراسة والتخصص.

خ– حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الزمانية:**

تم إجراء هذه الدراسة من خلال تحليل البيانات والمعطيات المتوفرة، والمقدمة من طرف المؤسسة، في الفترة الزمنية الممتدة بين 2017، الى2019 .

- **الحدود المكانية:**

ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة حالة الشركة الجزائرية، لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG فرع SDC، قبل قرار الدمج بينها وبين SDAوقبل الانطلاقة الرسمية للهيكل التنظيمي الجديد، في المؤسسة سنة2022 .

د– المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة، وتحقيق أهدافها، تم الاعتماد على مجموعة من المناهج، المعتمدة في البحث العلمي، وفق ما تقتضيه طبيعة البحث من جهة، وعناصر الدراسة من جهة اخرى، حيث تم الإعتماد على، المنهج الوصفي في الجوانب النظرية المختلفة للموضوع، من خلال تقديم مختلف المفاهيم، والتعاريف، أما الجانب التطبيقي من الدراسة، فقد تضمن دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء، والغاز فرع توزيع الوسط قبل الدمج، وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي المطبق في الميدان.

حيث تم إستخدام مصادر لجمع المعلومات الضرورية وهي:

- المسح المكتبي، بهدف التعرف على مختلف المراجع، والكتب المتداولة، والتي تناولت موضوع الدراسة، إضافة إلى القوانين، والجرائد الرسمية، الكتب، والبحوث العلمية، والمجلات، والملتقيات العلمية، والمواقع الإلكترونية؛
- الوثائق المقدمة من طرف الشركة ذات صلة بموضوع الدراسة، رغم حساسيتها؛
- الزيارات، والملاحظات الميدانية؛ المقابلات الشخصية.

كما تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على برامج مختلفة لمعالجة البيانات ومعطيات الدراسة مثل البرامج الإحصائية المتخصصة مثل: البرامج المكتبية.Ms. Excel .2013

ذ- صعوبات الدراسة:

لقد مرت فترة الدراسة، وإعداد هذه الأطروحة بجملة من الصعوبات، والعراقيل، تمثلت في:

- جل المعطيات والبيات والملاحق باللغة الفرنسية مما يستلزم ترجمتها،
- انتشار وباء كورونا، والحجر الصحي مما صعب عملية الاحتكاك المباشر بالمعنين بموضوع الدراسة في الشركة؛
- الامتداد الجغرافي الكبير للشركة على المستوى الوطني مما صعب من التنقل الى كل المديريات في ظل الظرف الصحية الراهنة من انتشار كوفيد 19.

ر- تقسيم الدراسة:

تبعا للأهداف المتوخاة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية، والتساؤلات الفرعية، وبغية إختبار الفرضيات، تم تقسيم الدراسة الى ثلاث فصول، بعد مقدمة عامة حول موضوع الدراسة، بما فيها عرض موجز للدراسات السابقة، التي تربطها علاقة، أو أكثر بمتغيرات الدراسة الحالية.

تطرقنا في الفصل الاول، الى الجانب النظري، المتعلق بالدراسة ، من خلال التطرق الى تحليل العائد، والتكلفة ،بين المنظور المالي، والمحاسبي المبحث الأول، تضمن ثلاث مطالب ،حيث تطرقنا إلى أهمية التكاليف، والإيرادات

في المحاسبة، من خلال التطرق إلى التكاليف في الاقتصاد الجزئي، وكذا القياس المحاسبي للتكاليف، الإيرادات في الاقتصاد الجزئي، و التكلفة المستهدفة...الخ، بالإضافة الى تحليل التكلفة، والعائد، من منظور معايير المحاسبة الدولية، وأخيرا تم التطرق، الى تحليل التكلفة، والعائد من منظور التحليل المالي، من خلال دراسة الجدوى المالية ،وتحليل التكلفة والعائد، و المؤشرات المالية، جدول التدفقات النقدية، تحليل الحساسية، وتحليل التعادل. اما في المبحث الثاني تم التطرق الى الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات من خلال ثلاث مطالب كذلك في البداية تم التطرق الى مفهوم التدقيق المحاسبي، وأهدفه وكذا الأهمية منه وكذا التطور التاريخي له، كما تم التطرق إلى الانواع المختلفة للتدقيق المحاسبي، وأخيرا تم تعرضنا إلى اهم آليات الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات من الفحص المستندي، والمعاينة، ومراجعة الصنف 6، والصنف 7، مع تقييم نظام الرقابة الداخلية للتكاليف والإيرادات.

اما المبحث الثالث المعنون بتحليل التكلفة والعائد بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظي الحسابات تطرقنا في البداية الى معايير التدقيق الدولية المستخدمة عند تحليل التكلفة، والعائد انطلاقا من تعريف معايير التدقيق الدولية، أنواع.... الخ، كما تطرقنا الى اهم معايير التدقيق الجزائرية المستخدمة في تحليل التكلفة، والعائد والمعايير التي يحتاجها المدقق الداخلي، والخارجي، وفي الأخير تطرقنا الى، معايير تقارير محافظي الحسابات المستخدمة، عند تحليل التكلفة، والعائد، ومعيار إجراءات الرقابة الداخلية، ومعيار إستمرارية الإستغلال ...الخ.

الفصل الثاني والثالث يتناول الدراسة التطبيقية بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG)، فرع توزيع الوسط، **من** خلال عرض توضيحي للشركة محل الدراسة، والتطرق إلى الطرق التي تعتمدها المؤسسة في تحليل العائد والتكلفة وكذا تقييم عملية التدقيق، التي تقوم بها المؤسسة في هذا الشأن.

وفي الأخير نجد الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام وإختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج المتوصل إليها، ليتم بعدها تقديم بعض الإقتراحات، والتوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى آفاق الدراسة .

ز- الدراسات السابقة:

1- الدراسات العربية:

1-1 دراسة راضية عطوي 2017/2016 "**بعنوان الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن إستعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح** "، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف ،هدفت الدراسة إلى تحديد معنى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وإبراز أهميتها كمنطلق لتخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة، إظهار أن التكاليف التقليدية قد لا تكون مناسبة لمتطلبات التغييرات في البيئة

الإقتصادية ولا تدعم نجاح المؤسسة على المدى الطويل، معرفة المكانة التي تحتلها أنظمة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسات، إضافة إلى وصفها وتحديد وظائفها واستخداماتها وتقييم مدى كفايتها ، كما عالجت هذه الدراسة أهم المعوقات، والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذه المؤسسات لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وذلك بطرح الإشكالية التالية : كيف يمكن تخفيض التكاليف ودعم إستراتيجية المنظمة باستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؟ وهل تتوفر لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم مقومات تطبيقها؟

ولمعالجة إشكالية الدراسة، وتحقيق أهدافها استخدمت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على مراجع مختلفة تشمل كتبا، ومقالات باللغة العربية، والأجنبية للإلمام بالجانب النظري للموضوع، كما تم تجميع البيانات من أفراد عينة الدراسة بتوزيع استبيان عليهم ،ومن ثم تفريغها وتحليلها ،باستخدام البرنامج الإحصائي spss، واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، ولقد توصلت الدراسة إلى نتائج مختلفة منها أن لمؤسسات العينة أنظمة محاسبة تكاليف متطورة نوعا ما تحقق الأهداف التي وضعت لأجلها، حيث توفر معلومات تساعد على صياغة الاستراتيجية ووضع الخطط، والسياسات العامة، واتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية. كما توفر معلومات تساعد على تقييم الأداء، تقييم المخزون وحساب مختلف التكاليف. غير أنه وعلى الرغم من تطور هذه الأنظمة إلا أنها تبقى أنظمة تسعى لحساب التكاليف ولا يتم استغلالها في إدارة التكاليف وتبقى المعلومات التي توفرها محدودة وغير كافية، وهي بذلك بحاجة لإعادة النظر فيها، وتطويرها حتى تستوفي متطلبات تقديم البيانات، التي تتعلق بأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وحسب اعتقاد المستجوبين بأن البيئة التي تنشط فيها المؤسسات حاليا، تستدعي التحول، إلى الأساليب الحديثة، وبأن الأساليب التقليدية التي تستخدمها حاليا، تعتبر غير كافية، وعلى الرغم من توفر مقومات، تسمح بتطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لدى مؤسسات العينة، إلا أنها تواجه في المقابل، صعوبات، ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها .

2-1 دراسة عمار درويش و محمد بلمداني 2018 بعنوان "**التحكم في التكاليف الخفية ،ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ، دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف SCIBS** ، مقال صادر في **مجلة الإقتصاد والمالية** ، المجلد 04 ، العدد 2018/01 ، جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف، الجزائر، هدفت الدراسة إلى تحديد فعالية التحكم ،في التكاليف الخفية في تحسين أداء المؤسسة، إذ تعتبر التكاليف الخفية ،خطرا يهدد المؤسسات الجزائرية، خاصة، وأنها أصبحت، من أهم الأسباب التي أدت إلى إفلاس العديد منها، ومعرفة الأسباب المؤدية إلى ظهورها، وتمثلت إشكالية الدراسة في، ما مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في الرفع

من أداء المؤسسة الاقتصادية؟ ، وقد توصلت الدراسة ،إلى نتائج عديدة أهمها : تعتبر سلوكيات العمال وثقافة المؤسسة السائدة بين الأفراد ،من أهم مسببات التكاليف الخفية، نظرا للتدهور الذي تعاني منه المؤسسة على مستوى تنظيم العمل ،والاتصال ، أدت التكاليف الخفية، والتي بلغت 33065589,96 دج إلى تخفيض النتيجة، مما جعلها تخسر فرصة زيادة النتيجة، والتي تمكنها مثلا من صيانة الآلات، زيادة الاحتياطات، و زيادة المنح لتحفيز العمال، أي بخلاصة عامة وجود علاقة عكسية بين زيادة التكاليف الخفية، ورقم الأعمال، وربحية المؤسسة، لذلك أصبح لزاما على المؤسسة إتباع أحسن الطرق لتخفيض هذه التكاليف، وخاصة ما تعلق بالعنصر البشري، لما له من دور في زيادة الإنتاجية.

3-1 دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد يورة 2015/2014 بعنوان" **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية ،دراسة مقارنة**" ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، هدفت الدراسة إلى، محاولة تشخيص الواقع النظري، والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، وموريتانيا ،كما هدفت إلى، محاولة معرفة المشاكل، والمصاعب، التي تواجه مهنة التدقيق في كل، من الجزائر، وموريتانيا، وذلك بطرح الاشكالية التالية : ما هو تدقيق الحسابات، وما هي الخطوات اللازمة، لتنفيذ عملية التدقيق، وما هو الإطار التنظيمي لعملية تدقيق الحسابات، في الجزائر، وموريتانيا ؟ ولمعالجة إشكالية الدراسة ،وتحقيق أهدافها، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية، والميدانية، ولقد توصلت الدراسة إلى أنه ،بعد تحليل القوانين، والأحكام التي تحكم، تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، وموريتانيا ،أن هذه المهنة لا زالت تحتاج ،إلى المزيد من التطوير، حتى يرقي أداؤها إلى المستوى اللائق به، وبالتالي مواكبة التطورات ،والتحديات التي يواجهها البلدان، كما أن القوانين، والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق، لا تستجيب لمتطلبات ممارسة المهنة، بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات، والنقابات، لا تقوم بدورها، كما أن نقص تنظيم هذه الهيئات أدى إلى زيادة مشاكل المدققين عوض حلها، والسهر علي مصالحهم.

4-1 **دراسة إيمان خلايفية ،رضا جاوحدو** بعنوان "**التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**" مقال منشور في مجلة معارف، المجلد 14 العدد 2019/01، جامعة آكلي محند أولحاج بالبويرة، هدفت الدراسة، إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية، السارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية، ومعرفة مدى إعتماد مزاولي ،مهنة التدقيق، على معايير التدقيق الدولية، والمعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تمثلت إشكالية الدراسة في، ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؟ وتم الاعتماد، على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الاستبيان لجمع المعلومات وتحليلها، وقد توصلت

نتائج الدراسة، إلى عدة نقاط أهمها، لا يوجد إختلاف جوهري في مضمون كل، من معايير التدقيق المحلية، ومعايير التدقيق الدولية، حيث هناك توافق كبير بينهما، والاختلاف بينهما كان شكليا فقط ،من خلال التباين في عرض ،وتسلسل المعلومات، كما أن مزاولي المهنة بالجزائر، لايزالون يعتمدون على معايير التدقيق الدولية، خاصة في الجوانب التي لم تصدر بشأنها معايير ،بحكم صدور إثنتى عشر معيارا جزائريا فقط، وهذا لا يكفي بعرض كل أمور المهنة .

5-1 دراسة خديجة تمار بعنوان " **ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية** " مقال منشور في مجلة المالية والأسواق، المجلد 04 العدد 2017/01، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، هدفت الدراسة إلى إبراز، مهام ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، من خلال، دراسة أهم الهيئات، والمنظمات التي تقوم بذلك، مع تحديد شروط ممارسة هذه المهنة، وقد تمثلت إشكالية الدراسة في، ما هي الآليات المنظمة لممارسة نشاط مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟ وللإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لدراسة ما جاءت به الكتب، والمراجع الأجنبية ،والعربية، والبحوث ،والمقالات العلمية،وكذلك المنهج التحليلي ،في القوانين ،والمراسيم التنفيذية لباقي الأطوار النظرية للدراسة، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدة نقاط أهمها هناك نوعان من مدققي الحسابات في الجزائر، وهم الخبراء المحاسبون المكلفون بالقيام بالتدقيق الخارجي التعاقدي، ومحافظون الحسابات المكلفون بمهام التدقيق الخارجي القانوني، و لضمان استمرارية ونجاح مهنة التدقيق يتطلب تنظيم ورقابة داخلية، وخارجية، وهذا من طرف كل مستعملي المعلومة المحاسبية والمهتمين بها .

6-1 دراسة عمر قمان ومحمد نوارة بعنوان " **متطلبات حوكمة المؤسسات كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح –دراسة تحليلية –** " مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 01 العدد 2016/02، جامعة محمد بوضياف المسيلة، هدفت هذه الدراسة إلى، إظهار أثر الحوكمة على سياسة توزيع الأرباح، بإعتبارها الحكم الفاصل بين إدارة الشركة، ومصالح المساهمين، وقد تمثلت إشكالية الدراسة فما يلي: إلى أي مدى تؤثر حوكمة المؤسسات، على سياسة توزيع الأرباح؟ وللإجابة على إشكالية الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدة نقاط أهمها، كلما كان للمؤسسة، نظام رقابة داخلية فعال، كلما تقلصت ممارسات إدارة الأرباح، كما يعمل التدقيق الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تحديد المسؤوليات وكذا المساءلة، بالإضافة إلى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح باعتبار الإستقلالية المطلقة للمدقق الخارجي مقارنة بالمدقق الداخلي، والتي تمكنه من تأدية مهامه بكل شفافية.

7-1 دراسة سامح محمد رضا رياض أحمد بعنوان " **أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية** " مقال منشور في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 08 العدد2012/04، الجامعة الأردنية، هدفت هذه الدراسة إلى، التعرف على العلاقة، بين جودة المراجعة الخارجية، وجودة الأرباح، ثم تحديد أثر، جودة الأرباح ،في توزيعات الأرباح النقدية، في جمهورية مصر العربية، وقد تمثلت إشكالية الدراسة فيما يلي : هل يوجد تأثير لجودة المراجعة الخارجية، على جودة الأرباح، في الشركات الصناعية المساهمة المصرية ؟ وهل يوجد تأثير لجودة الأرباح على معدل التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية؟ وللإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي على أساس تحليل واستقراء أهم الدراسات والبحوث المتعلقة بمفهوم وخصائص جودة المراجعة، ومفهوم ومؤشرات جودة الأرباح، وسياسة توزيع الأرباح، ومدى تأثير جودة المراجعة الخارجية على تحسين جودة الأرباح، وأثر جودة الأرباح على التوزيعات النقدية، وإستخدام المنهج الاستنباطي لتصور مقترح، لكيفية الربط بطريقة منطقية بين جودة المراجعة الخارجية وجودة وتوزيعات الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة المصرية. ولقد توصلت الدراسة إلى، وجود تأثير ايجابي لكل من، قيمة أتعاب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، والارتباط مع المكاتب العالمية للمراجعة، والتأهيل المهني للمراجع، على جودة الأرباح، ممثلة في تخفيض المستحقات الكلية، وأنه يوجد تأثير سلبي لفترة الاحتفاظ بالعميل، على جودة الأرباح، كما توصلت الدراسة الى وجود تأثير، إيجابى لجودة الأرباح على معدل التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المصرية.

2- الدراسات باللغة الأجنبية:

1-2 دراسة **درويش سليمة** 2010/2009 بعنوان

" la pratique de l'audit comptable et finance dans les entreprises publiques économiques EPE cas groupe GIC ERCO "

رسالة ماجستير في إدارة أعمال وتدقيق محاسبي ورقابة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية جامعة وهران ، هدفت الدراسة ،إلى معرفة آثار التدقيق المالي والمحاسبي، لشركات الاقتصادية العامة (EPE) على إدارة واسترتيجية المؤسسة، خصوصا ،مع إطلاق حركة كبرى للإصلاحات الاقتصادية، على الجانب المحاسبي، والجانب المالي، والتدقيق، في هذه الفترة ،والقانون 01/10 المنظم لمهنة المحاسب المعتمد، والخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات، خير دليل على ذلك، حيث تمثلت إشكالية الباحث "ما اثر التدقيق المالي، والمحاسبي لشركات الاقتصادية العامة (EPE)، على إدارة واستراتيجيات المؤسسة " ولمعالجة الإشكالية وأهدافها

استخدمت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، ودراسة حالة لمجمع الاقتصادي (GIC ERCO)، حيث قسمت الباحثة رسالتها إلى ثلاث فصول، تطرقت في الفصل الأول إلى البعد التاريخي للتدقيق ،بصفة عامة، و الفصل الثاني، ماهية المحاسبة، والتدقيق، وتقارير محافظ الحسابات، حيث تم الاعتماد على مختلف المراسيم ،والقوانين، والكتب المتعلقة بالموضوع، أما الجانب التطبيقي تطرق الباحث، الى دراسة حالة، ولقد توصلت الدراسة، إلا عدة نتائج أهمها، أن الجزائر، نفذت برنامجا واسع في الاصلاحات الاقتصادية، التي تهدف إلى، إنشاء طريقة إدارة أكثر كفاءة، قادرة على جعل المؤسسة العامة، مولد للتراكم المالي، إذ أصبح تحديث الجهاز الاقتصادي، من أولويات البلد، كما أن الإصلاحات الهيكلية تظل هي المفتاح، لإحياء النشاط الخاص، مع ضرورة، إعادة هيكلة القطاع العام، وإحياء الخصخصة ، وإصلاح القطاع المصرفي، وتحسين بيئة الأعمال.

2-2 دراسة **بلحاج احمد نجية** 2011/2010 بعنوان:

"l'audit financier et comptable mission legale et necessite manageriale etude du cas: spa unilever algerie"

رسالة ماجستير في، إدارة أعمال وتدقيق محاسبي ورقابة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية جامعة وهران، هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل، التي تساعد الدولة في فرض سلطتها، وقوانينها على المؤسسات الاقتصادية، للحد من التهرب الضريبي، وتضخيم الفواتير، والتكاليف، مع إيجاد الأدوات الضرورية لقمع، ومكافحة الغش، وغسيل الأموال، وفي نفس الوقت، تعمل الدولة، كضامن للتوفير القوانين التسيرية، وللتنظيم أنواع الشركات، ولضمان حقوق المساهمين، كما هدفت الدراسة إلى، معرفة أهم القوانين، التي وضعتها الدولة، لغرض تطوير ميدان المحاسبة، وميدان التدقيق الخارجي في الجزائر، وكذا توضيح، اثار التعاون بين المدقق الداخلي، والخارجي، في توفير مصداقية التقارير المالية، وللتعمق أكثر، تم طرح الإشكالية التالية : كيف يتم التعاون، بين المدقق المالي المحاسبي الداخلي، والخارجي، في توفر مصداقية أكثر، في إعداد التقارير المالية، وما هو تأثيرها في أدارة الأعمال ؟

وللإجابة عن الإشكالية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، في الجانب النظري، وذلك للتطرق إلى، أهم التعاريف، والقوانين المتعلقة بالموضوع، في الجانب النظري، ودراسة حالة في الجانب التطبيقي حيث قسم الباحث رسالته إلى ثلاث فصول حيث تطرق في القصل الاول الى الرقابة الداخلية في الشركة، حيث انه رأى من الضروري معالجة المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية ،وارتباطها الوثيق بالتدقيق الداخلي في المؤسسة، اما في الفصل الثاني، تم التطرق إلى التدقيق المالي المحاسبي الخارجي وتسليط الضوء على انواع التدقيق والأدوات المستعملة في

كل نوع، اما في الفصل الثالث تم التطرق إلى دراسة حالة لمؤسسة SPA Unilever Algerie، ولقد توصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الداخلية، وكذا التدقيق الداخلي، والخارجي لأنهما الضامنان في مكافحة جميع السلبيات ،والمخالفات من هدر للمال العام، و الأخطاء المهنية، والمخالفات الاقتصادية.

3- المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

3-1 ما يميز الدراسة الحالية، عن الدراسات السابقة من حيث غرض الدراسة

جدول (أ.**1**) يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث غرض الدراسة

دراسة	المقارنة من حيث غرض الدراسة
راضيةعطوي2017/2016	كلا الدراستين قدمتا في إطار الحصول على شهادة الدكتورة.
عمار درويش ومحمد بلمداني 2018	قدمت دراسة عمار درويش، ومحمد بلمداني مقال في لمجلة الإقتصاد والمالية، أما الدراسة الحالية قدمت في، إطار متطلبات الحصول على شهادة الدكتورة.
يعقوب ولد الشيخ محمد يورة2015/2014	كلا الدراستين قدمتا، في إطار الحصول على شهادة الدكتورة.
إيمان خلايفية، رضا جاوحدو2019	قدمت دراسة إيمان خلايفية، رضا جاوحدو، كمقال في مجلة معارف، اما الدراسة الحالية قدمت في إطار متطلبات الحصول على شهادة الدكتورة.
خديجة تمار 2017	قدمت دراسة خديجة تمار كمقال في مجلة المالية والأسواق، اما الدراسة الحالية قدمت في إطار متطلبات الحصول على شهادة الدكتورة.
عمر قمان ومحمد نوارة 2016	قدمت دراسة عمر قمان، ومحمد نوارة كمقال في مجلة المالية والأسواق، اما الدراسة الحالية قدمت في إطار متطلبات الحصول على شهادة الدكتورة.
سامح محمد ورضا رياض 2012	قدمت دراسة سامح محمد ورضا رياض أحمد كمقال في الأردنية في إدارة الأعمال، اما الدراسة الحالية قدمت في إطار متطلبات الحصول على شهادة الدكتورة.
درويش سليمة 2010/2009	قدمت دراسة درويش سليمة رسالة تخرج في إطار الحصول على شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال وتدقيق محاسبي ورقابة، بينما الدراسة الحالية قدمت في إطار متطلبات الحصول على شهادة دكتورة تخصص محاسبة.
بلحاج احمد نجية2011/2010	قدمت دراسة بلحاج احمد نجية رسالة تخرج في إطار الحصول على شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال وتدقيق محاسبي ورقابة، بينما الدراسة الحالية قدمت في إطار متطلبات الحصول على شهادة دكتورة تخصص محاسبة.

2-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات عن السابقة من حيث هدف الدراسة

جدول (أ.**2**) يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث هدف الدراسة

دراسة	المقارنة من حيث هدف الدراسة
راضية عطوي2017/2016	هدفت دراسة راضية عطوي لإبراز وتحديد معنى الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وأهميتها كمنطلق لتخفيض التكاليف، ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة، بينما الدراسة الحالية هدفت إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي، في تحليل التكلفة من جهة بالإضافة إلى تحليل العائد، الذي بواسطته يمكن للإدارة اتخاذ القرار المناسب، في هذا الجانب، كما عالجت دراسة راضية عطوي، الى معرفة المكانة التي تحتلها محاسبة التكاليف، وكذا أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق المؤسسة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف.
عمار درويش ومحمد بلمداني2018	هدفت دراسة عمار درويش، ومحمد بلمداني إلى تحديد فعالية التحكم في التكاليف الخفية في تحسين أداء المؤسسة، نظرا لخطورة هذه التكاليف على المؤسسات الجزائرية، حيث ركزت على الجانب الخفي من التكاليف فقط، بينما الدراسة الحالية توسعت أكثر من ذلك عن طريق التطرق الى التكاليف الخفية، واغير الخفية، بالإضافة إلى العائد، والتكلفة، وهذا كله من المنظور التدقيق المحاسبي.
يعقوب ولد الشيخ محمد يورة2015/2014	هدفت دراسة يعقوب ولد الشيخ، ومحمد يورة إلى تشخيص الواقع النظري، والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا، بالإضافة الى، تسليط الضوء على، اهم الصعوبات، والمشاكل التي تواجه هذه المهنة في البلدين، اما الدراسة الحالية ركزت على المزايا التي يمكن أن يقدمها التدقيق المحاسبي الداخلي منه، والخارجي في تحليل التكلفة، والعائد في المؤسسات الجزائرية انطلاقا، من معايير التدقيق من جهة، ومعايير تقارير محافظ الحسابات، من جهة اخرى.
إيمان خلايفية، رضا جاوحدو2019	هدفت الدراسة إلى عرض، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية، أما الدراسة الحالية هدفت الى معرفة الدور الذي يعلبه التدقيق المحاسبي بصفة عامة سواء الداخلي أو الخارجي في ظل معاير معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية.
خديجة تمار 2017	هدفت درست خديجة تمار إلى إبراز مهام ممارسي مهنة التدقيق الحسابات في الجزائر، بالإضافة إلى الشروط القانونية لممارسة المهنة، بينما الدراسة الحالية، ترجمت هذه المهام إلى الميدان، والعمل في الواقع انطلاقا من ،تحليل العائد والتكلفة من طرفهم ،وصولا الى اعداد مختلف التقارير من خاصة وعامة.
عمر قمان و محمد نوارة2016	هدفت درست عمر قمان ومحمد نوارة، إلى إظهار أثر الحوكمة على سياسة توزيع الأرباح، بينما الدراسة الحالية هدفت، إلى إظهار الأثر الذي يمكن ان يحققه تحليل التكلفة والعائد، وإيجاد الحلول التي يمكن أن تدني التكاليف للحصول على أفضل عائد ومن تم توزيعه على المعنين، وفقا للقانون.
سامح محمد ورضا رياض2012	هدفت دراسة سامح محمد رضا رياض أحمد لمعرفة العلاقة، بين جودة المراجعة الخارجية، وجودة الأرباح، ثم تحديد أثر جودة الأرباح، في توزيعات الأرباح النقدية، في جمهورية مصر العربية، بينما الدراسة الحالية هدفت

	الى معرفة، الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي، عن طريق محافظ الحسابات في تحليل العائد والتكلفة في المؤسسات الجزائرية بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظ الحسابات
درويش سليمة 2010/2009	هدفت الدراسة إلى معرفة آثار التدقيق المالي والمحاسبي لشركات الاقتصادية العامة (EPE)على إدارة واستراتيجية المؤسسة، بينما الدراسة الحالية هدفت، لابراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي، في تحليل التكلفة والعائد، اعتمادا على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير الحسابات، حيث ان تحليل العائد والتكلفة، سيؤثر لا محالة على الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة مهما كان نوعها.
بلحاج احمد نجية 2011/2010	هدفت الدراسة إلى تحديد، أهم العوامل التي تساعد الدولة في فرض سلطتها ،وقوانينها على المؤسسات الاقتصادية ،للحد من التهرب الضريبي، وتضخيم الفواتير، والتكاليف مع إيجاد الأدوات الضرورية لقمع ،ومكافحة الغش، وغسيل الأموال ،كما هدفت الدراسة إلى، معرفة أهم القوانين ،التي وضعتها الدولة، لغرض تطوير ميدان المحاسبة ،وميدان التدقيق الخارجي في الجزائر، بينما الدراسة الحالية هدفت إلى، البحث عن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي، في تحليل العائد والتكلفة ،باستعمال اهم القوانين ،والمراسيم المستنبطة، من مختلف المعايير ، وان هذا التحليل سيحد من الغس ،وغسل الأموال.

3-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث طرح الاشكالية:

جدول (أ.**3**) يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث طرح الإشكالية

دراسة	المقارنة من حيث طرح الاشكالية
راضية عطوي2017/2016	جاء في صياغة إشكالية راضية عطوان ما يلي: كيف يمكن تخفيض التكاليف ودعم استراتيجية المنظمة باستخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف؟ وهل تتوفر لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم مقومات تطبيقها؟ بينما الدراسة الحالية ركزت على تحليل التكاليف والعائد، من منظور التدقيق المحاسبي، وجاء في الإشكالية: مامدى فعالية التدقيق المحاسبي والمالي، في تحليل العائد والتكلفة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG)، فرع توزيع وسط (SDC) في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظ الحسابات؟.
عمار درويش ومحمد بلمداني2018	كانت إشكالية الباحثين تدور، حول مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية، في الرفع من أداء المؤسسة الاقتصادية، بينما الدراسة الحالية تمثلت الاشكالية في، مدى الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي والمالي، في تحليل العائد والتكلفة في الشركة الجزائرية توزيع الكهرباء والغاز.
يعقوب ولد الشيخ محمد يورة2015/2014	ركزت دراسة يعقوب بن الشيخ محمد يورة على، ماهية التدقيق الحسابات والإطار التنظيمي له في الجزائر، وموريتانيا، بالإضافة الى الخطوات اللازمة اتباعها، بينما الدراسة الحالية تمثلت الاشكالية في، مدى الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في، في تحليل العائد والتكلفة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

إيمان خلايفية، رضا جاوحدو2019	تمثلت اشكالية الباحثين في الدراسة عن واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائرية، أما الدراسة الحالية فإشكاليتها تمحورت عن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي، لتحليل التكلفة والعائد إذا ما توفرت معايير التدقيق الجزائرية بالإضافة إلى معايير التقارير محافظ الحسابات الجزائرية.
خديجة تمار2017	تمثل تساؤل الباحثة عن الآليات المنظمة لممارسة نشاط مهنة تدقيق الحسابات، في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، بينما في الدراسة الحالية فإشكاليتها تمحورت، حول الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي لتحليل التكلفة والعائد، بغض النظر عن الممارس للمهنة إن كان محافظ الحسابات أو المدقق الداخلي، ودائما في إطار التشريع المنظم لمهنة التدقيق والتقارير في الجزائر.
عمر قمان ومحمد نوارة2016	تمثلت اشكالية الباحثين عن مدى تأثير حوكمة المؤسسات، على سياسة توزيع الأرباح، بينما الدراسة الحالية فإشكاليتها تمحورت عن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي لتحليل التكلفة والعائد.
سامح محمد ورضا رياض2012	تمثلت اشكالية الباحثين في السؤال التالي: هل يوجد تأثير لجودة المراجعة الخارجية، على جودة الأرباح، في الشركات الصناعية المصرية؟ وهل يوجد تأثير لجودة الأرباح على معدل التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية؟ بينما الدراسة الحالية، تمثلت الاشكالية في، مدى تأثير التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد في المؤسسات الاقتصادية بين معايير التدقيق الجزائري ومعايير التقارير.
درويش سليمة 2010/2009	تمثلت إشكالية الباحثة درويش سليمة في البحث عن آثار التدقيق المالي والمحاسبي، لشركات الاقتصادية العامة (EPE)على إدارة واستراتيجية المؤسسة، بينما الإشكالية الحالية تمثلت في البحث عن مدى تأثير التدقيق المحاسبي على تحليل العائدة التكلفة.
بلحاج أحمد نجية 2011/2010	تمثلت إشكالية الباحث بلحاج أحمد نجية في، كيف يتم التعاون بين المدقق المالي المحاسبي الداخلي، والخارجي، في توفير مصداقية أكثر لإعداد التقارير المالية، وما هو تأثيرها في أدارة الأعمال، بينما الدراسة الحالية تمثلت الإشكالية، في الكيفية الذي يلعبها التدقيق المحاسبي سواء كان الداخلي أو الخارجي في تحليل العائد والتكلفة انطلاقا من معايير محافظ الحسابات، بصفته مدققاً خارجياً من جهة، ومعايير تقرير تقارير محافظ الحسابات من جهة أخرى.

4-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث أسلوب معالجة الاشكالية

جدول (أ.**4**) يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث اسلوب معالجة الاشكالية

دراسة	المقارنة من حيث اسلوب معالجة الاشكالية
راضية عطوي2017/2016	تم الاعتماد في الدراستين على الاسلوب الوصفي التحليلي للمعطيات، بينما الجانب التطبيقي تم معالجته عند راضية عطوي عن طريق استبيان، وذلك باستعمال برنامج spss، وذلك باستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، بينما الدراسة الحالية اعتمدت على دراسة تطبيقية لعينة من الوثائق، وتحليلها باستعمال البرنامج التطبيقي المكتبي excelلتحديد مدى وجود العلاقة بينهما.
عمار درويش و محمد بلمداني2018	تم الاعتماد في الدراستين على الاسلوب الوصفي التحليلي للمعطيات ودراسة تطبيقية للوثائق، وتحليلها باستعمال البرامج المختلفة.
يعقوب ولد الشيخ محمد يورة2015/2014	تم الاعتماد في معالجة الاشكالية على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية، بينما الدراسة الحالية اعتمدت على دراسة تطبيقية لعينة من الوثائق وتحليلها باستعمال البرنامج التطبيقي المكتبي Excel.
إيمان خلايفية، رضا جاوحدو2019	تم الاعتماد في معالجة الاشكالية على، المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية، بينما الدراسة الحالية اعتمدت على دراسة تطبيقية لعينة من الوثائق وتحليلها باستعمال البرنامج التطبيقي المكتبي Excel.
خديجة تمار 2017	اعتمدت الباحثة لمعالجة التساؤل على المنهج الوصفي لدراسة، ما جاءت به الكتب والمراجع، بالإضافةإلى، المنهج التحليلي في القوانين، والمراسيم التنفيذية، بينما الدراسة الحالية إعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي تم التطرق إلى دراسة تطبيقية ميدانية لشركة وطنية لتوضح أهم الأنشطة للمحافظ الحسابات، والمدقق الداخلي.
عمر قمان ومحمد نوارة2016	اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الاشكالية بينما الدراسة الحالية اعتمدت بالإضافة إلى تم المنهج الوصفي التحليلي دراسة حالة، بينما الدراسة الحالية إعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي.
سامح محمد ورضا رياض2012	اعتمد الباحثين المنهج الاستقرائي على أساس تحليل واستقراء أهم الدراسات والبحوث المتعلقة بالموضوع، بالإضافة الى استخدام المنهج الإستنباطي لتصور مقترح لكيفية الربط بطريقة منطقية بين جودة المراجعة الخارجية وجودة وتوزيعات الأرباح، بينما الدراسة الحالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال تحليل مختلف الوثائق ب استعمال برنامج .EXCEL
درويش سليمة 2010/2009	اعتمد الباحث درويش سليمة عن المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الإشكالية، وتم الاعتماد كذلك في الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى دراسة حالة باستعمال الأدوات التطبيقية من برنامج Excel. ..الخ.
بلحاج احمد نجية 2011/2010	اعتمد الباحث بلحاج احمد نجية عن المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الإشكالية، وتم الاعتماد كذلك في الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى دراسة حالة باستعمال الأدوات التطبيقية من برنامج Excel ..الخ.

5-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث أهم نتائج الدراسة

جدول (أ.**5**) يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية، والدراسات السابقة من حيث نتائج الدراسة

دراسة	المقارنة من حيث اسلوب نتائج الدراسة
راضية عطوي2017/2016	توصلت دراسة راضية عطوي الى، أن المؤسسة محل الدراسة تمتلك انظمة محاسبة التكاليف متطورة، تساعد على صياغة الاستراتيجية المناسبة، ومن تم اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الادارية، ولكن برغم من ذاك تبقى غير كافية، بينما الدراسة الحالية، توصلت، ان للتدقيق المحاسبي، دورا كبيرا في تحليل التكلفة والعائد، وتحديداً انه، كلما كان العمل على تدنية التكلفة أكبر، كلما كان العائد أفضل.
عمار درويش ومحمد بلمداني2018	توصل الباحثان الى أن سلوكيات العمال، وثقافة المؤسسة السائدة، بين الأفراد، من أهم مسببات التكاليف الخفية، نظرا للتدهور الذي تعاني منه المؤسسة، على مستوى تنظيم العمل، والاتصال، بينما الدراسة الحالية توصلت إلى أن القرارات الادارية الخاطئة وغير المدروسة، قد تساهم في زيادة التكاليف بضفة عامة خصوصا التكاليف الخفية، وتؤثر على العائد المرجو تحقيقه.
يعقوب ولد الشيخ محمد يورة2015/2014	توصلت دراسة يعقوب محمد يورة الى أن، مهنة التدقيق في الجزائر، وموريتانيا لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير، حتى ترقي إلى مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدان، وكذلك القوانين والتشريعات في البلدان، لا تستجيب لمتطلبات المهنة، ونقص التنظيم في هذا الجانب ادى الى زيادة مشاكل المدقيقين، بدل حلها، بينما الدراسة الحالة توصلت إلىأن، للتدقيق المحاسبي رغم النقص الذي يواجه مهنة التدقيق، والبطء في مواكبة التطورات العالمية في هذا الجانب، الا ان له دورا كبيرا في تحليل العائد والتكلفة في الجزائر.
إيمان خلايفية، رضا جاوحدو2019	توصلت دراسة الباحثان إلى أن، هناك تشابه كبير بين معايير التدقيق الدولية، والممارسات المهنية في ميدان التدقيق، المستمدة من القوانين الجزائرية، وان الفرق الموجود فقط هو من الناحية الشكلية، أما الدراسة الحالية توصلت إلى أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير التقارير، ساهم بشكل كبير في تحليل التكلفة والعائد في المؤسسة محل الدراسة.
خديجة تمار 2017	توصلت نتائج دراسة الباحثة إلى أن هناك نوعان من مدققي الحسابات في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين، المكلفين بالقيام بالتدقيق الخارجي التعاقدي، ومحافظوا الحسابات المكلفون بمهام التدقيق الخارجي القانوني، بينما الدراسة الحالية توصلت إلى لب العمل المنجز من طرف المدقق الخارجي، والمتمثل في التقارير المنصوص عليها في القانون، وكذا نتائج تحليل العائد، والتكلفة من طرف المدقق الداخلي.
عمر قمان ومحمد نوارة2016	توصلت دراسة الباحثين الى انه، كلما كان للمؤسسة نظام رقابة داخلية فعال، كلما تقلصت ممارسات إدارة الأرباح، وذلك لما تتميز به الرقابة الداخلية، من خلال تحديد المسؤوليات، وكذا المساءلة، بالإضافة الى الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي، من الحد من ممارسة الارباح، نظرا للاستقلالية التي يتميز بها، بينما الدراسة الحالية توصلت ان التدقيق المحاسبي بصفة عامة، له اهمية كبيرة في تعظيم الارباح، عن طريق تحليل التكلفة والعائد.
سامح محمد ورضا رياض2012	توصلت دراسة الباحثين الى، ان هناك وجود تأثير ايجابي لكل من قيمة أتعاب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة ، كما انه يوجد تأثير سلبي لفترة الاحتفاظ بالعميل على جودة الأرباح، كما توصلت الدراسة، إلى وجود تأثير إيجابي لجودة الأرباح على معدل التوزيعات النقدية، في الشركات الصناعية المصرية ، بينما الدراسة

	الحالية توصلت ،الى ان هناك علاقة وطيدة ،وموجبة بين التدقيق المحاسبي، والتكلفة والعائد من جهة أخرى ،تتمثل انه ،كلما كان الاهتمام اكثر بالتدقيق المحاسبي للتكلفة والعائد، كلما كان هناك تحكم اكبر في التكلفة، وتعظيم افضل للعائد.
درويش سليمة2010/2009	توصلت دراسة درويش سليمة ان الجزائر نفذت برنامجا واسعا للإصلاحات الاقتصادية، بما فيها الإصلاحات المتعلقة بالتدقيق بمختلف انواعه، الى لما له هذا الإصلاح من أهمية كبيرة، تتمثل في إصلاح القطاع المصرفي، وتحسين بيئة الأعمال، أما الدراسة الحالية توصلت، إلى أهم النتائج الممكن ملاحظتها من الإصلاحات المعتمدة من طرف الدولة، خصوصا في تحليل العائد والتكلفة.
بلحاج احمد نجية 2011/2010	توصلت دراسة بلحاج احمد نجية إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الداخلية، وكذا التدقيق الداخلي والخارجي لأنهما الضامنان في مكافحة جميع السلبيات والمخالفات، من هدر المال العام والأخطاء المهنية، والمخالفات الاقتصادية، اما الدراسة الحالية توصلت ان الاهتمام بالرقابة الداخلية ساهمت بشكل مباشرٍ في إعطاء رآي مستحسن لمحافظ الحسابات عن المؤسسة.

الفصل الأول:

الادبيات النظرية للتدقيق المحاسبي وتحليل التكلفة والعائد

تمهيد

يعد التدقيق المحاسبي أهم الركائز المعتمد عليها في المؤسسات العالمية، ولقد شهد عدة تطورات رافقت تطور هذه المهنة، إذ تعتبر الحاجة للخدمات المقدمة من طرف التدقيق الخارجي للمؤسسة عاملاً رئيسياً لتطورها، وقيامها، كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، ان من بين اهداف التدقيق هو التحقق من البيانات المحاسبية والمالية، مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

بالرغم من اختلاف وسائل وطرق تنفيذ التدقيق، واتساع مجالات التعامل للمؤسسات ،والشركات ،من حيث حجمها،وختلاف نشاطاتها، ولغرض ضمان حقوق ذوي العلاقة، جعلها تهتم بمهنة التدقيق ،خصوصا التدقيق التعاقدي ،لمعرفة الأخطاء التسيرية، ونقاط ضعف في الجانب المالي لتداركها، ولتوسع أكثر في هذا الجانب، سنتطرق في هذا الفصل الى ثلاث مباحث، المبحث الأول حول تحليل العائد والتكلفة، بين المنظور المالي والمحاسبي، أما المبحث الثاني التدقيق المحاسبي للتكاليف والإيرادات، بينما المبحث الثالث تطرقنا إلى تحليل التكلفة والعائد في منظور معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظي الحسابات.

1-الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي وتحليل التكلفة والعائد

1.1. تحليل التكلفة والعائد بين المنظور المالي والمحاسبي

تتنوع التكاليف والعوائد في المؤسسة، بل يعتقد البعض أن التكاليف والأعباء لهما نفس المعنى غير أنه لو تعمقنا في المعاني الحقيقية لها نجد أنه من الضروري التميز بينهما،حتى يتسنى لنا الفهم الصحيح لكل منهما، تعتبر التكلفة تضحية اقتصادية، يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية، وتعتبر المحاسبة أداة تحليلية لمعظم التكاليف والايرادات في المؤسسة، حيث تتحصل المحاسبة التحليلية على المعلومات من المحاسبة المالية، كمخرجات لاستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، للتعمق أكثر سنتطرق في المطلب الأول إلى تعريف التكاليف، والايرادات في المحاسبة، بالإضافة إلى تحليل التكلفة والعائد، من منظور معايير المحاسبة الدولية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث، سنتطرق إلى تحليل التكلفة، والعائد، من منظور التحليل المالي.

1.1.1. تعريف التكاليف والإيرادات في المحاسبة واهميتها

تولي المحاسبة عموما، والمحاسبة التحليلية على وجه الخصوص، الاهتمام بجانب التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تجزئة النتائج، حسب مصدرها، والتكاليف حسب اتجاهها، كما تسمح بقياس التكاليف، والايرادات، حسب الوظيفة الأساسية للمؤسسة، حيث تكتسي دراسة التكاليف والإيرادات أهمية كبيرة إذ يعتبر الإيراد ذاك التدفق الاجمالي للمنافع الاقتصادية المدة الزمنية في المؤسسة لنتيجة، وغالبا تكون سنة ، مثل مبيعات بضاعة ...الخ، أما المكاسب فهي الزيادة في المنافع الاقتصادية، تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمؤسسة، وغالبا ما تظهر بسبب الأنشطة العرضية، أو هي إيرادات غير عادية وإستثنائية كالتنازل عن اصول معينة غير متداولة.

1.1.1.1.مفاهيم حول التكلفة ومصطلحات ذات علاقة

- **تعريف التكلفة:** تمثل مجموعة من الأعباء متعلقة بمنتوج معين، بأداء خدمة، أو وظيفة محددة، لذلك تستخدم كلمات مثل، تكلفة منتوج، تكلفة خدمة، وتكلفة وظيفة[1].

- كما تعرف التكلفة بأنها تضحية تقاس بالموارد المتنازل عنها، لتحقيق هدف معين، أي أن تكلفة أي عنصر هي قيمة الموارد المضحى بها، للحصول على ذلك العنصر[2].

1- نور الدين زعيبط، **مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة**، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 01، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص: 83.

2- راضية عطوي، **الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن إستعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس 1، سطيف، 2017، ص: 67.

– **تعريف محاسبة التكاليف**: يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها محاسبة لتصنيف التكاليف، وتحليلها من النفقات، كما يمكنها أن تتحقق من التكلفة الإجمالية لوحدة إنتاجية معينة، ومنه محاسبة التكاليف تصنف وتسجل التوزيع المناسب للنفقات، لتحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات،

– **فحص التكلفة**: هو التحقق من صحة حسابات التكلفة، والتحقق من الالتزام بخطة محاسبة التكاليف، والغرض منه ليس فقط ضمان الدقة الحسابية لسجلات التكلفة، ولكن ايضا لمعرفة، ان المبادئ والقواعد على انها مطبقة بشكل صحيح.

محاسبة التكاليف هي عملية التي تبدأ بتسجيل الدخل، النفقات وتنتهي بإعداد البيانات الاحصائية.

– **أهداف محاسبة التكاليف**: تتمثل الاهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف في مايلي :[1]

- ألتأكد من التكاليف في ظل المواقف المختلفة، باستخدام تقنيات وأنظمة مختلفة لتقدير التكاليف؛
- تحديد اسعار البيع في ظل الظروف المختلفة؛
- تحدد الكفاءة، ومراقبتها من خلال ،وضع معايير للمواد والعمالة، والنفقات العامة.

– **اما العبء (المصاريف)**: يرتبط بتسديدات نقدية تؤديها المؤسسة حالا، مسبقا أو بعد حين ويتعلق الأمر بتسديد قيمة المشتريات، دفع أجور العاملين ...إلخ .[2]

– **تعريف سعر التكلفة**: يعرف سعر التكلفة بأنه مجموع التكاليف الخاصة بالمنتوج، سلعة أو خدمة، وذلك في المرحلة النهائية أي مرحلة البيع، حيث يمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتوج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة.[3]

2.1.1.1 التكلفة والعائد من منظور المحاسبة التحليلية

يسعى القائمون على إعداد المحاسبة التحليلية على تحقيق جملة من الأهداف، لها علاقة مباشرة بالتكلفة والعائد نذكر منها:

أ–حساب سعر التكلفة للمنتوجات أو الخدمات ومقارنتها مع سعر بيعها:

ويتم من خلاله مسايرة متغيرات السوق، لاتخاذ الاجراءات التي تكون الظروف والإمكانيات وفق ما يلي:[4]

---

[1] -The Institute of cast Accountants of India, Cost Accounting, Directorate of studies, January 2018, page; 03

2- نور الدين زعيبط، **مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة**، مرجع سابق، ص:83.

3- فهيمة بديسي، **المحاسبة التحليلية**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص: 12.

4- ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قربة معمر، **دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر،2009 ، ص: 2، (بتصرف).

- قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات؛
- تحديد التكاليف ومراقبتها؛
- تحديد سعر تكلفة المنتجات، وتحديد سعر بيعها.

ب-**إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف، والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية وذلك من خلال:** [1]

- مراقبة التنفيذ، وشرح الانحرافات؛
- الحصول على أساس نظام معلومات، يسمح باتخاذ القرارات اللازمة، لمواجهة الأوضاع السائدة، ولتحضير سياسات، ومشاريع مستقبلية.

ت-**تحقيق وظائف المحاسبة التحليلية:** والمتمثلة أساسا في، تحليل كل التكاليف والعوائد، مراقبة المخزون، إكتشاف أوجه التقصير والتبذير، الفصل بين التكلفة التشغيلية الأدنى، وتكلفة الإنتاج ...الخ .[2]

3.1.1.1.التكاليف والأعباء في الاقتصاد الجزائي

إن محور النظرية الاقتصادية لأي مشروع يتمثل بحساب العائد من الاستثمار الموظف فيه، بالمقارنة مع التكاليف التي استلزمت لإنشائه، ويعتبر تحقيق أقصى مستوى من الأرباح هو الهدف الأساسي، لقيام المؤسسة بعملية الإنتاج، يقابله إرتفاع في التكاليف الناتجة عن إستخدام عناصر الإنتاج، وبتأكيد الزيادة في الإيرادات، يختلف تحليل التكاليف والإيرادات في منظور الاقتصاد الجزئي حسب الفترة الزمنية او حسب الظروف المحيطة بالمؤسسة الانتاجية:

- **أولاً التكاليف:** تتنوع التكاليف من ثابتة ومتنوعة (غير ثابتة) [3] فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج، بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

أما من وجهة نظرة الاقتصاد تتقسم إلى[4] :

أ- التكاليف في الاجل القصير: يقصد بالمدى القصير الفترة الزمنية القصيرة إلى الحد الذي لا تتمكن معه المؤسسة، من إجراء اي تغير في حجم عناصر الإنتاج، حيث أنه كلما طال أمد هذه الفترة الزمنية كلما ازدادت عناصر الإنتاج من حيث الحجم، والتنوع، وعليه يمكن تعريف المدى القصير "بأنه المدى الزمني الواقع بين نقطتين، النقطة الاولى لا يمكن للمؤسسة زيادة، أو تنويع أي من عناصر الانتاج، والنقطة الثانية تصبح عندها المؤسسة قادرة على تنويع كافة ما لديها من عناصر الانتاج ".

1- Beatrice et francis grandguillot، **Comptabilité analytique**، éditeur Galion، France, 1999, p:11.

2- H.Bouquin, **Comptabilité de gestion**, 2ème édition , france, 1997, p15.

3- Farid Makhlouf, **Comptabilité analytique**, édition pages bleues , Algérie, 2006, p8.

4- مدني بن شهرة، **النظرية الاقتصادية الجزئية**، الطبعة الاولى الجزء الثاني، دار الخلدونية ، الجزائر ،2012، ص ص،68 ،70، (بتصرف).

ب– التكلفة الحدية: ويقصد به المبلغ النقدي الذي تتحمله المؤسسة، بسبب انتاج وحدة إضافية واحدة من الإنتاج، او هي عبارة عن مقدار التغيير في مبلغ التكلفة الكلية، نتيجة لزيادة حجم الإنتاج، وعبر عنه رياضيا بـ

$$c_{ma} = \frac{\Delta CT}{\Delta Q}$$

حيث أن Cma هي التكلفة الحدية، CT هي التكلفة الكلية، Q حجم الإنتاج .

ت– التكاليف في الأجل الطويلة: الفترة الطويلة هي الفترة التي تتغير فيها كل عناصر الإنتاج، التي تستخدمها المؤسسة، ومنها تصبح المؤسسة قادرة على اجراء تعديلات، سوآءا أ كانت فنية خاصة بالنسب المستخدمة من عناصر الإنتاج، أو زيادة الاصول الثابتة للمؤسسة...الخ.

ثانيا الايرادات: تحتاج المؤسسة الى اسواق لبيع منتجاتها لغرض تغطية تكاليفها من جهة والحصول على ارباح من جهة اخرى، كما تسعى لتعظيم إيراداتها إلى أكبر قدر ممكن، انطلاقا من هذا يمكن أن نميز ثلاث أنواع من الإيرادات:

أ– الايراد الكلي: ويعني مجموع ما تحصلت عليه المؤسسة، من بيع منتجاتها في السوق، وبالتالي يمثل سعر الوحدة المباعة في عددها، ويتأثر شكل المنحنى الذي يمثله، بحسب طبيعة السوق، كما يمثل الإيراد الكلي دالة من الدرجة الثانية، ورياضيا يحسب كالتالي:

$$RT = P * Q$$

حيث أن RTهو الإيراد الكلي، وP هو السعر، و Q هي الكميات المباعة.

ب– الايراد المتوسط[1]:" وهو السعر الذي تبيع به المؤسسة وحدة من انتاجها، ويمكن حسابه عن طريق حاصل قسمة الايراد الكلي على عدد الوحدات المباعة " وبالتالي الايراد المتوسط ثابت في حالة المنافسة الكاملة بينما متغير في الحالات الأخرى، ويفصل بخط مستقيم موازي لمحور الكميات يبتعد عنه بمقدار السعر.

1- مدني بن شهرة، النظرية **الاقتصادية الجزئية**، مرجع سابق، ص:79.

ث- الايراد الحدي: ويعني الزيادة التي تطرأ على الايرادات الكلية نتيجة زيادة في بيع وحدة اضافية واحدة ويمكن ايجاد الايراد الحدي حسابيا على انه:

الايراد الحدي = 1-(1/مرونة الطلب)، وتحسب رياضيا كالتالي

$$R_{ma} = \frac{\Delta RT}{\Delta \varphi}$$

حيث أن R_{ma} الإيراد الحدي، وRT هو الإيراد الكلي، وQ هي الكميات المباعة.

4.1.1.1.مدخل التكلفة المستهدفة

تعرف الجمعية اليابانية للأبحاث المحاسبية (J.A.R.A)، مدخل التكلفة المستهدفة، بأنه مجموعة متكاملة من أنشطة إدارة الأرباح، خلال المراحل المختلفة، من عمليات تخطيط، وتطوير المنتج، وفي نفس الوقت التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمنتج، قبل وبعد مرحلة الإنتاج تحقق إحتياجات العملاء، من جودة، وسعر ووقت التسليم ..الخ.[1]

كما يمكن تعريف مدخل التكلفة المستهدفة، وفقا لمنظمة تطورات التصنيع العالمية على أنه مجموعة من الأدوات، والأساليب الإدارية، التي تم تصميمها لتخطيط، وإدارة أنشطة تطوير، وتصميم المنتجات الجديدة، وتوفير أساس للرقابة على المراحل التشغيلية، والتأكد من أن المنتجات تحقق الأهداف الربحية للمؤسسة خلال دورة حياة المنتجات .[2]

- خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

يمكن تلخيص خطوات تطبيق عملية التكلفة المستهدفة إلى الخطوات التالية:[3]

- تقدير سعر السوق، وحجم المبيعات؛
- تحديد ربح مستهدف؛
- تحديد التكلفة المستهدفة؛
- استخدام هندسة القيمة " تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية للمنتج" لتقدير التكلفة؛
- مقارنة التكلفة المستهدفة مع تقدير التكلفة؛

1- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، **دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف ، مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة** ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر، 2019 ، ص 267.

2- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المرجع سابق ذكره، ص 268.

3- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المرجع السابق ذكره، ص 284.

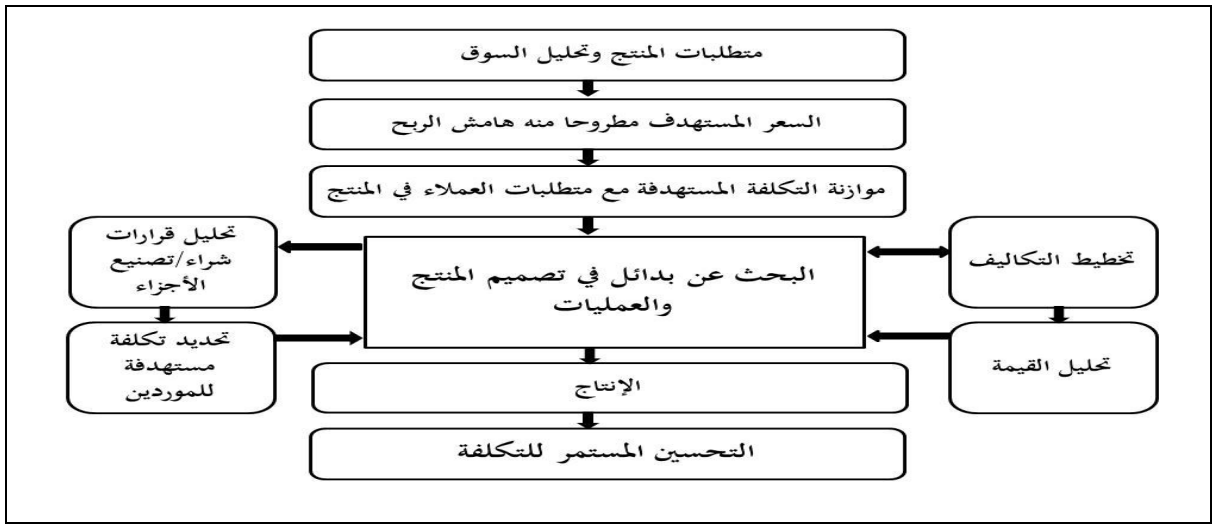
- إذا كانت التكلفة المستهدفة تساوي، أو تقل عن التكلفة المقدرة، فيتم إتخاذ قرار البدء بالتصنيع؛
- أما إذا كانت التكلفة المستهدفة أكبر من التكلفة المقدرة، فيتم مبدئيا رفض هذا المنتج، ولا يتم إتخاذ قرار البدء في تصنيعه في ظل اعتبارات أخرى، أو يتم رفض فكرة تصنيعه تماما.

وقد حددت جمعية المحاسبين الإداريين الكندية في عام 1999 خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وكانت على النحو التالي: [1]

- تحديد السعر المستهدف للمنتج الجديد المقترح؛
- تحديد هامش الربح المستهدف، والتكلفة المسموح بها؛
- تحديد التكلفة الجارية، ورقم التكلفة المستهدفة؛
- تقسيم رقم التكلفة المستهدفة، على مكونات، ووظائف المنتج؛
- تحقيق رقم التكلفة المستهدفة، ويتطلب ذلك تكوين فريق يضم مختلف الوظائف، وإدارة، وتخطيط التكلفة والإستعانة بأساليب هندسية، وتحليل القيمة؛
- متابعة عملية تحقيق التكلفة المستهدفة؛
- تعزيز عملية التكلفة المستهدفة بالتحسين المستمر للتكلفة؛
- تكرار عملية التكلفة المستهدفة.

كما تشير دراسة (Crow,2002) إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على أساس تصميم التكلفة، من خلال التركيز على الأسعار السوقية المستهدفة، وقد أوضحت الدراسة أن مفهوم، وعملية التكلفة المستهدفة يمكن التعبير عنه إجرائيا، من خلال بيانات الشكل التالي:

الشكل رقم (1.1) يوضح مدخل التكلفة المستهدفة على أساس تصميم التكلفة



المصدر: ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق ذكره، ص 285

1- المرجع سابق ذكره، ص ص: 284-285.

انطلاقا من الشكل، نلاحظ أن المؤسسة إذا أرادت أن تكتسح سوقاً ما، فعليها أولاً، أن تقوم بدراسة السوق، وتحليله، وتحديد متطلباته، من المنتوج، ولا يمكن لها أن تحقق الربح المستهدف إلى، بعد التحكم الجيد في التكاليف المستعملة في المنتوج، وذلك عن طريق، وضع استراتيجية لتحديد التكلفة المستهدفة.

5.1.1.1.العائد من وجهة الاستثمار

أ- **مفهوم العائد:**

يمثل العائد المقابل الذي يطمح المستثمر بالحصول عليه في المستقبل، نظير إستثماره لأمواله، فالمستثمر يسعى دائما لإستثمار أمواله، وذلك، بهدف الحصول على عائد من جهة، وتنمية ثروته، وتعظيم أملاكه من جهة اخرى، أو هو ما يحصل عليه المستثمر، من أموال في وقت لاحق، مقابل تضحيته بصفة مؤقتة بجزء من أمواله في الوقت الحاضر، وذلك من خلال، إستثمارها لفترة زمنية محددة.[1]

ب-أنواع العوائد:

الجدول رقم (1.1) انواع عوائد الإستثمار المالي

النوع	الشرح
توزيعات الأرباح	إذا كانت الأسهم تمثل حقا من حقوق الملكية، فحامل السهم يعتبر شريك في الشركة التي أصدرت هذا السهم، وله الحق في الحصول على العوائد إذا ما حققت نتائج إيجابية، وإذا ما قرر مجلس الإدارة توزيع هذه الأرباح.
فوائد	مبلغ السند يعبر عن قيمة القرض والسند، يعطي لحامله الحق في الحصول على فائدة، يكون قد اتفق عليها مسبقا مع الشركة المقرضة.
أرباح رأسمالية	العوائد التي تنتج عن إعادة بيع الأصول المالية، فحامل السند، أو السهم إذا إستطاع بيعه بمبلغ يزيد على المبلغ الذي اشتراه به، يكون الفرق هو ربح رأسمالي.

المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على رابح شيلق، عمار بن نوار، الموازنة بين العائد والمخاطرة كأساس لإختيار القرارات المالية، مجلة دفاتر إقتصادية، العدد 02، المجلد 07، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016، ص 188.

انطلاقا من الجدول نلاحظ، أن هناك عدة أنواع من العوائد تختلف في طريقة تحصيلها، وتتشابه في الهدف المرجو.

1- قاسم نايف علوان، إبراهيم محمد الزعلوك، **أثر تغير العائد المتحقق على العائد المطلوب في ظل نموذج(C.A.P.M)**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير ، العدد 05، جامعة التحدي ، ليبيا ، 2005 ، ص5، (بتصرف).

2.1.1. تحليل التكلفة والعائد من منظور معايير المحاسبة الدولية

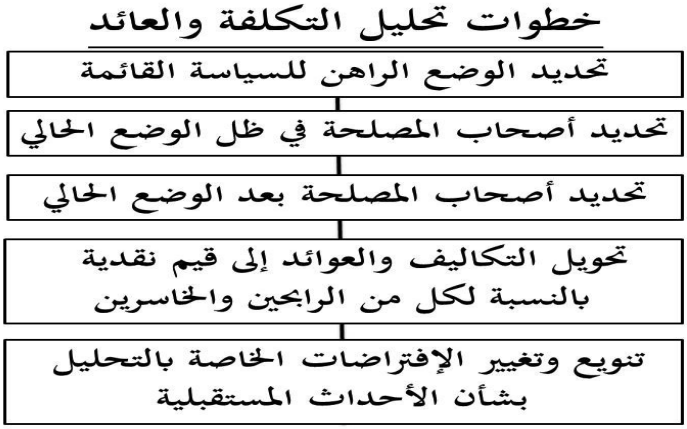
تتشابه طرق تحليل التكلفة والعائد من امنظور المحاسبة المالية، ومنظور معايير المحاسبة الدولية، حيث تعتمد المحاسبة المالية على، القواعد والأسس الاساسية للمعايير المحاسبة الدولية، وللتوسع أكثر في هذا الجانب، سنتطرق إلى ما يلي:

1.2.1.1.خطوات تحليل التكلفة والعائد

ان تحليل التكلفة والعائد هو توجه منهجي لتقدير الأثر المتوقع لسياسة ما، وهي أداة تحليلية تستخدم لتقدير تكاليف وعوائد إحدى السياسات من الناحية النقدية، ومن ثم الإجابة على السؤال: هل هذه السياسة، أو المشروع الإستثماري له عوائد أكبر من التكاليف؟ هل تتوفر من خلاله منافع، أعلى من خيارات السياسات البديلة؟[1].

يمكن توضيح الخطوات الواجب إتباعها لتحليل التكلفة، والعائد من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2.1) خطوات تحليل التكلفة والعائد



المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على إجراء تحليل التكلفة والعائد: **دليل علمي لمنظمات الأعمال،** مركز، المشروعات الدولية الخاصة Cipe غرفة للتجارة الأمريكية لواشنطن ، سنة 2017 ، ص:9 ، متاح على الموقع الرسمي للمركز: www.cipe-arabia.g تاريخ الإطلاع (2020/03/04) سا: 20.00 .

1- إجراء تحليل التكلفة والعائد : **دليل علمي لمنظمات الأعمال** ، مركز المشروعات الدولية الخاصة Cipe ، غرفة للتجارة الأمريكية لواشنطن ، سنة 2017 ، ص7 ، متاح على الموقع الرسمي للمركز : www.cipe-arabia.g تاريخ الإطلاع (2020/03/04) سا 20.00 .

انطلاقا من الجدول نلاحظ أن، لتحليل التكلفة والعائد ،خطوات، تكون في البداية بتحديد الوضع الراهن للسياسة القائمة في المؤسسة، والمتعلقة بالتكلفة والعائد قبل بداية التحليل ، وهذا لغرض إتاحة الفرصة لمقارنة النتائج المتوصل إليها مستقبلا للتحليل، ثم تليه المرحلة الثانية، وهي تحديد أصحاب المصلحة في ظل الوضع الحالي ، أي بعد تحديد الوضع الراهن للسياسة القائمة، تم تليها تحديد أصحاب المصلحة بعد تحديد الوضع الحالي ،أخيرا مع الانتهاء من عملية تحليل تحول التكلفة والعائد إلى، قيم نقدية بالنسبة لكل من الرابحين والخاسرين، مع خطة استشرافية مستقبلية للتحليل .

2.2.1.1.تحليل ربحية العملاء

يقوم تحليل ربحية العملاء بإجراء مقارنة، بين الإيرادات الناتجة عن التعامل مع عميل محدد ،مقابل التكاليف التي تتحملها المؤسسة، للحصول على تلك الإيرادات من هذا العميل، كما أن طريقة قياس ربحية العملاء تكون متوافقة تماما مع طريقة قياس الأرباح على مستوى المؤسسة ككل، ثم على مستوى مراكز الربحية والمنتجات ، حيث يحكم هذا القياس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، و يهتم هذا التحليل بتحديد الأهمية النسبية لكل عميل لدى المؤسسة، وخاصة كبار العملاء، ومعرفة مقدار مساهمة كل منهم في تحقيق أرباح المؤسسة، بالإضافة إلى القدرة على إتخاذ قرار الاستمرار، أو عدم الإستمرار في التعامل مع عميل معين، وفقا لما يسفر عنه تحليل ربحية هذا العميل .[1]

3.2.1.1.تحليل ربحية العملاء وتكلفة الفرصة البديلة

يمكن الاستناد إلى، مفهوم تكلفة الفرصة البديلة عند تحليل ربحية العملاء، حيث يتم تحديد نسبة الربح المحققة ،نتيجة التعامل مع العميل ،ومقارنتها مع تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة، فإذا زادت نسبة الربح المحققة نتيجة التعامل مع عميل معين، عن تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة، يعتبر هذا العميل مربحا للمؤسسة، بينما إذا قلت نسبة الربح المحققة، نتيجة التعامل مع عميل معين عن تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة ،يعتبر هذا العميل غير مربحٍ للمؤسسة، وعلى إدارة المؤسسة تعديل شروط البيع لهذا العميل .[2]

1- ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف، مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة** ، مرجع سابق، ص 140، بتصرف .

2- نفس المرجع السابق ، ص 145 ، (بتصرف) .

4.2.1.1. تطور القياس من الربح المحاسبي إلى الربح الاقتصادي

يعد تطور القياس من الربح المحاسبي إلى الربح الاقتصادي، أو القيمة الإقتصادية المضافة E.V.A، وهي تمثل مقياس مالي للأداء يقوم على أساس إستخدام كل من:[1]

- صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة؛
- الإستثمارات في الأصول المطلوبة لتوليد هذا الربح؛
- المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال.

ومما سبق يمكن إستخدام المعادلة التالية لحساب القيمة الإقتصادية المضافة:

القيمة الإقتصادية المضافة = صافي الربح من العمليات بعد الضرائب – تكلفة هيكل رأس المال المستثمر

وبهذه الطريقة يتم إستخدام القيمة الإقتصادية المضافة كمقياس للأداء المالي للشركة.

3.1.1. تحليل التكلفة والعائد من منظور التحليل المالي

تتعدد أدوات التحليل المالي، وتعدد النسب المالية المستعملة وفق الغرض المرجو منه، وقد تلجا المؤسسة إلى استعمال النسب المالية المختلفة، لتحقيق غرض تحليل التكلفة والعائد، وللتوسع أكثر في هذا الجانب سنتطرق الى:

1.3.1.1.تحليل التكلفة والعائد بواسطة المؤشرات المالية

تعتبر النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي، إذ تستخدم من أجل الرقابة، وتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

تعريف النسب المالية: تعرف النسب المالية بالعديد من التعاريف والتي يمكن أن نذكر منها:[2]

- النسب المالية أداة من أدوات التحليل المالي توفر مقياسا لعلاقة ما بين بندين من بنود القوائم المالية.
- النسب المالية عبارة عن علاقة قائمة بين عنصر، وعنصر آخر، أو عناصر أخرى، وتكون هذه العلاقة بشكل نسبة مئوية، أو بشكل كسر عشري.

أولا-تحليل من حيث نسب التوازن المالي والسيولة: تسمح هذه النسب من إعطاء حكم على مستوى السيولة، وملاءة المؤسسة حيث نجد وفق ما هو مبين في الجدول:[1]

1-ناصر نور الدين عبد اللطيف ، **دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف ، مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة** ، مرجع سابق ، ص ص 138 -139 ، (بتصرف).

2-مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2009 ، ص 125 .

جدول رقم (2.1): يوضح نسب التوازن المالي والسيولة

النسب	العلاقة الحسابية	الدلالة
نسبة التمويل الدائم	**الأموال الدائمة / الأصول الثابتة**	يدل هذا المؤشر على نسبة التغطية المالية للأصول الثابتة بواسطة الأموال الدائمة.
نسبة التمويل الخاص	**الأموال الخاصة / الأصول الثابتة**	تدل هذه النسبة على إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة.
نسبة السيولة العامة	**الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل**	يبين هذا المؤشر قدرة المؤسسة على مواجهة إستحقاقات الديون قصيرة الأجل من خلال تحويل الأصول المتداولة إلى سيولة.
نسبة الخزينة العامة	**الأصول المتداولة – المخزونات / الديون قصيرة الأجل**	يبين هذا المؤشر في قياس قدرة المؤسسة على مواجهة تسديد الديون قصيرة الأجل دون الإعتماد على مخزوناتها.
نسبة الخزينة الآتية	**القيم المتاحة / الديون قصيرة الأجل**	يستخدم هذا المؤشر لمعرفة قدرة المؤسسة على مواجهة الدفع في الأجل القصير.

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على خميستي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة، ص 95-ص 96.

انطلاقا من الجدول نلاحظ ان نسبة التمويل الدائم، تعبر عن نسبة تغطية الأصول الدائمة من طرف الاموال الدائمة في المؤسسة، مهما كان مصدرها سوآءا كانت من الاموال الخاصة، او الديون الطويل الاجل، حيث انه مهما كانت النسبة اكبر من الوحد، كلما كانت المؤسسة في اريحية مالية ممتازة، اما نسبة التمويل الخاصة هي معرفة مدى قدرة الاموال الخاصة، في تغطية الاصول الثابتة ،بغض النظر على الديون الطويلة الاجل، حيث ان ارتفاع النسبة دلالة على الاستقلالية المالية للمؤسسة، في تغطية اصولها الثابتة ،بينما نسبة السيولة العامة تدل على امكانية المؤسسة بأن تفي بتسديد مستحقاتها المالية، انطلاقا من تحويل أصولها المتداولة، حيث أن بلوغ نسبة 100 % دلالة، على إمكانية تغطية الديون القصير إنطلاقا من الاصول المتداولة، نسبة الخزينة تدل نسبة الخزينة

1- خميستي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 94 – ص95 .

عن السيولة الجارية الموجودة في المؤسسة، والتي بواسطتها تمكنها من تغطية ديونها القصيرة دون اللجوء إلى المخزونات، نسبة الخزينة الآنية تمثل على معرفة قدرة المؤسسة من مواجهة الدفع في الآجال القريب جداً .

ثانيا-تحليل من حيث نسب المردودية: يتم التحليل حسب المردودية وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (3.1): يوضح تحليل من حيث نسب المردودية

النسب	العلاقة الحسابية	الدلالة
نسبةالعائدعلى الإستثمار	الربح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول	يقيس هذا المؤشر مدى فعالية إستخدام مجموع الأصول في تعظيم الأرباح.
نسبةالمردودية التجارية	النتيجة العادية / رقم الأعمال	تدل هذه النسبة على مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها.
نسبةالمردوديةالاقتصادية	النتيجة العملياتية / مجموع الأصول الفائض الإجمالي للإستغلال / مجموع الأصول	تقيس مدى تحقيق رأس المال الإقتصادي (مجموع الأصول) للفائض النقدي.
نسبة المردودية المالية	النتيجة العادية الصافية / الأموال الخاصة النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	تقيس مدى مساهمة الأموال الخاصة في خلق النتيجة الصافية، مع الأخذ بعين الإعتبار مدى مساهمة مصادر التمويل الداخلي في تحقيق الثروة القابلة للتوزيع.
ربحية السهم	النتيجة الصافية / عدد الأسهم	تعبر هذه النسبة عن نصيب السهم من الأرباح الصافية.

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على يوسف بومدين، فاتح ساحل، التسيير المالي للمؤسسة، دار بلقيس للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2016، ص37 –ص38.

انطلاقا من الجدول، نلاحظ، أن المؤسسة تسعى لتحقيق توازنات مالية، عن طريق دراسة مختلف النسب، حيث أن من بين النسب نجد نسب متعلقة بالتحليل العائد والتكلفة، كنسبة المردودية التجارية التي تحسب انطلاقا من النتيجة العادية، مقسومة على رقم الأعمال، وهي تدل على مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها.

ثالثا -تحليل من حيث نسب النشاط المردودية: يتم التحليل نسب نشاط المردودية وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (4.1): يوضح تحليل من حيث نسب النشاط والمردودية

النسب	العلاقة الحسابية	الدلالة
نسبة دوران مخزون المواد الأولية	النتيجة العادية / رقم الأعمال	تقيس عدد المرات التي يتجدد فيها المخزون من المواد الأولية خلال فترة زمنية معينة.
نسبة دوران مخزون المنتجات التامة	النتيجة العملياتية / مجموع الأصول	تقيس عدد المرات التي يتجدد فيها المخزون من المنتجات التامة خلال فترة زمنية معينة.
نسبة دوران الزبائن	مبيعات السنة / متوسط ديون الزبائن	تدل عن الفترة الزمنية التي تبقى فيها الحقوق على الزبائن دون حركة في المؤسسة.
نسبة دوران الموردين	مشتريات السنة / متوسط ديون الموردين	تدل عن الفترة الزمنية التي تبقى فيها ديون الموردين دون حركة في المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على: بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2004، ص ص 64-66

انطلاقا من الجدول نلاحظ أن هناك تعدد لنسب المالية المستعملة في نشاط المردودية حيث أن كل نسبة لها دلالات تميزها عن الأخرى.

2.3.1.1.المقاييس الحديثة لتقييم الأداء المالي الإستراتيجي

أولا-مقياس القيمة الاقتصادية المضافة

1- تعريف: يعرف(Stewart) القيمة الاقتصادية المضافة E.V.A، بأنها معيار للأداء المالي لتقدير الربح الحقيقي، المرتبط بتعظيم ثروة المساهمين، كما يتم تعريفها كذلك، بأنها الفرق بين ما يستثمره أصحاب رأس المال في المؤسسة وما يحصلون عليه من عملية البيع بالأسعار الحالية السائدة في سوق الأوراق المالية، وهي تعد بذلك مقياسا لتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة.[1]

1- مليكاوي مولود، **الاستراتيجية والتسيير المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2018، ص 54، بتصرف.

2- طريقة الحساب: تأخذ معادلة القيمة الاقتصادية المضافة العديد من الصيغ المختلفة، ولكنها ترتكز على نفس الأفكار الأساسية التي وضعها (Stewart) في معادلته.[1]

القيمة الإقتصادية المضافة E.V.A = الأرباح التشغيلية – أعباء رأس المال

أو يمكن حسابها كذلك بالعلاقة التالية:

القيمة الإقتصادية المضافة E.V.A = صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة -(تكلفة رأس المال x رأس المال)

أو يمكن حسابها بإدخال عنصر الضرائب من خلال العلاقة التالية:

القيمة الإقتصادية المضافة E.V.A = الربح التشغيلي الصافي – {[(الربح التشغيلي الصافي – الزيادة في الإهتلاكات) – (الزيادة الأخرى في الإحتياطات)] } X معدل الضريبة – (المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال X رأس المال المستثمر).

ثانيا –مقياس القيمة السوقية المضافة

1- تعريفه: تعرف القيمة السوقية المضافة M.V.A، بأنها الفارق بين القيمة السوقية للمؤسسة والقيمة الدفترية للأسهم، وهي تشكل بذلك مقياسا، ونمطا لتقييم الأداء الخارجي للمؤسسة، وحسب (Stewart) إذا كانت القيمة السوقية الكلية للمؤسسة أكبر من قيمة رإسمالها المستثمر، فإن المؤسسة تكون قد تمكنت بذلك من خلق قيمة للمساهمين، أما إذا كانت القيمة السوقية للمؤسسة أقل من رإسمالها المستثمر فإن المؤسسة تكون بذلك قد دمرت القيمة للمساهمين[2].

2- طريقة الحساب: يعتبر مقياس القيمة السوقية المضافة من المعايير الحديثة لتقييم أداء المؤسسات، وبالتالي توجد العديد من الاجتهادات لإيجاد الطريقة الأمثل لحسابها وتحديدها ومن أهمها:[3]

القيمة السوقية المضافة M.V.A = القيمة السوقية للأسهم – القيمة الدفترية لحقوق الملكية

أو يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

القيمة السوقية المضافة M.V.A = القيمة السوقية الكلية للشركة – رأس المال المستثمر

أو من خلال العلاقة التالية:

القيمة السوقية المضافة M.V.A = القيمة الحالية لمجموع القيم الإقتصادية المضافة

3.3.1.1.تحليل بواسطة العلاقة بين التكلفة، والحجم، والربح

1- مليكاوي مولود، المرجع السابق ذكره ص 57 -59، بتصرف.

2- مليكاوي مولود، المرجع السابق، ص 61، (بتصرف).

3- مليكاوي مولود،، الاستراتيجية والتسيير المالي، مرجع سابق، ص 62، ص 63، (بتصرف).

تستهدف الدراسة المحاسبية لعلاقة التكلفة بالحجم، والربح، وتخطيط الأرباح، والنشاط (الإنتاج)، في الفترة القصيرة، في إطار نظرية التكاليف المتغيرة، أما الدراسة الاقتصادية فتقوم في إطار نظرية التحليل الحدي للتكلفة والدخل، ويعتمد في دراسة هذه العلاقة على أساس التفرقة بين عناصر التكلفة في الفترة القصيرة، إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة[1]

أولا-تحليل نقطة التعادل : هي تلك النقطة الافتراضية، التي من الممكن أن يعمل فيها المشروع، حينما تتساوى عندها قيم الإيرادات مع قيم إجمالي التكاليف التشغيلية المنفقة، لتحقيق حجم معين من الوحدات المنتجة، أي أنها تلك النقطة التي تكون فيها طاقة المشروع مستغلة فعلا، بمستوى يحقق التساوي بين كلفة الإنتاج وعوائد البيع، بحيث تكون الأرباح عندها تساوي صفرا، وأن أي تجاوز لهذه الطاقة يمكن للمشروع أن يحقق الأرباح، وأي تراجع عنها يحقق الخسائر،[2] و وتسمى كذلك بعتبة المردودية، والتي هي "عبارة عن رقم الأعمال الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة، لا ربحاً ولا خسارة "[3]

ثانيا-أهداف تحليل نقطة التعادل:

إن الهدف الأول لتحليل، نقطة التعادل هو إيجاد حجم النشاط الأدنى الواجب على المؤسسة تحقيقه، حتى يكون رقم الأعمال (بدون رسوم)، المقابل له يغطي مجموع التكاليف الثابتة للفترة، وتكاليف النشاط المرتبطة بنفس الحجم، وتحليل التعادل يساعد على التعرف على العلاقة، بين مستوى النشاط، والتكاليف والنتيجة،ويجب ألا ننسى بأن هدف المؤسسة ليس فقط تحقيق نتيجة مساوية للصفر، وإنما تهدف المؤسسة كذلك إلى تحقيق الأرباح، ولأجل إعداد موازنة الإستغلال، وكذلك إعداد وإتخاذ القرارات فإن المؤسسة في حاجة إلى معلومات عن العلاقة بين التكلفة والحجم والربح.[4]

ثالثا-تحديد نقطة التعادل حسابيا: تسمح عتبة المردودية بمعرفة مستوى النشاط الضروري، الذي من خلاله تحقق المؤسسة نتيجة معدومة، وقبل بلوغ هذا المستوى تكون المؤسسة في حالة خسارة، وبعد تجاوزه تدخل

1- محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص68.

2- عفاف لومايزية، زهية خياري، **إستخدام أسلوب تحليل التعادل في تحليل حساسية ربحية المشاريع الاستثمارية**، دراسة حالة مشروع إنتاج زيت الزيتون، مجلة رؤى إقتصادية، العدد الثاني، المجلد الثامن، جامعة الوادي، الجزائر، 2018، ص48.

3- D. LECLERE، L'essentiel de **la comptabilité analytique**، **les éditions d'organisation**، Paris, 1997، P. 117.

4- محمد فركوس ، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير** ، مرجع سابق ذكره ، ص68.

المؤسسة في منطقة الأرباح [1] ، و يمكن أن يعبر عن عتبة المردودية بعدة طرق، منها الحل الجبري (الحسابي)، و كذا تاريخ بلوغ العتبة وفق ما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (5.1) تحديد نقطة التعادل

البيان	كيفية الحساب	التوضيح
رقم أعمال التعادل	التكلفة الثابتة x رقم اعمال الهامش على التكلفة المتغيرة	إذا كان رقم أعمال التعادل أقل من رقم الأعمال الصافي خارج الرسم فإن المؤسسة تحقق أرباح، أما إذا كان رقم الأعمال الصافي خارج الرسم لا يغطي رقم أعمال التعادل فالمؤسسة تواجه خسائر ولا تحقق هامش أمان.
كمية التعادل	رقم أعمال التعادل سعر بيع الوحدة خارج الرسم	إذا كانت الكميات المباعة أكبر من كميات التعادل هذا يعني أن المؤسسة تحقق أرباح، أما إذا كانت كميات التعادل أكبر من الكميات المباعة هذا يعني أن المؤسسة لا تحقق هامش أمان وتحقق خسائر.
تاريخ بلوغ العتبة	رقم أعمال التعادل ×12 رقم الاعمال الصافي خارج الرسم	إذا كانت النقطة الميتة أقل من 12 شهر فالمؤسسة تحقق أرباح، أما إذا كانت أكبر من سنة فيعني أن المؤسسة تحقق خسائر ورقم الأعمال الصافي خارج الرسم لا يغطي مجموع التكاليف تحقق خسائر.
معدل هامش الأمان	رقم أعمال — رقم أعمال التعادل رقم الأعمال	إذا كان رقم الأعمال الصافي خارج الرسم يغطي رقم أعمال التعادل، هذا يعني المؤسسة تحقق هامش أمان، أما إذا كان رقم أعمال التعادل يفوق ،رقم الأعمال الصافي خارج الرسم ،فإن المؤسسة لا تحقق هامش أمان موجب وفي هذه الحالة تتحمل المؤسسة خسائر.
كمية هامش الأمان	الكمية المباعة — كمية التعادل	إذا كانت الكميات المباعة أكبر من كميات التعادل فإن كمية هامش الأمان تكون موجبة.

المصدر: أحسين عثماني، يزيد تقرارت، إستخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في إتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الإقتصادية –دراسة ميدانية لمشروع صناعة الأنابيب، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد الأول، المجلد 12، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2018، ص ص 09-10، (بتصرف).

1 -Zitoune, T, **Comptabilité Analytique,** Berti édition, Alger, 2003, p203.

رابعا–تحليل الحساسية وتحليل التعادل:[1]

يعتبر تحليل الحساسية، العملية التي يتم من خلالها تحليل كيفية تأثير التغيرات، التي تحدث في مختلف مدخلات التقييم (إيرادات وتكاليف)، والناتجة بالأساس عن خطأ في التقدير، أو أية أسباب أخرى، على التقييم الإجمالي للمشروع، وهو ذلك التحليل الذي يتضمن تحديد أثر أي تغيرات محتملة تحدث في المتغيرات الأساسية (مثل سعر السلعة، تكلفة التشغيل ...إلخ) وتحديد المتغيرات التي يكون لها أثر أكبر على نتائج المشروع (الربحية أو إجمالي التكلفة)

لذلك عادة ما يعرف تحليل الحساسية بتحليل ماذا لو؟، وعليه فإن أسلوب تحليل الحساسية يعتبر من الأدوات التي تساعد متخذ القرار للوصول إلى قرار مبني على بيانات أكثر واقعية.

كما أن تحليل الحساسية باستخدام تحليل التعادل، يمكن بواسطته، من فحص تأثير التغيرات في التكلفة، وحجم الإنتاج والسعر على الأرباح، وبصورة عامة فإن أهمية تحليل التعادل ترجع إلى أنه يساعد في معرفة الحد الأدنى من النشاط الذي يسمح للمؤسسة بالإستمرار في عملياتها، وينطبق نفس المنطق على الأسعار، ومن ناحية أخرى يساعد هذا التحليل في معرفة الحد الأقصى من التكلفة التي تسمح للمؤسسة بالاستمرار في نشاطها، وبالتالي، يتم تحديد هامش الأمان فيما يتعلق بمتغيرات التكلفة وحجم الإنتاج والسعر.

خامسا–تعريف هامش الأمان[2]: هو مقدار الفرق بين ما تستطيع المؤسسة أن تحققه من إيرادات المبيعات، ونقطة التعادل، ويقاس إما كميا، أو بالقيمة، حيث أنه الفرق بين عتبة المردودية، ومستوى النشاط الحقيقي (رقم الاعمال)، فهامش الأمان بالكمية هو الفرق بين الكميات التي تنتجها وتبيعها المؤسسة فعلا،

سادسا–حساب هامش الأمان: يعبر هامش الأمان عن الفرق بين الكميات التي تنتجها المؤسسة فعلا، والكمية، في عتبة المردودية، حيث انه كلما كان الهامش مرتفعا، كلما كانت المؤسسة قوية، ولا تتأثر كثيرا في انخفاض المبيعات في حالة ما كان هامش الأمان منخفض، والتكاليف الثابتة مرتفعة، فانه يستوجب على إدارة المؤسسة، ان تقوم بتحديد، ومعرفة عائد المساهمة ثم تقيمه، وفق الحالتين التاليتين:[3]

- إذا كانت نسبة العائد المساهمة مرتفعة فهذا يعني أن، إمكانية زيادة أسعار البيع ضئيلة، فلا يبقى أمام الإدارة زيادة حجم المبيعات أو تخفيض المبيعات؛

[1] عفاف لومايزية، زهية خياري، **إستخدام أسلوب تحليل التعادل في تحليل حساسية ربحية المشاريع الإستثمارية**، مرجع سابق ذكره، ص 50.

[2] –خالص صافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، مرجع سابق ذكره، ص 154،(بتصرف)

[3] خالص صافي صالح،**المرجع نفسه االسابق ذكره** ،ص154.

- إكانت نسبة عائد المساهمة منخفضة، وان الطلب على منتجات المؤسسة قد تم إشباعه، وعدمٍ إمكانية زيادته، فيمكن للمؤسسة في حالة واحدة زيادة أسعار البيع عندما تكون في وضع احتكاري.

ويحسب هامش الأمان كمايلي:

هامش الأمان =رقم الاعمال الصافي –رقم الاعمال الحرج

مما سبق ذكره، فان المؤسسات المتطورة تعتمد في تقييم أداءها المالي، عن طريق تطبيق مختلف النسب المالية، بما فيها النسب المحددة للنقطة التعادل، بين التكاليف والايرادات لغرض الوصول اليها في أقرب وقت، ومن تم تحقيق النتائج الإيجابية المختلفة.

2.1.الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين الفحوصات المنظمة من قبل أشخاص فنيين محايدين، قد تكون لهم صلة بالمؤسسة ،وقد يكونون اطرافاً خارجيين، وظيفتهم فحص وتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات، لغرض الحصول علي الأدلة والقرائن اللازمة، لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى مصداقية القوائم المالية، وكفاءة الإدارة ،في استغلال الموارد المتاحة لديها، كما يمكن للتدقيق المحاسبي أن يلعب دورا كبيرا في تحليل العائد والتكلفة .وللتوسع أكثر في الموضوع سنتطرق إلى مفهوم التدقيق المحاسبي، وأنواع التدقيق المحاسبي وأهم آليات الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات .

1.2.1.ماهية التدقيق المحاسبي

تختلف المفاهيم والتعاريف حول التدقيق المحاسبي، ولكن تتشابه كلها في المضمون وللتعمق أكثر، سنتطرق إلى التدقيق المحاسبي وأهدافه، بالإضافة إلى الأهمية التي يكتسيها:

1.1.2.1. تعريف التدقيق المحاسبي

التعريف الأول : التدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتنية " Audire " ومعناها يستمع، يرجع استخدامها إلى الحكام المصريين واليونانيين في متابعة الحسابات، حيث كان المدقق آن ذاك ،يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر، والسجلات، للوقوف على مدى صحتها[1] ،ويعرّف التدقيق المحاسبي كذلك، بأنه إختبار تقني صارماً وبناء، بأسلوب فني من طرف مهني ، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى إحترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية، و التشريعات والقوانين المعمول بها ،في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات، والوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها في نهاية الفترة[2] كما أنه "نشاط يتم تطبيقه بشكل مستقل، بإتباع إجراءات متسقة ومعايير الفحص لتقييم مدى كفايتها، أو التأكد من سلامة وعمل كل جزء من الإجراءات المنفذة في التنظيم بالرجوع إلى المعايير[3] ".

---

1 - Alain (emile Chartier، dit…) - propos sur l'éduction-1868/1951.

2- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص10، (بتصرف).

3- Jean Charles Bécour**, Audit Opérationnel, Henri Bouquin, 2ème édition Economica** 1996, P12**.**

التعريف الثاني: كما يعرف كذلك بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدي دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصوير أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.[1]

التعريف الثالث: فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة، وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني مستقل ومحايد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة.[2]

التعريف الرابع: **اما** المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، عرفه على أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية بنتائج التدقيق**".**[3]

التعريف الخامس: اما المصف الخبراء المحاسبين الفرنسين عرف التدقيق هو "فحص مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأيه حول انتظام القوائم المالية، ومصداقيتها (الميزانية وجدول حسابات النتائج) لمؤسسة ما"[4].

التعريف السادس: عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC)

التدقيق عبارة عن: " مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة ".[5]

اما Bernard germondetrene bonnault: عرفه على انه "إختبار 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

1- يعقوب ولد الشيخ محمد، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015، ص12.

2- إلهام بروبة، **تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 59.

3- عبد الرحمان توفيق،" منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي «، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 3، 2004، ص 2.

4 – محمد الأمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص5.

5- Bernard GERMOND، **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises,** Dunod, Paris(بدون سنة) p28.

والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة، للوضعية المالية للمؤسسة".[1]

من خلال التعاريف السابقة الذكر، والتي رغم اختلافها إلا أنها تصب في نفس المعنى، والمفهوم، يمكن من خلالها القول أن التدقيق المحاسبي في تطور مستمر ومتسارع، وعليه يمكننا أن نستنتج النقاط التالية:

- التدقيق عملية يقوم بها مهني متمرس، يتمتع بالاستقلالية والنزاهة، ليبدي رأيه الفني والمحايد، حول صدق وعدالة القوائم المالية؛
- يتم التدقيق وفق اتباع إجراءات وقواعد مهنية، تستند إلى مجموعة من المعايير، والمبادئ، على أساسها يتم إعداد تقرير عن نتائج عملية التدقيق؛
- يقصد بالتدقيق التأكد، من صحة، وصدق البيانات المحاسبية، سوآءا المتعلقة بالعائد، أو التكلفة، وكذا البيانات المحاسبية المسجلة، والمستخدمة في إعداد القوائم المالية، واعتمادها كمدخلات لعملية التدقيق بغية إعداد التقرير من طرف المدقق، الذي على أساسه تقوم الإدارة والأطراف ذوو العلاقة باتخاذ القرارات المناسبة؛
- يتم على أساس التدقيق فحص كل المستندات الضرورية، والحسابات الخاصة بالمؤسسة، فحصا دقيقا انتقاديا، للكشف عن الأخطاء، ومحاولة تصحيحها، وعدم تكرارها، والكشف عن الغش والتلاعب الذي قد يحدث، مع منع وقوعه في الوقت المناسب.

2.1.2.1.أهداف التدقيق المحاسبي

يمكننا إدراج أهم الأهداف التي يسعى التدقيق لتحقيقها فيما يلي:

- التأكد من صحة، ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر، ومدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد، يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- اكتشاف ما قد يوجد من غش، وأخطاء، وتلاعب، وتزوير، في العمليات، والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها؛
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات، وأسبابها، وطرق معالجتها عند الضرورة .

3.1.2.1.أهمية التدقيق المحاسبي:[2]

1- LIONNEL.C& GERARD.V، Audit et control interne, Dallos, paris 1992, page 21.

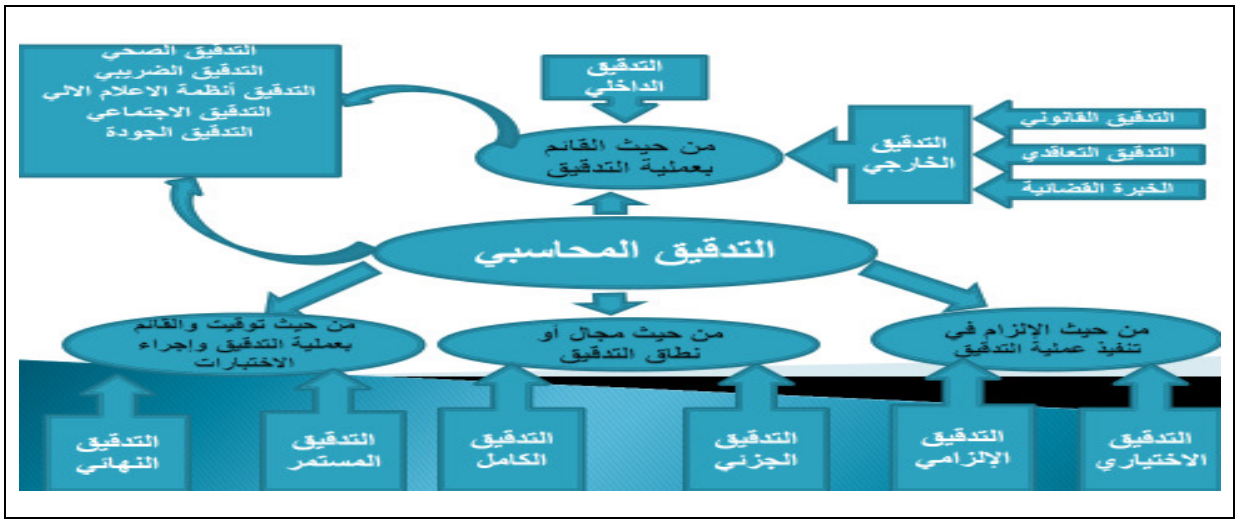
[2]عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، دار هرمه للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ،الجزائر، 2018، صفحة 43

- تتمثل أهمية التدقيق المحاسبي في القيمة والمكانة التي اكتسبها في بيئة الاعمال، حيث يعتبر كوسيلة للحد من الصراع بين أصحاب المصالح، وأداة لتقييم العمل الذي قام به مسيرو المؤسسة، كما يعتبر كضمان لأصحاب المصالح، وكذلك بالنسبة للمعلومات الناتجة عن التدقيق المحاسبي، تعتبر مهمة ومفيدة لعدة أطراف.

2.2.1.أنواع التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي عدة أنواع، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.1) يوضح أنواع التدقيق المحاسبي



المصدر: من اعداد الطالب بناءاً على مجموعة من المراجع

انطلاقا من الشكل االسابق، نلاحظ أن أنواع التدقيق المحاسبي تختلف حسب القائم بها، وحسب درجة الأهمية، ونطاق التدقيق، وكذا من حيث الإلزام في تنفيذ العملية وللتعمق أكثر سنتطرق الى ما يلي:

1.2.2.1.من حيث الإلزام في تنفيذ عملية التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من حيث الإلزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري

- **التدقيق الإلزامي**: هو التدقيق الذي يوجبه القانون ويلزم المؤسسة القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.
- **التدقيق الاختياري**: هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني بمعنى لا يحتم على المؤسسة القيام به.

2.2.2.1.من حيث مجال أو نطاق التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاق التدقيق إلى: تدقيق كامل وتدقيق جزئي:

- **التدقيق الكامل:** يكون عندعدم وجود قيود على نطاق عمل المدقق، ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، حيث يكون المدقق مسؤولا عن تدقيق جميع البيانات المالية.
- **التدقيق الجزئي:** يقتصر على قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها.

3.2.2.1.من حيث توقيت والقائم عليه وإجراء الاختبارات

يمكن تقسيم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبار إلى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر.

- التدقيق النهائي: وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية، وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة.
- التدقيق المستمر: تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة، على مدار السنة المالية للمؤسسة.

اما من حيث القائم بعملية التدقيق: ينقسم التدقيق حسب هذا التصنيف إلى التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

أ- التدقيق الخارجي: يجرى هذا النوع من التدقيق من قبل طرف خارجي، مستقل عن إدارة المؤسسة، تقوم الإدارة بتعيينه لإجراء عملية التدقيق، وإبداء رأيه الفني المحايد، حول عدالة القوائم المالية، وإصدار تقريره النهائي عن هذه العملية، وبصفة عامة فإن أهم ما يميز هذا النوع من التدقيق:

- استقلال المدقق عن المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- اهتمام المدقق بالبحث والكشف عن الأمور المادية؛
- إبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية للمؤسسة.

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي و هي [1]:

- **التدقيق القانوني** (Audit legal): هو الذي يفرضه القانون على بعض أنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية، التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظام الحسابات السنوية، وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.
- **التدقيق التعاقدي** (Audit contractual) : يقوم بها شخص محترف خارجي، ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة، أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختيارياً، وفقا لعقد يبرم بين المدقق، وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف، والنطاق، والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.
- **الخبرة القضائية** (Expertise judiciary):[2] يقوم بها محترف خارجي، بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة، وطرف آخر متعامل معها.

1- محمد بوتين، " **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص14.

[2] - Bernard Germond**, Audit Financier 1ère édition** Dunod **1991**, Collection ATH, P 33.

- مع العلم أن هناك أنواع أخرى من التدقيق تختلف باختلاف الجهة القائم بالعملية، كالتدقيق الصحي، والتدقيق الضريبي، وتدقيق أنظمة الإعلام الآلي، والتدقيق الاجتماعي، والتدقيق الجودة .... الخ.

ب–التدقيق الداخلي: يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي، يمنح المؤسسة تأكيدًا على درجة التحكم في عملياتها، مع تزويدها بالمشورة لتحسينها، ويساهم في خلق قيمة مضافة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، وحوكمة الشركات، من خلال نهج منظم، ومنهجي ومن خلال تقديم مقترحات لتعزيز كفاءتها.[1]

ج – أهمية التدقيق الداخلي: تعود أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة انطلاقا من الخدمات التي يقدمها في مختلف المجالات، ويعد صمام الامان في يدها، وتكمن الأهمية فيما يلي: [2]

–توفير آليات الضمان المهمة، لاستمرارية نشاط الشركة، من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة؛

– يلعب المدققون الداخليون دورا مهما في تقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية، التي بدورها يمكن على محافظ الحسابات أن يبني تقريره عليها؛

–خفض تكاليف التشغيل من خلال تحسين الكفاءة، وزيادة الانتاجية، وتحسين عملية التخطيط، وتقليل التكاليف، فضلا عن تحقيق عوائد سنوية؛

–تحليل نقاط القوة والضعف للشركة، وإفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، من خلال توجيه الاستفسارات المناسبة للأفراد المناسبين في المؤسسة.

د–أنواع التدقيق الداخلي

يساير التدقيق الداخلي حاجات المؤسسة المختلفة، وسُعْيَها لمسايرة التقدم الملاحظ في هذا الجانب، ومن أهم أنواعه هي: [3]

- **تدقيق الالتزام**: ويهدف إلى التأكيد، أن المؤسسة الخاضعة للتدقيق تعمل بما يتفق مع القوانين، والتعليمات المنظمة لعملها، أو الالتزامات العقدية المفروضة عليها، بالإضافة إلى السياسات والإجراءات المقررة من الإدارة، وهو يشبه التدقيق المالي الذي يقوم به المدقق الخارجي، في مرحلة تقويم نظام الرقابة الداخلية؛

1 - Jacques Renard **, Théorie et pratique de l'audit interne , 7 e édition ,Éditeur Eyrolles , France ,2010 ,p73.**

3–محمد زامل فيلح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة** الاولى، دار عشتار الاكاديمية للنشر والتوزيع، بغداد ،2019، ص ص 17،19، بتصرف.

4– أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، مرجع سابق ذكره، ص ص 122–123.

- **تدقيق العمليات:** وهو عملية المراجعة التي تهدف إلى اختبار ما إذا كانت وظائف المؤسسة تنجز أهدافها بشكل فعال وتعمل بكفاءة إقتصادية؛

- **تدقيق نظم المعلومات:** ويهدف إلى إختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات، ونزاهتها، بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية، والتشغيلية، والتقارير المعدة على أساسها، تتضمن معلومات دقيقة، قابلة للتصديق، ومعدة في الوقت المناسب. إلخ؛

- **تدقيق الأداء:** ويتضمن تدقيق الاقتصاد، والفعالية لبرنامج محدد، أو نشاط يتعلق أساسا في الفعالية والاقتصاد لوظيفة معينة، ومراجعة البرامج من حيث كفاءة ومخرجات كل نشاط، أو برنامج محدد؛

بالإضافة الى أن هناك أنواع أخرى، كتدقيق الجودة وتدقيق الموارد البشرية ...الخ.

4.2.2.1.أهمية تقارير التدقيق المحاسبي

تنتهي عملية التدقيق المحاسبي بتحرير تقرير نهائي يمكن إبراز أهمية التقرير من خلال العلاقة التي تربط المؤسسة بالمدقق، والأطراف الخارجية كما يلي:[1]

- **بالنسبة لمدقق الحسابات:** لتقارير تدقيق الحسابات أهمية خاصة، لمدقق الحسابات نفسه، بإعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق، ومؤشر على إنجازه لعمله، وفقا لمعايير التدقيق، والأنظمة والقوانين ذات العلاقة، كما أن تقارير التدقيق تعتبر أداة، أو وثيقة مكتوبة، لغرض توصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصالح.

- **بالنسبة لإدارة المؤسسة:** تعتبر تقارير مدقق الحسابات مؤشرا عن مدى، وفاء الإدارة العليا بمسؤوليتها في تسيير المؤسسة، بإعتبارها وكيلا عن ملاك المؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين، واللوائح والتشريعات، المنظمة لمختلف أنشطة المؤسسة.

- **بالنسبة لأصحاب المصالح:** تحقق تقارير مدقق الحسابات على القوائم المالية قيمة مضافة لأصحاب المصالح، من خلال رأي المدقق الذي يساهم في تحديد جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ومدى الاعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم، ويعتبر كدليل مكتوب لأصحاب المصالح.

1- عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، مرجع سابق ذكره، ص ص، 111 –112 .

5.2.2.1.العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الداخلي للحسابات مهمة مساعدة للتدقيق الخارجي حيث أنه في حالة وجود، وظيفة التدقيق الداخلي ، فإن المدقق الخارجي ،أو محافظ الحسابات ،يتوجه بشكل طبيعي إلى تقييم لمختلف صفات الانتظام والإخلاص والصورة الصادقة للحسابات المقدمة إليه ، مما قد يضطر حتى إلى الاعتماد على بعض أعمال التدقيق الداخلي لتأسيس حكمه أو دعمه من خلالها ، و على العكس من ذلك يعتبر التدقيق الخارجي مكملة للتدقيق الداخلي، وهي عنصر تقدير في الرقابة على العمل: باعتبار أن المدقق الخارجي شخص مستقل ،ذو مهارات عالية، وخبرة كافية، يمارس مهامه، باحترافية لذلك يأخذ المدقق الداخلي هذا الجانب من الأمور في الاعتبار وقد يتمكن أيضًا من الاستفادة من بعض أعمال المراجعة الخارجية لتأكيد حكمه ودعمه .[1]

3.2.1.آليات الفحص المحاسبي للتكاليف والإيرادات

تختلف الآليات، والوسائل، والتقنيات المستعملة في التدقيق المحاسبي للتكاليف، بختلاف العنصر المعني بالعملية، حيث أن هناك مجموعة من الوسائل، والتقنيات، من معاينة، والجرد الفعلي، وكذا الفحص المستندي، مع استعمال الاجراءات التحليلية المختلفة:

1.3.2.1.وسائل وتقنيات تنفيذ التدقيق

لكي يتمكن المدقق من إجراء، وتنفيذ عملية التدقيق، لابدا أن توفر لديه الوسائل والتقنيات، التي تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة، للإدلاء برأيه المحايد، ومن أهمها:[2]

أ- المعاينة والجرد الفعلي:

لكي يتأكد المدقق من صحة، وحقيقة الرصيد الدفتري للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع، وكذلك الوثائق الثبوتية لوجوده، لقيام بعمليات العد، والقياس، والجرد، وهذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة لتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

ب- الفحص المحاسبي (تدقيق الحسابات):

1 - Jacques Renard , **Théorie et pratique de l'audit interne** , 7 e édition ,Éditeur Eyrolles , France ,2010 ,p83.

[2] – عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009 /2010، ص81.

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام، والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات، والدفاتر، والكشوف، والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط، ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها، وسيلة ضرورية تمكن المدقق من، التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.

ت– الفحص المستندي:

إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً، يعتمد عليها المدقق من التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، ومن الصحة المتعلقة بها، ويعتبر التدقيق المستندي من أهم الوسائل المستخدمة، للحصول على أدلة الإثبات، في عملية التدقيق، ويتوقف على نجاحها بدقة الأدلة، حيث أنها تساعد المدقق على الربط بين الأحداث، والتصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.

ث–المصادقات:[1] وهي وسيلة الحصول على دليل الإثبات من أطراف خارج المنشأة، كالمدينين، والدائنين، والبنوك، ومخازن الإيداع العامة.

ج–خرائط التدفق:[2] تساعد خرائط التدفق المراجع على فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة، وما يتعلق بها من مستندات أخرى، في نظام الرقابة الداخلية، وتعتبر خريطة التدفق مجرد تعبير شكلي لنظام أو مجموعة من العمليات المتتالية يتم تصميمها، بغرض وصف تدفق العمل، والذي من خلاله يمكن للمدقق فهم النظام بشكل جيد، لتحديد مواطن القوة والضعف.

د–التقرير الوصفي:[3] يلجأ المراجع الى إعداد تقرير يشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية، وما يتضمنه، ويقوم المدقق بعرض هذا التقرير على المسؤولين في المنشأة لإبداء رأيهم بخصوص المعلومات الواردة فيه، وإضافة أي تفسيرات، أو ملاحظات، أو معلومات تبدو من وجهة نظرهم هامة لاستكمال التقرير.

و–الاستقصاء: تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الاجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة.

2.3.2.1.الإجراءات التحليلية

اولا–تعريف الإجراءات التحليلية:

1- زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2009، ص. 24.

2– أمين السيد أحمد لطفي، **اساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، دون دار نشر،2001، القاهرة، ص. 16.

3– أحمد عبد المولى صباغ، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، القاهرة دون نشر، 2007، ص. 132

يعرف المعيار الدولي للتدقيق رقم (520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الإجراءات التحليلية بأنها تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات المالية وغير المالية التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى، ذات الصلة، أو تلك العلاقات التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.[1]

وتعرف المراجعة التحليلية أيضا بأنها تدقيق الكفاءة، نظرا لاهتمامها بتحديد مستوى كفاءة المؤسسة، بالمقارنة مع المؤسسات، الأخرى[2]

ثانيا–أنواع الإجراءات التحليلية:

تتضمن الإجراءات التحليلية ثلاث أنواع رئيسية وهي:[3]

- تحليل الاتجاه: تحليل التغيرات في رصيد الحساب أو أرصدة بعض الحسابات عبر فترة زمنية.
- تحليل المؤشرات: مقارنة العلاقة بين حسابات، القوائم المالية ومقارنة أحد الحسابات ببيانات غير مالية، أو مقارنة العلاقات بين المؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة أو النشاط.
- التحليل الإحصائي وإستخراج البيانات: تحليل أرصدة الحساب أو التغيرات في أرصدة الحساب داخل أحد الفترات المحاسبية،

ثالثا –تعريف الفحص التحليلي:

يقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات، والتدفقات المرتبطة بالميدان محل التدقيق، وترتكز هذه التقنية على مجموعة من التقنيات المساعدة، كالمقابلة، وإضافة خرائط التدفق للوثائق والمعلومات، وهذا ما يسمح للمدقق من اكتشاف الإنحرافات، والفروق الموجودة، بين ما هو مسطر، ومقدر من جهة، وبين ما هو متحصل عليه كنتائج من جهة أخرى، ويمكن إستخدامها أيضا، كإختبار أساسي، أثناء الفحص الميداني .[4]

و يقصد به كذلك استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا)، لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة ،أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة يلجأ المدقق إلى تقنية التحليل في بداية المهمة، ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية

1– ناظم شعلان جبار، **مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في إكتشاف التضليل بالقوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المحور المحاسبي، المجلد 13، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص 121، بتصرف.

2– أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم رشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، جامعة مؤتة، الأردن، 2007، ص486، بتصرف.

3– أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 334 – ص 335 ، بتصرف .

4– زين يونس، مصطفى عوادي، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2011، ص93 – ص 94، بتصرف.

للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها، على الأقل مع المؤشرات، والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة، والقطاع الذي تنتمي إليه، لمعرفة مكانتها فيه.[1]

3.3.2.1.إجراءات الفحص لحسابات التكاليف

يمكن لمدقق الحسابات فحص حسابات التكاليف للعمليات التي قامت بها المؤسسة، من خلال القيام بالإجراءات التالية [2] :

- على المدقق فحص تكلفة البضائع المستهلكة، وخاصة طريقة احتسابها، وإن كانت هذه الطريقة متبعة باستمرار، أو مختلفة من سنة لأخرى، ويتم كذلك فحص بطاقات المخزون لكل سلعة ومقارنتها مع الجرد في نهاية السنة، ومنه أستخراج الفروقات؛

- على المدقق فحص تفاصيل العمليات، فحص تفاصيل الأرصدة، تقييم تكلفة الاستهلاك، وذلك بالرجوع إلى فواتير الشراء، وترحيل مبالغها إلى بطاقة المخزون المخصصة لكل مادة مستهلكة، والتأكد من الوثائق الثبوتية (أمر الشراء المستلم من طرف الزبون، فاتورة البيع، وصل التسليم، وصل الدفع، بطاقة إخراج البضائع، المواد الأولية) من حيث السلامة القانونية والموضوعية؛

- فحص دفاتر المخازن مستنديا، وحسابيا، ومقارنة النتائج مع أذون التسليم، ودفاتر البضاعة الصادرة، والواردة، وذلك مراجعة الترابط المنطقي، بين حركة المشتريات، والتخزين، والمبيعات، فضلا على مطابقة كشوف الجرد النهائية، مع مسودات الجرد، إذا وجدت لاكتشاف أي إختلاف، أو تعديلات نشأت عن إعادة كتابة هذه الكشوف، والتأكد من أن كشوف الجرد موقع عليها بواسطة اللجنة المشكلة، والمعتمدة بقرار من إدارة الشركة، وبحضور المدقق.

4.3.2.1.إجراءات الفحص لحسابات الإيرادات

تعبر حسابات الإيرادات عن جميع ما تحققه المؤسسة، من نشاط أعمالها، وعادة ما تتم فحص جميع المبيعات مع حسابات الزبائن، حيث يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:[3]

1- أسماء بودونت، **محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 35 – ص 36.

2- عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، مرجع سابق ذكره، ص51.

3- عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، مرجع سابق ذكره، ص 64 – 65.

- تهدف عملية فحص المبيعات، إلى البحث، ما إذا كانت جميع المبيعات الآجلة مؤيدة بفواتير صحيحة، وتمت وفقا لسياسة المؤسسة، واعتمدت من طرف شخص مسؤول، وكذلك التأكد من إرسال فواتير البيع إلى الزبائن وإخراج البضاعة المباعة من المخازن؛
- تطابق الفاتورة مع طلب الزبون، مذكرة البيع، ومذكرة الإخراج؛
- يقوم المدقق بأخذ عينة إحصائية مدروسة لحساب الزبائن، والتي تقابلها حسابات المبيعات، ويعد مصادقات للزبائن، عن أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة، على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة؛
- تفحص مختلف المستندات السابقة الذكر من حيث المبالغ، التواريخ، التوقيعات، العمليات الحسابية والسعر المذكورة على الفاتورة، ومقارنته مع قائمة الأسعار في المؤسسة؛
- تدقيق مبيعات آخر السنة للتأكد من عدم أخذها في الحسابات عند إحتساب بضاعة آخر مدة؛
- إذا كانت هذه الفواتير ملغاة يجب أن تكون موقعة من طرف مسؤول ويحتفظ بها هي وصورها؛

- قد يرغب أصحاب المؤسسة، في عدم تسجيل بعض فواتير البيع حدثت في آخر السنة، أو العكس ويحول تسجيلها إلى الدورة التالية، بقصد التلاعب في الأرباح، كذلك يلزم على المدقق تدقيق تواريخ الفواتير، وتواريخ تسجيلها (مبدأ استقلالية الدورات)؛

- التأكد من عدم تسجيل فواتير عدة مرات، أو تسجيل فواتير وهمية، أو عدم تسجيل بعض الفواتير على الإطلاق، ومراجعة العمليات الحسابية على الفواتير، وصحة نقلها إلى يومية المبيعات ودفتر الأستاذ.

ان عملية الفحص الدقيق للتكاليف والايرادات سيحقق مكاسب مختلفة للمؤسسة ولا يكون ذلك الا بالاعتماد على إجراءات فحص دقيقة.

5.3.2.1.إستخدام أسوب المعاينة الإحصائية في الفحص المحاسبي للتكاليف والايرادات

يطلق على الأسلوب الإحصائي الأكثر استخداما في إختبارات الرقابة ،والاختبارات الأساسية للعمليات بمعاينة الصفات، فهي تمثل الخصائص المراد اختبارها في المجتمع حيث يوجد أوجه أكثر تشابه عن أوجه الاختلاف ،عند تطبيق معاينة الصفات ،بدلا من المعاينة غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات،يتم إستخدام نفس خطوات المعاينة غير الإحصائية، إلا أن الفرق بينهما في أن حساب حجم العينة المخطط يتم باستخدام الجداول المشتقة من التوزيعات الاحتمالية الإحصائية، وحساب معدلات الانحرافات العالية المقدرة باستخدام أيضاً جداول مماثلة، كما أنه يعد القياس الكمي لهذه الحسابات أمراً شديد الأهمية

للمدققين، الذين يفضلون استخدام هذه المعاينة، وقبل التطرق إلى تطبيق معاينة الصفات يجب ذكر أولاً توزيعات المعاينة[1] .

أ- تعريف المعاينة الإحصائية : المعاينة الإحصائية هي أسلوب، يعتمد على نظرية الاحتمالات، والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها، وأخيراً تقييم النتائج التي يتم التوصل إليها، ولهذا فهي تزودنا بالمزايا الكثيرة، والتي منها : نتيجة العينة موضوعية، وحقيقية، وتمكننا من إجراء تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي، كما تمدنا بتقدير لخطأ المعاينة، وهي تمدنا كذلك بأدق طريقة لإستنباط النتائج، عن مجموعة كبيرة من البيانات، دون فحص شامل كما أن العينة الإحصائية توفر الوقت، وتخفض التكلفة مع إمكانية إجراء تقييم موضوعي لنتائج الإختبار .[2]

ب- مبادئ المعاينة الإحصائية:

يمكن حصر بعض مبادئ المعاينة الإحصائية فيما يلي:[3]

- تستعمل المعاينة الإحصائية، في حالة تكيفها مع أهداف التدقيق؛
- تحديد جيد للمجتمع، بمعنى آخر لا داعي لمعاينة مجتمع غير كامل، أو ذو حدود غير واضحة؛
- إختبار العينة يكون عشوائيا بالضرورة؛
- لجنة الإختبار والتدخل الشخصي في التحليل؛
- على المدقق تفادي الاستنتاج، والحكم بالمخاطرة، والمجازفة، فهي نتائج غير مؤكدة؛
- إختبار عدة عينات، والمطابقة فيما بينها، مما يزيد من صحة دقة النتائج الحكم؛
- ليس على المدقق تحديد مستوى عالي من الثقة.

والجدول التالي يوضح اهم العوامل المؤثرة على حجم العينة:

الجدول رقم (6.1) العوامل المؤثرة على حجم العينة

العوامل	الظروف التي تؤدي إلى حجم صغير للعينة	الظروف التي تؤدي إلى حجم كبير للعينة
الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة الذي يؤثر على الخطر	خطر الرقابة منخفض.	خطر الرقابة مرتفع.

1- سمية أحمد ميلي، **أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية -دراسة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص 43.

2- محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، **إستخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات دراسة ميدانية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2019، ص 82-83، (بتصرف).

3- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مرجع سابق ذكره، ص74

المقبول للقبول الخاطئ.		
نتائج باقي الاختبارات الأساسية الأخرى يشمل الإجراءات التحليلية، وباقي الاختبارات الأساسية المناسبة الأخرى الذي يؤثر على الخطر المقبول للقبول الخاطئ.	نتائج مرضية في باقي الاختبارات الأساسية الأخرى التي لها علاقة.	نتائج غير مرضية في باقي الاختبارات الأساسية الأخرى التي لها علاقة.
خطر التدقيق الممكن قبوله الذي يؤثر على الخطر المقبول للقبول الخاطئ.	خطر التدقيق الذي يمكن قبوله مرتفع.	خطر التدقيق الممكن قبوله منخفض.
الانحراف المقبول بحساب محدد	إنحراف مقبول كبير	إنحراف مقبول صغير.
الخطر الطبيعي الذي يؤثر على الانحرافات المتوقعة في المجتمع.	خطر طبيعي منخفض.	خطر طبيعي مرتفع.
الحجم المتوقع والمتكرر للانحرافات الذي يؤثر على الانحرافات المتوقعة في المجتمع.	إنحرافات صغيرة أو ذات تكرار قليل.	إنحرافات كبيرة أو ذات تكرار مرتفع.
عدد العناصر في المجتمع.	لا يوجد أثر تقريبا على حجم العينة ما لم يكن المجتمع صغيرا جدا.	لا يوجد أثر تقريبا على حجم العينة ما لم يكن المجتمع صغيرا جدا.

المصدر: سمية أحمد ميلي، أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية –، مرجع سابق، ص52.

انطلاقا من الجدول نلاحظ: أن هناك عدة عوامل تؤثر على حجم العينة، بغض النظر عن كون العينة صغيرة أو كبيرة.

5.3.2.1.الصنف السادس والصنف السابع في النظام المحاسبي المالي الجزائري

يعتبر الصنف السادس والسابع من بين المكونات لجدول حسابات النتائج اذ بواستطتها تحدد نتيجة النشاط للمؤسسة ويتكون مما يلي:

أولا: الصنف السادس (الأعباء):[1] تعرف الأعباء بالمبالغ المالية التي سددتها، أو تسددها المؤسسة ،خلال السنة المالية ،مقابل الحصول على المواد أو المنتجات التي استهلكتها في عملية الانتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة، ومن الأعباء ماهي غير نقدية، مثل الاهتلاكات، أما من المنظور

[1]قرار مؤرخ في26 يوليو 2008 والمحدد قواعد تقيم المحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها ومدونة الحسابات، ص ،34.

المحاسبي المالي الجزائري فهي نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية، في شكل استهلاكات، وخروج او نقصان الأصول، أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤس الأموال الخاصة، إذ تعتبر المجموعة السادسة بالحسابات التسييرية، وتظهر في النتيجة في المؤسسة، تتكون من الحسابات من ح60 الى ح69.

ثانيا: الصنف السابع (النواتج)[1]: يعرف الصنف السابع بالنواتج، وهي المبالغ المالية المحصلة، أو التي ستحصل، مقابل المنتجات والخدمات، التي قدمتها المؤسسة إلى الغير، او بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، أما النظام المحاسبي المالي[2] عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 تشمل منتوجات، أي نواتج سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية، التي تحققت خلال سنة، وتتكون المجموعة من ح70الى حـ 78.

3.1.تحليل التكلفة والعائد بين معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظي الحسابات

يعرف المعيار على أنه هدف ،أو نمط مرغوب تحقيقه، يتأثر بالعرف أو القبول العام، تضعه هيئة علمية، أو مهنية أو جهة تشريعية، لتكون إطاراً يسترشد به مجموعة من الأفراد لأداء مهامهم، ومن تم إعداد تقرير، كما أن للتقارير خصوصا تقارير محافظ الحسابات لها أهمية بالغة لجميع الأطراف ،ذوي العلاقة، ولا شك أن التقارير التي نصت عليها مختلف القوانين والمراسيم المستنبطة أساسا من معايير التدقيق الجزائرية، ولعلى الأهمية الأساسية الكبرى للتدقيق المحاسبي بالنسبة للمؤسسة هو تحليل التكلفة، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الجزائرية، بالإضافة الى معايير تقارير محافظي الحسابات المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد .

1.3.1. معايير التدقيق الدولية المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد

تختلف المعيار الدولية من عدة جوانب، من حيث الجهة الصادرة لها، ومن حيث الاستعمال، ولتحليل العائد والتكلفة، يحتاج المدقق إلى مجموعة من المعايير، نذكر منها معايير التدقيق المتعارف عنها (GAAS)، ومعايير (ISA)، وكذا معايير التدقيق الداخلي (IPPF).

1.1.3.1. معايير التدقيق المتعارف عنها (GAAS)

1- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي الجديد، مرجع** سابق، ص 93، (بتصرف).

[2] -مرسوم التنفيذي رقم156/08، المؤرخ في 26مايو 2008، **والمتضمن تطبيق احكام القانون 11/07**، الجريدة الرسمية العدد27 الصادرة في 2008/05/28، ص 13

يرجع للمعهد الأمريكي للمحاسبين الفضل في إعداد وصياغة هذه المعايير، وتسمى المعايير المتعارف عليها، تنقسم المعايير الى ثلاث مجموعات: [1]

المجموعة الأولى متعلقة بالشخص المدقق، والشروط التي يجب أن تتوفر فيه، للقيام بمهمة التدقيق، بما فيه تحليل العائد والتكلفة، والمجموعة الثانية متعلقة بالعمل الميداني، والمجموعة الثالثة متعلقة بإعداد التقرير، مع إمكانية الإشارة إلى العائد والتكلفة في التقرير.

أ- المعايير العامة أو الشخصية (general standards) : ارتبط هذا النوع من المعايير ارتباطاً مباشراً بالشخص الذي يتولى العملية من حيث التكوين الذاتي له، حيث يجب أن تكون له قدرة كافية من التأهيل العلمي ،والعملي للقيام بالمهمة، والقيام بتحليل العائد والتكلفة، كما يجب أن يكون عنصراً محايداً يتمتع بالاستقلالية ،بالإضافة إلى أنه يجب أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء اعداد التقارير.

أولا-معيار التأهيل العلمي:[2] ينص المعيار أنه يجب على المدقق ان يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية، في مجال المحاسبة والضرائب، والتدقيق، من المجالات التي لها علاقة بالمهنة، ولا شك أن المدقق في تكوينه المحاسبي سيتطرق إلى ما يتعلق بالعائد والتكلفة، مع مواكبة جميع التطورات، والتدريب المستمر طوال ممارسته للمهنة.

ثانيا-معيار الاستقلال:[3] ضمان الاستقلالية في نزاهة واستقامة المدقق وكذا تمتعه بكامل الحقوق المدنية، كما يجب أن يتمتع بكامل الحرية، دون أن تربطه علاقة عمل بالمؤسسة محل التدقيق.

ثالثا-معيار العناية المهنية: ينص المعيار على ضرورة التزام المدقق بالعناية المهنية، والأخلاقية، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عمليات التدقيق، حيث أن توفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي، وبالتالي يشترط توفر الجدية في العمل [4] .

ب- معايير العمل الميداني (standards of field work): برغم من افتراض أن هناك توفر للكفاءة المهنية ،والاستقلالية التامة للمدقق، فانه غير كافي للخروج برأي صحيح، حول مصداقية الحسابات، ولأجل ذلك

1-محمود سيد ناغي، المراجعة **(الإطار النظري والممارسات)**، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، سنة 1992، ص 37، (بتصرف).

2- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،1998 ، ص 35 ، (بتصرف).

3- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سابق ذكره، ص38، (بتصرف)

4- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة مرجع سبق ذكره**، ص39 ، (بتصرف).

يجب أن يدعم بمعايير أخرى، منها ما يتعلق بمعايير الفحص الميداني، تتكون هذه المعايير من، معيار التخطيط والاشراف، معيار دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى كفاية و ملامة أدلة الإثبات.

أولا–معيار التخطيط والاشراف:[1] لكي يمارس المدقق عمله بصفة جيدة يجب عليه أن يضع مخططاً للعملية، وفي نهاية هذه الخطوة يقوم بإعداد برنامج المراجعة والتدقيق، مستفيدا من المعلومات التي استفاد منها، خلال فترة التخطيط، اما الاشراف فيتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق اهداف الفحص والتدقيق، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

ثانيا–معيار تقيم نظام الرقابة الداخلية: لتحديد مدى اعتماد المدقق على الرقابة الداخلية، كقاعدة يستند عليها في إبداء الرأي، يجب أن تتم دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة، عن طريق تحديد حجم الاختبارات اللازمة،والتي تحدد إجراءات التدقيق الضروري، ويمكن للمدقق من دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية عن طريق :[2]

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- اعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا –معيار جمع الأدلة الكافية: ينص المعيارعلى أنه يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة والقرائن الكافية، لتكون أساسا سليما، يستند اليه في إبداء رأيه حول القوائم المالية، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق، فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

ت– معايير إعداد التقارير (standards of reporting): عند نهاية المدقق من عمله يقوم أو يتولى بإعداد تقرير مفصل عن عمله غير أن مهمة كتابة هذا التقرير يجب أن تتوفر على بعض الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها منها، اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى وجود تبريرات قانونية للتكاليف المنفقة، الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته، إبداء الرأي في القوائم المالية.

[1] مين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة من المراجعة**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2007 ، ص46 ، (بتصرف).

2– احمد حلمي جمعة،" **المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار الصفاء للنشر والتو زيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن،2005، ص26، (بتصرف).

أولا–مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها:[1] ويعني هذا المعيار انه على المدقق التأكد أن القوائم المالية، تم أعدادها وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عنها والتي من بينها مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الثبات، مبدأ الشمولية، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الافصاح .... الخ

ثانيا –مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة لأخرى، إستناداً على اطلاعه على المبادئ المستخدمة سابقا في إعداد القوائم المالية والغرض من هذا كله هو القدرة على إجراء عملية المقارنة بين القوائم المالية خلال مختلف الدورات.

ثالثا–الإفصاح الكافي:[2] يقضي الافصاح إلى ضرورة تطرق المدقق وإشارته إلى أن أي معلومة مالية تعد ضرورية، قد يتم إغفالها في القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من طرف معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهة المستعملة للقوائم المالية، والتي من الممكن أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

رابعا –ابدأ الري: يقضي هذا المعيار بان يتضمن التقرير تعبيرا صريحا وواضحا للمدقق، عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومطابقتها للقوائم المالية، حيث يكون ذلك في وثيقة مكتوبة، تتضمن ما قام به المدقق من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ودقة ما تحتويه من بيانات.

2.1.3.1. معايير التدقيق الدولية (ISA)

يتم إصدار هذه المعايير حسب الأهمية النسبية، حيث أخذ الترتيب الأول ترقيما يبدأ من الرقم واحد (1) ،في حين التبويب الثاني يبدأ بالرقم (100) وفق ما هو مبين فيما يلي:[3]

1- معايير التمهيدية: من 100-199؛
2- معايير المسؤوليات من 200-299؛
3- معايير التخطيط من 300-399؛
4- معايير نظام الرقابة الداخلية من 400-499؛
5- معايير أدلة الإثبات من 500-599؛
6- معايير الاستفادة من عمل الآخرين من 600-699؛

[1]- احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص28 ، (بتصرف).

[2]- ابراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**"، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون تاريخ، ص،11 ، (بتصرف).

3- عمي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، دار وائل لمنشر، الاردن،2012 ، ص ص ،55-60، (بتصرف).

7- معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير من 700-799؛

8- معايير تتعلق بمجالات متخصصة من 800-899.

يمكن للمدقق من خلال هذه المعايير خصوصا معايير التخطيط، أن يضع برنامجا لتحليل العائد والتكلفة واكتشاف مدى نجاعة تكاليف التدقيق مقارنة بالعائد، بالإضافة الى الاعتماد على معايير الاثبات لتثبيت القرائن الدامغة للعوائد والتكاليف.

3.1.3.1.معايير التدقيق الداخلي IPPF

أ- تعريف معايير التدقيق الداخلي الدولية IPPF:[1]

هي عبارة عن معايير تم إصدارها من طرف معهد المدقيقين الداخليين الأمريكي IIA وتم إعتمادها من طرف IFAC وتضم إطاراً لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي داخل الشركات، وتم إصدار أول معيار سنة 1978، والتي كانت تحمل عنوان إطار الممارسة المهنية للتدقيق **IPPF**، وهدفها توفير الخدمة المهنية لجميع أعمال التدقيق الداخلي.

وتسمى كذلك المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي international standards for the professional practice of internal auditing وهناك اختصار آخر IPPF.

ب- الإطار المؤسساتي لIPPF

معهد المدققين الداخليين الأمريكي(IIA)، معهد المدققين الداخليين الأمريكي Institute of Internal Auditors هي هيئة مستقلة تأسست سنة 1941 وهذا لغرض وضع معايير دولية خاصة بالتدقيق الداخلي، يضم أكثر من 165 دولة، ويمنح شهادة مدقق داخلي معتمد CIA، وشهادات أخرى، مثل، (C.C.S.A)، (C.G.A.P)، (C.F.S.A)

ت- معايير صفات التدقيق الداخلي: تنقسم هذه المعايير إلى أربع مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي، كالاستقلالية، والموضوعية، والعناية المهنية، والجودة في أداء عملية التدقيق

[1]- محمد امل فيلح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية**، مرجع سابق (بتصرف).

والجدول التالي رقم (7.1) يوضح معايير التدقيق الداخلي الدولية التي أصدرها

معايير السمات Attribute Standrad		معايير الأداء Performance Standrad	
IPPF1000	الأهداف، الصلاحيات والمسؤولية	IPPF2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
IPPF1010	الاعتراف بتعريف التدقيق الداخلي، ومدونة قواعد السلوك، الأخلاقيات	IPPF2010	التخطيط
IPPF1100	الإستقلالية والموضوعية	IPPF2020	التبليغ والموافقة
IPPF1110	الإستقلالية التنظيمية	IPPF2030	إدارة الموارد
IPPF1111	التفاعل المباشر مع المجلس	IPPF2040	السياسات والإجراءات
IPPF1120	الموضوعية الفردية	IPPF2050	التنسيق
IPPF1130	العوامل المؤثرة على الإستقلالية	IPPF2060	رفع تقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة
IPPF1200	الكفاءة والعناية المهنية	IPPF2070	مورد الخدمات الخارجي ومسؤوليات الشركة في مجال التدقيق
IPPF1210	المهارة	IPPF2100	طبيعة المهمة
IPPF1220	العناية المهنية اللازمة		
IPPF1230	التطوير المهني المستمر	IPPF2110	الحوكمة
IPPF1300	تأكيد الجودة وبرامج التحسين	IPPF2120	إدارة المخاطر
IPPF1310	متطلبات برنامج تأكيد الجودة وبرامج التحسين	IPPF2130	الرقابة
IPPF1311	التقييمات الداخلية	IPPF2200	التخطيط لمهمة
IPPF1312	التقييمات الخارجية	IPPF2201	إعتبارات التخطيط
IPPF1320	التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد الجودة وبرامج التحسين	IPPF2210	أهداف المهمة
IPPF1321	استخدام "يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	IPPF2300	تنفيذ المهمة
IPPF1322	الإفصاح عن عدم التوافق	IPPF 2310	تحديد المعلومات
		IPPF 2320	التحليل والتقويم
		IPPF 2330	توثيق المعلومات
		IPPF 2340	الإشراف على المهمة
		IPPF2400	تنفيذ المهمة
		IPPF2410	تحديد المعلومات
		IPPF2420	جودة التبليغات

		IPPF2421	الخطأ والسهو
		IPPF2430	استخدام عبارة "أنجزت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق لداخلي"
		IPPF2440	الإفصاح عن حالات عدم التوافق
		IPPF2440	نشر النتائج
		IPPF2450	الآراء العامة
		IPPF2500	متابعة سير العمل
		IPPF2600	إبلاغ قبول المخاطر

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الموقع الالكتروني الرسمي لمعهد المدقيقين الداخلين www.globaliia.org تاريخ الاطلاع 2021/05/27 الساعة 13.42

2.3.1 معايير التدقيق الجزائرية المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد

تتعدد معايير التدقيق الجزائرية وتختلف فيما بينها، حيث يعتمد محافظ الحسابات على عدة معايير، تمكنه من تحليل العائد والتكلفة، لذا في هذ الجانب سنتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات ومهامه، بالإضافة إلى أهم معايير التدقيق الجزائرية.

1.2.3.1 محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

أ- تعريف محافظ الحسابات:[1] حسب المادة 22 من قانون 10-01 المتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر عرفه كما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات، والهيئات، وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

ب- مهام محافظ الحسابات

تطرق القانون 10-01 في المادة 23 من الفصل الخامس على انه: " يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير".

كما نصت المادة 25: " يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير من بينها، تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية "[2].

[1]- قانون 10-01، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

2- قانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق ذكره، ص 7.

نص المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، وأشكال، وآجال إرسالها في المادة 02 " وكذا إجراءات الرقابة الداخلية، من بينها معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية ".

انطلاقا من هذا يمكن تلخيص اهم مهامه فيما يلي:[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة، وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية، وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية، ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين، أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص، حول إجراءات الرقابة الداخلية، المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها، والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة، أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

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

المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة ذلك على أساس الوثائق المحاسبية، وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

[1]- مرسوم تنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 1 يونيو سنة 2011، ص 19(بتصرف).

2.2.3.1.تكلفة عملية التدقيق

تتعلق تكلفة عملية التدقيق [1] بتكلفة الحصول على أدلة الإثبات وقرائن التدقيق، حيث أنه على المدقق الموازنة بين المنفعة المتوخاة من جهة، وعامل التكلفة جهدا، ومالا من جهة أخرى، فإذا ما فاقت تكلفة المنفعة، أو الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل، أو القرينة عليه أن يعتمد على الحصول على بدائل أقل تكلفة، وهكذا نجد أن موضوع التكلفة يؤخذ بعين الإعتبار عند المقارنة بين عدد من الأدلة تتفاوت في كلفة الحصول عليها، وتتفق في الأغراض التي تحققها.

كما تعتبر تكلفة الحصول على الدليل بإعتماد المدقق على مفهوم التكلفة والعائد، عند جمع أدلة الإثبات، بحيث لا تزيد تكاليف جمع أدلة الإثبات عن منافعها المتوقعة بأي حال من الأحوال، فالمدقق يعمل في بيئة تنافسية، وعليه أن يسعى إلى تحقيق مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية، والاعتماد على أحجام كبيرة لعينات التدقيق يؤدي إلى عدم كفاءة المهمة وزيادة أتعابها، ومن ناحية أخرى يؤدي الاعتماد على أحجام صغيرة لعينات التدقيق إلى عدم كفاية أدلة الإثبات ويعد إهمالا في ممارسة المهنة، ومن ثمة يوازن المدقق بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات ،والمنافع المتوقعة منها [2].

3.2.3.1.معايير التدقيق الجزائرية NAA

أولا–صدور المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/ 2016 :[3]

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق، والمتمثلة في كل من المعيار رقم: 210، 505، 560، 580.

1– المعيار الجزائري للتدقيق –210–إتفاق حول أحكام مهام التدقيق.

أ– مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة، وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛

[1]- أحمد محمد العمري، عودة أحمد سليمان، **العوامل المؤثرة في إختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع، العدد الأول، 2004، ص33(بتصرف).

[3]-عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص232(بتصرف).

[3]- وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ** 04 فيفري2016، ص ص2،5.

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية، الكلية أو الجزئية، وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة، أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة، يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

ب- هدف تطبيق المعيار:

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها، قد تم الإتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.

يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.

2- المعيار الجزائري للتدقيق -505-التأكيدات الخارجية [1]

أ- مجال التطبيق: يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

ب- الهدف من المعيار: هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات، بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ت- المفاهيم المتعلقة بهذا المعيار:

- التأكيد الخارجي: هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق جواب خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني، أو شكل آخر.

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد ايجابي): هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.

- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي): هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، مرجع سابق ذكره، ص02.

3- المعيار الجزائري للتدقيق -560- أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة[1]

أ- **مجال التطبيق:** يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب- **الهدف من المعيار:** أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة، والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال)، وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

ت- **شرح مفهوم الأحداث اللاحقة:** قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات)، وتاريخ تقرير المدقق؛
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية، من طرف الهيئة المداولة؛
- يدل تاريخ تقرير المدقق، لقارئه، على أن المدقق قد أخد بعين الإعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه، والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

كما يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات، الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية، وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره؛
- تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك؛
- تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية؛

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، مرجع سابق ذكره، ص ص 2-6.

- تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة؛
- تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف خارجية.

4- المعيار الجزائري للتدقيق –580– التصريحات الكتابية[1].

أ- مجال تطبيق المعيار:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية، من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ب-أهداف تطبيق المعيار:

تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار كما يلي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية، أو بالتأكيدات الخاصة، المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضرورياً، أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة، أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ثانيا-صدور المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 :[2]

تضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي معيار 300، و500، و510، و700.

1- المعيار الجزائري للتدقيق –300– تخطيط تدقيق الكشوف المالية

أ- مجال تطبيق المعيار:

1 – وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، مرجع سابق ذكره ص ص 2،5.

[2]- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 2016(بتصرف).

يدرس المعيار م.ج.ت 300 إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، في إطار مهمة التدقيق الأولية.

ب- الهدف من تطبيق المعيار:

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في هذا النحو على:

- الإهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة؛

كما يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط، من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه.

ويبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل.

2- المعيار الجزائري للتدقيق -500- العناصر المقنعة [1].

أ- **مجال التطبيق:**

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

ب- **الهدف:**

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق، والتي من شأنها تمكنه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة، قصد استخلاص النتائج المعقولة، والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

ت- **مفهوم العناصر المقنعة:**

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق، قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، ويتضمن:

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016**، مرجع سابق.

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، الدفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل ...إلخ)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى، كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية، وكل المعطيات المتاحة، والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

ث- **تفتيش السجلات أو الوثائق:**

- تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات، أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية، أو تحت أي شكل آخر؛
- تقدم عملية تفتيش التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة، حيث تتبين المصداقية حسب طبيعة مصدرها، وإذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق داخلية، بفعالية نظام المراقبة حول إعدادها.

على سبيل المثال، تفتيش السجلات أو الوثائق قصد التحقق من الأهلية.

ج- **إعادة التنفيذ:**

إعادة التنفيذ هي تنفيذ المدقق لإجراءات، أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية، إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز الحاسوب.

3- المعيار الجزائري للتدقيق –510– "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية [1]

أ- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية؛

تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة، خاصة خارج الميزانية؛

- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:
- لم تكن موضوع تدقيق؛
- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف"

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016**، مرجع سابق ذكره.

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية "300" و "710".

ب-الهدف من تطبيق المعيار:

يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة، التي تسمح بضمان أن:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة، وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

4-المعيار الجزائري للتدقيق -700- تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية [1].

أ- **مجال تطبيق المعيار:**

يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

ب- الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات، المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

في الملحق لهذا المعيار قدم محتوى ونموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق، ويحدد فيه مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية، كما يلي:

1 - وزارة المالية، **المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016**، مرجع سابق ذكره.

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد، والعرض الصحيح للكشوف المالية، وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

ثالثا–صدور المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15:

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي المعيار 520، 570، 610، 620.

1– المعيار الجزائري للتدقيق –520–الإجراءات التحليلية [1]

أ– مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار ما يلي:

- إستخدام المدقق لإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات، الذي يتم في نهاية التدقيق؛
- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه، لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات، أو الأحداث غير الإعتيادية، قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق، التي ستكون كرد على تلك المخاطر؛
- الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة، تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية، صادرة أو غير صادرة عن الحسابات؛
- تتضمن الإجراءات التحليلبة مقارنات مع معطيات سابقة، أو تقديرية للكيان، أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة، أو معقدة، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

ب– أهداف تطبيق المعيار:

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

2– المعيار الجزائري للتدقيق –570–إستمرارية الإستغلال [2]

1– وزارة المالية، **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ** 15 مارس 2017، ص3.

2– وزارة المالية، **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، مرجع سابق ذكره ص ص3–7.

أ- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية، المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

ب- أهداف تطبيق المعيار:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر، أو غير مرتبط بأحداث، أو ظروف، من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق -610- استخدام أعمال المدققين الداخليين[1].

أ-مجال تطبيق المعيار:

1. يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إذا تبين له، طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛

2. لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي، في أداء إجراءات التدقيق.

ب- الأهداف:

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي، وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها، لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق؛
- في حين تطرق هذا المعيار بشكل عام لأنشطة وظيفة التدقيق الداخلي لمهمة أو عدة مهام، منها:
- متابعة المراقبة الداخلية: قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها والتوصيات الرامية لتحسينها؛

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، مرجع سابق ذكره ص ص 3-7.

- فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية أو الواجبات الخارجية، وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة، ومقتضيات أخرى داخلية؛

إدارة المخاطر: قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم، من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكبرى، التي تعترض الكيان والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة، وإدارة المخاطر.

4- المعيار الجزائري للتدقيق –620– "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" [1]

أ- مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره، للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

- لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي، أو من هيئة، لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار رقم 220؛

- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي، أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر، غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان، لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار رقم 500؛

- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي، أو هيئة ذات خبرة في ميدان آخر، غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان، من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

ب- الهدف من تطبيق المعيار:

أهداف المدقق من خلال تطبيق المعيار هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، مرجع سابق، ص ص 3-8.

- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، إذا ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق.

رابعا–صدور المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي المعيار 230، و501، و530، و540.

1– المعيار الجزائري للتدقيق –230– "وثائق التدقيق"[1]

أ) مجال تطبيق المعيار: يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

ب) أهداف تطبيق هذا المعيار:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة، التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق، وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسهل القيام بمراجعة المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1)، أو النصوص القانونية والتنظيمية.

2– المعيار الجزائري للتدقيق –501–العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة [2]

أ– مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار "330" و "500" وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، والمعلومات القطاعية، في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب– أهداف تطبيق المعيار:

- يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:
- وجود المخزونات وحالتها:
- إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الاستفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

1– وزارة المالية، **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ** 24 سبتمبر 2018، ص2.

2– وزارة المالية، **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، مرجع سابق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق –530– السبر في التدقيق [1]

أ) مجال تطبيق المعيار: يطبق المعيار الجزائري للتدقيق 530 عندما يقرر المدقق إستخدام التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد وإختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الإختيار، ومراجعات تفصيلية، وتقييم نتائج السبر.

يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية، والملائمة، التي تمكنه من خلاصات معقولة، والتي يؤسس عليها رأيه.

كما يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل، والتي يعد السبر في التدقيق جزءا منها، وهذا قصد إختيار العناصر التي سيتم إختبارها.

ب) أهداف تطبيق المعيار:

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة، يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4- المعيار الجزائري للتدقيق –540– "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به [2]

أ- مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، وتحديداً يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و330، ومعايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

ب- أهداف تطبيق المعيار:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

1- وزارة المالية، **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، مرجع سابق ذكره **ص ،3.**

2- **Government**، International Journal Of Economic ،Policy In Emerging Economies, Vol. 11, No. 3 Indonesia, 2018،pp251-252.

3.3.1 معايير تقارير محافظي الحسابات المستخدمة في تحليل التكلفة والعائد

يعد معيار استمرارية الاستغلال من أهم معايير التقارير المستعملة، الذي يحتاجه المدقق وذلك عن طريق تحديد قيمة العوائد والتكلفة، ولتوسع أكثر في موضوع معايير التقارير سنتطرق الى مايلي:

1.3.3.1.جودة التقارير المالية

التقارير المالية المؤهلة هي تقارير مالية تنتج معلومات مفيدة لمستخدميها، والمعلومات التي تلبي الخصائص النوعية للمعلومات، كما أن للتقارير المالية سبع خصائص نوعية كما يلي:[1]

- ✓ الملاءمة والأهمية؛
- ✓ الشكل والمضمون " الجوهر"؛
- ✓ الموثوقية؛
- ✓ الإبتعاد عن التحيز؛
- ✓ قابلية المقارنة؛
- ✓ التناسق؛
- ✓ القابلية للفهم.

اما خطوات تقيم نظام الرقابة الداخلية موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (8.1): دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الخطوات	التفصيل
جمع الإجراءات	من خلال استخدام خرائط التدفق، ملخصات إجرائية، ملخصات الأدلة الكبيرة.
اختبارات التطابق (الفهم)	تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف.
اختبارات الاستمرارية	التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	نقاط القوة، نقاط الضعف، قصور النظام والنتائج.

المصدر: محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، إستخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص49، بتصرف.

1- Rindu Rika Gamayuni ،**The Effect Of Internal Auditor Competence And Objectivity, And Management Support On Effectiveness Of Internal Audit Function And Financial Reporting Quality Implications At Local.**

2.3.3.1.الخطوات المتبعة في عملية التدقيق

قصد إجراء عملية التدقيق على منهج متكامل، يتطلب الأمر إجراء خطوات منتظمة، وفق ما يلي:

1- قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق:

قبل أن يعطي المدقق موافقته على القيام بالمهمة، يجب عليه التأكد من صحة التعيين، بصدور قرار الجمعية العمومية للمساهمين، والاتصال بالمدقق السابق للشركة، في حالة وجوده، لمعرفة ما إذا كان لديه أسباب، تستدعي عدم قبول العميل، إذا لم يكن لديه أسباب لعدم القبول، يمكن الحصول منه على معلومات عن الشركة، ونتائج مراجعات سابقة، تجميع معلومات عن الشركة، تخص نوعية الإدارة، واتجاهاتها، فيما يتعلق بغش القوائم المالية، وكذلك نوعية نشاط الشركة.[1]

2- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

- الأشغال الأولية: وهي خطوة يطلع من خلالها المدقق على الوثائق الخارجية عند المؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطها، ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حول خصوصياته، وحول مهنة المؤسسة أحيانا مما يمكنه من إستخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.
- فحص الحسابات:

بعد إتمام دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل نهائي، وتحديد حد الأهمية النسبية، ومخاطر التدقيق المقبولة، يبدأ في القيام بإجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (9.1): يوضح فحص الحسابات

الخطوات	التفصيل
تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	✓ إعادة النظر في برنامج التدقيق ✓ تدعيم برنامج التدقيق بإجراءات إضافية
إختبارات التطابق	✓ اختبارات التطابق بواسطة مقارنة العمليات الحسابية ✓ اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية ✓ اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية ✓ اختبارات التطابق بواسطة المشاهدات المادية

1- محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، مرجع سابق ذكره، 2019، ص44.

إنهاء عملية التدقيق	✓	التأكد من مدى توفر المبادئ المحاسبية
	✓	فحص الأحداث ما بعد الميزانية
	✓	فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية
	✓	إعادة النظر في أوراق العمل
	✓	إصدار الرأي.

المصدر: محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، مرجع سابق ذكره ، ص53

3.3.3.1.البيانات الضخمة في عملية التدقيق

بالنسبة للمدققين، تشير البيانات (أو محتويات) البيانات الضخمة إلى مجموعات، من أنواع متعددة من البيانات، والتي يمكن أن تشمل بعضًا من البيانات التقليدية، البيانات المالية وغير المالية، المهيكلة، والبيانات اللوجستية، وغيرها البيانات الداخلية والخارجية، حيث تعرف البيانات الضخمة بأنها "أصول معلومات عالية الحجم، وعالية السرعة وعالية التنوع، و التي تتطلب أشكال مبتكرة فعالة، من حيث التكلفة لمعالجة المعلومات من أجل إستخدامها على نحو أفضل في تعزيز الرؤية وصنع القرار ".[1]

الجدول رقم(10.1): يوضح أنواع البيانات الكبيرة وتأثيرها على المنهجية المطبقة في عملية التدقيق

أنواع البيانات	الممارسة الحالية	الممارسة المستقبلية المحتملة
بيانات غير مالية	تستخدم بشكل هامشي فقط في عمليات التدقيق، أو يتم إستخدامها مع تقدير كبير من قبل المدقق المطلوب لتفسيرها	الأدوات المتقدمة لتشغيل النماذج أو تحليلات تنبؤية لمساعدة مراجعي الحسابات في تحديد مخاطر الأعمال ومجالات التركيز أثناء التخطيط؛ المساعدة في الكشف عن الاحتيال.
بيانات مالية	يقوم المدققون بجمع واختبار عينة من المعاملات واستخدام للحكم على تلك المجالات التي يصعب اختبارها مثل تقديرات التسيير.	يمكن للأدوات اختبار 100% من المعاملات. تحدد أوجه القصور/غير المتوقعة الأنماط في بيانات المعاملات التي يوفرها العميل. سيؤدي هذا إلى توجيه المزيد من الاختبارات لإمكانية كشف المعاملات الاحتيالية والحكم المستخدم في تقييم الخطوات بعد إكتشاف الحالات الشاذة.

sorce: earley christine ، **Data Analytics in Auditing : Opportunities and challenges**، journal of business horizons ،indiane university ، india ، 2015 ، p4. sur le site web https://booksc.xyz/book/44411928/81ac98: (22/02/2020) a 14:20 h .

1 - Earley Christine ، **Data Analytics In Auditing : Opportunities And Challenges**، Journal Of Business Horizons ،Indiane University ، India ، 2015 ، P2. Sur le site web https://booksc.xyz/book/44411928/81ac98: (22/02/2020) à 14:20 h .

4.3.3.1.توثيق أعمال التدقيق

يقصد بالتوثيق في عملية التدقيق، هو توثيق أوراق العمل الأساسية، التي أعدها المدقق، أو تم الحصول عليها، لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات ،وبيانات محفوظة في الأوراق، أو في وسائل إلكترونية، أو أية وسائل أخرى، ويعتبر حجم أوراق العمل ومداها أمرا يخضع للاجتهاد المهني للمدقق، إذ أنه ليس من الضروري ولا العملي في نفس الوقت، أن يقوم المدقق بتوثيق كافة الأمور التي يفحصها، ويطلع عليها، إذ يقوم بتوثيق إجراءات التدقيق والاختبارات، التي قام بها ،والمعلومات التي حصل عليها، والنتائج التي توصل إليها، كما تعتبر أوراق العمل الأساس الدائم، و المصدر الوحيد الذي يستند إليها المدقق، في إعداد تقريره وفي التعبير عن رأيه ، وهي تمثل حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات، وتقرير المدقق، وتعتبر أوراق العمل ملكا للمدقق، ولا يحق للمؤسسة المطالبة بها .[1]

أ- مسؤولية المدقق عن كشف الأخطاء والغش:

مع تحول التدقيق من تدقيق تفصيلي إلى تدقيق جزئي، يقوم على أساس الاختبارات (تقنيات السبر)، ترتب على هذا التحول عدم اعتبار المدقق مسؤولا عن جميع الأخطاء و الغش، أو التلاعب الموجود بالدفاتر. ويعتبر المدقق مسؤولا فقط عن الأخطاء، أو التلاعب التي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات، بشرط أن كمية الاختبارات والعينات التي اختارها، ومستوى الفحص المهني الذي قام به، قد وصل إلى المستوى العادي المتعارف عليه، والمفروض على أعضاء المهنة أداؤه، أي أن المدقق لا يعتبر مسؤولا عن التلاعب والغش إذا قام بإبداء واجباته، وفق الأصول المهنية، ولم يهمل أي جانب منها، أما الحكم على التزام المدقق، أو عدم التزامه لواجبه تعود إلى معايير التدقيق المتعارف عليها، مع مراعاة ظروف المؤسسة، ونصوص العقد، عندما لا يكون تدقيق إلزامي[2].

ب-موقف المدقق من موضوع تحديد الربح بالمؤسسة

قبل إعداد التقرير النهائي للمدقق الخارجي، فإنه يصبح عليه من الواجب التحقق من مدى سلامة، وعدالة القوائم المالية للمنشأة الخاضعة لمراجعته، وذلك بالتأكد من تطبيق مبدأ المقابلة المحاسبية، ومبدأ المدة المحاسبية، ومدى

1- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص 126.

2- رشيد سفاحلو، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر ،2017، ص35، بتصرف.

سلامة تطبيق أساس تحقق الإيرادات، وكذلك سلامة التفرقة، والمعالجة المحاسبية المناسبة لأنواع الإيرادات، وكذلك المعالجة المحاسبية المناسبة للتفرقة، بين أنواع النفقات ومعالجتها المعالجة المحاسبية السليمة، لكي يمكن من مقابلة الإيرادات الجارية بما يخصها من نفقات جارية والوصول إلى الربح التشغيلي، الذي يعبر عن المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويكون ذلك بناءاً على تقيمٍ للرقابة الداخلية لها .[1]

ح- هدف الرقابة الداخلية للمدقق وللمؤسسة:

- حماية أصول المؤسسة من أي إختلاس أو تلاعب أو سوء إستخدام؛
- التأكد من الدقة المحاسبية لبيانات المحاسبة المسجلة بالدفاتر من أجل تحديد درجة الاعتماد عليها قبل إتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطة مستقبلية؛
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري وإكتشاف أي إنحرافات عن هذا المستوى؛
- كشف أي انحرافات عن التغيير المفاجئ في سير العمل، أو في مستوى الأداء، بما ينعكس على التكاليف؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- زيادة الكفاية الإنتاجية للمؤسسة؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها؛
- التدريب والعلاقات الإنسانية.[2]

1- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، إيناس مصطفى محمد سليمان، عارف محمود كامل عيسى، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2017، ص31، بتصرف.

2- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، مرجع سابق ذكره، ص49.

5.3.3.1.ارتباط نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي، في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات

أولى المشرع الجزائري اهتمام بالغ لنظام الرقابة الداخلية، بداية مع صدور قانون 01/10 وأتبعه بمجموعة من المراسيم والقرارات التي أكدت على دور مهمة التدقيق الخارجي في فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وإعداد تقرير خاص حولها، وبعتبار المعيار 570 ذو صلة مباشرة في تحليل العائد، والتكلفة، وأهم المعايير الصادرة مايلي:

1. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في الفصل السابع منه كما يلي[1]:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كيفيات التطبيق، المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة، والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، وكذا محتوى تقريره الخاص؛
- يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة، على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة، المطبقة من قبل الكيان، قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات، والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية، والمعلومات المقدمة، ضمن ملحق الحسابات؛
- عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص، يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان، وليس حول الإجراءات في حدٌ ذاتها.

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

- ✓ عنوان التقرير، والمرسل، إليه وتاريخ، وأهداف تدخلاته؛
- ✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة، من أجل إبداء الرأي، حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- ✓ خاتمة في شكل ملاحظات، أو بدون ملاحظات، حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان."

1 – **قرار المؤرخ في 24 جوان 2013**، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، ص 18.

2. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: [1]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كيفيات التطبيق، المتعلقة بشكل، ومحتوى التقرير العام، للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرساله إلى الجمعية العامة العادية، ويجب أن ينتهي هذا التقرير بالمصادقة بتحفظ، أو بدون تحفظ ،على انتظام وصحة القوائم المالية، وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، كما أنه يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة، وعلى أنه تحصل على ضمان كافي، بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة، من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية، وحتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها، والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها، هذا ويحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تمّ إعدادها طبقا للقواعد، والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به[2].

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية، وحسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة، وكذا الملحق، ويتم توقيعها من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، وتأشيرها من قبل محافظ الحسابات، ولا يسري رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة.

فقرة الملاحظات: تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة، أو لعدة نقاط، تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

3. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: [3]

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 ، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ال عد74، ص05-06.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، ال عدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، مرجع سبق ذكره، ص 15.

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والمنجزة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي[1]، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير، للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

عند إعداد تقرير التعبير عن الرأي، حول الحسابات المدعمة، والحسابات المدمجة، تطبق أحكام المادة 732 مكرر4 من القانون التجاري[2]، كما يتم إعداده، وفق المبادئ الأساسية، وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف تقرير التعبير عن الرأي عن الحسابات المدعمة والمدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات، يجب أن يكون موضوع التقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

4. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:[3]

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية، على نحو مباشر، أو غير مباشر، أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين :(رئيس مجلس إدارة الشركة، الرئيس المدير العام للشركة، أحد متصرفيها، عضو من أعضاء المكتب المسير، أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين، الأشخاص المعنويون المتصرفون، المسيرون والمسيرون المتضامنون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة)

إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص وهي : (عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، أسماء المتصرفين، أو المديرون العامين المعنيين، أو أعضاء المكتب المسير،أو مجلس المراقبة، طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات، ظروف إبرام هذه الاتفاقيات)، وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأي اتفاقية، يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية، كما يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص، إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة، وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص، ويعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره.

5. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات:[4]

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية, القانون رقم 07-11 مرجع سابق ذكره، ص06.

2 القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ال مادة732 مكرر4، ص222.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، مرجع سبق ذكره، ص 15.

4 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، مرجع سبق ذكره، ص 17.

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

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

- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين، بطريقة حصرية ودائمة، في الكيان المعني، والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي، والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

6. معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:[1]

يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة، الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية، وتطبيقا للواجبات المهنية، حيث يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة، المنصوص عليها، أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وتتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي، أو المعتاد للخدمات المقدمة.

7. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية:[2]

طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 06 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كيفيات التطبيق، المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات، فيما يخص عرض تطور، نتيجة الدورة، والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة، أو كل دورة مقفلة، منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05)، ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

8. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: [3]

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، مرجع سبق ذكره، ص17.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر 75**-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، العدد 48، بتاريخ 26 سبتمبر 1975، المادة 678، ص173.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سابق ذكره، ص 18.

يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة، الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان، قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات، والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية، والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

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

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

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

9. معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:[1]

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وأحكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهممه، بعض الوقائع، أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة، أو كل على حدة، والتي تشكل مؤشرات، تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، لاسيما:[2]

مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية،
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، ذكره، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سابق ذكره، ص 18.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008، ص11

- قروض لأجل ثابت، بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد، أو إمكانية التسديد؛
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل، قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛
- النسب المالية الرئيسية غير الايجابية؛
- خسائر الاستغلال المكررة، أو التدهور المعتبر، لقيمة أصول الاستغلال؛
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
- عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة، أو استثمارات حيوية أخرى.

مؤشرات ذات طبيعة عملية:

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

مؤشرات أخرى:

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

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

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

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

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715، مكرر 11 من القانون التجاري[1]، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وعندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا، وغير اعتيادي، في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية، والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

تجدر الإشارة إلى صدور المعيار الجزائري للتدقيق 570 حول استمرارية الاستغلال بناء على القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

10. معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:[2]

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية، وأحكام القانون الأساسي، المتعلقة بأسهم الضمان، التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619، من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة، وجهاز تداولي مؤهل، وفقا لأحكام المادة 660، من القانون التجاري.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات، يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة، وإلى الجمعية العامة، ويؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى الاعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

لا تطبق هذه الأحكام عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا، أو بالأغلبية، من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

11. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:[3]

1 القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 11، ص190.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سبق ذكره، ص 19.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24 مرجع سابق، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 ص19.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كيفيات التطبيق، المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات، كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700، الفقرة 03، من القانون التجاري، عند رفع رأس المال الاجتماعي، وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة، المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:

- المبلغ، وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية، ولجهاز التداولي المؤهل، الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة، ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار، وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- استنتاجات تشير للملاحظات، أو لغياب الملاحظات، حول عملية رفع رأس المال.

لا يُذلي محافظ الحسابات بعملية رفع رأس المال.

12. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:[1]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كيفيات التطبيق، المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات، كما هو منصوص عليها في المادة 712، الفقرة 02، من القانون التجاري، عند تخفيض رأس المال.

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون، ويتأكد، لاسيما:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24 الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سابق ذكره، ص20.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية، وللجهاز التداولي المؤهل، الذي يرخص تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة حول الفحوصات المنجزة؛
- خلاصات تتضمن ملاحظات، أو تشير لغياب ملاحظات، حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بملاءمة عملية تخفيض رأس المال.

13. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:[1]

يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية، قد تمَّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

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

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

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، ويتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

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

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24 الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سابق، ص20.

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

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

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

14. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:[1]

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة، قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات، ونتائج صافية، قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون، وتكفي للسماح بتوزيعها، حيث يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم، كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المنجزة، بمناسبة قرار مرتقب، لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم، وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24 الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، مرجع سابق، ص21.

15. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:[1]

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، حول تحويل الشركات ذات الأسهم، إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة، من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات، يتضمن هذا الأخير لاسيما المعلومات التالية:

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

16. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:[2]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية، وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات، حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، حسب مفهوم المادة 40، من المرسوم التنفيذي رقم 08-،156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والعمليات المرتبطة بها[3]، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر، سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام، للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة، أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك لاسما بإبراز:

- الاسم، والمقر الاجتماعي؛
- رأس المال الاجتماعي؛
- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، أو العملة الصعبة عند الاقتضاء.

خلاصة مما سبق وبعد التطرق إلا أهم المصطلحات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي للتكلفة والعائد، وكذا أهم المعايير، سوآءا معايير التدقيق، او معايير التقارير محافظ الحسابات نلاحظ أن الجزائر تحاول ان تواكب التطورات العالمية في مجال التدقيق خصوصا ما يتعلق بتدقيق العائد والتكلفة.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24 الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، مرجع سابق، ص21.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24 الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سابق ذكره، ص22.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014 مرجع سبق ذكره، ص15.

الفصل الثاني تحليل التكلفة و العائد انطلاقا من التدقيق الداخلي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

فرعالوسط

تمهيد:

تعتبر الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز(SADEG) من بين المؤسسات الاستراتيجية في الجزائر، لما لها من علاقة مباشرة بالمواطن وبالأمن الطاقوي للبلاد تنتمي المؤسسة الى مجمع سونلغاز، تتولى الشركة أيضا المساهمة المباشرة، أو غير المباشرة، في كل النشاطات، أو العمليات الصناعية، أو التجارية والمالية، أو العقارية، أو المنقولة داخل، أو خارج الجزائر، وفي كل الأشكال، طالما كانت هذه النشاطات أو العمليات متصلة بصفة مباشرة، أو غير مباشرة بموضوع الشركة، أو المواضيع المشابهة لها، وضمان مواكبة التطورات داخل الشركة، تسعى الشركة لتحليل نقاط الضعف لتداركها، ونقاط القوة لتسجعها والاستمرار فيها، لذا سنتطرق في هذا الفصل لتقيم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وكذا مدى اعتماد المؤسسة على تحليل العائد والتكلفة انطلاقا من التدقيق الداخلي ،الذي هو حديث النشأة والتطور في المؤسسة .

2.تحليل العائد والتكلفة انطلاقا من التدقيق الداخلي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

1.2.نبذة تاريخية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

تعتبر شركة سونلغاز الشركة الوطنية الوحيدة في إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز، على المستوى الوطني، بدون منازع، حيث أنها تتكون من ثلاث (03) فروع: فرع إنتاج، فرع نقل، فرع توزيع، لكل فرع مديريات ثانوية، تابعة له، فبالنسبة لفرع التوزيع، يحتوي على عدة مديريات، موزعة على مستوى التراب الوطني.

1.1.2.نشاءة (SADEG / SPA) وإجراءات الدمج

1.1.1.2.تأسيس مجمع سونلغاز بالجزائر

بناءاً على المرسوم التنفيذي، رقم 6959 المؤرخ في يوم 26 جويلية 1969م الصادر، في الجريدة الرسمية الذي حدد مهمة، تتمثل في الاندماج، بطريقة منسجمة، في سياسة الطاقة الداخلية للبلد، إن احتكار إنتاج، ونقل، وتوزيع، واستيراد، وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز، قد عزز من مكانة الشركة، كما أن إحتكار تسويق الغاز الطبيعي داخل التراب الوطني، لجميع أصناف الزبائن تطلب منها إنجاز، وتسيير قنوات النقل، وتوزيع الكهرباء والغاز على المستوى التراب الوطني.

وبناء على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة، قامت الشركة في سنة 1973م بإعادة تشكيل البنية التحتية لقواعدها ومركباتها، لتقفز الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، من 624 ميغاواط، إلى 1200ميغاواط سنة 1974م، بفضل المراكز الحرارية المتواجدة في كل من عنابة، وهران، بالإضافة إلى المولدات الغازية المتواجدة في الجزائر، أرزيو، حاسي مسعود، تُقرت، مستعملة بذلك خطوطا لنقل، ما يزيد طولها عن 850 كلم للضغط المتوسط، والمنخفض.

في سنة 1978، طورت المؤسسة خدماتها، لتحقيق أهداف المخطط الوطني، المتعلق بإعداد تهيئة الكهرباء، بغية تلبية الحاجيات، حوالي 1200000 مشترك واستحدثت خطوطا جديدة، لتغطية الطلب المتزايد.

2.1.1.2.تأسيس الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط (SDC)

تم إنشاء (SDC) بموجب المرسوم الرئاسي، رقم 39 الصادر في 02 فيفري 2003، برأس مال اجتماعي، قدره مائة وخمسون مليار دينار جزائري (150.000.000,00 دج)، جاء في عقد تأسيسها، في المادة الأولى، الشكل

القانوني للشركة، إذ تؤسس طبقا لأحكام[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمتم للقانون التجاري، وأحكام القانون[2] 02-01 المؤرخ في 22 ذي القعدة 1422 الموافق ل 5 فيفري 2002، أما المادة الثانية تطرقت إلى موضوع الشركة والمتمثل في:

1- استغلال وصيانة شبكة توزيع الكهرباء والغاز، الواقعة في المنطقة الممونة الخاصة بها؛
2- تطوير الشبكة للتمكين من ربط الزبائن الراغبين في ذلك؛
3- فعالية وأمن الشبكة؛
4- التوازن بين العرض والطلب؛
5- نوعية الخدمة؛
6- إحترام التنظيمات التقنية، وقواعد حفظ الصحة والأمن، وحماية البيئة؛
7- تسويق الكهرباء والغاز؛

أما المادة الثالثة من عقد التأسيس ،تطرقت إلى التسمية الاجتماعية ، والمتمثلة في (سونلغاز توزيع الوسط) باختصار (أس.دي.سي) بالأحرف اللاتينية (Sonelgaz Distribution Centre) En Abrégé « SDC » حيث نص القانون على ضرورة أن يذكر في جميع العقود ووثائق الشركة الموجهة للغير لاسيما الرسائل، والفواتير، والإعلانات، والمنشورات المختلفة، التسميات الاجتماعية مسبوقة، أو متبوعة مباشرة، وبوضوح بكلمات " شركة ذات أسهم، أو بالأحرف الأولى "ش.ذ.أ ، مع ذكر مبلغ رأس مالها الاجتماعي ومكان ورقم تسجيل الشركة بالمركز الوطني للسجل التجاري، يقع مقرها الاجتماعي، وفقا للمادة الرابعة في ولاية البليدة ،شارع محمد بوضياف، وحددت مدة حياة الشركة ب 99 عاماً، إبتداء من تاريخ قيدها في السجل التجاري .

ملاحظة انطلاقاً من بداية عام 2021 ستمر الشركة، بمرحلة انتقاليةفي هيكلها التنظيمي لغاية تطبيق الهيكل التنظيمي الجديد بداية من عام 2022 لذا جميع المديريات التابعة لـ(SDC) تتحول الى (RDC) كمرحلة أولية الى غاية الانطلاق الجديد في الهيكل الموضح ادناه ،

3.1.1.2.دمج شركة توزيع الكهرباء للجزائر (S D A) مع شركة توزيع الوسط (S D C)

بناء على محضر اجتماع الجمعية العامة الغير العادية لشركة توزيع الكهرباء والغاز للجزائر، باختصار "اس.دي.أ" (SDA/SPA)، المنعقد في بتاريخ 16جويلية 2019، والمتضمن لاسيما في اللائحة (1)

[1] الامر رقم 75/ 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، **والمتضمن القانون التجاري**، الجريدة الرسمية رقم 101 المؤرخة في 19 ديسمبر 1975

[2] -القانون رقم 02/02 المؤرخ في 05 فبراير 2002، **والمتضمن حماية الساحل وتنميته**، الجريدة الرسمية العدد10، الصادرة في 12فبراير 2002

المصادقة على اتفاق بالامتصاص من طرف الشركة الجزائرية للتوزيع الكهرباء والغاز، باختصار "أس.دي.سي " (SDC /SPA) ،وبناء كذلك على محضر إجتماع الجمعية العامة غير العادية للشركة الجزائرية للتوزيع الكهرباء والغاز " (SDC /SPA) المنعقد بتاريخ 18 جويلية 2019 والمتضمن لاسيما في لائحة (01) و(02) المصادقة على اتفاق إدماج بالامتصاص لشركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائر (SDA /SPA) من طرف الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز "أس.دي.سي " (SDC/SPA) عن طريق الامتصاص .

- وبناءاً على المراسلة رقم 2432 المؤرخة في 07 أوت 2019 الصادرة عن المؤسسة العمومية الإقتصادية شركة ذات أسهم المسماة (SDC/SPA)و (SDA/SPA) ،والمتعلقة بالدمج عن طريق الامتصاص مع تغيير تسميتها ،وبتاريخ الثامن عشر جويلية ألفين وتسعة عشر، على الساعة الثامنة صباحا عقدت الجمعية العامة، الغير العادية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، بمقر الشركة الكائن بعمارة 500 مكتب الطريق الوطني رقم 38، جسر قسنطينة الجزائر ،تم تفويض مجلس الإدارة بتنفيذ الدمج بين (SDA /SPA) و كذلك "، (SDC/SPA)، مع تغيير الاسم إلى الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ، (SADEG / SPA) برأس مال قدره أربعة وستون مليار دينار جزائري (64.000.000.000.00) دج .أنظر الملحق (01) .

4.1.1.2.نشاط الشركة(SADEG / SPA)

وفقاً للمعلومات المستخرجة من السجل التجاري فإن الشركة مسجلة في يوم 2019/11/28، تحت رقم 06 ب 0805455- 00-16، يتمثل نشاطها في ما يلي :

جدول رقم (1.2) يوضح نشاطات الشركة (SADEG / SPA) وفقا للسجل التجاري

رمز أو رموز النشاط	النشاط أو الأنشطة الممارسة
102204	نقل للغاز الطبيعي
109221	مؤسسة الدراسات وانجاز المنشآت الكهربائية والغازية
613116	تركيب وتصليح التجهيزات الكهربائية والالكترونية المهنية
613216	تركيب وتصليح وصيانة كل التجهيزات والمنشآت التي تشتغل بالغاز
102203	إنتاج وتوزيع ونقل الكهرباء
102206	توزيع عمومي للغاز

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (2)

2.1.2.الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز(SADEG) والمديرية الجهوية والولائية

يعتبر الهيكل التنظيمي في أي مؤسسة أداة رقابية وتنظيمية، عن أي نشاط تقوم به، سواء في إيجاد أفضل الهياكل التنظيمية، في تقسيم الطاقة البشرية، وتحديد العدد الحقيقي لهم، إذ يعتبر التحكم في العنصر البشري من حيث العدد والكفاءة أحد أهم الركائز المعول بها للتحكم في العائد والتكلفة.

1.2.1.2.الهيكل التنظيمي للشركة (SADEG) بعد الدمج

حسب التقسم الجديد للهيكل التنظيمي لشركة (**SADEG**) الذي سيدخل حيز التنفيذ فعليا في جانفي 2022، يتكون من خمس مديريات جهوية، وفق ما هو مبين في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (1.2) الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG)

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المقدمة من المؤسسة

تتفرع الشركة الجزائرية للتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) الى خمس مديريات جهوية وهي كالتالي:

- المديرية الجهوية للوسط مقرها في البليدة؛
- المديرية الجهوية للشرق مقرها في قسنطينة؛
- المديرية الجهوية للغرب مقرها في وهران؛
- المديرية الجهوية للجنوب الشرقي مقرها في ورقلة؛
- المديرية الجهوية للجنوب الغربي مقرها في بشار.

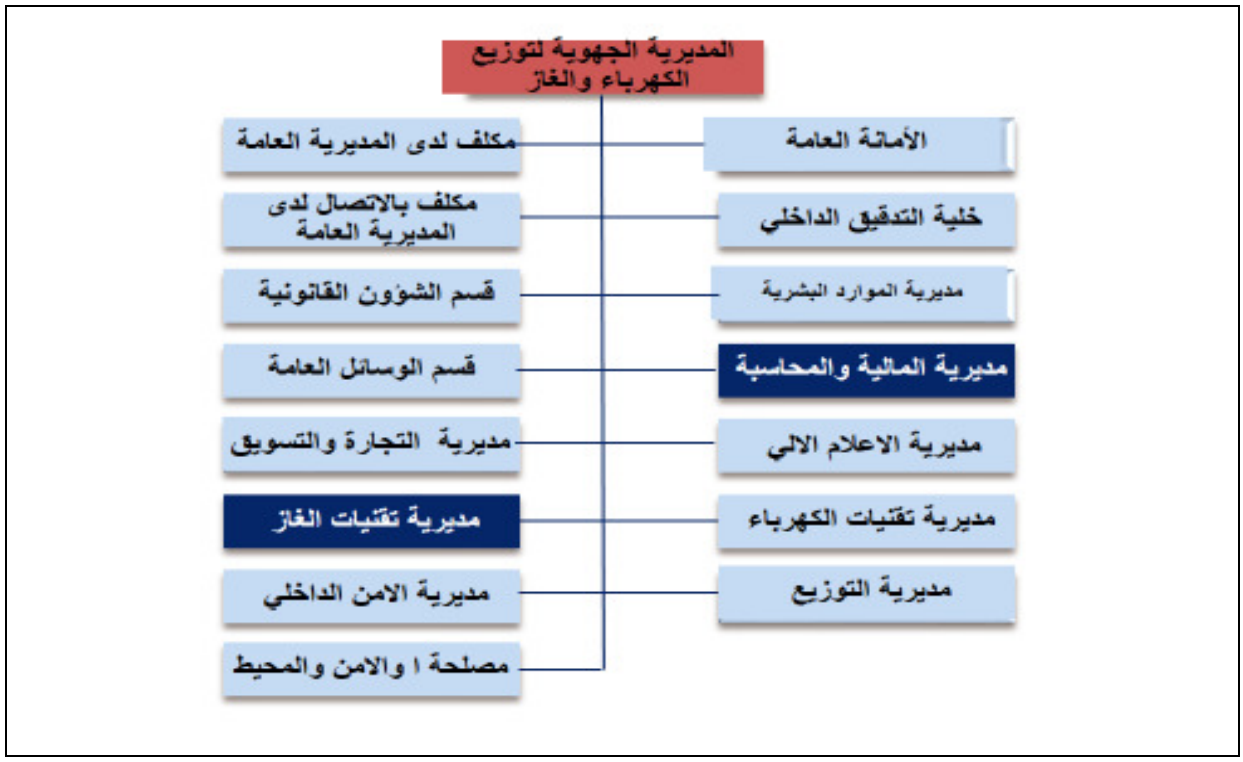
غير أن الهيكل التنظيمي الجديد كما اشرنا له سابقا سيدخل حيز التنفيذ، انطلاقا من 01/02/ 2022، كما أن الشركة وضعت مخطط استراتيجية استشرافي، يمتد الى غاية سنة 2035 لتحقيق الأهداف التالية: معالجة

العجز، وضمان استمرارية الشركة، بالإضافة إلى تأمين المواقع الاستراتيجية، والتحرك نحو الاحترافية، وضمان جودة أفضل للخدمة [1].

2.2.1.2.الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية

تتكون المديرية الجهوية من عدة مديريات، وأقسام، ومصالح، حسب التخصص وفق ما هو مبين في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (2.2) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المقدمة من المؤسسة و

(Societe Algerienne De Distribution De L'electricite Et Du Gaz ،Reorganisation De La Direction De Distribution ،Decembre 2020,P6)

1-الموقع الرسمي لمجمع سونلغاز متاح على الصفحة https://www.sonelgaz.dz/fr/3501/plan-strategique-sonelgaz-2035# تاريخ الاطلاع 2021/05/30 سا 12.00

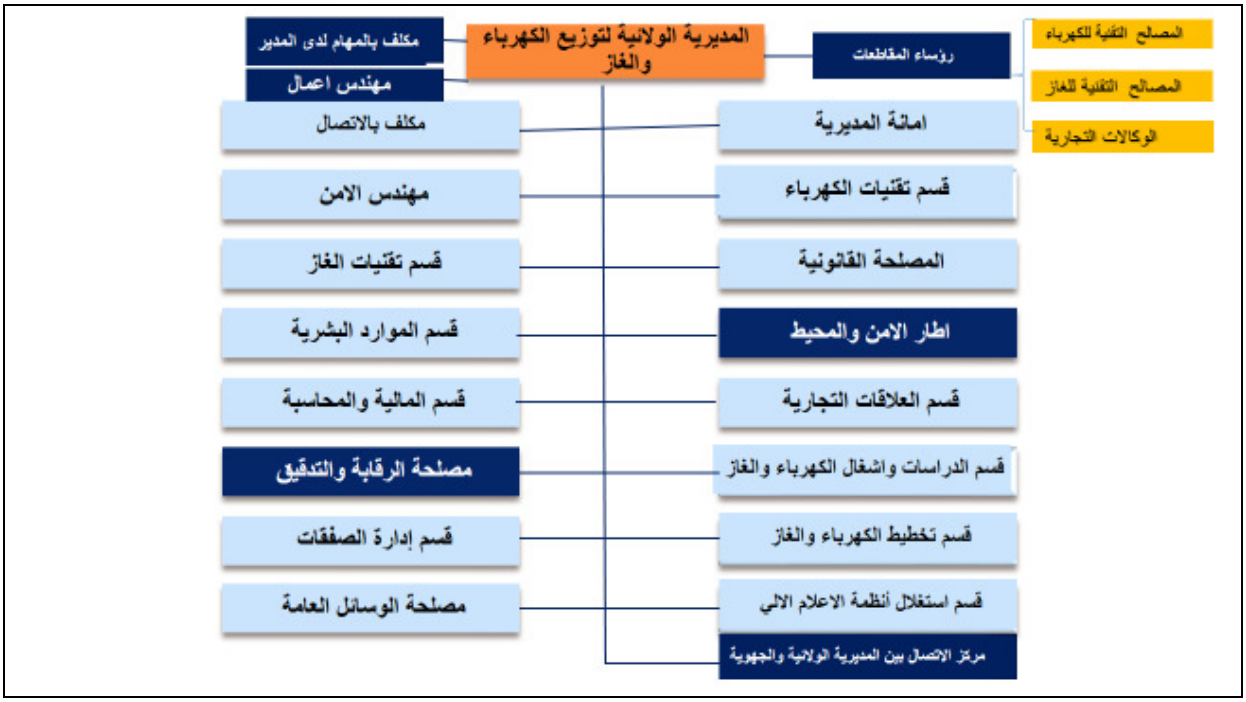
3.2.1.2.الهيكل التنظيمي للمديريات الولائية

تنتمي المديريات الولائية إلى إحدى المديريات الجهوية الخمسة، المتواجدة على المستوى الوطني، حسب القرب، وحسب موقع الولاية، كجزء من إعادة تنظيم إدارة التوزيع، ووفقًا للقرار، المتعلق بإنشاء مجموعة العمل المسؤولة عن إعداد مقترحات إعادة التنظيم هذه، اجتمعت الأخيرة في جلسة العمل الأولى في الفترة من 05-11-2020 و 08 -12-2020،لتقديم أهم المقترحات في هذا الجانب ، تأتي هذه المقترحات بالإضافة إلى الاجتماع المنعقد في يناير 2019، والذي جمع مديري التوزيع ورؤساء مختلف الدوائر المعنية، إن الدافع وراء قرار إعادة تنظيم الإدارة الولائية للتوزيع يتمثل فيما يلي:[1]

- إيجاد الحلول لمختلف الاختلالات التي لوحظت في الهيكل السابق؛
- تلبية المتطلبات الجديدة من حيث دعم التنمية الاجتماعية، بالإضافة التكيف مع التقسيم الاداري الجديد؛

تتكون المديرية من عدة أقسام ومصالح، بالإضافة إلى الإطارات الملحقة مباشرة للمدير، حسب النشاط، وفق ما هو مبين في الهيكل التنظيمي التالّي :

الشكل رقم (3.2) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لتوزيع الكهرباء والغاز



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المقدمة من المؤسسة

1 -Société Algérienne De Distribution De L'electricité Et Du Gaz ،Réorganisation De La Direction De Distribution ،Décembre 2020,P3

3.1.2.دراسة مختلف أقسام ومصالح المديريات الولائية

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى تأسيس المديريات الولائية، وأهم الدوائر والأقسام المكونة لها، باعتبارها نقطة الإتصال المباشر بين الشركة والمستهلك، عن طريق الوكالات التجارية، المقسمة على مستوى المديريات، الموزعة على مستوى ربوع الوطن.

1.3.1.2.تأسيس ومهام المديريات الولائية

تأسست المديريات الولائية للتوزيع بمقتضى القرار، رقم 478، المعد من طرف المديرية العامة، المؤرخ في 16 ماي 2005 م، والمتضمن إنشاء مديريات جهويةً لتوزيع الكهرباء و الغاز التابعة لفروع التوزيع الخاصة بـ (شركة توزيع الجزائر (S.D A)، شركة توزيع الوسط (S.D.C)، شركة توزيع الغرب (S .D .O)، شركة توزيع الشرق (S.D.E)، التي تأسست بمقتضى القرار، رقم ،463 المؤرخ في 27 جوان 2004، إن شركة توزيع الوسط (S.D.C) سابقا احتوت على المديريات التالية: (البليدة، تيزي وزو، المدية، الأغواط، ورقلة، الجلفة، تمنراست، الوادي، بسكرة، إيليزي، غرداية) وتتكون كل مديرية من :

- ✓ امانة المديرية: تتكون امانة المديرية من سكرتيرة المدير بالإضافة إلى أعوان التابعين للأمانة؛
- ✓ المصالح التقنية للكهرباء: تتوزع المصالح التقنية للكهرباء على مستوى تراب الولاية، وظيفتها التدخل المباشر في حالة عطب في شبكة الكهرباء؛
- ✓ المصالح التقنية للغاز: تتوزع المصالح التقنية للغاز على مستوى تراب الولاية، وظيفتها التدخل المباشر في حالة عطب في شبكة الغاز؛
- ✓ قسم تقنيات الكهرباء؛
- ✓ قسم تقنيات الغاز؛
- ✓ مصلحة الشؤون القانونية؛
- ✓ إطار مكلف بالأمن والمحيط؛
- ✓ قسم العلاقات التجارية؛
- ✓ قسم الدراسات وأشغال الكهرباء والغاز؛
- ✓ قسم تخطيط الكهرباء والغاز؛
- ✓ قسم استغلال أنظمة الاعلام الالي؛

- ✓ مركز الاتصال بين المديرية الولائية والجهوية
- ✓ مكلف بالمهام لدى المدير؛
- ✓ مكلف بالاتصال؛
- ✓ مهندس الأمن الداخلي للمؤسسة؛
- ✓ قسم تقنيات الغاز؛
- ✓ قسم الموارد البشرية؛
- ✓ قسم المالية والمحاسبة؛
- ✓ مصلحة الرقابة والتدقيق؛
- ✓ قسم إدارة الصفقات؛
- ✓ مصلحة الوسائل العامة.

ومن أهم مهام المديريات الولائية للتوزيع ما يلي:

- ✓ المساهمة في سير سياسة المديرية العامة للتوزيع وسط، مجال: الخدمات المقدمة، تعظيم المبيعات، تحصيل الديون؛
- ✓ تطبيق السياسة التجارية للشركة على أكمل وجه؛
- ✓ توفير كل الشروط الملائمة للتكفل بطلبات الزبائن في المواعيد المحددة وبالتكاليف المحددة أيضا وإرشادهم وتوعيتهم؛
- ✓ ضمان التسيير المحكم لشبكات الكهرباء والغاز، وتطويرها، ومختلف عمليات الصيانة بها؛
- ✓ وضع برامج الأشغال، وضمان تنفيذها؛
- ✓ تسيير الموارد البشرية، وتوفيرهم بكل الإمكانات المادية الضرورية لسير مهامهم؛
- ✓ ضمان أمن الأشخاص والممتلكات، التي لها علاقة بالتوزيع، وتوعية المواطنين بالقواعد الأمنية الضرورية؛

2.3.1.2.دراسة أهم أقسام المديريات

سنحاول التطرق بشكل مختصر إلى أهم نشاط بعض الأقسام، والمصالح التابعة لمديريات التوزيع، على مستوى كل ولاية:

1- قسم إستغلال الكهرباء (D.T.E):

تتمثل مهمة القسم استغلال للكهرباء، بمديرية التوزيع، في ضمان استمرارية، وجودة الخدمات، وتشغيل وصيانة شبكات الكهرباء وفق الدليل الفني، ومتطلبات السلامة، وفق ما يلي:

ويهتم هذا القسم بما يلي:

- ✓ إعداد برامج، ومقاسات التوتر المنخفض، والمتوسط، ومتابعتها؛
- ✓ إعداد برامج صيانة الشبكة الكهربائية، ومتابعتها؛
- ✓ تحليل المعطيات الإحصائية، وتحديث الخرائط الخاصة بالشبكة؛
- ✓ ضمان تسيير المحولات؛
- ✓ إعداد برنامج التجهيز السنوي، وعلى المدى القصير؛
- ✓ التدخل في حالة وجود عطب، أو خطر، في الشبكة، وإصلاحه؛
- ✓ متابعة المصالح التقنية للكهرباء التابعة للمديرية؛
- ✓ ضمان جودة واستمرارية الخدمة؛
- ✓ التأكد من التشخيص السليم للشبكات، وتطوير برنامج الصيانة الدورية والدائمة؛
- ✓ اقتراح إجراءات تحديث التجهيزات، من اقتناء معدات جديدة، وإعادة التأهيل، وفق التكنولوجيات الجديدة في المجال؛

2- قسم إستغلال الغاز (D.T.G)

تتمثل مهمة القسم الفني للغاز في قسم التوزيع في ضمان استمرارية وجودة الخدمة وكذلك تشغيل شبكات الغاز، وفقًا للدليل الفني، وشروط السلامة المطلوبة. على النحو التالي:

- ✓ ضمان جودة واستمرارية الخدمة؛
- ✓ التأكد من تشخيص الشبكات، وتطوير برنامج الصيانة؛
- ✓ التدخل في حالة الاعطاب في الشبكة على كامل تراب الولاية؛
- ✓ اقتراح إجراءات التحديث للتجهيزات، من اقتناء معدات، جديدة وإعادة التأهيل، وفق التكنولوجيات الجديدة في المجال؛
- ✓ ضمان تسيير الشبكة الغازية، ومراقبتها، وتطويرها وإعداد برامج الصيانة؛
- ✓ متابعة المقاسات دوريا، وتحليل الأخطار؛
- ✓ تسيير العتاد الغازي على مستوى المديرية؛

- ✓ إعداد وتحليل المعطيات الإحصائية اللازمة، ووضع مخططات الحماية العامة، وتحليل النتائج؛
- ✓ إعداد مخططات قنوات الغاز وتحديثها؛

3- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز(D.E.E.T):

يتكون القسم من (مصلحة الدراسات وأشغال الغاز، تسيير الإستثمار، مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء، شعبة تسيير برامج الدولة) ويقوم القسم بما يلي:

- ✓ وضع برنامج إنجاز الأشغال والتحكم فيها؛
- ✓ تجمع الملفات التقنية للأشغال المبرمجة للإنجاز؛
- ✓ تنظيم فتح الورشات للمؤسسات المنجزة، ومراقبتها، من حيث النوعية، والآجال، طبقا لمخطط الإنجاز؛
- ✓ المصادقة على الكشوف الكمية، وإنجاز تقارير الأشغال؛
- ✓ تسيير الاعتمادات المالية الموجهة للمديرية، من الجانب التقني؛
- ✓ إعداد التقرير العام النهائي (D.G .D)؛
- ✓ وضع برامج الاستثمار على المدى القصير والمتوسط، طبقا لتوجيهات المديرية المركزية، وبالتنسيق مع المصالح التقنية؛
- ✓ الحرص على إستعمال التقنيات، والعتاد الحديث في الإنجاز؛
- ✓ ضمان الامتثال للمعايير الفنية، ومعايير السلامة؛
- ✓ إبلاغ رئيس القسم عن أي خلل تم ملاحظته على المواد، أو المعدات المستعملة؛
- ✓ تنسيق بين نشاط مختلف الشركات المشرفة عن العمل؛
- ✓ تحليل تقارير الموقع؛
- ✓ ضمان تمثيل مدير المشروع مع السلطات المحلية؛
- ✓ معالجة الشكاوى المتعلقة بالإنجازات؛

4- قسم العلاقات التجارية (D.R.C) :

يتكون القسم من (مصلحة تنمية المبيعات، مصلحة التقنيات التجارية، مصلحة التغطية والتحصيل، مصلحة الحسابات الكبرى)، ويتولى القسم ضمان مهام المجالات التالية:

- ✓ إحترام إجراءات توصيل لزبائن الجدد، وأشغال الخدمات المعوضة، بما في ذلك عقود الأشغال، وطلبات الزبائن، إلى غاية وضعهم بالخدمة؛
- ✓ إعداد عقود المشتركين من التوتر والضغط المتوسطين والمنخفضين؛

تسيير المشتركين ذوي التوتر والضغط المنخفضين، من خلال عملية التعداد، والفوترة، والتحصيل؛

- ✓ تسيير حسابات الزبائن بما ذلك الجرد؛
- ✓ فوترة مختلف الخدمات؛
- ✓ القيام بالتحريات حول الزبائن؛
- ✓ إعداد فواتير الإيصالات الخاصة بتوصيل الزبائن الجدد؛
- ✓ متابعة وتحليل ديون الزبائن حساب بحساب؛

5- قسم الإدارة والصفقات(D.A.M):

يتكون القسم من المصالح التالية (مصلحة الإستثمار وتسيير المنشآت، مصلحة الاستثمار وتسيير برنامج الذاتي والزبائن، مصلحة الاستثمار وتسيير برنامج الدولة) ومن بين مهامه:

- ✓ طرح الصفقات المتعلقة ببرامج الاستثمار الخاصة بالشركة، أو ببرامج الدولة؛
- ✓ إعداد الصفقات (Commande /Marche)،وتحرير الأمر بتحصيل الفواتير للمؤسسات ؛
- ✓ تنسيق بين قسم الدراسات التنفيذية للكهرباء والغاز، وقسم المالية والمحاسبة؛
- ✓ إستقبال فواتير المؤسسات المنجزة للأشغال.

6- قسم تخطيط الكهرباء والغاز (D.P.E.G) :تختص مهام إدارة تخطيط شبكة الكهرباء في مايلي:

- وضع المخطط العام لإدارة التوزيع، بالإضافة إلى دراسة اهم المخططات للمناطق الحضارية؛
- إنشاء قاعدة بيانات لأغراض الدراسات (مراقبة الاستهلاك، التطوير، التوسع. الخ؛
- وضع خطط قصيرة ومتوسطة المدى، بناءً على قرارات اللجان المختلفة، والتأكد من تنفيذها؛
- ضمان الامتثال للخطط الرئيسية، وخطة تطوير الشبكة، من خلال التحقق من صحة نقاط الاتصال بالشبكة.

7- قسم الموارد البشرية (D.R.H) :يعتبر قسم الموارد البشرية المسؤول عن كل ما يتعلق بالمورد البشري في المؤسسة ومن اهم مهامه ما يلي:

- تعزيز المهارات البشرية الموجودة وتطوير الأنشطة الجديدة المتعلقة بالنشاط البشري؛
- التأكد من المطابقة بين الموارد البشرية الحالية (المهارات والإمكانيات) وتطور الأنشطة؛

- السهر على تحسين العلاقات الاجتماعية، والمهنية، وظروف العمل؛
- تطبيق نظام الإدارة المعتمد من قبل الشركة على الخطة التشغيلية؛
- تنسيق أنشطة الموظفين المختلفة، داخل إدارة المؤسسة، ولا سيما التوظيف، والاستقبال / التكامل، والترقية، والنقل ...الخ؛

8- مصلحة الرقابة والتدقيق (S.C.A): يطلق عليها كذلك مصلحة التفتيش والرقابة والتدقيق تعمل هذه المصلحة بصفة مباشرة وتحت وصاية مدير المدير، ومن أهم مهامها ما يلي:

- الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الهياكل المختلفة للمؤسسة، من حيث الالتزام بالأنظمة، والإجراءات المعمول بها؛
- مراقبة تنفيذ المهام، من حيث الامتثال لقواعد، وإجراءات المختلفة للمشتريات، وإدارة العقود؛
- توزيع وإعلام الهياكل بجميع النصوص القانونية واللوائح (ملاحظات، إجراءات، كتيبات، لوائح داخلية ...الخ؛
- معالجة وتتبع الشكاوى، الواردة من الزبائن والمتعاملين، وكذا المراسلات الواردة من الأطراف ذوي العلاقة؛
- مراقبة نشاط جميع الأقسام والمصالح في المؤسسة.

2.2.تقيم الرقابة الداخلية لمختلف أقسام المديريات

قبل التطرق والتعمق اكثر في تحليل العائد والتكلفة للمؤسسة محل الدراسة سنتطرق الى الرقابة الداخلية باعتبارها من بين المقومات المساعدة في ذلك، حيث تتولى أقسام المديريات بإعداد تقارير دورية، حول الرقابة، خلال السنة، حيث في بداية كل عام تقترح جميع أقسام المديريات جداول زمنية استشرافية (جداول تقديرية)، يحدد عدد الخرجات الرقابية المحتملة، والهدف المرجو تحقيقه من ذلك، أو ما يمكن تسميته بالموازنة التقديرية للزيارات الميدانية المحتملة للرقابة ، و في نهاية السنة يتم إعداد تقرير نهائي، من طرف المديرية، يحتوى على جميع المعطيات، المتعلقة بكل قسم على حدة، مع وضع جدول تفصيلي لكل التقارير ، وفق النموذج الموضح في الملحق رقم 3، ترسل التقارير إلى الإدارة العليا خلال شهر ديسمبر من كل سنة ، يمكن أن تعتمد هذه التقارير من طرف محافظ الحسابات لإبداء رأيه حول تقيم نظام الرقابة الداخلية، المطبق في المؤسسة، وفق ما ينص عليه القانون، لذا في هذا المبحث سنتطرق إلى تقيم نظام الرقابة الداخلية، خلال سنة 2017 و 2018 و 2019 لجميع الأقسام التقنية، و التسيرية، والاقسام الأُخرى للمديريات المعنية.

1.2.2.تقيم نظام الرقابة الداخلية للأقسام التقنية

تعتبر الرقابة الداخلية مفيدة لجميع مراحل التنفيذ في المؤسسة، اذ توفر مبادئ الرقابة الداخلية القواعد اللازمة لتطوير الإجراءات الرقابية، الواجب اتباعها في المؤسسة، وتنقسم هذه المبادئ إلى: مبدأ التنظيم، مبدأ التحكم، مبدأ الانسجام، مبدأ الدوام والاستقلالية[1].

1.1.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام الكهرباء

غالبا ما يتم إعداد تقرير سنوي واحد، يكون شامل لكل من قسم استغلال الكهرباء، وقسم استغلال الغاز، على مستوى كل مديرية، يحتوي التقرير على جميع الخرجات الميدانية للأعوان، لذا نجد في الغالب أن الهدف المسطر خلال السنة يكون بإعداد تقرير واحد وشامل، ولكن بالرغم من ذلك، نجد بعض الأقسام تتغاضى عن إعداده، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

1- Nguyen hong thai, **controle interne : mettre hors risque l"entreprise**, edition l"harmathan 1999 ; Page 199 à 203.

جدول رقم (2.2) أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الغاز للمديريات

أقسام استغلال الكهربائي للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	0	0	1	1	0
بومرداس	0	0	1	1	0
تيزي وزو	0	0	0	1	-1
البويرة	0	0	1	1	0
الجلفة	0	0	1	1	0
الاغواط	0	0	1	1	0
غرداية	0	0	1	1	0
ورقلة	0	0	1	1	0
الوادي	0	0	1	1	0
بسكرة	0	0	1	1	0
تمنراست	0	0	0	1	-1
ايليزي	0	0	1	1	0
المدية	0	0	1	1	0
البليدة	0	0	0	1	-1
المجموع	0	0	11	14	-3

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر الجدول عن حوصلة او ملخص، لتقييم تقارير كل من مديرية، تيبازة، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو ،البويرة، الاغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، ايليزي، المدية، البليدة، حيث يوضح عدد التقارير المنجزة، حول نظام الرقابة الداخلية في قسم استغلال الغاز للمديريات المعنية ، ومقارنتها مما كان مسطر لها خلال سنة 2019، وانطلاقا من الجدول نلاحظ أن كل من مديرية التوزيع البليدة، وتمنراست، وتيزي وزو لم تقم بإعداد أي تقرير خلال سنة 2019 بينما الولايات المتبقية أنجزت ما كان مسطراً لها خلال نفس السنة.

2.1.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام استغلال الكهرباء

على غرار أقسام الغاز فإن أقسام الكهرباء كذلك تتولى ايضا إعداد تقرير سنوي واحد مفصل لجميع أعمال الرقابة الميدانية له، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (3.2) أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الكهرباء للمديريات

أقسام إستغلال الغاز للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	0	0	1	1	0
بومرداس	0	0	1	1	0
تيزي وزو	0	0	1	1	0
البويرة	0	0	1	1	0
الجلفة	0	0	1	1	0
الاغواط	0	0	1	1	0
غرداية	0	0	1	1	0
ورقلة	0	0	1	1	0
الوادي	0	0	1	1	0
بسكرة	0	0	1	1	0
تمراست	0	0	1	1	0
ايليزي	0	0	1	1	0
المدية	0	0	1	1	0
البليدة	0	0	1	1	0
المجموع	0	0	14	14	0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر الجدول عن حوصلة او ملخص، لتقييم تقارير كل من مديريات، تيبازة، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، البويرة، الاغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، ايليزي، المدية، البليدة، حيث يوضح عدد التقارير المنجزة، حول نظام الرقابة الداخلية في أقسام استغلال الكهرباء، للمديريات المعنية، ومقارنتها مما كان مسطر لها خلال سنة 2019، وإنطلاقا، من الجدول نلاحظ ان جميع اقسام المديريات التزمت بإعداد ما كان مسطرا لها سابقا.

2.2.2.تقييم نظام الرقابة الداخلية للأقسام التسيرية

1.2.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام المالية والمحاسبة

يتولى قسم المالية والمحاسبة بالقيام بجميع المهام المنوطه له خلال نهاية كل سنة، وفي نهاية السنة 2019 كانت مجموع التقارير لقسم المالية والمحاسبة، حسب كل مديرية على الشكل التالي:

جدول رقم (4.2) أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بقسم المالية والمحاسبة

أقسام المالية والمحاسبة للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	0	5	6	7	-1
بومرداس	0	4	4	6	-2
تيزي وزو	0	1	2	5	-3
البويرة	0	4	4	7	-3
الجلفة	0	1	4	6	-2
الاغواط	0	3	5	4	1
غرداية	0	6	6	5	1
ورقلة	0	3	4	4	0
الوادي	0	4	6	5	1
بسكرة	0	1	4	4	0
تمنراست	0	3	5	3	2
اليزي	0	4	4	3	1
المدية	0	1	4	6	-2
البليدة	0	1	5	6	-1
المجموع	0	41	63	71	-8

المصدر من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر الجدول عن حوصلة او ملخص، لتقييم، عدد التقارير المنجزة، حول نظام الرقابة الداخلية، في أقسام المالية والمحاسبة، للمديريات المعنية، ومقارنتها مما كان مسطر لها خلال سنة 2019، وإنطلاقا من الجدول، نلاحظ، أن هناك عجزاً في تحقيق الهدف المسطر لعام 2019، لكل من مديرية تيبازة، بومرداس، تيزي وزو، البويرة، الجلفة، المدية، البليدة، أي بمعدل 8 تقارير، بينما نلاحظ تحقيق فائض لمديريات أخرى أي أكثر مما كان مسطراً لها.

2.2.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام العلاقات التجارية

تحتوي أقسام المديريات الولائية على وكالات تجارية، موزعة على مستوى الولاية، وتعتبر الوكالة التجارية الوحدة الأقرب، والوحدة المباشرة للتعامل بين الزبائن والمؤسسة، وفي نهاية السنة 2019 كانت مجموع التقارير لأقسام العلاقات التجارية على الشكل التالي:

جدول رقم (5.2) أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام العلاقات التجارية للمديريات

أقسام العلاقات التجارية للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	1	6	10	12	-2
بومرداس	2	5	12	14	-2
تيزي وزو	0	3	2	12	-10
البويرة	0	4	6	12	-6
الجلفة	1	4	10	12	-2
الاغواط	0	3	5	4	1
غرداية	3	6	12	12	0
ورقلة	0	3	8	12	-4
الوادي	1	4	9	10	-1
بسكرة	0	1	4	4	0
تمراست	1	2	6	6	0
إيليزي	0	4	6	6	0
المدية	0	4	7	12	-5
البليدة	0	1	5	12	-7
المجموع	9	50	102	140	-38

المصدر من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

يعبر الجدول عن حوصلة او ملخص، لتقييم تقارير كل من مديرية، تيبازة، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، البويرة، الاغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، ايليزي، المدية ،البليدة، حيث يوضح عدد التقارير المنجزة ، حول نظام الرقابة الداخلية، لأقسام العلاقات التجارية، للمديريات المعنية، ومقارنتها مما كان مسطر لها خلال سنة

2019، حيث انه من خلال الجدول نلاحظ أن، هناك خمسة أقسام حققت الهدف المسطر لها، مع تسجيل فائض بتقرير واحد في قسم العلاقات التجارية لولاية الأغواط، بينما عجزت المديريات المتبقية من تحقيق هدفها.

3.2.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية لاقسام الموارد البشرية

تتولى أقسام الموارد البشرية على مستوى المديريات الولائية تتبع كل ما له علاقة بالعنصر البشري، باعتباره رأس مال بشري، لا يقل أهمية عن رأس المال النقدي، لذا يجب الاهتمام به، حيث كانت وضعية التقارير المنجزة إلى نهاية 2019 مبينة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (6.2) يوضح أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام الموارد البشرية

أقسام الموارد البشرية للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	0	0	2	1	1
بومرداس	0	0	1	0	1
تيزي وزو	0	0	2	1	1
البويرة	0	0	0	1	-1
الجلفة	0	0	1	1	0
الاغواط	0	0	2	1	1
غرداية	0	0	2	2	0
ورقلة	0	0	2	1	1
الوادي	0	0	1	1	0
بسكرة	0	0	1	1	0
تمنراست	0	0	1	0	1
ايليزي	0	0	1	1	0
المدية	0	0	1	1	0
البليدة	0	0	0	1	-1
المجموع	0	0	17	13	4

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر الجدول عن حوصلة، او ملخص ، لتقييم تقارير كل من مديرية، تيبازة ،بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، البويرة، الاغواط، غرداية،ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، ايليزي، المدية، البليدة، حيث يوضح عدد التقارير

المنجزة، حول نظام الرقابة الداخلية، لأقسام العلاقات التجارية، للمديريات المعنية، ومقارنتها، بما هو مسطر لها خلال سنة، 2019، حيث انه من خلال الجدول، نلاحظ أن كلاً، من أقسام الموارد البشرية لولاية البليدة، والبويرة لم تلتزم بإعداد التقارير المسطرة في البرنامج، بينما أقسام مديريات تمنراست، ورقلة، الأغواط، تيبازة، بومرداس، تيزي وزو حققت فائضاً خلال سنة 2019.

3.2.2.تقييم نظام الرقابة الداخلية للأقسام الأخرى

1.3.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية لخلايا الأمن الداخلي

تتولى خلية الأمن الداخلي بإعداد التقارير حول مدى توفر شروط الأمن الداخلي، سواء الشروط الأمنية المتعلقة بمنشآت الشركة، أو الشروط الأمنية المتعلقة بالعمال، بالإضافة إلى المخاطر، المحتملة الوقوع، وكذا الحوادث التي قد تحدث في المؤسسة، أو تحدث للموظفين، أثناء أداء مهامهم، حيث كانت التقارير المعدة من طرف الخلية لسنة 2019 وفق الجدول التالي:

جدول رقم (7.2) يوضح أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بالأمن الداخلي

خلايا الأمن الداخلي للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين الهدف المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	0	0	2	0	2
بومرداس	0	0	1	0	1
تيزي وزو	0	0	4	0	4
البويرة	0	0	0	0	0
الجلفة	0	0	1	0	1
الاغواط	0	0	0	0	0
غرداية	0	0	0	0	0
ورقلة	0	0	0	0	0
الوادي	0	0	1	0	1
بسكرة	0	0	1	0	1
تمنراست	0	0	0	0	0
إيليزي	0	0	0	0	0
المدية	0	0	1	0	1

البليدة	0	0	2	0	2
المجموع	0	0	13	0	13

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر الجدول عن حوصلة، او ملخص، لتقييم تقارير كل من مديرية، تيبازة، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، البويرة، الاغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، ايليزي، المدية، البليدة، حيث يوضح عدد التقارير المنجزة، حول نظام الرقابة الداخلية، خلية الامن الداخلي، للمديريات المعنية، ومقارنتها، بما هو مسطر لها خلال سنة 2019،حيث انه من خلال الجدول، نلاحظ أن كل من خلايا الأمن الداخلي لمديريات ايليزي، تمنراست، ورقلة غرداية، الأغواط، ورقلة لم تعد أي تقرير خلال سنة 2017 و2018 و2019 عكس خلايا مديريات أخرى التي أعدت من تقرير إلى تقريرين لحالة الوضعية للأمن الداخلي.

2.3.2.2.تقييم تقارير نظام الرقابة الداخلية بمصالح الشؤون القانونية

تتولى المصلحة القانونية التابعة لكل مديرية بإعداد تقارير دورية، عن القضايا المرفوعة ضد، أو لصالح الشركة، والتي قد تؤثر بشكل أو بأخر على الذمة المالية للمؤسسة، مع العلم أن في بداية كل سنة تتولى المصالح القانونية للمديريات بتسطير موازنة تقديرية لجميع القضايا المحتملة ضد الشركة، أو لصالحها مع القيمة المالية المحتملة لكل قضية، وخلال نهاية 2019 تم إعداد ما يلي:

جدول رقم (8.2) أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بمصالح الشؤون القانونية

مصالح الشؤون القانونية للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين الهدف المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
تيبازة	12	14	20	13	7
بومرداس	10	7	14	6	8
تيزي وزو	8	0	14	4	10
البويرة	3	4	10	8	2
الجلفة	2	4	12	15	-3
الأغواط	4	5	13	10	3
غرداية	4	4	6	7	-1

ورقلة	4	3	6	5	1
الوادي	3	2	6	5	1
بسكرة	1	4	6	7	-1
تمراست	1	2	5	6	-1
إيليزي	2	3	2	3	-1
المدية	2	4	9	7	2
البليدة	6	4	12	10	2
المجموع	62	60	135	106	29

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر الجدول عن حوصلة، او ملخص ، لتقييم تقارير كل من مديرية، تيبازة، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، البويرة، الاغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، ايليزي، المدية، البليدة، حيث يوضح عدد التقارير المنجزة، حول نظام الرقابة الداخلية، لمصالح التفتيش والرقابة، للمديريات المعنية، ومقارنتها، بما هو مسطر لها خلال سنة 2019، من خلال الجدول، ومن خلال النتائج المتحصل عليها، نلاحظ أن التقارير التي تم إعدادها لكل من المصالح القانونية لمديريات، البليدة، والمدية، الوادي، ورقلة، الأغواط، تيزي وزو، البويرة، تيبازة فاقت التوقعات المسطرة لها، بينما مصالح المديريات الأخرى لم تتعد التوقعات المسطرة.

خلاصة : إن اهتمام الشركة بالرقابة الداخلية، سيؤثر بشكل إيجابي على المردودية على جميع الأصعدة بالنسبة للمؤسسة، الشي الذي جعلها تركز على اجراء رقابة داخلية مستمرة ودورية وفق برنامج استشرافي مسبق، لجميع المديريات، انطلاقا لكل قسم على حدة وإرفاق ذلك بتقرير دوري مفصل، حول الرقابة الداخلية، التي أجريت داخل القسم او المصلحة المعنية، ان ارسال التقرير إلى خلية التدقيق الداخلي المتواجد على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة، سيوفرلها هامش من المناورة امام محافظ الحسابات، لاطلاعه عن اهم نتائج الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، الأمر الذي سيساهم في تعزيز ثقة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، من جهة ومن جهة اخرى بإمكانه استخدام أعمال المدققين الداخليين في إبداء رأي إيجابي، حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 610، لذ اكان لزاما على المديريات الولائية أن تولي لأهمية القصوى لهذا الجانب .

3.2.تحليل التكلفة والعائد إنطلاقا من التدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق في المؤسسة من طرف المدققين الداخلين التابعين مباشر للمديرية العامة، تتلقى الخلية تعليمات مباشرة من طرفه وتكلف بمهامها انطلاقا من البرنامج المسطر خلال السنة، او من خلال مهام طارئة لم تكن مبرمجة سابقاً، كفتح تحقيق داخلي عن قضية ما، أو اجراء تحقيق لتأكد من معطيات داخلية، مثل ما سنتطرق اليه حول تدقيق الملفات المتعلقة بالإيرادات القديمة.

1.3.2.إجراءات تحليل الإيرادات

يقصد بالإيرادات القديمة تلك الديون التي هي على عاتق زبائن الشركة، منذ فترة زمنية كبيرة، وهنا سنأخذ وفق للفحص الداخلي، الديون التي لم تحصل إلى يومنا هذا والمتعلقة بالفترة الممتدة بين سنة 2000 و2011 م.

1.1.3.2.إسناد المهمة لخلية التدقيق

تتولى خلية التدقيق التأكد من ملفات الإيرادات القديمة (العوائد القديمة) لفترة 2000 إلى 2011 ، التي لم يتم تحصيلها إلى يومنا هذا لغرض تسوية وضعيتها محاسبيا، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المتعلقة بها، مع تحويل الإيرادات إلى ديون معدومة إذا استوفت جميع الشروط القانونية المتعلقة بالعملية، وفي هذا الشأن و قبل إتخاذ القرار من طرف الإدارة العامة للشركة، تم إنشاء لجان ولائية أوكلت لها مهمة فحص، وتدقيق ودراسة جميع الملفات المتعلقة بالعملية، وفق ما هو مبين في التعليمة، رقم 2838 /182/DPJ/ 2019/RDC/ ، والتعليمة رقم 2019/PDJ/1757 ،المؤرخة في 2019/07/26، والمتضمنة الإجراءات الواجب إتباعها، والملاحق (Annexe) الواجب توفرها في العملية (انظر الملحق رقم 04)، ولتأكد من قرارات اللجان الولائية كلفت الإدارة العليا خلية التدقيق الداخلي التابعة للشركة، بإجراء جولات ميدانية إلى مختلف المديريات الولائية، للإطلاع الميداني على عمل اللجان، والتأكد من مدى مصداقية القرارات المتخذة من طرفها في الملفات المدروسة، حيث تم تكليفها عن طريق رسالة مهمة، وفق النموذج التالي:

جدول(9.2) يوضح رسالة المهمة مع رزنامة التدقيق الداخلي

نموذج رسالة المهمة

إلى السيد /رئيس خلية التدقيق

الموضوع: تدقق ملفات الزبائن.

المرجع:PDG /2020/04

√ بناءاً على التعليمة رقم PDG/2018/1650، المؤرخة في 2018/07/04، والمتعلقة بإنشاء المناصب النوعية للمدققين الداخليين.

√ بناءاً على التعليمة رقم DRH/2018/60، المؤرخة في 2018/07/04، والمتعلقة بإدراج المناصب النوعية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

√ واستنادا للتعليمة رقم 2852 /PDG، المؤرخة في 2019/05/08، والمتعلقة بإنشاء لجان تسوية الديون العملاء.

√ بناءا على التعليمة رقم PDG/1757، المؤرخة في 2019/07/26 والمتعلقة بتسوية الديون القديمة، في مراكز توزيع الكهرباء والغاز.

وفي إطار المهام المفوضة إليكم، وفقاً للقانون الداخلي للشركة، نكلفكم بإجراء تدقيق شامل لملفات الديون التي على عاتق الزبائن، لصالح المؤسسة، والتي لم تسو منذ 2003 إلى غاية 2011 على مستوى كل من الولايات، تيبازة، بومرداس، تيزي وزو، البويرة، الجلفة، الأغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، المدية، البليدة وهذا لغرض تحويلها إلى ديون معدومة.

كما نذكركم في هذا الإطار أن الغرض من هذه المهمة يتمثل في الفحص من خلال سبر، العناصر المقنعة، التي تبرر المعطيات المحتواة في الملفات، والتأكد من مدى مطابقتها مع قرار محضر اللجان الولائية، المكونة لهذا الغرض، وفقا للتعليمة رقم 2852 /PDG/2019، المتعلقة بإنشاء اللجان، علما أن مخطط تدخلكم يكون وفقا للرزنامة التالية:

الولاية	تاريخ إجراء التدقيق
تيبازة	01 ديسمبر 2019
بومرداس	02 ديسمبر 2019
تيزي وزو	04 ديسمبر 2019
البويرة	08 ديسمبر 2019
الجلفة	09 ديسمبر 2019
الاغواط	من 10 الى 11 ديسمبر 2019
غرداية	مـــن 15الى 16 ديسمبر2019
ورقلة	17 ديسمبر 2019
الوادي	18 ديسمبر 2019
بسكرة	من 22 إلى 23 ديسمبر2019
المدية	*24 ديسمبر 2019*
البليدة	29 ديسمبر 2019

أخيرا نعلمكم بضرورة التقيد بالرزنامة وإيفاد مجلس الإدارة بالتقرير النهائي فور انتهائكم من المهمة.

رئيس المدير العام

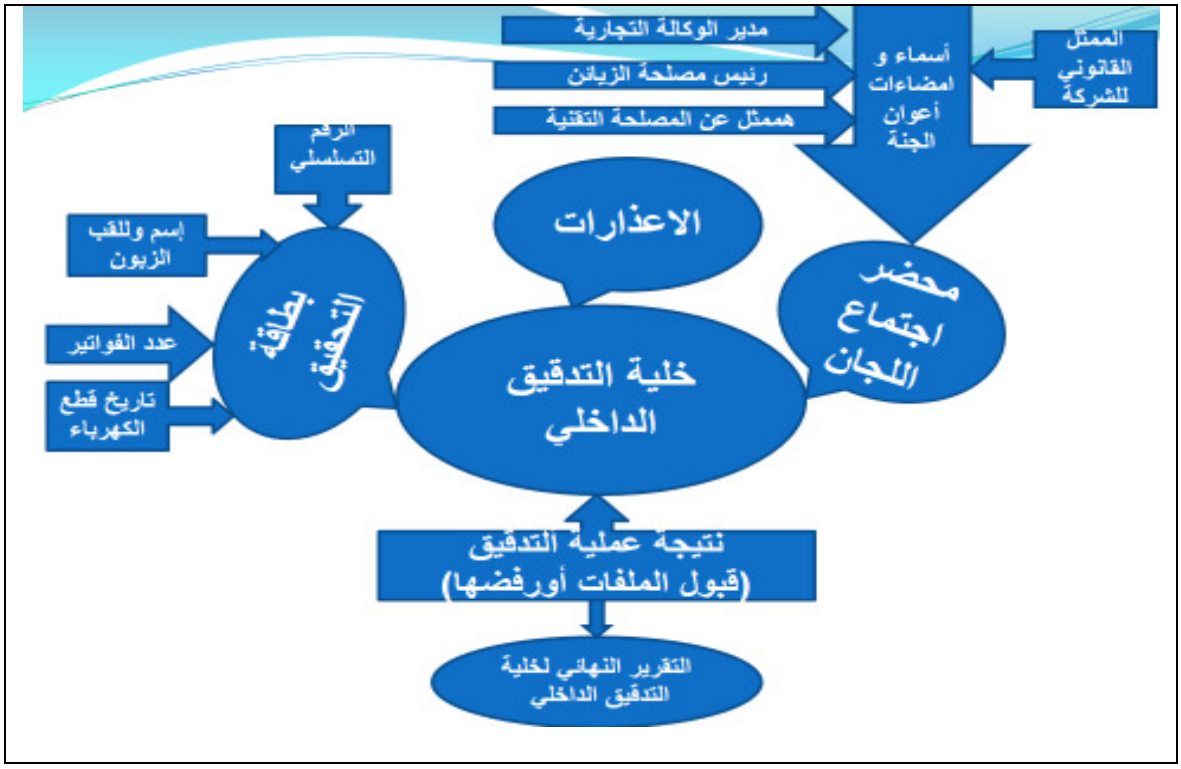
البليدة في 2019/11/28

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

2.1.3.2.الإجراءات المتبعة لتنفيذ مهمة التدقيق

تباشر خلية التدقيق تنفيذ المهمة الموكلة اليها انطلاقا من فحص البيانات الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (4.2) الاجرات المتبعة لتنفيذ مهمة التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الشكل السابق نلاحظ ان خلية التدقيق الداخلي تتولى مايلي:

أولا–فحص محضر إجتماع اللجان المكونة على مستوى كل مديرية: يعتبر محضر الإجتماع الوثيقة التي توضح اجراءات الدراسة للملفات من طرف اللجان الولائية، يدون في المحضر النتائج النهائية للملفات المقبولة والمرفوضة وفقا لما هو مبين في الملحق رقم (05) يحتوي محضر الاجتماع على، عنوان، ورقم، وتاريخ محضر الإجتماع، إسماء وإمضاءات أعوان اللجنة، المكلفين بدراسة الملفات وهم على التوالي: مدير الوكالة التجارية المعنية، رئيس مصلحة الزبائن، الممثل القانوني للشركة، ممثل عن المصلحة التقنية، ممثل عن الشؤون القانونية .. الخ.

ثانيا–فحص بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)، لزاما على كل ملف أن يحتوي على بطاقة، يتم إعدادها سابقا، من طرف المصلحة التجارية، وفق ماهو موضح في الملحق 06، توضح جميع المعلومات الضرورية للمعني الزبون (Chargé D'études Recouvrement)، حيث تحتوي على: الرقم التسلسلي للزبون، أو رقم ملف

الزبون (Référence De Client)، إسم ولقب الزبون (Nom et Prénom)، تاريخ قطع الكهرباء على الزبون أو فسخ العقد (Date de Résiliation)، عدد الفواتير وتواريخها والمبلغ الوحدوي لكل فاتورة المتعلقة بالزبون، يجب أن تمضى البطاقة من طرق المراقب، أو العون المكلف بالرقابة الميدانية للزبون المعني(Contrôleur) ، مع ذكر إسمه، وتاريخ إجراء الرقابة النهائية للزبون وذلك لغرض التأكد من تاريخ قطع التيار الكهربائي، أو الغازي عن الزبون في البطاقة، مع امضائها من طرف الاعوان المعنين.

ثالثا–فحص الإعذارات الموجهة للزبائن المعنيين، حيث في البداية توجه الشركة عن طريق وكالاتها التجارية إعذارات للزبائن، من أجل دفع ما عليهم من ديون إتجاه الشركة، كخطوة أولية وفق ماهو مبين في الملحق (7)، يجب أن يحتوي الإعذار على: إسم ولقب الزبون المعني، الرقم التسلسلي للزبون، عدد الفواتير والمبلغ غير المسدد، الإجراءات الممكن إتخاذها في حالة عدم التسديد.

رابعا–التأكد من محتوى الملفات القانونية (الدعاوي القضائية)، المرفوعة ضد الزبائن المعنيين، الرافضين لدفع ما عليهم من ديون، تجاه الشركة، والذين إستوفت معهم جميع الطرق الودية الممكنة، من إعذارات .... الخ.

خامسا – في حال وفاة أحد الزبائن المعنيين، يتأكد المدقق من شهادة وفاة المعني، وأن المعني ليس له أصول، أو ترك تركة يمكن بواسطتها إسترجاع الديون المعنية.

سادسا –وثيقة نزع العدد تعتبر الملفات المقبولة من طرف خلية التدقيق تلك الملفات التي استوفت جميع الإجراءات القانونية، والمتابعات القضائية، وتم التأكد النهائي والقطعي، أن مبالغها لا يمكن تحصيلها من الزبون، لصالح الشركة، لذا تقبل من طرف اللجنة، وتدون ضمن الاجراءات النهائية، لغرض تحويلها إلى ديون معدومة، وفق المحضر، أما الملفات المرفوضة، فهي الملفات التي لم تستوف كامل الشروط القانونية، بمعنى بقاء احتمالية تحصيل الدين كله، أو جزء منه، حيث أنه وخلال التدقيق العادي وفق ما هو مسطر في البرنامج (الرزنامة) ،تم إحصاء مجموعة من الملفات لم تستوف الشروط الضرورية ، هذا ما سيتم توضحه في المطلب الثاني.

خلاصة: من خلال ما تم التطرق إليه في هذا المطلب، نلاحظ أن خلية التدقيق المكلفة بمهمة الفحص للديون، ملزمة باحترام الإجراءات، والتعليمات المبينة ضمن رسالة مهمة التكليف، لذا سنقوم في المطلب الموالي باتباع الإجراءات المتخذة من طرف المؤسسة، ومن تم نقوم بحساب العائد النهائي، المرجو استرجاعه لصالحها، وكذا تحديد قيمة الديون المعدومة.

2.3.2.التدقيق الداخلي للمديريات التابعة للمناطق الشمالية

تعتبر القيمة التي يتم تحويلها إلى الديون المعدومة، هي قيمة الملفات المقبولة لكل مديرية، ومن تم العمل على احتساب قيمة الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) المتعلقة بها والذي كان من المكن استرجاعه انا ذاك في حالة ما تم تحويل قيمة الديون الى ديون معدومة في حينه، بينما قيمة الملفات غير المقبولة هي التي لم تستوف جميع الشروط الموضوعة من طرف المؤسسة، لذا لا تحول إلى ديون معدومة، بل يتم العمل على استرجاع قيمتها كإيراد (عائد)، ولتسهيل العملية والتحكم الجيد في معالجة الملفات ، تم ترتيب المديريات المعنية حسب الموقع الجغرافي الى منطقتين، مناطق شمالية ،ومناطق داخلية وجنوبية .

1.2.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع تيبازة

وفق الرزنامة السابقة الذكر، فإن بداية الفحص لملفات مديرية تيبازة كان يوم 01 ديسمبر 2019 قامت الخلية بفحص 14 ملف ومقارنته بمحضر اللجنة الولائية، أنظر الملحق (08)، وقد توصلت العملية إلى أن هناك 6 ملفات وضعيتها مقبولة، بمبلغ 238,72 12دج بينما 8 ملفات بمبلغ 919,45 16 دج غير مقبولة، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (10.2): يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية تيبازة بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبالغ الملفات	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
41259	1	2	412,26	X	412,26	-	-
43018	2	4	142,11	-	-	X	142,11
45987	2	1	52,53	-	-	X	52,53
44457	2	1	52,72	-	-	X	52,72
48924	1	1	556,23	X	556,23	-	-
46932	3	2	172,16	X	172,16	-	-
12658	1	1	153,62	X	153,62	-	-
12854	5	4	5 555,20	X	5 555,20	-	-
12983	3	1	1 000,20	-	-	X	1 000,20
47892	1	1	455,20	-	-	X	455,20
4968	4	3	6 999,53	-	-	X	6 999,53
47895	4	4	7 775,16	-	-	X	7 775,16
22478	3	6	5 389,25	X	5 389,25	-	-
45295	1	1	442,00	-	-	X	442,00
المجموع الكلي		32	29 158,17	6	12 238,72	8	16 919,45

المصدر من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (8)

إن من أهم أسباب رفض الملفات ما يلي:

- ✓ الملف رقم 43018 بمبلغ 142,11 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquête)؛
- ✓ الملف رقم 45987 بمبلغ 52,53 دج، تم رفضه بسبب انعدام اسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 44457 بمبلغ 52,72 دج تم رفضه بسبب انعدام اسم، وإمضاء رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 12983 بمبلغ 1 000,20 دج، تم رفضه بسبب انعدام ملف المتابعات القضائية ضد الزبون من طرف الشركة؛
- ✓ الملف رقم 47892 بمبلغ 455,20 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquête)؛
- ✓ الملف رقم 4968 بمبلغ 6 999,53 دج، تم، رفضه بسب انعدام عدد فواتير الملف في محضر إجتماع اللجنة
- ✓ الملف رقم 47895 بمبلغ 7 775,16 دج، تم رفضه بسبب انعدام اسم الزبون المعني على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 45295 بمبلغ 442,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجه للزبون.

2.2.3.2.تدقيق مديرية التوزيع بومرداس

وفق الرزنامة انطلقت العملية في مديرية بومرداس يوم 02 ديسمبر 2019، خلال الفترة تم فحص 16 ملفاً وفق ماهو مبين في محضر اللجنة الولائية انظر الملحق (09). توصلت العملية إلى وجود 6 ملفات بمبلغ 2 817, 53 د.ج مقبولة، بينما 6 ملفات بمبلغ 3 899,62 دج. غير مقبولة وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (11.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية بومرداس بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
32235	2	2	621,00	-	-	x	621,00
32001	1	4	145,02	-	-	x	145,02
32002	2	2	323,92	x	323,92	-	-
32004	1	1	897,00			x	897,00
32005	2	1	447,20	-	-	x	447,20
30012	1	3	153,62	x	153,62		
30145	2	1	863,00	x	863,00	-	-
30124	1	1	478,12	x	478,12	-	-
30122	2	1	892,40	-	-	x	892,40
30147	1	1	445,89	x	445,89	-	-
30581	2	1	897,00	-	-	x	897,00
31256	1	2	552,98	x	552,98	-	-
المجموع الكلي		20	6 717,15	6	2 817,53	6	3 899,62

المصدر من إعداد الطالب بناءاً على الملحق رقم (9)

بعد الفحص إتضح أن أسباب الرفض كمايلي:

- ✓ الملف رقم 32235 بمبلغ 621,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté).
- ✓ الملف رقم 32001 بمبلغ 145,02 دج، مرفوض بسبب غياب إسم وللقب الزبون في محضر اللجنة؛
- ✓ الملف رقم 32004 بمبلغ 897,00 دج مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 32005 بمبلغ 447,20 دج مرفوض بسبب انعدام الرقم التسلسلي للزبون على محضر اللجنة؛
- ✓ الملف رقم 30124 بمبلغ 892,40 دج مرفوض بسبب انعدام عدد فواتير الملف في محضر اجتماع اللجنة؛
- ✓ الملف رقم 30581 بمبلغ 897,00 دج مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق.

3.2.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع تيزي وزو

وفق الرزنامة، فإن فحص ملفات مديرية تيزي وزو انطلقت في يوم 04 ديسمبر 2019، خلال هذه الفترة تم فحص 15 ملفاً وفق ما هو موجود في محضر اللجنة الولائية، انظر الملحق (10)، وقد توصلت العملية إلى أن هناك 5 ملفات بمبلغ 32 015, 61 د.ج مقبولة، بينما 9 ملفات مبلغ 91 920,83 د.ج غير مقبولة، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (12.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية تيزي وزو بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
566123	1	1	552,00	x	552,00	-	-
56111	3	1	412,00	-	-	x	412,00
56581	2	2	87,23	x	87,23	-	-
56258	4	3	3 341,00	-	-	x	3 341,00
56987	1	4	221,44	-	-	x	221,44
56123	2	4	9 875,00	-	-	x	9 875,00
56147	2	3	14 523,23	x	14 523,23	-	-
25625	2	3	7 548,52	-	-	x	7548,52
56951	3	1	718,05	-	-	x	718,05
56753	3	3	14 852,35	x	14 852,35	-	-
56982	2	4	145,32	-	-	x	1 45,32
56782	1	8	14 445,50	-	-	x	14 445,50
56975	1	9	2 000,80	x	2 000,80	-	-
56437	4	5	55 214,00	-	-	x	55 214,00
المجموع الكلي		51	123 936,44	5	32 015,61	9	91 920,83

المصدر من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (10)

بعد إجراء الفحص اتضح أن سبب الرفض كان كالتالي:

- ✓ الملف رقم 56111 بمبلغ 412,00 دج، رفض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 56258 بمبلغ 3 341,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام ملف المتابعات القضائية ضد الزبون من طرف الشركة؛
- ✓ الملف رقم 56987 بمبلغ 221,44 دج، تم رفضه بسب انعدام عدد فواتير الملف في محضر اجتماع اللجنة؛
- ✓ الملف رقم 56123 بمبلغ 9 875,00 د.ج، مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 56258 بمبلغ 7 548,52 دج، مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 56951 بمبلغ 718,05 دج، مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 56982 بمبلغ 145,32 دج، مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق.
- ✓ الملف رقم 56782 بمبلغ 14 445,50 دج، مرفوض بسبب انعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 56437 بمبلغ 55 214,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté).

4.2.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع البويرة

وفق الرزنامة فإن فحص ملفات المديرية كان في يوم 08 ديسمبر 2019، خلال هذه الفترة تم فحص 13 ملف ،وفق ما هو مبين في محضر اللجنة الولائية انظر الملحق (11)، وقد توصلت العملية على وجود 6 ملفات بمبلغ 4742,87 د.ج مقبولة، و7 ملفات بمبلغ 17 246,63 دج ،غير مقبولة. وفق ما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(13.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية لبويرة بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
23624	1	2	113,00	x	113,00	-	-
23908	3	1	445,23	-	-	x	445,23
23709	2	1	362,25	x	362,25	-	-
23690	4	4	2 220,02	-	-	x	2 220,02
23548	1	3	1 110,25	-	-	x	1 110,25
23517	2	3	555,85	-	-	x	555,85
23654	2	4	788,02	x	788,02	-	-
23852	2	4	7 745,00	-	-	x	7 745,00

23976	3	1	718,05	-	-	x	718,05
23321	3	2	1 112,05	x	1 112,05	-	-
23258	2	1	145,32	x	145,32	-	-
23319	1	5	4 452,23	-	-	x	4 452,23
23331	1	3	2 222,23	x	2222,23	-	-
المجموع الكلي		34	21 989,50	6	4 742,87	7	17 246,63

المصدر من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (11)

ومن أهم أسباب الرفض ما يلي:

- ✓ الملف رقم 23908 بمبلغ 445,23 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 23690 بمبلغ 2 220,02 دج تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 23548 بمبلغ 1 110,25دج، تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 23517 بمبلغ 555,85 دج ،تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté).

- ✓ الملف رقم 23852 بمبلغ 745,00 7دج، تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 23976 بمبلغ 718,05 دج، تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم23319 بمبلغ445,23 4 دج تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté).

5.2.3.2. التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع المدية

وفقاً الرزنامة فان فحص ملفات مديرية المدية كان يوم 24ديسمبر 2019، تم من خلالها فحص 07 ملفات كما هو موضح في محضر اللجنة الولائية انظر الملحق رقم (12). وقد تم التوصل إلى وجود 4 ملفات بمبلغ889,16 8 دج مقبولة. بينما 3 ملفات بمبلغ 923,40 1 دج غير مقبولة وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (14.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية المدية بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
22114	1	2	144,25	x	144,25	-	-
22156	2	2	701,00	-	-	x	701,00
22563	1	1	110,00	-	-	x	110,00
22346	2	2	179,69	x	179,69	-	-
22547	3	4	4 002,00	x	4 002,00	-	-
22589	1	4	1112,40			x	1 112,40

22369	3	1	4 563,22	x	4 563,22	-	-
المجموع الكلي		16	10 812,56	4	8 889,16	3	1 923,40

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (12)

- ✓ الملف رقم 22156 بمبلغ 701,00 دج تم رفضه بسبب إنعدام الملف على الإعذار الموجه للزبون؛
- ✓ الملف رقم 22563 بمبلغ 110,00 دج تم رفضه بسبب إنعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 22589 بملغ 1 112,40 دج تم رفضه بسبب إنعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون

6.2.3.2.لتدقيق الداخلي في مديرية التوزيع البليدة

برمجت في يوم 29 ديسمبر 2019 تم من خلالها فحص 12ملف كما هي موضحة في محضر الجنة الولائية انظر الملحق رقم (13)، وقد تم التوصل إلى وجود 6 ملفات بمبلغ29 947,07دج مقبولة، بينما 6 ملفات أخرى بمبلغ 105 933,84 دج غير مقبولة وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (15.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية البليدة بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
100023	1	3	144,25	x	144,25		
100052	1	3	701,00			x	701,00
1125025	2	2	2 231,02	x	2 231,02		
1121256	2	1	2 564,00	x	2 564,00		
1154536	1	4	22 204,00			x	22 204,00
1114556	1	3	14 825,32			x	14 825,32
1147500	3	3	4 563,22			x	4 563,22
1166985	4	2	1140,25	x	1 140,25		
1124582	5	2	22 415,23	x	22 415,23		
1145623	1	1	1 452,32	x	1 452,32		
1178952	2	4	1 425,00			x	1 425,00
1117852	1	5	6 2215,30			x	6 2215,30
المجموع الكلي		33	135 880,91	6	29 947,07	6	105 933,84

المصدر من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (13)

- ✓ الملف رقم 100052 بمبلغ 701,00 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

- ✓ الملف رقم 1154536 بمبلغ 22 204,00 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 1114556 بمبلغ 14 825,32 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (fiche d'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 1147500 بمبلغ 4 563,22 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 1178952 بمبلغ 1 425,00 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 1117852 بمبلغ 62 215,30 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté).

3.3.2.التدقيق الداخلي للمديريات التابعة للمناطق الداخلية والجنوبية

1.3.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع الجلفة

انطلقت العملية يوم 09 ديسمبر 2019 تم من خلالها تم فحص 5 ملفات كما هو مبين في محضر الجنة الولائية أنظر الملحق رقم (14)، وقد توصلت العملية على أن هناك ملفين بمبلغ 43 ,351 5 دج مقبولين و3 ملفات بمبلغ 651,66 2 دج غير مقبولة. أنظر الجدول التالي:

جدول رقم(16.2) يوضح فحص الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية الجلفة بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
40012	1	2	985,56	-	-	x	985,56
42001	4	2	1 110,25	-	-	x	1 110,25
42012	1	4	4 231,20	x	4 231,20	-	-
42031	2	3	555,85	-	-	x	555,85
42096	2	1	1 120,23	x	1 120,23	-	-
المجموع الكلي		12	8 003,09	2	5 351,43	3	2 651,66

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (14)

ومن أهم أسباب الرفض ما يلي:

- ✓ الملف رقم 40012 بمبلغ 985,56 دج، تم رفضه بسبب انعدام في الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 42001 بمبلغ 110,25 1 دج، تم رفضه بسبب انعدام في الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 42031 بمبلغ 555,85 دج، تم رفضه بسبب انعدام في الملف على الأعذار الموجهة للزبون.

2.3.3.2.تدقيق مديرية التوزيع الاغواط

زيارة الميدانية لمديرية الاغواط انطلقت من 10 إلى 11 ديسمبر 2019 تم خلالها فحص 13 ملف وفق ما هو مبين في محضر الجنة الولائية انظر الملحق رقم (15)، وقد لحظ على وجود 7 ملفات بمبلغ 363,14 21 دج مقبولة. بينما 6 ملفات بمبلغ 680,61 64 دج غير مقبولة وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (17.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية الاغواط بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الامر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
03256	3	1	552,00	x	552,00	-	-
03225	3	1	412,00	x	412,00	-	-
035284	4	4	2 253,00	x	2 253,00		
039865	1	5	44 456,25	-	-	x	44 456,25
032546	2	2	9 875,00	-	-	x	9 875,00
032587	2	1	7 782,56	-	-	x	7 782,56
035281	2	3	7 745,00	x	7 745,00	-	-
032254	3	1	4 402,02	x	4 402,02	-	-
036892	3	4	114,00			x	114,00
032589	2	5	1 475,12	x	1 475,12	-	-
037892	1	5	452,00			x	452,00
036528	1	2	2 000,80	-	-	x	2 000,80
037895	4	1	4 524,00	x	4 524,00	-	-
المجموع الكلي		35	86 043,75	7	21 363,14	6	64 680,61

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (15)

ومن أهم أسباب الرفض ما يلي:

- ✓ الملف رقم 039865 بمبلغ 44 456,25 دج، تم رفضه بسبب انعدام إسم وإمضاء رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛
- ✓ الملف رقم 032546 بمبلغ 9 875,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 032587 بمبلغ 7 782,56 دج، تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون؛
- ✓ الملف رقم 036892 بمبلغ 114,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام الملف على الأعذار الموجهة للزبون.
- ✓ الملف رقم 037892 بمبلغ 452,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛
- ✓ الملف رقم 036528 بمبلغ 2 000,80 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)

3.3.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع غرداية

تم فحص 13 ملفاً من 15 إلى 16 ديسمبر 2019 كما هو موضح في محضراً للجنة الولائية، انظر الملحق رقم (16)، وقد توصل التدقيق على وجود 8 ملفات بمبلغ 52 006,62دج، مقبولة، بينما 5 ملفات بمبلغ 5 572,18 دج، غير مقبولة، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(18.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية غرداية بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
472061	2	1	100,23	-	-	x	100,23
475632	1	1	452,22	-	-	x	452,22
47589	4	1	2 235,00	x	2 235,00	-	-
47893	1	2	4 453,50	-		x	4 453,50
47582	2	3	114,20	x	114,20	-	-
47859	2	3	114,23	x	114,23	-	-
47892	2	1	1 753,65	x	1 753,65	-	-
47895	3	2	472,56	x	472,56	-	-
47952	3	1	114,00	-		x	114,00
47632	2	3	1 142,45	x	1 142,45	-	-
47987	1	1	452,23	-		x	452,23
47528	1	6	45 722,40	x	45 722,40	-	-
47589	4	1	452,13	x	452,13	-	-
المجموع الكلي		26	57 578,80	8	52 006,62	5	5 572,18

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على الملحق رقم (16)

ومن أهم أسباب الرفض مايلي:

-الملف رقم 475215 بمبلغ 100,23 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 475632 بمبلغ 452,22 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 47893 بمبلغ 4 453,50 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche d'enquêté)؛

-الملف رقم 47952 بمبلغ 114,00 دج، تم، رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche d'enquêté)؛

-الملف رقم 47987 بمبلغ 452,23 دج تم، رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche d'enquêté).

4.3.3.2.تدقيق مديرية التوزيع ورقلة

الزيارة الميدانية لمديرية ورقلة كانت يوم 17 ديسمبر 2019 تم من خلالها فحص 15 ملفاً كما هو موضح في محضراً للجنة الولائية انظر الملحق رقم (17)، وقد تم التوصل إلى وجود 8 ملفات بمبلغ 38804,18 د.ج مقبولة، بينما 7 ملفات بمبلغ 20606,43دج غير مقبولة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (19.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية ورقلة بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
522621	5	1	100,23			x	100,23
522875	1	1	452,22	x	452,22		
524587	1	2	489,30	x	489,30		
525547	3	2	895,23			x	895,23
522857	5	3	22 547,00	x	22 547,00		
528965	1	5	11 415,85			x	11 415,85
527853	1	2	4 578,52	x	4 578,52		
529856	2	1	457,89	x	457,89		
152895	3	2	1 147,23			x	1 147,23
558952	1	2	1 470,89	x	1 470,89		
255852	1	3	1 475,36			x	1 475,36
556982	2	4	1 245,36	x	1 245,36		
557892	1	3	7 563,00	x	7 563,00		
557891	4	3	4 572,30			x	4 572,30
558952	4	2	1 000,23			x	1 000,23
المجموع الكلي		36	59 410,61	8	38 804,18	7	20 606,43

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (17)

وأهم أسباب رفض الملفات مايلي:

-الملف رقم 522621 بمبلغ 100,23 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiched'enquêté)؛

- الملف رقم 525547 بمبلغ 895,23 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche d'enquêté)؛

- الملف رقم 528965 بمبلغ 11 415,85 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiched'enquêté)؛

-الملف رقم 528951 بمبلغ 1 147,23 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم255852 بمبلغ 1 475,36 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (fiche D'enquêté)؛

- الملف رقم557891 بمبلغ 572,30 4دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم558952 بمبلغ 000,23 1دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق(Fiche D'enquêté)؛

5.3.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع الوادي

الزيارة الميدانية لمديرية الوادي كانت يوم 18 ديسمبر 2019، تم من خلالها فحص07 ملفات كما هو مبين في محضرللجنة، انظر الملحق رقم (18). وقد تم التوصل إلى وجود 4 ملفات بمبلغ 562,94 1د.ج مقبولة ، بينما 3 ملفات بمبلغ 023,84 1دج غير مقبولة أنظر الجدول التالي:

جدول رقم (20.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية الوادي بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الامر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
209231	1	1	165,07	X	165,07		
200015	2	1	45,02			X	45,02
200023	1	3	860,02			X	860,02
200014	2	5	179,69	X	179,69		
200015	3	2	525,59	X	525,59		
200145	1	1	118,80			X	118,80
200785	3	2	692,59	X	692,59		
المجموع الكلي		15	2 586,78	4	1 562,94	3	1 023,84

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على الملحق رقم (18)

ومن أهم أسباب الرفض نذكر مايلي:

-الملف رقم 200015 بمبلغ 45,02دج مرفوض بسبب إنعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛

- الملف رقم 200023 بمبلغ 860,02، مرفوض بسبب إنعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق؛

- الملف رقم 200145 بمبلغ 118,80مرفوض بسبب إنعدام إسم رئيس المصلحة التجارية على بطاقة التحقيق.

6.3.3.2.التدقيق الداخلي في مديرية التوزيع بسكرة

الزيارة الميدانية لمديرية بسكرة انطلقت من يوم 22 إلى 23 ديسمبر /2019/09، تم من خلالها فحص 15 ملفاً، كما هو مبين في محضر اللجنة، انظر الملحق رقم (19)، وقد تم التوصل إلى وجود 7 ملفات بمبلغ 013,92 9دج مقبولة، بينما 8 ملفات بمبلغ 303,73 2دج غير مقبولة، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (21.2) يوضح الملفات المقبولة والمرفوضة لولاية بسكرة بعد الفحص

رقم التسلسلي للملف	رقم الأمر	عدد الفواتير	مبلغ الملف	الملفات المقبولة والمرفوضة بعد التدقيق			
				الملفات المقبولة		الملفات المرفوضة	
				الوضعية	مبلغ المقبول	الوضعية	المبلغ المرفوض
122333	1	1	165,07			x	165,07
123001	2	1	45,02			x	45,02
120041	1	1	42,00			x	42,00
120145	2	1	52,36			x	52,36
124568	1	3	860,02	x	860,02		
128584	2	5	179,69	x	179,69		
125558	3	2	525,59	x	525,59		
128879	1	1	118,80	x	118,80		
129759	3	2	692,59	x	692,59		
129875	1	2	590,00	x	590,00		
129852	4	1	210,00			x	210,00
129524	1	3	600,00			x	600,00
120052	2	7	6 047,23	x	6 047,23		
128875	2	2	514,28			x	514,28
124528	3	3	675,00			x	675,00
المجموع الكلي		35	11 317,65	7	9 013,92	8	2 303,73

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (19)

ومن أهم أسباب رفض ما يلي:

-الملف رقم 122333 بمبلغ 165,07 دج تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 123001 بمبلغ 45,02 دج ،تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 120041 بمبلغ 42,00 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 120145 بمبلغ 52,36 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 129852 بمبلغ 210,00 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 129524 بمبلغ 600,00 دج، تم رفضه بسبب إنعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 128875 بمبلغ 514,28 دج ،تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté)؛

-الملف رقم 124528 بمبلغ 675,00 دج، تم رفضه بسبب انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté).

خلاصة: إن عملية التدقيق الداخلي التي كلفت به خلية التدقيق ألداخلي للمؤسسة، والتي تمثلت في فحص ملفات الديون القديمة وبرغم من ان المهمة الموكلة لها، مهمة غير مسطرة، وغير مبرمجة سابقاً، ضمن البرنامج السنوي للمؤسسة، ونعني بذلك ان العمليات لم تكن ضمن المخطط الاستشرافي المبرمج سابقا، إلا أنها قامت بالواجب، وتحصلت على نتائج، أحيانا مطابقة للنتائج المدونة في المحاضر المقدمة من طرف اللجان الولائية، وأحيانًا اخرى غير مطابق للمحاضر، وهذا ما سنتطرق اليه في المطلب الموالي والذي يعبر عن نتائج خلية التدقيق بعد فحص للديون القديمة.

4.3.2.نتائج خلية التدقيق الداخلي للديون وتحليلها

1.4.3.2.نتائج التد قيق الداخلي

بعد إجراء عملية التدقيق الداخلي للديون، محل الفحص، من طرف الخلايا الولائية المكونة لهذا الغرض، وفق الرزنامة الزمنية الموضوعة سابقا، تم ملاحظة مجموعة من التحفظات، على مستوى بعض الملفات مما جعلها محل الرفض، من طرف خلية التدقيق، ومن هنا تم استثناؤها من قائمة الديون المعدومة، بمعنى إمكانية استرجاعها، بالإضافة أن القيمة المالية وعدد الملفات المقبولة والمرفوضة يختلف من مديرية لأخرى وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (22.2) يوضح جميع الملفات المقبولة والمرفوضة مع قيمها المالية د/ج

الولايات	الملفات المقبولة				الملفات المرفوضة			
	العدد	النسبة	المبلغ	النسبة	العدد	النسبة	المبلغ	السبة
تيبازة	6	%8,70	12 238,72	%5,59	8	%11,27	16 919,45	%5,06
بومرداس	6	%8,70	2 817,53	%1,29	6	%8,45	3 899,62	%1,17
تيزي وزو	5	%7,25	32 015,61	%14,64	9	%12,68	91 920,83	%27,47
البويرة	6	%8,70	4 742,87	%2,17	7	%9,86	17 246,63	%5,15
الجلفة	2	%2,90	5 351,43	%2,45	3	%4,23	2 651,66	%0,79
الاغواط	7	%10,14	21 363,14	%9,77	6	%8,45	64 680,61	%19,33
غرداية	8	%11,59	52 006,62	%23,77	5	%7,04	5 572,18	%1,66
ورقلة	8	%11,59	38 804,18	%17,74	7	%9,86	20 606,43	%6,16
الوادي	4	%5,80	1 562,94	%0,71	3	%4,23	1 023,84	%0,31
بسكرة	7	%10,14	9 013,92	%4,12	8	%11,27	2 303,73	%0,69
المدية	4	%5,80	8 889,16	%4,06	3	%4,23	1 923,4	%0,57
البليدة	6	%8,70	29 947,07	%13,69	6	%8,45	105 933,8	%31,65
المجموع	69	%100	218 753,19	100%	71	%100	334 682,2	%100

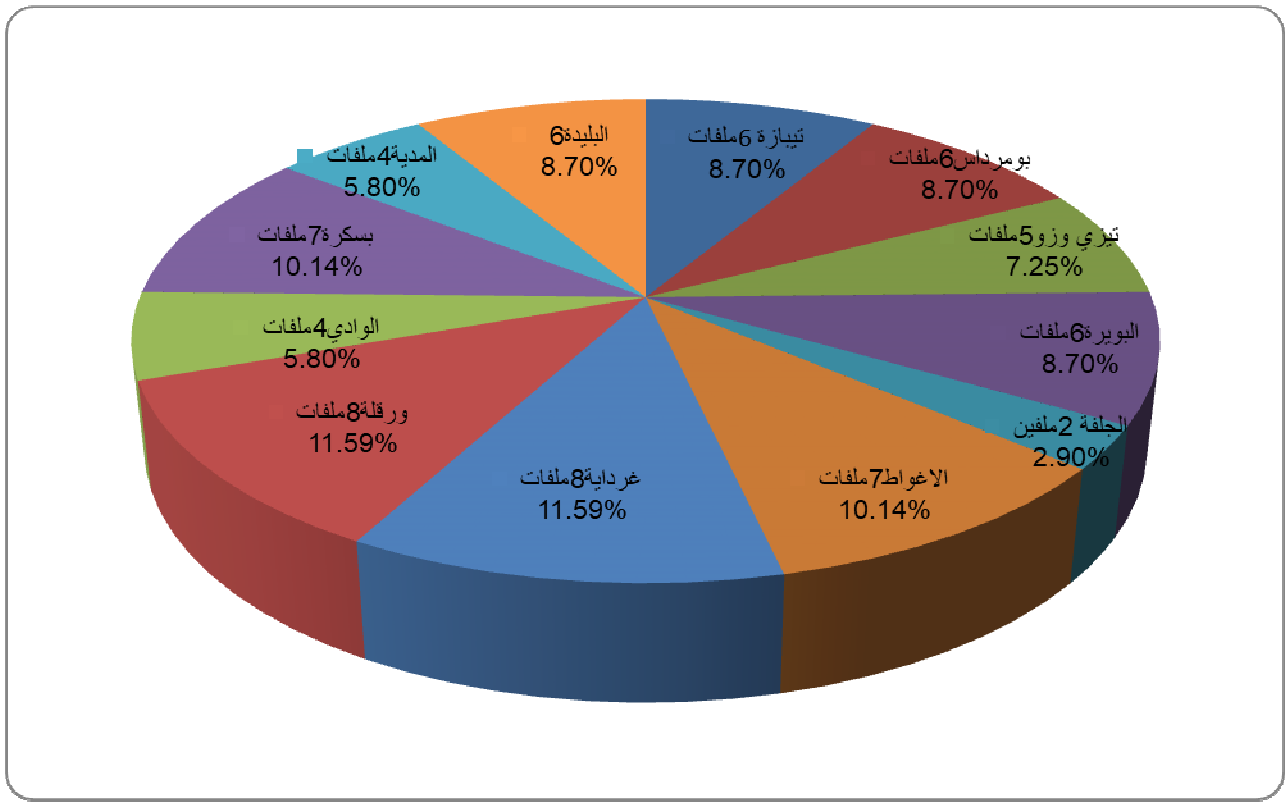
المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الجداول السابقة

من خلال الجدول نلاحظ أن إجمالي الملفات المقبولة 69 ملفاً بقيمة 218 753,19دج، أما اجمالي الملفات المرفوضة هي 71 ملفاً بقيمة 334 682,20 دج، مقسمة وفق ما هو مبين في ما سيأتي، في الفروع الموالية.

2.4.3.2.نتائج توزيع الملفات المقبولة حسب المديريات

تختلف عدد الملفات المقبولة من ولاية لأخرى، وفق ماهو مبين في المخطط التالي:

المخطط البياني رقم (5.2) يوضح الملفاة المقبول لكل ولاية



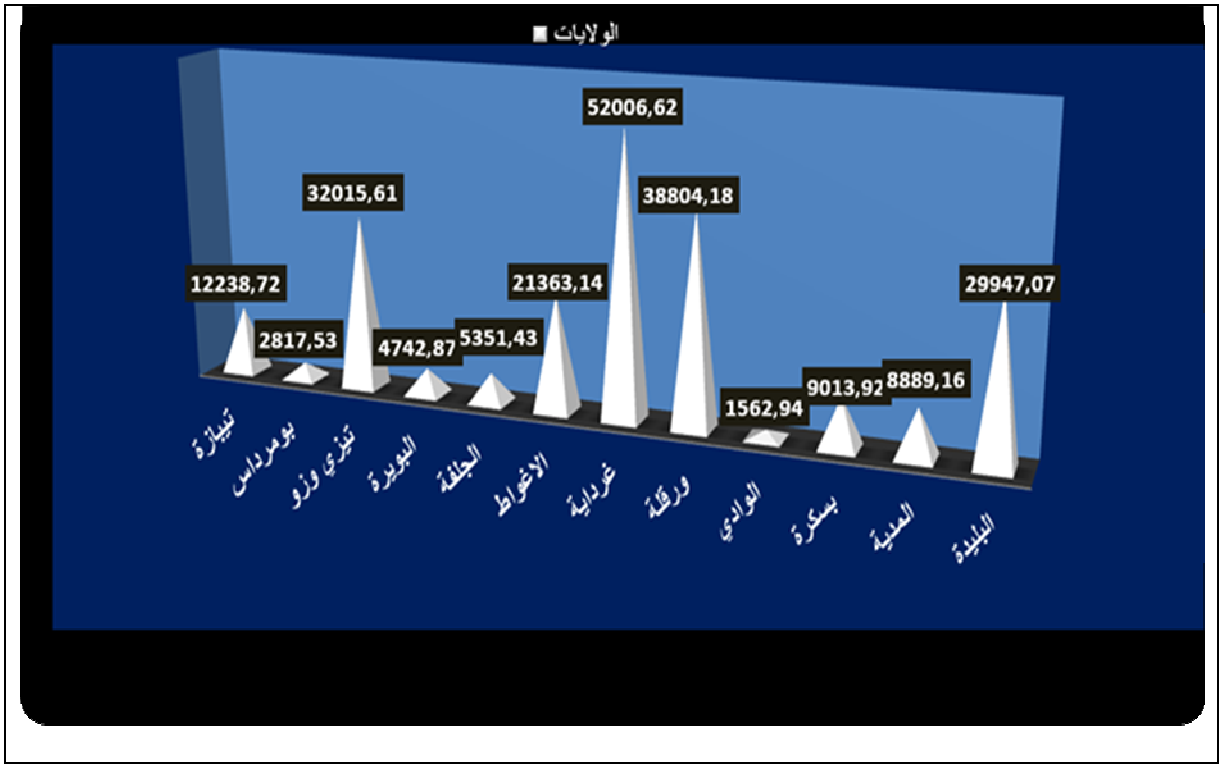
المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول (22.2)

نلاحظ من خلال المخطط البياني أن مديرية غرداية و ورقلة احتلت المرتبة الاولى من حيث عدد الملفات المقبولة ب 8 ملفات، أي بنسبة 11,59 % من إجمالي الملفات المقبولة ، بينما ولايتي الأغواط و بسكرة إحتلتا المرتبة الثانية ب 7 ملفات ، بنسبة 10,14% ، أما البليدة وتيبازة وبومرداس نالت المرتبة الثالثة ب6 ملفات بنسبة 8,70% من إجمالي الملفات المقبولة،مع إحتلال مديرية تيزي وزو المرتبة الرابعة ،من حيث الترتيب، ب 5 ملفات بنسبة 7,25 %، بينما الوادي والمدية احتلت المرتبة الخامسة ب 4 ملفات، بنسبة 5,80 % والمرتبة الأخيرة من حيث الترتيب لولاية الجلفة ب ملفين فقط بنسبة 2,90%.

3.4.3.2.نتائج توزيع القيم المالية للملفات المقبولة حسب المديريات

تختلف القيم المالية للملفات المقبولة من ولاية لأخرى على غرار عدد الملفات وفق ماهو مبين في المخطط التالي:

المخطط البياني رقم (6.2) يوضح القيم المالية للملفات المقبولة لكل ولاية، الوحدة /دج



المصدر من اعداد الطالب بناءاً على معطيات الجدول (22.2)

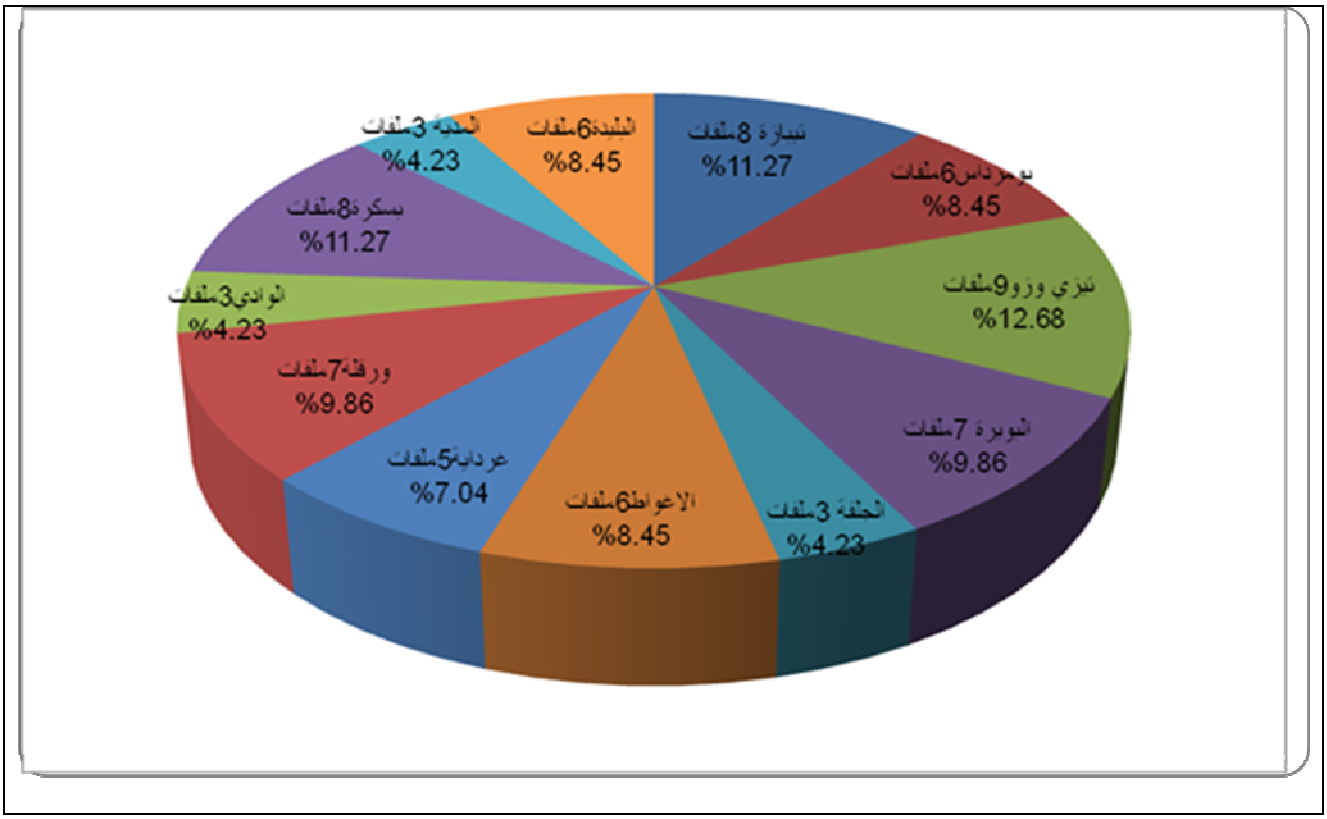
نلاحظ من خلال المخطط أن مديرية غرداية نالت المرتبة الأولى، بقيمة 52 006,62 دج ،بنسبة 23,77% من إجمالي القيم المقبولة ،ثم مديرية ورقلة ب38 804,18دج، أي بنسبة 17,74% ، بينما تيز ي وزو في المرتبة الثالثة ،بقيمة 32 015,61 د.ج، بنسبة 14,64%، أما المرتبة الرابعة ،فكانت مديرية لبليدة بقيمة 29 947,07 د.ج ،بنسبة 13,69%، ومديرية الاغواط في المرتبة الخامسة بقيمة 21 363,14 د.ج، بنسبة 9,77%، ثم المرتبة السادسة لمديرية تيبازة بقيمة 12 238,72 د.ج ،بنسبة 5,59% ثم المرتبة السابعة لمديرية بسكرة بقيمة 9 013,92 دج بنسبة 4,12%، أما مديرية المدية احتلت المرتبة الثامنة بقيمة 8 889,16 د.ج بنسبة 4,06%، و المرتبة التاسعة كانت لمديرية الجلفة بقيمة 5 351,43 د.ج ، بنسبة 2,45% ،ثم المرتبة العاشرة فكانت لمديرية البويرة بقيمة 4 742,87 دج ، بنسبة 2,17% ، بينما المرتبة الحادي عشر كانت لمديرية

بومرداس بقيمة 2 817,53 دج ،بنسبة 1,29%، أما المرتبة الأخيرة فكانت لمديرية الوادي بقيمة 1 562,94 د.ج ، وتمثل 0,71% من إجمالي القيمة المالية المقبولة بعد التدقيق .

4.4.3.2.نتائج توزيع الملفات الغير المقبولة حسب المديريات

على غرار الملفات المقبولة، فان الملفات غير المقبولة يختلف عددها كذلك، من ولاية لأخرى، وفق ما هو مبين في الجدول رقم (22.2)، وباعتبار أن الملفات غير مستوفية للشروط الموضوعة من طرف الشركة، لغرض تحويلها إلى ديون معدومة فإن قيمتها تعتبر كعائد مستهدف، يمكن استرجاعه.

مخطط بياني رقم (7.2) يوضح عدد الملفات الغير المقبولة لكل ولاية



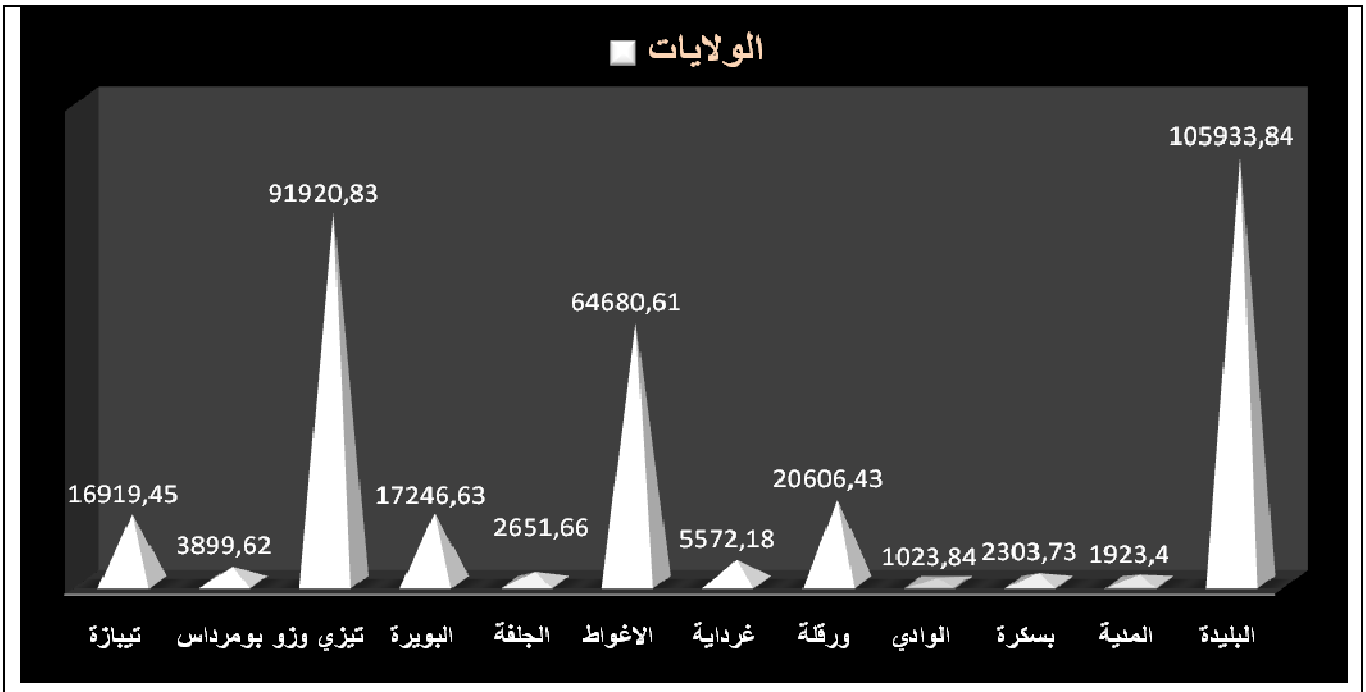
المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على معطيات الجدول (22.2)

من خلال المخطط، نلاحظ أن مديرية تيزي وزو نالت المرتبة الأولى، من حيث الملفات غير المقبولة، بعدد 9 ملفات ،أي بنسبة 12,68 % من إجمالي الملفات المدققة، بينما المرتبة الثانية فكانت لمديريتي تيبازة وبسكرة ،بـ 8 ملفات ،بنسبة 11,27%، ومديرية البويرة، و ورقلة احتلتا المرتبة الثالثة بـ7 ملفات، وهو ما يعادل 9,86 % من إجمالي الملفات، أما المرتبة الرابعة فهي لكل من مديرية بومرداس و الأغواط والبليدة بـ 6 ملفات بنسبة 8,45% ،

ثم غرداية إحتلت المرتبة الخامسة بـ5 ملفات بنسبة 7,04 %، أما مدرية الجلفة والوادي والمدية فكانت الأخيرة بـ 3 ملفات، بنسبة 4,23% من إجمالي عدد الملفات المقبولة .

5.4.3.2.نتائج توزيع القيم المالية للملفات الغير المقبولة حسب المديريات

المخطط البياني رقم (8.2) يوضح القيم المالية للملفات غير المقبولة، لكل ولاية الوحدة/ د.ج



المصدر: من اعداد الطالب بناءاً على معطيات الجدول (22.2)

انطلاقا من المخطط ،نلاحظ أن مديرية البليدة احتلت المرتبة الأولى بقيمة 105 933,8 دج، بنسبة 31,65%، من إجمالي العوائد الممكن استرجاعها، أما تيزي وزو فبقيمة 91 920,83 دج، بنسبة 27,47% ،ثم مديرية الأغواط في المرتبة الثالثة بقيمة 64 680,61 د.ج بنسبة 19,33%،أما المرتبة الرابعة فكانت لورقلة 20 606,43 دج، بنسبة 6,16%، أما المرتبة الخامسة فهي لمديرية البويرة بـ 17 246,63دج، بنسبة ، ثم المرتبة السادسة كانت لمديرية تيبازة،بقيمة 16 919,45 دج، أي بنسبة 5.06%، وأ ما المرتبة السابعة فهي لمديرية غرداية، بقيمة 5 572,18 دج، أي بنسبة 1.66 % ،بينما الثامنة تعود إلى مديرية بومرداس، بقيمة 3 899,62 د.ج، أي بنسبة 1,17%، أما المرتبة التاسعة فهي لمديرية الجلفة ،بقيمة 2 651,66 دج، أي بنسبة 0,79%، و المرتبة العاشرة، لمديرية بسكر ة بقيمة

303,73 2 د.ج ،أي بنسبة 0,69% ،ثم المرتبة الحادية عشر كانت لمديرية المدية بقيمة 923,4 1 د.ج، أي بنسبة 0,57%، أما المرتبة الأخيرة فهي لمديرية الوادي، بقيمة 023,84 1 د.ج، بنسبة 0,31% .

بعد إجراء الفحص والتدقيق لـ 140 ملفاً توصل المدققون إلى وجود 69 ملفاً مقبولاً مما يستوجب تحويل قيمتها المقدرة ب 753,19 218 دج إلى ديون معدومة، بينما 71 ملفاً بقيمة إجمالية 682,22 334 دج، غير مطابق للإجراءات القانونية لذا ترفض وتسترجع كعائد، وذلك باستعمال الطرق القانونية اللأزمة.

6.4.3.2.الرسم على القيمة المضافة للديون المعدومة

بالرجوع إلى قانون الرسوم والضرائب المماثلة، يتم إسترجاع الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) من ديون الزبائن التي يتم تحويلها إلى الديون المعدومة، وباعتبار أن معدل الرسم على القيمة المضافة في هذه الفترة يساوي 17 % فإن الرسم يكون كما يلي:

جدول رقم (23.2) يوضح الرسم على القيمة المضافة كعائد مسترجع من الديون المعدومة

الولايات	الديون المعدومة	الرسم على القيمة الضافة	العائد المسترجع	العائد الإجمالي
تيبازة	12 238,72	2 080,58	16 919,45	19 000,03
بومرداس	2 817,53	478,98	3 899,62	4 378,60
تيزي وزو	32 015,61	5 442,65	91 920,83	97 363,48
البويرة	4 742,87	806,29	17 246,63	18 052,92
الجلفة	5 351,43	909,74	2 651,66	3 561,40
الاغواط	21 363,14	3 631,73	64 680,61	68312,34
غرداية	52 006,62	8 841,13	5 572,18	14 413,31
ورقلة	38 804,18	6 596,71	20 606,43	27 203,14
الوادي	1 562,94	265,70	1 023,84	1 289,54
بسكرة	9 013,92	1 532,37	2 303,73	3 836,10
المدية	8 889,16	1 511,16	1 923,4	3 434,56
البليدة	29 947,07	5 091,00	105 933,84	111 024,84
المجموع	218 753,19	37 188,04	334 682,22	371 870,26

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات السابقة

إذاً قيمة الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) يساوي 37 188,04 دج، ان الغرض من حساب قيمة الرسم هو معرفة، المبلغ المالي الضائع (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) الذي دفع من طرف المؤسسة بدون مقابل ولم يسترجع من طرف المؤسسة من مصالح الضرائب، مع العلم الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع لمصالح الضرائب يكون الفارق فقط بين (T.V.A) للمبيعات و (T.V.A) للمشتريات. وعليه :

العائد المستهدف = 334 682,22 +37 188,04 = 371 870,26 دج

7.4.3.2.التقرير النهائي لخلية التدقيق الداخلي

بعد الانتهاء من العملية، تقوم خلية التدقيق بإعداد التقرير النهائي، لمجريات الفحص ونتائج التدقيق المتوصل إليها في 2019/12/30 للجهات المعنية وفق النموذج التالي:

جدول رقم (24.2) يوضح نموذج تقرير حول نتائج فحص ملفات الديون القديمة

خلية التدقيق إلى السيد /المدير العام لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز وسط

تقرير حول نتائج فحص ملفات الديون القديمة

-بناء على المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، المؤرخ في 12 جانفي 1988؛

- بناء على أحكام القانون، رقم 10 01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والمرسوم التنفيذي، رقم 11-2020، المحدد لمعايير تقارير محافظي الحسابات، والقرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحددلمحتوى تقارير محافظي الحسابات؛

- بناء على التعليمة رقم PDG/2018/1650، المؤرخة في 2018/07/04، والمتعلقة بإنشاء المناصب النوعية للمدققين الداخليين.

- بناء على التعليمة رقم PDG/1757/المؤرخة في 2019/07/26 والمتعلقة بتسوية الديون القديمة.

- وبناءا على رسالة المهمة رقم 2020/PDG/04/ والمتعلقة بعملية التدقيق المكلف بها؛

فإن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بجملة من الإجراءات والوسائل والتدابير التي تضعها الشركة، والتي تهدف لضمان مصداقية المعلومات ،والمحافظة على أصول وممتلكات الشركة، بالإضافة إلى ضمان الإمتثال للقوانين والتنظيمات، ومدى تطبيق تعليمات الإدارة، لتحسين الأداء، وتقييم، و تحليل، وتوصيف الوظائف، وفي إطار أداء مهمتنا،

وبعد الاطلاع، و فحص مختلف الإجراءات، و الوسائل التي كلفنا بها، وفقاً لرسالة المهمة، نود أن نلفت إنتباهكم أنه بعد تدقيق 140 ملفاً تابع للولايات المعنية، تم التوصل إلى وجود 69 ملفاً بمبلغ 218 753,19 دج، مقبولاً، وموافقاً للتعليمات التنظيمية، بينما 71 ملفاً بقيمة إجمالية 334 682,22 دج، تم إدراجها ضمن الملفات المقبولة ،مع العلم أنها لا تستوفي الإجراءات القانونية للأسباب التالية :

- ✓ انعدام بطاقة التحقيق (Fiche D'enquêté). في بعض الملفات؛
- ✓ عدم إتمام بعض المعلومات الضرورية في بطاقة التحقيق؛
- ✓ عدم اتخاذ كل الاجراءات القانونية اللازمة على بعض الزبائن؛
- ✓ انعدام بعض الوثائق الضرورية المنصوص عليها في التعليمة رقم PDG/1757،المؤرخة في 2019/07/26 ،والمتعلقة بتسوية الديون القديمة، لبعض الملفات.

إمضاء رئيس خلية التدقيق

البليدة يوم 2019/12/30

المدقق الداخلي المحاسبي

المصدر:من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

خلاصة: بعد الانتهاء من المهمة الموكلة لخلية التدقيق، وفقا لمضمون رسالة التكليف، ومن خلال الفحص والتدقيق الداخلي لجميع الملفات المعنية بالعملية، على مستوى كل مديرية على حدى تم ملاحظة ما يلي:

- √ قيمة الديون الواجب استرجاعها هي 334 682,22 دج؛
- √ قيمة الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) الضائع ولم يسترجع، والمتعلقة بالديون المعدومة هي: 37 188,04 د.ج؛
- √ قيمة العائد الإجمالي لعملية التدقيق يساوي 371 870 ,26 دج، وعليه تقوم خلية التدقيق المعنية بتحرير تقرير نهائي يوجه إلى الادارة العليا، يواضح أهم مخرجات التدقيق، وكذا النتائج النهائية المتوصل إليها بعد فحص جميع الملفات والمحاضر.

4.2.التكلفة العامة للتدقيق الداخلي للديون

إن العملية التي كلفت بها خلية التدقيق تستوجب تكاليف ثابتة، كالرواتب التي تدفع للموظفين، وكذلك تكاليف متغيرة، متمثلة في النقل، والاطعام للمدققين، خلال فترة المهمة، ولتعمق أكثر سنتطرق الي ما يلي:

1.4.2.اجرة المدققين الداخليين

1.1.4.2.تركيبة أجرة المدققين الداخليين

يعتبر منصب المدقق الداخلي في الشركة من المناصب النوعية المستحدثة، وفقا للتعليمة رقم 1650 2018/PDG، المؤرخة في 04 جويلية 2018، خصوصا الفقرة رقم (1.1.4)، الصفحة 03 من التعليمة السابقة، انظر الملحق (20) يتم بموجبها إنشاء المناصب التالية:

أ- إطار مدقق (Cadre Auditeur)، درجة المنصب محصورة بين (Classement) ،ترتيبه ،15،15A ؛

ب- مدقق (Auditeur)، درجة المنصب محصورة بين (Classement)، ترتيبه 16،17،18؛

ت- مدقق رئيسي (Auditeur Principal)، درجة المنصب محصورة بين (Classement)، ترتيبه 19، 20)؛

ث- كبير المدققين (Auditeur senior)، درجة المنصب محصورة بين (Classement)، ترتيبه 21 ،22)، وفق ما هو مبين في الملحق (21)

1- **الأجر القاعدي للمدققين:**

يختلف الأجر القاعدي في الشركة حسب تبة ودراجة الموظف، وفق ما هو مبين في الملحق (22). بالنسبة للمدققين يختلف كذلك حسب رتبة المدقق، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (25.2) يوضح الأجر القاعدي حسب الرتبة للمدققين الداخليين **الوحدة/دج**

مستوى الأجر	الأجر القاعدي	الرتبة									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	فئة
15	62 261	64 959	67 558	70 260	73 070	75 993	79 034	82 194	85 482	88 901	96 156
15 A	66 834	69506	72 288	75 179	78 187	81 314	84 567	87 949	91 468	95 125	102 888
16	71 511	74 372	77 347	80 441	83 659	87 005	90 485	94 105	97 889	101 784	110 089
17	76 517	79 579	82 761	86 073	89 515	93 095	96 818	100 693	104 720	108 909	117 795

18	81 874	85 149	88 555	92 088	95 781	99 612	103 596	107 40	112 050	116 532	126 041
19	87 605	91 109	94 754	98 544	102 481	106 585	110 848	115 282	119 893	124 689	134 864
20	93 737	97 488	101 386	105 443	109 660	114 046	118 607	123 353	128 286	133 417	144 305
21	100 299	104 311	108 484	112 823	117 336	122 029	126 910	131 986	137 266	142 756	154 406
22	107 321	111 613	116 078	120 720	125 549	130 572	135 794	141 226	146 876	152 751	165 214

المصدر من اعداد الطالب بناءاً على معطيات الملحق (22)

يختلف الأجر القاعدي لكل فئة حسب الدرجة والرتبة، وفق ماهو مبين في الجدول السابق حيث ان:

- الأجر القاعدي المتعلق بالدرجة 15، من رتبة واحد إلى أعلى رتبة محصور بين (461,00 62ج و 156,00 96دج)؛

√ بينما الأجر القاعدي للدرجة 15 A، من رتبة واحد إلى أعلى رتبة محصور بين (834,00 66د.ج و888,00 102دج)؛

√ الأجر القاعدي للدرجة، 16 من رتبة واحد إلى أعلى رتبة محصور بين (511,00 71دج و089,00 110دج)؛

√ الدرجة 17 من رتبة واحد إلى فوق الرتبة تسعة، الأجر القاعدي محصور بين (517,00 76دج و 795,00 117دج)؛

√ الدرجة 18من رتبة واحد إلى فوق الرتبة تسعة الأجر القاعدي محصور بين (874,00 81 دج و041,00 126 دج)؛

√ الدرجة 19 من رتبة واحد إلى فوق الرتبة تسعة الأجر القاعدي محصور بين (605,00 87 دج و864,00 134 دج)؛

√ الدرجة 20 من رتبة واحد إلى فوق الرتبة تسعة الأجر القاعدي محصور بين (737,00 93 دج و305,00 144دج)؛

√ الدرجة 21 من رتبة واحد إلى فوق الرتبة تسعة، الأجر القاعدي محصور بين (299,00 100دج و 406,00 154دج)؛

√ الدرجة 22 من رتبة واحد إلى فوق الرتبة تسعة، الأجر القاعدي محصور بين (321,00 107دج، 214,00 165دج)؛

2 –**أجرة المنصب**: يتكون من الأجر القاعدي +الساعات الإضافية +تعويض الخبرة المهنية +تعويض عمل المنصب +تعويض الضرر +مكافآت المردودية الفردية.

– الضريبة على الدخل الإجمالي يتكون الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي، من العناصر التالية:(أجرة المنصب +العناصر المكملة –الاشتراكات في الضمان لاجتماعي)، وتتمثل العناصر المكملة في المردودية الجماعية، تعويض السلة، تعويض النقل، تعويض السكن...الخ.

3 –**الأجر الصافي**: **=** (أجرة المنصب **+** العناصر المكملة + العناصر الأخرى) **–** (الاشتراكات في الضمان الإجتماعي **+** الضرائب على الدخل الإجمالي **+** الإقتطاعات الأخرى +المعارضة على الأجور).

4–**الأعباء التي تتحملها المؤسسة**: تلتزم المؤسسة بتحمل أعباء مستخدميها، إتجاه الضمان الاجتماعي، بنسبة الاشتراك ،بـ 26 %من مجموع أجور المنصب ،تقسم إلى: التأمينات الاجتماعية 12,5.% ال تقاعد9,5 %. حوادث العمل 1,25%، تأمين البطالة 1,25 %، التقاعد المسبق 0,5%.

وباعتبار أن عملية التدقيق، قام بها مدققين الأول برتبة مدقق رئيسي (Auditeur Principal)، بمرتبه الشهري صافي الدفع 25, 805 113دج متعلق بشهر ديسمبر أما المدقق الثاني برتبة إطار مدقق (Cadre Auditeur) مرتبه الشهري 80, 683 107دج متعلق بنفس الفترة.

2.1.4.2.اعباء الضمان الاجتماعي والاجرة الصافية للمدققين

معلوماً أن مصلحة الضمان الاجتماعي (CNAS)، تقتطع 35 % من الأجر الخاضع، 9 % يتحملها الموظف ،و26 % تتحملها المؤسسة المعنية ،باستثناء الموظفين الخاضعين للتخفيض Abattement 12 %،من الأجر المعني، إذا المبلغ المدفوع من طرف المؤسسة ،والمتعلق بالضمان الاجتماعي للموظفين، والتي تبقى على عاتق المؤسسة ،هو 810,23 188 × 26 % = 090,66 49دج ،موجهة لمصلحة الضمان الاجتماعي، مع اضافة أجرة المدققين الصافية ،والمقدرة بالبالغ المبينة في الجدول اسفله.

للتذكير باعتبار أن المدققين تولوا عملية التدقيق خلال فترة المهمة، المنوطة بهم، على 12 ولاية، ولغرض حساب التكلفة الحقيقة الثابتة لعملية التدقيق التي تحملتها المؤسسة لذاك الغرض، ونظرا لارتباط أجرة المدققين بشهر

ديسمبر، وباعتبار أن شهر ديسمبر هو المعني بالتدقيق للديون، فأن التكلفة تقسم بالتساوي، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (26.2) يوضح توزيع جميع التكاليف المتعلقة بأجرة المدققين بالدينار الجزائري حسب كل ولاية الوحدة/**د.ج**

الولايات	الأجر الصافي المدفوع للمدققين	مبلغ الضمان المدفوع من المؤسسة على المدققين	المبلغ الجمالي للأجرة المدفوع حسب كل ولاية
تيبازة	18 457,42	4 090,89	22 548,31
بومرداس	18 457,42	4 090,89	22 548,31
تيزي وزو	18 457,42	4 090,89	22 548,31
البويرة	18 457,42	4 090,89	22 548,31
الجلفة	18 457,42	4 090,89	22 548,31
الاغواط	18 457,42	4 090,89	22 548,31
غرداية	18 457,42	4 090,89	22 548,31
ورقلة	18 457,42	4 090,89	22 548,31
الوادي	18 457,42	4 090,89	22 548,31
بسكرة	18 457,42	4 090,89	22 548,31
المدية	18 457,42	4 090,89	22 548,31
البليدة	18 457,42	4 090,89	22 548,31
المجموع	221 489,05	49 090,66	270 579,71

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معطيات السابقة

من خلال المعطيات السابقة فان الاجر المدفوع للمدقين هو 113 805,25+ 107 683,80 =221 489,05 دج. ومبلغ الضمان الاجتماعي المدفوع من طرف المؤسسة على المدققيين هي 49 090,66دج، وعليه فإن التكلفة الإجمالية المدفوعة من طرف المؤسسة على المدققين لإجراء التدقيق الديون القديمة تساوي

التكلفة الاجمالية المدفوعة هي 221 489,05+49 090,66 = 270 579,71دج

ان الغرض من اضافة مرتبات المدققين الداخليين، وكذا مستحقات الضمان الاجتماعي الواجب دفعها من قبل المؤسسة، هو اظهار التكلفة الكلية الحقيقية الملقاة على عاتق المؤسسة والواجب دفعها، مقابل عملية التدقيق.

2.4.2.التكاليف الأخرى للتدقيق الداخلي

1.2.4.2.تكلفة الأطعام والإيواء

إن عملية التنقل لأعضاء الخلية من أجل إتمام مهامها يستلزم توفير الإطعام والإيواء، للأعوان المعنيين، يتم توزيع عدد الوجبات، حسب، البرنامج المسطر، لبقاء الأعوان في المنطقة المعنية، وحسب التنقل، وقدرت تكلفة الأطعام، والايواء، خلال فترة التدقيق كما يلي:

جدول رقم (27.2) يوضح تكلفة الإطعام والإيواء للمدققين خلال فترة التدقيق الوحدة /د.ج

الولايات	الإطعام			الإيواء			مجموع تكلفة الإطعام والإيواء
	القيمة الوحدوية	عدد الوجبات	المجموع	القيمة الغرفة	عدد الأيام	المجموع	
تيبازة	1 500,00	2	3 000,00	-	-	0,00	3 000,00
بومرداس	1 500,00	2	3 000,00	-	-	0,00	3 000,00
تيزي وزو	1 500,00	2	3 000,00	-	-	0,00	3 000,00
البويرة	1 500,00	2	3 000,00	-	-	0,00	3 000,00
الجلفة	1 500,00	4	6 000,00	5 500,00	1	5 500,00	11 500,00
الاغواط	2 000,00	6	12 000,00	5 500,00	2	11 000,00	23 000,00
غرداية	2 000,00	6	12 000,00	5 500,00	2	11 000,00	23 000,00
ورقلة	2 000,00	4	8 000,00	5 500,00	1	5 500,00	13 500,00
الوادي	2 000,00	4	8 000,00	5 500,00	1	5 500,00	13 500,00
بسكرة	2 000,00	6	12 000,00	5 500,00	2	11 000,00	23 000,00
المدية	1 500,00	4	6 000,00	5 500,00	1	5 500,00	11 500,00
البليدة	1 500,00	2	3 000,00	-	-	0,00	3 000,00
المجموع			79 000,00			55 000,00	134 000,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

إنطلاقا من الجدول فإن إجمالي مصاريف المهمة، المتعلقة بالإطعام تساوي 79 000,00دج ،وإجمالي الإيواء خلال الفترة تساوي 55 000,00 دج ، مقسمة كالتالي قيمة 3 000,00 دج، لكل من مديرية تيبازة ،وبومرداس ،وتيزي وزو، والبويرة ، والبليدة، وذلك بسبب عدم تكفل الشركة ،بإيواء المدققين ،نظرا لقربهم عن مقر سكناهم ، بالإضافة إلى قيمة 11 500,00دج ،لكل من مديرية الجلفة، ورقلة، والوادي، والمدية، وذلك

بسبب تحمل الشركة، بإيواء المدققين لليلة واحدة، أما بقي المديريات فقد بلغت قيمة الإطعام، والايواء 300,00 2دج، وعليه إجمالي المصاريف المتعلقة، بالإطعام والإيواء هي 000,00 134دج.

2.2.4.2.تكاليف النقل

يستفيد عمال الشركة من التنقل بإستعمال السيارات الخاصة، التابعة لشركة صيانة وخدمات السيارات (Maintenance Prestations Véhicules)، وهي شركة تقوم بكراء ونقل الموظفين، وفق ماهو متفق عليه، من طرف سونلغاز والشركة المعنية في الاتفاقية (Convention) رقم 2010 /SDC/453، و الإتفاقية ر قم 2010/MPV/932 والملحق رقم 01 المعدل والمتمم لاتفاقيتين، حيث انه في إطار عملية التدقيق خلال شهر ديسمبر تم كراء السيارة بقيمة 400,00 74دج، خارج الرسم على المضافة كما هو مبين في الملحق رقم

(23)، وباعتبار أن كراء السيارات تم لغرض القيام بالتدقيق للمديريات المعنية، فان مصارف النقل تقسم بالتساوي بين المديريات، بغض النظر عن المسافة المقطوعة في ذلك، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (28.2) يوضح تكلفة النقل للمدققين خلال فترة الحفص الوحدة/د.ج

الولاية	المبلغ
تيبازة	6 200,00
بومرداس	6 200,00
تيزي وزو	6 200,00
البويرة	6 200,00
الجلفة	6 200,00
الاغواط	6 200,00
غرداية	6 200,00
ورقلة	6 200,00
الوادي	6 200,00
بسكرة	6 200,00
المدية	6 200,00
البليدة	6 200,00
المجموع	74 400,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معطيات المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الجدول التالي نلاحظ أن مصاريف النقل لعملية الفحص لشهر ديسمبر كانت بقيمة 6 200,00 دج لكل ولاية، أي بقيمة إجمالية تقدر ب 74 400,00 دح.

3.4.2.تحليل التكلفة مع العائد المستهدف

1.3.4.2.تحليل التكلفة والعائد

بعد إجراء عملية الفحص من طرف الخلية المكلفة بالمهمة، وبعد التأكد من العوائد المستهدفة لهذا الغرض، واحتساب التكلفة المنفقة على العوائد المعنية لكل مديرية على حدة، نقوم بإجراء عملية مقارنة بين التكلفة المنفقة والعائد المرجو تحقيقه، كما يلي:

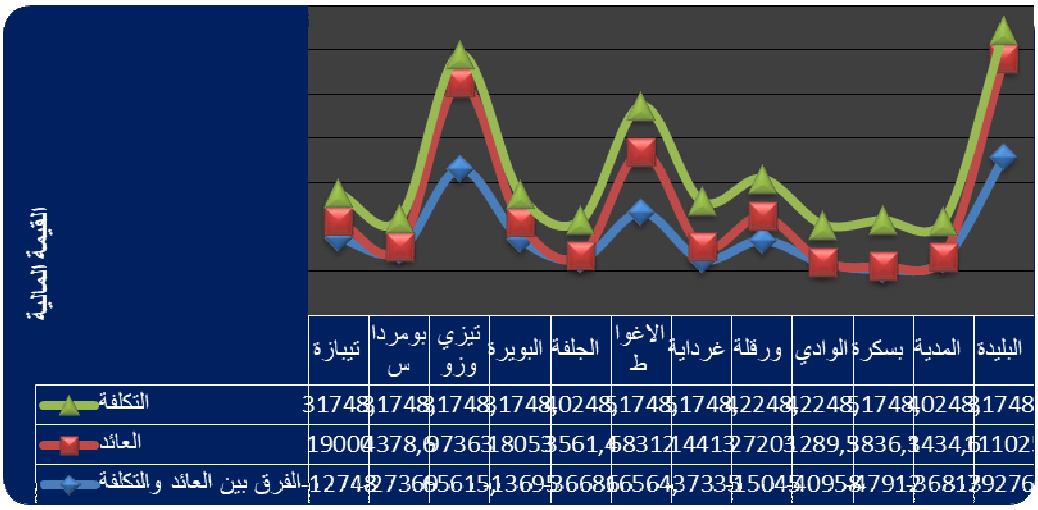
جدول رقم (29.2)يوضح العلاقة بين العائد والتكلفة لعملية التدقيق الداخلي خلال شهر ديسمبر الوحدة /د.ج

الولايات	التكلفة				العائد المستهدف	الفرق بين العائد والتكلفة
	مصاريف النقل	مصاريف الإطعام والإيواء	تكلفة الأجرة الكلية المدفوعة على المدققين	مجموع التكاليف الكلية لعملية التدقيق		
تيبازة	6 200,00	3 000,00	22 548,31	31 748,31	19 000,03	-12 748,28
بومرداس	6 200,00	3 000,00	22 548,31	31 748,31	4 378,60	-27 369,71
تيزي وزو	6 200,00	3 000,00	22 548,31	31 748,31	97 363,48	65 615,17
البويرة	6 200,00	3 000,00	22 548,31	31 748,31	218 052,9	-13 695,39
الجلفة	6 200,00	11 500,00	22 548,31	40 248,31	3 561,40	-36 686,91
الاغواط	6 200,00	23 000,00	22 548,31	51 748,31	68 312,34	16 564,03
غرداية	6 200,00	23 000,00	22 548,31	51 748,31	14 413,30	-37 335,00
ورقلة	6 200,00	13 500,00	22 548,31	42 248,31	27 203,14	-15 045,17
الوادي	6 200,00	13 500,00	22 548,31	42 248,31	41 289,5	-40 958,77
بسكرة	6 200,00	23 000,00	22 548,31	51 748,31	103 836,00	-47 912,21
المدية	6 200,00	11 500,00	22 548,31	40 248,31	63 434,5	-36 813,75
البليدة	6 200,00	3 000,00	22 548,31	31 748,31	111 024,84	79 276,53
المجموع	74 400,00	134 000,00	270 579,71	478 979,71	371 870,26	-107 109,45

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات السابقة

ولتبسيط عملية المقارنة أكثر نضع المنحنى التالي:

المخطط البياني رقم (8.2) يوضح حركة التكلفة والعائد والعلاقة بينهما من خلال التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم (29.2)

الشكل التالي، يوضح العلاقة بين التكلفة المنفقة على خلية التدقيق، لفحص الملفات المعنية بالعملية، وفق رسالة تكليف بالمهمة على مستوى كل مديرية على حدي، ومقارنها بالعائد المرجو تحققه، وهذا مما سيتم التطرق اليه في الفرع الموالي المتعلق بنتائج تحليل التكلفة والعائد.

2.3.4.2.نتائج تحليل التكلفة والعائد

من خلال الجدول والمنحنى السابقين نلاحظ أن تكلفة التدقيق الداخلي لمديرية تيبازة بلغ 31 748,31 دج ، بينما العائد المستهدف لذلك لم يتعدى 19 000,03،أي التكلفة أكبر من العائد بقيمة 12 748,28 ، أما مديرية بومرداس فإن تكلفة التدقيق بلغت 31 748,31دج، بينما العائد المستهدف كان 4 378,60دج ،أي بفارق سلبي قدره 27 369,71 دج ، أما بالنسبة لمديرية تيزي وزو فان التكلفة التي تم تحملها من طرف المؤسسة للتدقيق العائد المستهدف بلغت 31 748,31 د.ج ،بينما العائد بلغ 97 363,48 د.ج أي بفارق موجب قدره 65 615,17 د.ج ، بالنسبة لمديرية البويرة قدرت تكلفة تدقيق العائد ب 31 748,31 د.ج ،بينما العائد المستهدف قدر ب 13 695,39 دج، أي بفارق سلبي قدره ب 13695,39- د.ج ، أما بالنسبة لمديرية الجلفة ،بلغت التكلفة ب 40 248,31 د.ج ،بينما العائد قيمته 3 561,40 د.ج، أي بفارق سلبي قدره 36 686,91- د.ج ، أما بالنسبة لمديرية الأغواط ،قدرت تكلفة التدقيق ب 51 748,31 د.ج أما العائد قدر ب 68 312,34 دج أي بفارق موجب قدره ب 16 564,03 د.ج ، أما بالنسبة لمديرية غرداية قدرت التكلفة ب51 748,31 د.ج ،بينما العائد قدر ب 14 413,30 د.ج، أي بفارق سلبي قدر ب

-37 335,00 دج ، أما بالنسبة لمديرية ورقلة قدرت التكلفة ب 42 248,31 دج ،بينما العائد ب 27 203,14دج ،أي بفارق سلبي قدره 15- 045,17 دج ،أما بالنسبة لمدرية الوادي فإن تكلفة التدقيق قدرت ب 42 248,31 دج بينما العائد قدر ب 27 203,14 دج ،أي بفارق سلبي قدره 40- 958,77 دج ، أما بالنسبة لمديرية بسكرة تكلفة التدقيق قدرت ب 51 748,31 د.ج ،بينما العائد المستهدف قدر ب 103 836,00دج ،أي أقل من التكلفة بفارق قدره 47- 912,21 دج ، أما فيما يخص مديرية المدية، فانها قدرت التكلفة ب 31 748,31 د.ج ،بينما العائد قدر ب 63 434,5 د.ج ،أي بفارق سلبي يقدره 36- 813,75 دج ،وأخيرا مديرية البليدة فإن تكلفة التدقيق الديون قدرت ب 31 748,31 د.ج، بينما العائد المستهدف في المديرية قدر ب 111 024,84 دج ،أي بفارق ايجابي قدره 79 276,53 دج ،إذاً في النهاية يمكن أن نستنتج أن التكلفة المنفقة على أعضاء خلية التدقيق، من أجل التأكد من صحة معطيات الزبائن، و من أجل تحويل ديونهم إلى ديون قديمة للمديريات المعنية، أكبر بكثير من العائد المستهدف ،إذ بلغت التكلفة الإجمالية ب478 979,71 دج ،بينما العائد المستهدف الإجمالي قدرب 371 870,26 دج فقط بفارق سلبي قدره ب 107 109,45 دج .

خلاصة الفصل: من خلال التنقل الميداني لخلية التدقيق لغرض فحص الديون القديمة، لتحويلها الى ديون معدومة، ومن تم حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة، الذي كان من المفروض استرجعه، ومن خلال البحث على الملفات غير المقبولة، واعتبارها كديون قابلة للاسترجاع، وانطلاقاً من التكاليف المتعلقة بالمهمة ككل، من أُجرة المدققين، وكذا مصاريف الاطعام، والايواء، ولغرض تحليل العوائد المرجوة من العملية، ومقارنتها بالتكلفة المنفقة عليها، وانطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر، تم ملاحظة ما يلي:

1- الديون القديمة (ديون الزبائن) القابلة للاسترجاع، وغير المستوفاة للشروط تقدر ب 682,22 334 دج؛
2- الديون القديمة (ديون الزبائن) غير القابلة للاسترجاع، والتي سيتم تحويلها إلى ديون معدومة تقدر ب 753,19 218 دج؛
3- قيمة الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)، على المبيعات الضائع ولم يسترجع من الديون المعدومة قدر بـ 188,04 37دج؛
4- أجرة المدققين المكلفين بعملية التدقيق تقدر بحوالي489,05 221 دج؛
5- اعباء الضمان الاجتماعي، المتعلقة بالمدققين، والمدفوعة من طرف المؤسسة، لصالح الصندوق الضمان الاجتماعي تقدر بحوالي 090,66 49 دج؛
6- تكلفة الاطعام، والايواء المتعلقة بالمهمة، تقدر بحوالي 000,00 134 دج؛
7- تكلفة النقل، المتعلقة بعملية التدقيق، تقدر بحوالي 400,00 74 دج.

وعليه ،نلاحظ ان التكلفة المنفقة على عملية التدقيق الداخلي لفحص للديون القديمة اعلى بكثير من العائد المرجو من ذلك، أي بفارق 109,45 107 دج، بناء على ذلك نستنتج ليس هناك أي جدوى من التدقيق الداخلي للفحص عن طريق التنقل الميداني للمديريات المعنية وإجراء الفحص في عين المكان ، كان بمقدور المؤسسة ،أن تستغني على تكلفة النقل المقدرة ب 400,00 74 دج، وتكلفة الاطعام ،والايواء ،المقدرة ب 000,00 134 دج ، وذلك عن طريق ،استعمال تكنولوجيات البريد الحديثة ،والمتمثلة في البريد الالكتروني ،وذلك بنسخ كل الملفات، باستعمال الماسح الضوئي ، وارسالها مباشرة للبريد المهني للمدققين، عبر الرابط الداخلي للاتصال في المؤسسة والمسمى بتنسيق (https://tensik.elit.dz/appsuite/signin)

وحرصا من الشركة، على مواكبة التطور ارت التي يشهدها مجال التدقيق الداخلي، وحسب ما نشرته، النشرية الإخبارية التي تصدرها المديرية المركزية للاتصال سونلغاز، في يوم 2021/09/26،فانه سيتم انطلاقا من 2022/01/01 الاعتماد على اللامركزية في النشاط التدقيق الداخلي لشركات مجمع سونلغاز ،ولجميع مديرياتها الولائية ،حيث قامت مؤخرا بوضع خارطة طريق تمت المصادقة عليها من طرف اللجنة التنفيذية للمجمع، يوم 2021/07/04، بهدف تحقيق اكبر قدر من الفعالية والتحكم بشكل افضل في التكاليف، مع التأكد من قيمة العوائد و التكاليف، أما فيما يخص بنشاط التدقيق المركزي لشركة سونلغاز سيتولى التركيز على عمليات التدقيق الاستراتيجي ذات القيمة المضافة العالية مما سيودي لا محال الى تقييم موضوعي ودقيق لأنماط الحوكمة .

الفصل الثالث تحليل التكلفة والعائد

انطلاقا من التدقيق الخارجي

لشركةالجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

فرع وسط

تمهيد

يعرف المدقق الخارجي بالشخص المؤهل ،الذي يتولى عملية الفحص، وابداء الري ،في صحة القوائم المالية ، يختلف عن المدقق الداخلي، من عدة جوانب ،كونه يتمتع بالاستقلالية التامة عن المؤسسة، تربطه علاقة تعاقدية بها ، لفترة زمنية محدودة خلال فترة درستنا ،سنلاحظ ان المؤسسة تعاقدت مع محافظين حسابات بالنسبة للأول انتهى عقده في نهاية 2017، اما الثاني تم تعينه بداية من 2018 الى نهاية 2020، وذلك بعد فوزه في المنافسة العلانية ،وفق ما يقتضه القانون ، ولغرض تحليل العائد والتكلفة في درستنا ،سنتطرق في هذا الفصل إلى أهم الاجراءات المتبعة ، من طرف المدقق الخارجي للشركة (محافظ الحسابات) ،في عملية التدقيق ،أو في اطار اعمال التدقيق القانوني المكلف به ،انطلاقا من طلب تحضير الملف الجاري من الشركة، مروراً من تدقيق جزء معدات النقل، المصرفة من الخدمة لمديرية غرداية، وصولا إلى أهم العوائد المتأتية من التنازل على معدات النقل المصرفة من العمل، و مقارنتها بالتكلفة الحقيقة لعملية التنازل، إضافة الى تكلفة التدقيق المحاسبي والاتعاب المتعلق بالمهنة التي تحملتها المؤسسة لهذا الغرض خلال ثلاث سنوات 2018،2017، 2019 .

3. تحليل التكلفة والعائد انطلاقا من التدقيق الخارجي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

1.3.تحضير الملف الدائم والجاري لعملية التدقيق

تنقسم الملفات في المؤسسة محل الدراسة إلى نوعين ، ملف دائم، وملف جاري، يمارس المدقق الخارجي(محافظ الحسابات أو خبير محاسبي) مهامه، وفق للقانون الجزائري 01/10، للإنطلاق في المهمة الموكلة له، يطلب من المؤسسة تحضير الملف الجاري، المتعلق بالسنة المالية 2019 ،والمتضمن على وجه الخصوص المستندات والمعلومات، المتعلقة بالسنة، محل التدقيق، على غرار نسخة من الملف الدائم، المتواجد على مستوى مكتب محافظ الحسابات، كما أن المدقق المحاسبي قد يضطر أحيانا لطلب تفسير شفوي، أو كتابي، من طرف المعنيين، عن أي التباس قد يرى من الضروري توضيحه ومن أهم وثائق الملف الجاري المطلوبة من طرفه، ما يلي :

1.1.3.ملف الاصول والموارد البشرية وحسابات الغير

1.1.1.3. ملف الأصول

يحتوي ملف الأصول الواجب تحضيرها على ما يلي:

- سجل يحتوي على جميع الأصول، بالإضافة إلى سجل الجرد السنوي، حتى نهاية السنة المالية المعنية؛
- سجل لجرد الأصول الثابتة (Le Liver D'inventaire Dûment Renseigné Et Arête Au 31/12/2018) خصوصا المباني، يحتوي على جميع الأصول الموجودة في المؤسسة، إلى غاية نهاية السنة المعنية بالتدقيق، مع تحديد حالتها بعد الجرد إن كانت بحال جيدة، أو متوسطة، أو تالفة، بالإضافة الا ضرورة إظهار مكان تواجدها ويجب ان يكون السجل ممضى من طرف الأعوان التاليين، عون من قسم المالية والمحاسبة، عون من مصلحة الوسائل العامة، وعون مكلف بالشؤون القانونية؛
- في حالة وجود اختلاف او فارق بين الجرد المادي للأصول والجرد المحاسبة المدون في سجلات المحاسبية سواءا كان الفارق ايجابيا او سلبيا يجب على مصلحة الوسائل العامة ارفاق ببيان توضيحي يبين الفارق والاجراءات المتبعة لتسويته؛
- سجل الإهتلاكات كل بند على حدا مع توضيح خسائر القيمة في حالة وجدها؛
- سجل الجرد المادي للمحزونات مع توضيح حالتها إن كانت جيدة، متوسطة تالفة؛
- تقديم الملف العام للمحزونات يجب ان يكون محين إلى غاية 12/31من السنة المعنية بالتدقيق؛
- عقود التأمين التي تشير إلى رأس المال المؤمن في العقارات، والممتلكات، والأسهم المنقولة...الخ.
- تحديد الأشغال قيد التنفيذ ونسبة التقدم إلى غاية 12/31 من السنة محل التدقيق، وكذا قائمة العقود التي لم تنفذ مع تحديد التاريخ المفترض للإنطلاق وكذا تاريخ الانتهاء من الأشغال؛

- تقديم الوضعية المفصلة للعمليات المسجلة في الحساب 219 (معدات الإنتاج في إنتظار التخزين) ، مع العلم ان الحساب يتفرع الحساب إلى:

حـ/ 21940، حـ/ 21941، حـ/21951

– جدول وصفي وتفصيلي يوضح الوضعية القانونية للأراضي والمباني؛

2.1.1.3.ملف الموارد البشرية

يحتوي ملف الموارد البشرية الواجب تحضيره على ما يلي

- سجل الموظفين الممارسين لنشاطهم في المؤسسة والمحين الى تاريخ 12/31، من السنة المعنية بالتدقيق، (Le Liver Des Personnels Mis À Jour)، مع توضيح وظيفة، ورتبة كل عامل، والوضعية القانونية التي تربطه بالشركة، مثل موظف قار(أودائم)، في الوظيفة أو موظف مؤقت...الخ.
- سجل المرتبات للموظفين (Le livre de paie)، بما فيها خمس أعلى مرتبات خلال سنة التدقيق، للتذكير، انطلقا من هذا السجل، يمكن أن يساعد محافظ الحسابات في إعداد تقريره الخاص، المتعلق بأعلى خمسة مرتبات؛
- سجل يوضح العطل القانونية الممنوحة والمدفوعة الأجر، وغير المدفوعة، ممضى من طرف رئيس قسم الموارد البشرية (Le Livre Des Congés Payés).

– شهادة تحيين لكل من صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS)، والتعاضدية عمال (MUTEG).

3.1.1.3.حسابات الغير والحسابات المالية

اما في ما يخص حسابات الغير والحسابات المالية فأنه يجب:

– تقديم رصيد توضيحي للديون القديمة، المتعلقة بالزبائن حسب المدة الزمنية:

من 1يوم إلى غاية 3أشهر، و من 3أشهر إلى غاية 6 أشهر، و من 6 أشهر إلى غاية سنة وأكثر من سنة،حتى يتسنى تقييم مخاطر عدم الاسترداد التي من شأنها أن توثر على استمرارية المؤسسة؛

- تقديم بيانات توضحيه، للمبيعات الخاضعة للتخفيض؛
- تقديم تفاصيل حول خسائر القيمة المسجلة في الحسابات 49، خسائر القيمة عن حسابات الغير، والحساب 59،خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية (Le Detail Des Pertes De Valeurs Constate Dans Les Comptes 49 Et 59)؛

مع العلم أن الحسابات المعنية تتفرع إلى:

جدول رقم (1.3) يوضح الحسابات الفرعية للحسابين 49 و59

رقم الحساب	اسم الحساب باللغة اللاتينية	اسم الحساب باللغة العربية
491100	Pertes De Valeur Sur Clients Ordinaires	خسائر القيمة على الزبائن العادين
4911001	Pertes De Valeur Sur Abonnes Et Clients- Etat Collectivites Publiques	خسائر القيمة على الزبائن في حالة ملكية مشترك
4911002	Pertes De Valeur Sur Factures Clients Secteur Economique	خسائر القيمة على فواتير الزبائن تابعيين للقطاع الإقتصادي
4911003	Pertes De Valeur Sur Abonnes A Compte Individual	خسائر القيمة على زبون مشترك في حساب فردي
4911004	Pertes De Valeur Sur Clients Et Consommateurs Divers	خسائر القيمة على الزبائن والمستهلكين المختلفين
4911005	Pertes De Valeur Sur Clients Installations Et Prestations Diverses	خسائر القيمة على الزبائن والإنشاءات
491101	Pertes De Valeur Sur Abonnes Et Clients Effets Echus	خسائر القيمة على المشتركين والزبائن المنتهية صلاحيتهم
49118	Pertes De Valeur Sur Clients Intra Groupe - Retenue De Garantie	خسائر القيمة على الزبائن داخل المجمع
59111	Cheques Impayes	شيكات مدفوعة بدون رصيد
59120	Pertes De Valeur Sur Banques Comptes Courants	خسائر القيمة البنكية والحسابات الجارية
59150	Pertes De Valeur Sur Tresor Public Et Etablissements Publics	خسائر القيمة على الخزينة العمومية
59170	Pertes De Valeur Sur Autres Organismes Financiers	خسائر القيمة على المنظمات المالية الأخرى
59410	Pertes De Valeur Sur Regies D'avance	خسائر القيمة على إدارة التسبيقات

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات المستخرجة من برنامج النظام المحاسبي المالي للمؤسسة

https://hissab.sadeg.dz/production/index.xhtml_تاريخ الاطلاع 2021/05/30 سا 12.30

- بيان توضيحي،يبين مصاريف، وتكاليف مختلف الائتمان، داخل المؤسسة (Relevé Des Dépenses Engagées Par Crédit Et Par Type)؛

- رقم الأعمال المعتمد في حساب كل من الرسم على القيمة المضافة، وكذا الرسم على النشاط المهني (TVA،Chiffre D’affaires Détaillé qui Sert De Base De Calcul à TAP)؛
- بيان مقاربة بنكية ممضى من طرف المحاسب، ومصادق عليه من طرف السلم التسلسلي، يحتوي على جميع الملاحق والحسابات حيث يجب أن يكون مرفقاً بجميع البيانات المصرفية والمستندات الداعمة للعمليات.

4.1.1.3.رزنامة التدقيق

وفقاً للقانون التجاري، فإنه يجب على شركات المساهمة التعاقد مع محافظ الحسابات، من أجل إبداء رأيه حول القوائم المالية التابعة لها، ولهذا الغرض تعاقدت شركة سونلغاز في بداية 2018مع مكتب التدقيق المحاسبي ،ولاستشارات الجبائية (Cabinet D’expertise Comptable Et De Conseil Fiscal) ، المتواجد مقره في حي عين الله ،بالجزائر العاصمة ،بعد فوزه بالمنافسة المفتوحة ، يتولى محافظ الحسابات ، بفحص جميع الوثائق ، بما فيها عمليات التنازل عن التثبيتات للتأكد من قيمة الإيرادات ،وتقيم الإجراءات المتبعة في ذلك ،لتقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وقبل انطلاق المكتب المعني في مهامه، تتولى شركة التدقيق إبلاغ و تذكير الشركة الوطنية للتوزيع الكهرباء والغاز الوسط بتاريخ، ومكان التنقل للأعوان ،لغرض تدقيق القوائم المالية، لسنة 2019، وذلك وفق ما هو مبين في الرزنامة التالية :

جدول رقم (2.3) يوضح الرزنامة الزمنية لتدقيق مديريات التوزيع الكهرباء والغاز

إسم ولقب العون	تاريخ بداية ونهاية المهمة	مكان المهمة
B.A.K D.A	من 01الى غاية 04 فيفري 2020	بومرداس
B.A.M A.Y	من 01 إلى غاية 04 فيفري 2020	تيزي وزو
B.A.Y S.Z	من 01الى غاية 03 فيفري 2020	الجلفة
B.N A.A	من 01 إلى غاية 04 فيفري 2020	الاغواط
B.A.K D.A	من 06الى غاية 10 فيفري 2020	تيبازة
B.A.M A.Y	من 05 إلى غاية 09 فيفري 2020	البويرة
B.A.H S.Z	05الى غاية 10 فيفري 2020	غرداية
B.N A.A	من 05 إلى غاية 10 فيفري 2020	بسكرة
B.H S.Z	من 11 إلى غاية 13 فيفري 2020	ورقلة
B.M A.Y	من 10 إلى غاية 13 فيفري 2020	المدية
B.N A.A	من 06 إلى غاية 10 فيفري 2020	الوادي
B.N A.A	من 12 إلى غاية 14 فيفري 2020	تمنراست
B.K D.A	من 12 إلى غاية 15 فيفري 2020	ايليزي
B.A.Y	من 14 إلى غاية 17 فيفري 2020	البليدة

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

خلاصة: تسعى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز توزيع، وسط أن تكون قوائمها المالية أكثر مصداقية، وأكثر واقعية، ولا يتأتى ذلك إلى بمتتالها للقانون، وباعتبار أن القانون نص على ضرورة تعيين محافظ الحسابات، عن طريق المناقصة، تعاقدت الشركة مع مكتب التدقيق المحاسبي والاستشارات الجبائية (A.L) في بداية 2018مع العلم ان محافظ الحسابات السابق انته عقده في نهاية سنة 2017.

2.1.3.فحص ملفات معدات النقل المصرفة من الخدمة

يقصد بمعدات النقل المصروفة من الخدمة،كل وسائل النقل التابعة للشركة، و المتواجدة في حظيرتها، و المهتلكة محاسبيا، أي انتهى عمرها المحاسبي، أو اهتلكت كلياً شرط أن تكون متوقفة عن العمل، و تتمثل معدات النقل في الشركة جميع السيارات النفعية، والسياحية المستعملة في نشاطها والمقيدة محاسبيا، ضمن حـ / 2184 معدات نقل (Materiel De Transport)، ولغرض التنازل عنها ، تعمل المديرية المعنية، في البداية على تكوين لجنة أولية ،لتسوية الملفات المعنية ، على مستوى كل مديرية (Decision De Reforme) ، غالبا معدات النقل المنتهية عمرها المحاسبي ،تبقى في الخدمة حتى إصدار محضر بتحويلها إلى المعدات المصروفة من الخدمة (reformer) ،ولا يمكن بيعها، أي تحويلها إلى عائد إلا بالمرور عبر مراحل معينة، ولنأخذ على سبيل المثال أهم الإجراءات، والمراحل المتبعة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز غرداية، لغرض التنازل عنها نهائيا خلال حتى نهاية سنة 2019 .

1.2.1.3.تكوين اللجنة (La Création De Commission)

كونت اللجنة بموجب قرار، رقم 3108/2016، الصادرة في تاريخ 2016/11/20 من طرف مدير مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية غرداية، ينص هذا القرار في مادته الأولى على تكوين لجنة أولية، للتحديد والفصل في معدات النقل المصروفة من العمل (La Création De Commission Primaire De Réforme Au Direction De Distribution De Ghardaia)، وفق ماهو مبين في الملحق رقم (24)، تتكون اللجنة من الأعضاء التالين:

1- مدير مديرية توزيع الكهرباء والغاز غرداية باعتباره رئيسا للجنة (Président) ؛
2- رئيس قسم المالية والمحاسبة، عضوا في اللجنة (Membre)؛
3- رئيس قسم استغلال الكهرباء، عضوا في اللجنة (Membre)؛
4- رئيس قسم استغلال الغاز، عضوا في اللجنة (Membre)؛
5- المكلف بالشؤون القانونية (attaché Juridique)،كاتب في اللجنة (Secrétariat).

2.2.1.3.محضر اللجنة (Procès Verbal De La Commission De Reforme)

بعد انتهاء اللجنة من إحصاء جميع المعدات، والتأكد من مطابقة الموجودات في الميدان مع الوثائق، تم يحرر محضر، تحت رقم 2016/02 مؤرخ في 2016/11/24، يحتوي على مجموعة من المعطيات المتعلقة بالعملية، مع العلم أن المحضر يجب أن يكون ممضياً من جميع أعضاء اللجنة، ومن خلال المحضر المدون من قبل اللجنة تم ملاحظة وتحديد اربعاً وعشرين (24) سيارة سياحية، وسيارتين (2) نفعيتين، وفق ماهو مبين في الملحق رقم (25)، في حالة لا تسمح لها بالاستمرارية في العمل ،لما يخدم المؤسسة ومصالحها ،كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3.3) يوضح مخرجات للجنة المكونة لتدقيق معدات نقل المصروفة عن العمل

الرقم	علامة السيارة	نوع السيارة	تاريخ الشراء	قيمة الاقتناء	الاهتلاك المتراكم
1	Renault	F40tk5	1994	808 149,00	808 149,00
2	Toyota	Hiace	1992	452 337,35	452 337,35
3	Renault	Express	1991	708 495,35	708 495,35
4	Fiat	Doblo panorama	2001	743 000,00	743 000,00
5	Fiat	Doblo panorama	2001	743 000,00	743 000,00
6	Renault	F40tk5	1994	808 149,00	808 149,00
7	Renault	F40tk5	1995	824 751,00	824 751,00
8	Renault	Express	1993	884 000,00	884 000,00
9	Mitsubishi	P16vjl zl	1996	977 269,00	977 269,00
10	Mitsubishi	P16vjl zl	1996	977 269,00	977 269,00
11	Mitsubishi	P16vjl zl	1996	977 269,00	977 269,00
12	Mitsubishi	P16vjl zl	1996	977 269,00	977 269,00
13	Mitsubishi	P16vjl zl	1996	977 269,00	977 269,00
14	Mitsubishi	P16vjl zl	1996	977 269,00	977 269,00
15	Toyota	Lj72lv kr	1995	1 377 703,00	1 377 703,00
16	Toyota	Bu65	1993	1 854 161,27	1 854 161,27
17	Peugeot	Partner	2005	1 059 829,06	1 059 829,06
18	Peugeot	Partner	2005	1 059 829,06	1 059 829,06
19	Peugeot	Partner	2005	1 059 829,06	1 059 829,06
20	Fiat	Doblo panorama	2007	998 000,00	998 000,00
21	Peugeot	Partner	2012	1 229 572,64	1 229 572,64
22	Peugeot	Partner	2012	1 229 572,64	1 229 572,64
23	Mazda	E2000	1991	1 027 464,95	1 027 464,95
24	Nissan	Sunny	1991	258 675,35	258 675,35
25	Sonacome	K66	2001	5 256 628,00	5 256 628,00
26	Toyota	Lj72lv kr	1995	1 377 703,00	1 377 703,00
المجموع				29 624 463,73	29 624 463,73

المصدر: من إعداد الطالب بناءًعلى المعطيات المقدمة والملحق رقم (25)

3.1.3.المعالجة المحاسبية لمعدات النقل

1.3.1.3.حيازة معدات النقل والتقيد المحاسبي لمحضر معدات النقل المصروفة من الخدمة (la Comptabilité Pv De Réforme):

في البداية يتم شراء كل المعدات المتعلقة بالنقل، على المستوى المركزي، اي شراء معدات النقل، مرة واحدة، على مستوي الإدارة المركزية، بمعنى لا يمكن لكل مديرية بمفردها، أن تقتني مستلزماتها، من معدات النقل، إلابعد الشراء، تتولى الإدارة العليا التنازل لفروعها، المتواجدة على مستوى المديريات، حسب الحاجة ، وتقيد العملية محاسبيا ضمن ح/18، التنازل بين الوحدات، تتولى كل مديرية ولائية بالتقيد المحاسبي للاهتلاكات، وفق جدول الاهتلاك الخطي ،المعد من طرف قسم المحاسبة، ويكون التقيد كالتالي:

بعد التنازل من طرف الإدارة المركزية، واستلام المعدات من طرف مديرية غرداية:

بمجرد حصول محاسب المديرية على الوثائق الأصلية، المتعلقة بمعدات النقل، المتنازل عنها، من طرف الإدارة المركزية يقيد مايلي:

21840		معدات نقل	xxxx	
	181033	تنازل بين الوحدات وحدة غرداية		xxxx

التقيد المحاسبي لاهتلاك معدات النقل: العمر المحاسبي لمعدات النقل هو خمس سنوات، لذا فالمحاسب ملزم بتقيد قسط الاهتلاك السنوي للمعدات المعنية، خلال الفترة الزمنية المحددة قانونا لحياتها، وفق القيد التالي:

68xxx		مخصصات الاهتلاك	xxxx	
	281840	اهتلاك معدات النقل		xxxx

بعد الانتهاء العمر المحاسبي للمعدات بتساوي الاهتلاك المتراكم، مع قيمة اقتناؤها، تبقى المعدات المعنية في طور الاستغلال، على مستوى المديرية المعنية، إلى غاية صدور محضر الصرف من الخدمة (Pv de Réforme).

يعتبر القيدين المحاسبيين آلية أو أداة لمحافظ الحسابات لمعرفة تاريخ اقتناء معدات النقل، من طرف المديرية العامة، وتاريخ التنازل عنها للمديريات الولائية، وكذا أقساط الاهتلاك المتراكم للمعدات قبل صرفها من الخدمة.

2.3.1.3.التقيد المحاسبي بعد صدور المحضر

يتولى محاسب المديرية بتتبع جميع الإجراءات المتخذة لمعدات النقل في الشركة، والشئ المميز في النظام المحاسبي المالي للشركة هو تكوين حسابات فرعية ثانوية، متعلقة بمعدات النقل بعد الشراء، وأثناء الاهتلاك، وبعد التوقف عن العمل، أي معدات نقل المصروفة من العمل، وفق ما يلي:

حـ 281840 اهتلاك معدات النقل (Amortissement Materiel Automobile)؛

حـ 21848 معدات النقل مصروفة عن العمل (Materiel De Transport Reforme)؛

حـ21840 معدات النقل (Materiel Automobile)؛

حـ 281848 اهتلاك معدات النقل، المصروفة عن العمل (Amortissement Materiel De Transport Reforme)؛

بعد صدور المحضر، توجه نسخة منه إلى محاسب قسم المحاسبة والمالية للمديرية، وبدوره المحاسب يقيد العملية، ولنأخذ على سبيل المثال التقيد المحاسبي لمحضر تحويل 26 سيارة، مصروفة من العمل

((Pv De Réforme De 26 Véhicule انظر الملحق رقم (26)، من خلال الملحق نلاحظ، أن محاسب الشركة جعل حـ /281840 بمبلغ 463,73 624 29دج، وحـ / 21848 بمبلغ 463,73 624 29دج ،مدينا، مع جعل حـ/ 21840 بمبلغ 463,73 624 29 دج وحـ 281848 بمبلغ 463,73 624 29 دج دائنا.

281840		اهتلاك معدات نقل	29 624 463,73	
21848		معدات نقل الموضوعة للصرف عن العمل	29 624 463,73	
	21840	معدات نقل		29 624 463,73
	281848	اهتلاك معدات النقل المصروفة عن العمل		29 624 463,73

خلاصة: إن ما يميز شركة سونلغاز عن باقي المؤسسات الأخرى التعمق والتوسع في الحسابات الفرعية للمخطط المحاسبي الوطني، خصوصا الحسابات، الفرعية المتعلقة بالاستثمارات، كالشبكات البنى التحتية للشركة نعني بذلك سبكات الكهرباء والغاز، ومعدات النقل، حيث لحظنا أن المحاسب يتولى تقييد كل حركة تحدث لوسائل النقل، انطلاقا من تاريخ شراؤها حتى التنازل النهائي عنها، مرورا بمحضر صرفها عن العمل.

ومن باب توضيح المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة، خصوصاً ان المؤسسة تحقق خسائر متتالية، ولو استمرت على هذا المنوال سيجعل نشاطها مهدد، وتكون ضمن المؤسسات المهددة بالإفلاس يتولى محافظ الحسابات، اخذ عينة للتأكد من عملية التنازل التي قامت بها المؤسسة خلال سنة 2019، والعوائد المتأتية من ذلك، وهذا ما سيتم التطرق اليه في المبحث الموالي.

2.3.العوائد المتأتية من بيع معدات النقل

نظرا للخسائر المتتالية التي حققتها المؤسسة خلال السنوات 2017، و2018،و2019، ومن منطلق مهام محافظ الحسابات خصوصا مانصت عليه المادة 23، على ضرورة اعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ،ومن طبيعته ،أن يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة ، دون التدخل في التسيير، ومن منطلق معيار تقرير محافظ الحسابات خصوصا المعيار 570، وفي اطار مهمته لتحليل لبعض الوقائع أو الاحداث المؤخذة بعين الاعتبار ،والتي تشكل مؤشرات تؤدي الى التساؤل، حول إمكانية استمرارية الاستغلال ،سنقوم في هذا الجانب بالتأكد من العوائد المحققة ، وتكاليفها، غير المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة، وذلك بأخذ عينة من المديريات ، وهي مديرية غرداية، ان الغرض المرجو من هذا التحليل هو معرفة، قيمة العائد المتأتية من بيع معدات النقل المصروفة من العمل في سنة 2016 في مديرية غرداية وأخذها كنموذج لباقي المديريات الولائية .

1.2.3.فحص عوائد البيع لمعدات النقل

يتمثل العائد من عملية التنازل (عن بيع) لمعدات النقل المبينة في محضر اللجنة المكلفة بالتحديد، السيارات الخارجة من النشاط (Procès Verbal De La Commission De Réforme)، رقم 2016/02 ،مؤرخ في 2016/11/24، حيث أن المحضر يحتوي على 24 سيارة ،انظر الملحق (25 و27)، ومحضر رقم 2007/01 المؤرخ في 2007/04/25، والذي بدوره يحتوي 08 سيارات انظر الملحق 28.

1.1.2.3.إجراءات تحضير البيع لمعدات النقل

تتم عملية البيع بالمزاد العلني، وفقا للقانون ،رقم 07/16، المؤرخ في 29 شوال 1437، الموافق ل 03 غشت 2016، والمتضمن لمهنة محافظ البيع بالمزاد العلني بناء عليه، أرسل مدير مديرية توزيع الكهرباء والغاز غرداية، رسالة تحمل رقم 132/م ش ق /2019، مؤرخة في 2019/12/03، بعنوان طلب تقيم وبيع عتاد مذكور إلى السادة (ب. ب)، و (ف. ب)، بصفتهما، محافظي البيع بالمزايدة بالشركة المدنية المهنية لمحافظي البيع بالمزايدة بغرداية ،ومتليلي، بناء عليها إنتقل محافظي البيع بالمزايدة العلنية إلى عين المكان في يوم 2019/12/03، أنظر الملحق رقم 29 .

قاموا بإجراء عملية التقييم لمعدات النقل، بعد ما تم تقسيمها إلى مجموعة من الحصص كما، هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (4.3) يوضح حصص معدات النقل الموجهة للبيع في المزايدة العلنية

رقم الحصة	نوع العتاد
01	Vl Renault Express 00298-190-47 + Camionnette Nissan 00292-390-47
02	Vl Renault Express 00193-193-47+ Camionnette Nissan 00289-390-47
03	Vl Renault Express 00085-194-47+ Camionnette Nissan 00290-390-47
04	Vl Fait Doblo 00325-101-47
05	Vl Fait Doblo 00324-101-47
06	Vl Mazda Fourgon 01782-390-47
07	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00176-395.47
08	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00170-395.47
09	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00175-395.47
10	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00174-395.47
11	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00173-395.47
12	Vp Toyota Hiace 00115-391-47
13	Vl Peugeot Partnr 01002-105-47
14	Vl Peugeot Partnr 00994-105-47
15	Vl Peugeot Partnr 01327-112-47
16	Vl Tt Toyota Pj72 4x4 00080-195-47 + Comionnette Nissan 00291-390-47
17	Camion A Benne Toyota Dina 00165-292-47
18	Camion Nacelle Sonacom K66 00045-201-47 + Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00171-395-47
19	Lot 07 Voiture Calcinees Exempte De Circulation

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم 29

2.1.2.3 نتائج جلسة البيع بالمزاد العلني للمعدات النقل

بعد تقسيم المعدات إلى 19 حصة، وتحضير كل الإجراءات القانونية للبيع، تم إجراء المزايدة العلنية بالتعهدات المختومة، في يوم 2019/12/16، على الساعة التاسعة والنصف صباحا، بحضور كل من محافظي البيع، بالإضافة إلى المكلف بالشؤون القانونية، ورئيس مصلحة الوسائل العامة للشركة، وبحضور المزايدين بالعدد القانوني الكافي، وبعد فتح الأظرفة أمام أعين كل الحضور المذكورين اعلاه تم إرساء المزاد على النحو التالي:

جدول رقم (5.3) يوضح مخرجات البيع بالمزايدة العلنية

رقم الحصة	**نوع العتاد**	إسم ولقب المشتري	رسوم المزاد	حقوق التسجيل
1	Vl Renault Express 00298-190-47 + Camionnette Nissan 00292-390-47	A.H	305 100,00دج	7 927,00دج
2	Vl Renault Express 00193-193-47+ Camionnette Nissan 00289-390-47	B.M	280 000,00 دج	7 000,00دج
3	Vl Renault Express 00085-194-47+ Camionnette Nissan 00290-390-47	B.M	405000,00 دج	10 125,00دج
4	Vl Fait Doblo 00325-101-47	G.H	265 000,00دج	11 625,00دج
5	Vl Fait Doblo 00324-101-47	G.H	475 000,00دج	11 875,00دج
6	Vl Mazda Forgone 01782-390-47	G.H	125 000,00دج	3 125,00دج
7	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00176-395.47	G.H	115 000,00دج	2 875,00دج
8	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00170-395.47	B.M	100 000,00دج	2 500,00دج
9	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00175-395.47	B.M	125 000,00دج	3 125,00دج
10	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00174-395.47	H.A	305 100,00دج	7 627,00دج
11	Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00173-395.47	A.M	140 000,00دج	3 500,00دج
12	Vp Toyota Hiace 00115-391-47	A.N	436 500,00دج	10 912,00دج
13	Vl Peugeot Partnr 01002-105-47	N.H	366 100,00دج	9 125,00دج

14	Vl Peugeot Partnr 00994-105-47	B.M	410 000,00دج	10 250,00دج
15	Vl Peugeot Partnr 01327-112-47	H.A	605 100,00دج	15 127,00دج
16	(Vl Tt Toyota Pj72 4x4 00080-195-47) + (Camionnette Nissan 00291-390-47)	B.B	580 000,00دج	14 500,00دج
17	Camion A Benne Toyota Dina 00165-292-47	G.A	1 120 000,00دج	28 000,00دج
18	Camion Nacelle Sonacom K66 00045-201-47 + Vp Mitsubishi L300 Fourgon 00171-395-47	L.M	2 410 000,00دج	60 250,00دج
19	Lot 07 Voiture Calcinees Exempte De Circulation	M.M	210 000,00دج	5 025,00دج
المجموع الكلي			8 968 900,00دج	224 220,00دج

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم (30)

بعد إختتام جلسة البيع ترفعت الجلسة، ويتم تدوين محضر، يحتوي على تاريخ ، وساعة الافتتاح، وساعة الانتهاء من الجلسة، وتحرير محضر ،ممضى من طرف كل من المكلف بالشؤون القانونية، ورئيس مصلحة الوسائل العامة للشركة ،وكذا محافظ البيع بالمزاد.

2.2.3.تحصيل عوائد البيع

1.2.2.3.إجراءات التحصيل

في المرحلة الأولى: بعد الانتهاء من إجراءات البيع، يقوم الفائزون بدفع عوائد البيع في الحساب البريدي (R.I.P)، أو الجاري او الحساب البنكي (R.I.B) لمحافظ البيع.

أما المرحلة الثانية: يحرر محافظ البيع شيكاً لصالح الشركة، يحتوي على مبلغ البيع، مطروحاً منه كلّ أتعابه المتعلقة بالعملية، يرسل الشيك مع فاتورة الأتعاب إلى مدير مديرية توزيع الكهرباء والغاز غرداية، عن طريق جدول إرسال انظر الملحق رقم (31)، يسلم محافظ البيع الشيك، إضافة إلى نسخ أصلية من الوثائق التالية:

1- نسخة من جدول الإرسال؛

2- نسخة من مذكرة استخلاص الأتعاب، تحتوي على الأتعاب المتعلقة بعملية البيع؛

3- نسخة من محضر جلسة بيع بالمزاد العلني والتعهدات المختومة؛

4- نسخة من محضر بيع منقول، لفائدة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مديرية التوزيع غرداية، يحتوي المحضر على عدد الحصص المقدمة للبيع، تعيين العتاد المباع، تعيين أسماء وألقاب المشترين، عناوين المشترين، رسوم المزاد، حقوق التسجيل.

بعد إستلام الشيك من قبل مدير الشركة، يوجه إلى المحاسب، ومن تم يرسل الى البنك أو مركز الصكوك البريدية لغرض التحصيل.

2.2.2.3.التقييد المحاسبي للعوائد المحصلة

بعد تحصيل الشيك من طرف محاسب المؤسسة، وقبل وصول ملف عملية البيع، لقسم المالية والمحاسبة، يقوم المحاسب بجعل الحساب 52xxمدينا، والحساب 474072 دائنا، بقيمة الشيك، في انتظار إرسال ملف البيع كاملا.

52xxxx	474072	البنك حسابات وسيطة	XXXX	XXXX

بعد وصول الملف كاملاً لقسم المالية والمحاسبة، يتولى المحاسبة بإتمام القيود المحاسبية النهائية، المتعلقة بالعملية، وذلك بجعل حساب 47072 حسابات وسيطة، والحساب 62210 أتعاب مدينا، مع جعل الحساب 75200 إيرادات مالية دائنا، أنظر الملحق رقم (32).

474072		حسابات وسيطية	8 520 455,00	
62210		أتعاب محافظ البيع	444 445,00	
	75200	إيرادات مالية		8 968 900,00
		..... بيع 30 سيارة مهتلكة		

خلاصة: نلاحظ أنه وبرغم من انقضاء العمر المحاسبي لمعدات النقل، والمحدد قانونا بخمس سنوات، وبرغم من توقفها التام عن العمل، إلا أن الشركة استطاعت أن تتحصل على عوائد استثنائية عن طريق بيعها في المزاد العلني حيث لو قامت باستغلال العائد من قبل لاستطعت تجديد حظيرتها بمعدات نقل جديدة، وبما ان المؤسسة تحقق خسائر متتالية خلال السنة فمحافظ الحسابات يتأكد من حقيقة العوائد، ومدى صحة التقيد المحاسبي لها.

3.2.3.تكلفة العوائد المتنازل عنها

تعتبر التكاليف المتعلقة بعملية البيع جميع المصاريف، التي تحملتها المؤسسة عن معدات النقل، المصروفة من العمل، إنطلاقا من تاريخ إخراجها من التشغيل إلى تاريخ بيعها، والمتمثلة في ما يلي:

1.3.2.3.تكاليف كراء المرأب

في يوم 2016/12/01 بعد إخراج العتاد من الخدمة، بناء على محضر معدات النقل، المصروفة من الخدمة (La Comptabilité Pv De Réforme)، رقم 01، المؤرخ، في 2007/04/25، المتعلقة بتحويل 8 سيارات، وكذا محضر رقم 02، المؤرخ في 2016،/11/24 والمتعلق ب 26 سيارات، تم كراء مرأب في المنطقة الصناعية بنورة، لوضع العتاد المعني لغاية بيعه، حيث أنه خلال الفترة ،من 2016/12/01 إلى غاية 2019/12/31، تمثلت مصاريف الكراء وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (6.3) يوضح مصاريف كراء المرآب للعتاد النقل قبل البيع

عدد السنة السيارات	2016		2017		2018		2019	
	عدد الأشهر	القيمة	عدد الأشهر	القيمة	عدد الاشهر	القيمة	عدد الاشهر	القيمة
34 سيارة	شهر واحد	10 000،00	12 شهراً	120 000،00	12 شهراً	120 000،00	12 شهراً	120 000،00
مجموع مصاريف الكراء								370 000،00

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

انطلاقاً من الجدول نلاحظ، أن مصاريف الكراء الإجمالية، من تاريخ 2016/12/01 إلى غاية 2019/12/31، تقدر بثلاثمائة وسبعين ألف ديناراً جزائرياً، 370 000,00 دج، مقسمة حسب السنوات التالية:

شهر واحد بالنسبة لسنة 2016، بقيمة 10 000,00 دج،

و12 شهر بالنسبة لسنة 2017 و2018 و2019، بقيمة 360 000,00دج.

2.3.2.3.تكاليف حراسة المرأب

تتولى شركة أمن المنشأت الطاقوية Shariket Amn El Moucnchaate El

« Takawita « SAT-EURL حراسة، وحماية، وتوفير الأمن لكل فروع شركة سونلغاز، الموجدة على مستوى التراب الوطني، يتم تحصيل مستحقات الخدمات المقدمة من طرف « SAT-EURL »، وفقا للاتفاقية المبرمة بينهما، وباعتبار أن معدات النقل تم وضعها في المرأب منذ تاريخ 2016/12/01، خصص لها 3 أعوان أمن يعملون بالتناوب لتوفير الأمن للمرأب، يتقاضى الحراس مرتباتهم شهريا، من طرف شركة SAT EURL ، تدون الغيابات الشهرية لجميع الحراس المكلفين بالأمن، بما فيها الاعوان الثلاثة وفق النموذج المبين في الملحق رقم (33)، مع ضرورة إمضاؤه من طرف رئيس الوحدة الرئيسية لشركة (SAT –EURL)، وكذا رئيس الوحدة المعنية لشركة (SDC-SPA)، ويكون مطابقاً للملحق (annexe1)، المنصوص عليه في الاتفاقية، يتم ملأ الجدول بوضع حرف (P) بمعنى حضور، وحرف (A) بمعنى غياب العون في الخانات الفارغة

جدول رقم (7.3) يوضح نموذج بطاقة الحضور متعلقة بأعوان الحراسة

البيان	عدد العمال المتعاقدين		الغيابات																															مجموع الغيابات
	عامل حراسة السلاح	عامل حراسة بدون سلاح	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
عون وحدة 1																																		
رئيس عون وحدة 1																																		
عون وحدة 2																																		
رئيس عون وحدة 2																																		
مروض كلب الحراسة وكلب الحراسة 1																																		
عون وحدة 3																																		
رئيس وحدة 3																																		
مروض كلب الحراسة وكلب الحراسة 2																																		
المجموع																																		

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، والملحق رقم (33)

من خلال الجدول الموضح أعلاه ومن خلال البيانات السابقة، وبرغم من أن عوان شركة(SAT –EURL) تم دمجهم، ضمن عمال شركة (SADG)، انطلاقا من سبتمبر 2021 الا اننا نحسب قيمة رواتبهم

خلال السنوات السابقة لغرض معرفة التكلفة الحقيقة المستعملة للتخلص من المعدات النقل المعنية، اذ المبلغ المقدم و المستحق لشركة(SAT-EURL)، نظير الخدمات المقدمة لحراسة المرأب من تاريخ 2016/12/01، إلى غاية 2019/12/31، قدر بثلاثة ملايين وثلاثمائة ألف دينار جزائري، 3 300 000,00دج بمتوسط شهري، قدره ثلاثون ألف دينار جزائري شهري للعون الواحد 30 000,00دج.

3.3.2.3.أتعاب بيع المعدات

تتمثل أتعاب البيع جميع التكاليف التي تم إنفاقها على المعدات، قبل التخلص منها، ونذكر منها:

1- مصاريف الاستعانة بخبير لتقييم المعدات؛

2- مصاريف التنقل؛

3- مصاريف النشر والإشهار؛

4- مصاريف الرسم الثابت للتسجيل؛

5- مصاريف الطابع؛

6- المصاريف الناتجة عن عملية البيع والمقدرة ب أربعمائة وثمانية وأربعين ألف وأربعمائة وخمسة وأربعين دينار جائري 448 445,00 دج.

4.3.2.3.أتعاب محافظ الحسابات لتدقيق عملية البيع

يتولى محافظ الحسابات ممارسة مهامه، وفقا للقانون 01/10، لعهدة زمنية واحدة، مقدرة ب ثلاث سنوات ،قابلة للتجديد، مرة واحدة،يتقاضى مقابل أتعاب، متفق عليها، حسب العرض، المالي وباعتبار أن عمل محافظ الحسابات يكون على مستوى شركة توزيع الوسط (SDC/ SPA)، المقسمة على كل المديريات، فإن الأتعاب الكلية مقسمة على ثلاث سنوات، متعلقة بكل المديريات ومنها مديرية غرداية، وباعتبار أن تدقيق مديرية غرداية يتعلقة بجميع العناصر المكونة للملف الجاري، وبيع المعدات القديمة جزء من هذه العناصر يجب تحديد التكلفة الحقيقية للعملية، لذا في هذا الحالة لا نأخذ بعين الاعتبار تكلفة محافظ الحسابات لبيع المعدات.

5.3.2.3.إجمالي التكاليف المتعلقة ببيع معدات النقل على مستوى مديرية غرداية

تحتوي التكلفة الإجمالية على إجمالي المصاريف التي تم تحملها والمتمثلة أساسا في مصاريف كراء المرآب، مصاريف أعوان الحراسة، بالإضافة إلى مجموع الأتعاب، منها أتعاب محافظ البيع بالمزاد، وذلك وفقاً لما يلي:

جدول رقم (8.3) يوضح إجمالي تكاليف المصاريف المنفقة على المعدات

مصاريف كراء المرأب	370 000،00 د.ج
تكاليف أعوان الحراسة	3 300 000،00 د.ج
إجمالي الأتعاب المختلفة	445 445،00 د.ج
المجموع	4 115 445،00 د.ج

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات السابقة

خلاصة: نلاحظ أن هناك اختلافاً في، قيمة التكاليف التي تكبدتها مديرية التوزيع غرداية، للتخلص من معدات النقل القديمة (كراء المرأب، أعوان الحراسة، الأتعاب المختلفة)، إذ بلغت مصاريف كراء المرأب ب 370 000,00دج، وتكلفة أعوان الحراسة ب 3 300 000,00دج، أما الأتعاب المختلفة والمتمثلة أساسا، في اتعاب محافظ البيع بالمزاد العلني، قدرت بـ 445 445,00دج.

4.2.3.تحليل التكلفة والعائد للمعدات المباعة

إن الغرض المرجو من البحث عن تحليل العائد والتكلفة للمعدات هو البحث عن الفرصة الضائعة، التي كان من المفروض على المؤسسة اتباعها، لتحقيق أكبر عائد بأقل التكاليف الممكنة، وبناءا على المعطيات الأولى، والثانية، والثالثة، السابقة، الذكر فإن إجمالي أتعاب عوائد بيع معدات النقل، هي أربعة ملايين ومائة وخمسة عشر ألف وأربعمائة وخمسة وأربعون دينار جزائري 4 115 445,00ج، والمتكونة أساسا من إجمالي الأتعاب المختلفة، وفق ما هو مبين في الملحق (34)، بالإضافة إلى مصاريف كراء المرأب وتكاليف أعوان الحراسة ، بينما إجمالي العائد المحقق في عملية البيع، يمثل8 968 900,00دج ثمانية ملايين وتسعمائة وثمانية وستين الف وتسعمائة دج.

جدول رقم (9.3) يوضح نسبة إجمالي تكاليف المصاريف المنفقة على المعدات مقارنة بالعائد الوحدة/دج

البيان	القيمة	النسبة المئوية
مصاريف كراء المرآب	370 000,00دج	%4,13
تكاليف اعوان الحراسة	3 300 000,00 دج	%36,79
اجمالي الاتعاب المختلفة	445 445,00 دج	%4,97
صافي العائد بعد التكاليف	4 853 455,00دج	%54,11
العائد الاجمالي للبيع	8 968 900,00 دج	%100

المصدر من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات السابقة

بناء على الجدول، نلاحظ أن مصاريف كراء المرأب تمثل 4,13 بالمئة من العائد الإجمالي للبيع، بمبلغ 370 000,00دج، بينما تكاليف أعوان الحراسة تمثل 36,79 بالمئة من العائد الإجمالي، بمبلغ 3 300 000,00 دج للبيع، أما أجمالي الأتعاب المختلفة تمثل 4,19 بالمئة بقيمة، أي بمبلغ 445 445,00 دج، والصافي العائد بعد طرح كل التكاليف يقدر ب 54,11 بالمئة بمبلغ 4 853 455,00دج والمخطط التالي يبين نسبة التكاليف الكلية مقارنة بالعائد، وعليه نستخلص ما يلي:

من خلال ما سبق يمكن أن نلاحظ أن مديرية توزيع الكهرباء والغاز غرداية كان بمقدرها بيع معدات النقل مباشرة، بعد تحويلها الى معدات مصروفة من العمل Materiel De Transport De Réformé ابتداء من تاريخ 2016/12/01، مما سيتيح لها تعظيم الربح، والتخلص من بعض التكاليف، منها تكلفة كراء المرأب المقدرة ب 370 000,00 دج، وكذا تكلفة اعوان الحراسة المقدرة ب 3 300 000,00 دج، أي في حالة ما تم بيع معدات النقل بنفس المبلغ فإن العائد الصافي للبيع سيكون 4 853 455,00دج وفق ماهو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (10.3) يوضح نسبة صافي العائد على المعدات مقارنة بالعائد الإجمالي لو تم البيع في 2016/12/31 الوحدة /د.ج

البيان	القيمة المالية	النسبة المئوية مقارنة بعائد البيع
إجمالي الأتعاب المختلفة	445 445,00دج	%4,97
صافي العائد بعد التكاليف	8 523 455,00 دج	%95,03
العائد الإجمالي للبيع	8 968 900,00 دج	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعلومات السابقة

وعليه ،من خلال الجدول، نستنتج أنه في حالة ما إذا قامت المؤسسة آن ذاك ببيع المعدات المعنية في 2016/12/31 بنفس القيمة، فان نسبة إجمالي الأتعاب المختلفة هي 4,97 بالمائة من إجمالي العائد، أما صافي العائد بعد التكاليف يمثل 95,03 بالمائة من إجمالي العائد ،أي بزيادة تقدر ب 00, 000 670 6دج، ومعلوم أن العائد سيؤثر لا محالة على رقم الأعمال، ومن تم النتيجة المالية ككل، من هذا المنطلق يلاحظ محافظ الحسابات ان مديرية غرداية و المؤسسة ككل، ضيعت فرصة بديلة ، كان بمقدورها لو استغلتها، وطبقتها على جميع المديريات ان ذاك لحققت عوائد كبيرة من شأنها، أن تؤثر بالإيجاب على النتيجة السنوية للمؤسسة .

3.3.نظرة تحليلية لتقارير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 و2019

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم ما جاء في محتوى تقارير محافظ الحسابات المتعلقة بالسنوات المالية 2017 ،2018،2019 في شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط، خصوصا الجوانب المؤثرة على العائد والتكلفة.

1.3.3.تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017

يحتوي تقرير محافظ الحسابات لسنة المالية 2017 على 289 صفحة، تم إرساله إلى الجمعية العامة في نفس التاريخ، وجاء في إفتتاحية التقرير ما يلي[1]:"سيدي، سادة أعضاء الجمعية العامة لشركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط (SDC)، نتشرف أن نبلغكم بأداء مهمة المراجعة القانونية التي أوكلتموها إلينا، والمتعلقة بشركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط ،لقد قمنا بفحص الحسابات المغلقة في 31 ديسمبر 2017 من قبل مجلس إدارتكم الموقرة، ،قدرت الميزانية الاجمالية بـ: (84, 529 819 408 916 دج) تسعمائة وستة عشر مليارًا وأربعمائة وثمانية ملايين وثمانمائة وتسعة عشر ألفًا وخمسمائة وتسعة وعشرين دينار و84 سنتيمات ، كما ان المؤسسة حققت خسارة تقدر بـ (270,97 093 906 52 دج) اثنين وخمسين مليار وتسعمائة وستة مليون وثلاثة وتسعين ألف ومائتين وسبعين دينار و 97 سنتيمات، وانطلاقا من مبدأ توفير العناية المهنية الأزمة للواجب المهني قمنا بإجراء عملية المسح الشامل، والتدقيق الضروري وكذا إجراء الاختبارات الضرورية، التي رأيناها مفيدة، كما تجدر الإشارة أن الحسابات تم إنشاؤها تحت مسؤولية مجلس إدارة الشركة، وأن مهمة المدقق هو فقط إبداء رأيه في صدقها وانتظامها، كما يبدو لنا أن الأعمال المختلفة التي قمنا بها كافية للسماح لنا بالتعبير عن رأينا بالشكل المعقول ".

1.1.3.3.إبداء الرأي العام لمحافظ الحسابات حول القوائم المالية

1-الإقرارات الضريبية (Déclaration Fiscales Et Parafiscales) لاحظ محافظ الحسابات تباينات في الإقرارات الضريبية من مديرية الأخرى، خصوصا في المبيعات بالجملة ،وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

1-Mohamed ouandelous ;expert –comptable et commissaire aux compte (**sdc –rapport CAC 2017**) –alger P 03

جدول رقم (11.3) يوضح الإقرارات الضريبية

المديريات	الرصيد التسييري	الرصيد المحاسبي المصرح	الفارق
مقر المديرية العامة	0,00	0,00	0,00
البليدة	4 323 867 433,68	4 335 070 591,73	11 203 158,05
تيزي وزو	2 492 033 710,77	2 503 411 101,74	11 377 390,97
تيبازة	2 098 497 777,79	2 008 583 547,57	-89 914 230,22
بومرداس	3 501 109 428,32	3 491 647 876,96	-9 461 551,36
المدية	1 505 983 608,40	1 643 064 928,92	137 081 320,52
البويرة	2 446 001 472,88	2 442 580 289,65	-3 421 183,23
الجلفة	1 641 370 483,45	1 635 666 218,88	-5 704 264,57
ورقلة الحضرية (O-URBAIN)	6 531 736 337,90	6 549 109 110,50	17 372 772,60
الاغواط	2 136 754 541,36	2 130 830 256,33	-5 924 285,03
غرداية	1 268 764 437,34	1 266 272 717,11	-2 491 720,23
الوادي	1 476 967 422,42	1 474 451 831,57	-2 515 590,85
تمنراست	535 401 644,18	532 926 451,51	-2 475 192,67
بسكرة	3 586 323 851,32	3 584 518 519,84	-1 805 331,48
اليزي	445 898 564,12	443 936 477,01	-1 962 087,11
ورقلة الريفي (O-RURAL)	988 073 965,23	985 866 938,23	-2 207 027,00
المجموع	34 978 784 679,16	35 027 936 857,55	49 152 178,39

المصدر :من إعداد الطالب بناءاً على الملحق (35)

إن الاختلاف بين الرصيد التسييري والرصيد المصرح به من قبل الشركة لدى مصالح الضرائب، سيسبب لا محالة في فرض عقوبات ضريبية على الشركة، من طرف إدارة الضرائب، وهي في غنى عنها، ويمكن ان تتفادها.

1- العطل السنوية المتبقية (Reliquat des Congés): لاحظ محافظ الحسابات فيما يخص العطل السنوية المتبقية والمتراكمة لنسبة كبيرة من العمال، إذ يبلغ عدد أيام الإجازة المدفوعة في بعض المديريات حوالي 5348 يومًا، لم تسوّ إلى يوم إعداد التقرير، انظر الملحق رقم 35.

وبما أن الإجازة حق سنوي للعامل، فإنه يجب منحها، خلال الفترة المنصوص عليها لهذا الغرض، كما لا يجب ترحيلها إلى العام التالي، إلا في حالات ستثنائية، كما تعتبر العطلة راحة نفسية وبدنية للعامل، من أجل استئناف نشاطه بكل حيوية الأمر الذي قد يساهم أكثر في تحسين مرد ودية العامل من جهة، ومن جهة تراكم العطل سيترتب عنه تبعات قانونية، ليست في صالح الشركة خاصة لو أصيب العامل المعني بحادث، مما سيكلف المؤسسة تكاليف إضافية، زيادة على عقوبات قانونية هي في غناً عنها.

2.1.3.3.تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

تطرق محافظ الحسابات في تقريره لسنة 2017 إلى نظام الرقابة الداخلية، بشيء من التفصيل، مقارنة بالسنوات 2018 و2019، حيث ذكر في تقريره كل مديرية على حدة، ولتوضح الامر أكثر نأخذ نذكر، عينتين لتقيم نظام الرقابة الداخلية فيها، وهي تيبازة، والجلفة، على سبيل المثال لا الحصر، وفق مايلي:

1- **تقييم نظام الرقابة الداخلية لمديرية تيبازة:**

إن من أهم الملاحظات المدونة للرقابة الداخلية لمديرية تيبازة ما يلي:[1]

- ✓ ترتيب الأرشيف (Archivage)، أثناء التدقيق من طرف محافظ الحسابات لقسم المالية والمحاسبة لفت إنتباهه، أن أرشفة الملفات تتم بشكل عشوائي، وغير منظم، الأمر الذي سيصعب من عملية البحث عن أي وثيقة محاسبية، بل البحث عن أي فاتورة سيكون شاقاً ومتعباً، كما لاحظ ترك مستندات محاسبية في صناديق على الأرض،مما قد يعرض هذه المستندات للتلف، أنظر الملحق رقم 36، ومن هنا يمكن اقتراح ضرورة وجود غرفة للأرشيف، خاصة لحماية جميع المستندات، تجنبا للحوادث المحتملة؛
- ✓ تم ملاحظة عدم استرداد ضريبة على القيمة المضافة على فواتير المشتريات، وكذا على تذاكر الطيران وتكاليف الإطعام والإقامة؛
- ✓ المرتبات وكشوف الراتب: تم ملاحظة كشوف المرتبات الشهرية التي يتم إعدادها من طرف قسم الموارد البشرية تحمل ختم الوكالات التجارية؛
- ✓ سجل العطل السنوية (Registre De Congé Annuel)، السجل مؤشر من طرف مفتشية العمل بتاريخ 2006/02/25؛
- ✓ سجل حوادث العمل (Registre Des Accidents De Travail)، السجل مؤشر من قبل مفتشية العمل بتاريخ 2006/2/25، متوقف في الورقة 14؛

1-Mohamed ouandelous ;expert –comptable et commissaire aux compte (**sdc –rapport CAC 2017**) –alger **P 182**

- ✓ العطل السنوية غير المسوية (Reliquat De Congé)، تم ملاحظة عدد الإجازات التي تزيد عن 30 يومًا هو 10574 يومًا، بما في ذلك الحالات التي تتجاوز 100 يوم من العطل انظر الملحق رقم37)

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية لمديرية الجلفة:

دائما في إطار تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات لمديرية الجلفة دوننا ما يلي:[1]

- ✓ ترتيب الأرشيف: للبحث عن أي فاتورة، أو أي معلومة، من ملف مورد ما، يجب عليك أن تبحث عن إسم المورد، رقم، ومبلغ الفاتورة، الشئ الذي يجعلك تضيع الوقت، من أجل الحصول على جزء من المعلومة، كما يجب أن ننوه أن عملية إدخال المعلومات على مستوى الأنظمة المحاسبية تتم بصفة مدروسة، ودقيقة جدا، مما يجعلنا نأمل أن تعمم على مستوى كل مديريات التوزيع التابعة لشركة.
- ✓ العطل المتبقية المدفوعة الآجر (Reliquat De Congé)، تجاوز عدد الأيام العطل المتراكمة 3427 يوماً وأحيانا بعض العمال يتجاوز100، إذ بلغ مجموع أيام العطل المتراكمة لخمس عمال فقط 621 مقسمة كالتالي
- ✓ عامل يحمل رقم التسلسلي 040247 عدد الأيام المتراكم لديه 125 يوماً؛

2 عامل يحمل رقم تسلسلي 038759 عدد الأيام المتراكمة لديه 104 يوماً؛

3 عامل يحمل رقم تسلسلي 039988 عدد أيام العطلة المتراكمة لديه 110 يوماً؛

4 عامل يحمل رقم تسلسلي 039593 عدد أيام العطلة المتراكمة لديه 174 يوماً؛

5 عامل يحمل رقم تسلسلي 040022 عدد أيام العطلة المتراكمة لديه 108 يوماً؛

خلاصة: من خلال دراستنا في المطلب الأول لتقرير محافظ الحسابات لسنة 2017، وبرغم من احتوائه على حوالي 289 صفحة، وبرغم من تعمقه، الا أنه لم يتطرق إلى التقارير الخاصة كلا على حدة خصوصا التقرير حول استمرارية الاستغلال، لكنه كان مفصل، احتوى على جل الملاحظات المتعلقة بكل مديرية على حدا.

1-Mohamed ouandelous ;expert –comptable et commissaire aux compte (sdc –rapport CAC 2017) –alger **P 200**

2.3.3.تحليل تقرير محافظ الحاسب لسنة 2018

يحتوي تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018 غلى 91 صفحة، مرقمة ومؤشرة (Nimurote et Parafi)[1]، كما يحتوي على تقرير عام، وتقارير خاصة، بالإضافة الى القوائم المالية ،مقفلة في تاريخ 2018/12/31، وفق ما هو مبين في الرسالة الموجهة من محافظ الحسابات إلى مجلس الإدارة، حول تقرير محافظ الحسابات، لسنة 2018، انظر الملحق رقم (38) إن ما يميز تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018 عن سابقه 2017، الانتظام والوضوح خصوصا في التقارير الخاصة ،وفق ما ينص عليه القانون .

1.2.3.3.تحليل القوائم المالية وفق تقرير حافظ الحسابات لسنة 2018

بعد اجراء الفحص الشامل من طرف محافظ الحسابات ،والتدقيق في مختلف القوائم، المالية تم ملاحظة، أن ميزانية الشركة اقفلت في 2018/12/31 بمبلغ بـ 353,47 487 632 960 دج، بالأحرف تسعمئة وستون مليار وستمائة واثنين وثلاثون مليون واربعمائة وسبعة وثمانون الف وثلاثة مئة وثلاثة وخمسون دينار وسبعة وأربعون سنتيماً، هذا فيما يخص الأصول وخصوم الميزانية المقفلة الى تاريخ 2018/12/31، أما جدول حسابات النتائج فإن محافظ الحسابات لاحظ أنه، بعد إجراء فحص وتدقيق لجميع الايرادات المحققة من طرف المؤسسة بجميع فروعها وكذا التكاليف التي تحملتها المؤسسة سواء المباشرة أو غير المباشرة، تم تسجيل نتيجة سلبية تقدر ب 136,14 006 069 53دج، أي ثلاثة وخمسون مليار وتسعة وستون ألف مليون وستة آلاف ومائة وستة وثلاثون دينار وأربعة عشرة سنتيماً ،انظر الملحق رقم 39.

1 –تحليل جدول حسابات النتائج انطلاقا من تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018

يتعلق جدول حسابات النتائج للمؤسسة للفترة الممتدة من 2018/01/01 الى غاية 2018/12/31

بعد إجراء التدقيق والفحص اللازم، والتأكد من مكونات وبعد الى جدول حسابات النتائج من طرف محافظ الحسابات وفق ما هو مبين في الملحق رقم 40.

1- Report de CAC 2018 société de distribution de l’electricité et du GAZ (spa) ahmed labandi exper comptable **P.02**

- **مبيعات المنتجات الملحقة للمجمع** (Ventes et Produis Annexes): حسب ما ورد في تقرير محافظ الحسابات، في الصفحة 35، المؤسسة حققت مبيعات، مقدرة ب 017,99 847 503 293دج، خلال السنة 2018 ولو قمنا بمقارنته مع 2017 نجد زيادة بحوالي 118,83 273 273 10دج.

- اعانات التثبيتات (Subvention Immobillisée): تقدر قيمتها لسنة 2018 بـ 701,35 315 20دج، بينما لم تمنح للمؤسسة خلال سنة 2017.

- **إنتاج الدورة** (Production de L'exercice) : يتكون انتاج الدورة من مبيعات المنتجات، والانتاج المثبت، بالإضافة إلى إعانات الاستغلال، وخلال 2018 بلغ انتاج الدورة حولي 719,34 162 524 293دج بينما في سنة 2017 بلغ حوالي 899,16 573 230 283دج.

-**استهلاكات الدورة** (Consmmation de L'exercice): تحتوي استهلاكات الدورة حسب جدول حسابات النتائج على: مشتريات مستهلكة (حساب 60)، خدمات خارجية (حساب 61)، بالإضافة الى خدمات خارجية أخرى (حساب 62)، وقد بلغت قيمة استهلاكات الدورة خلال سنة 2018 حوالي 431,43 050 844 276دج، أي بزيادة تقدر بـ 539,63 341 943 7دج، عن سنة 2017.

-**القيمة المضافة للاستغلال** (Valeur Ajoutee Exploitation): القيمة المضافة للاستغلال، هو الفرق بين إنتاج الدورة واستهلاك الدورة، حيث ارتفعت قيمة القيمة المضافة للاستغلال، لسنة 2018 بحوالي 280,54 247 350 2دج عن سنة 2017.

-**الفائض الإجمالي للاستغلال** (Excedent Brut Exploitation) : يحسب الفائض الإجمالي انطلاقا من قيمة القيمة المضافة،ناقص (اعباء المستخدمين +الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة)، أي الفائض الاجمالي للاستغلال = القيمة المضافة – (حـ/ 63+حـ 43)، وقد حققت المؤسسة حسب جدول حسابات النتائج فائض اجمالي سلبي بحوالي 518,24 683 014 23دج، خلال سنة 2018، بينما 2017 بلغ د 739,78 954 848 26دج، وهذ نظرا لارتفاع قيمة أعباء المستخدمين، بغض النظر عن الضرائب والرسوم على القيمة المضافة .

الفائض الإجمالي لسنة 2017 =007,37 865 329 14–(953,71 303 245 36 +793,71 515 933 4) = - 739,78 954 848 26دج .

الفائض الإجمالي لسنة 2018 =287,91 112 680 16 – (024,82 541 569 34 + 781,33 254 125 5) = -518,24 683 014 23-دج .

–النتيجة العملياتية (Resultat Operationnel): تتمثل النتيجة العملياتية حسب جدول حسابات النتائج ،في أنها قيمة الفائض الاجمالي للاستغلال،مضاف إليه إيرادات عملياتية أخرى ،واسترجاع على خسائر القيم والمؤونات ،ناقص أعباء عملياتية أخرى، و مخصصات الاهتلاكات والمؤونات والخسائر في القيمة، أي:

النتيجة العملياتية = (حـ /75 الفائض الإجمالية للاستغلال + حـ /78 إيرادات عملياتية +استرجاع على خسائر القيم والمؤونات) – (حـ 65 أعباء عملياتية أخرى + حـ /68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر في القيمة)، حيث بلغت النتيجة العملياتية لسنة 2018 قيمة سلبية، بحوالي (177,63 812 683 52دج) بينما في سنة 2017 كانت كذلك سلبية، بحوالي (943,86 022 817 52دج).

– **النتيجة المالية** (Resultat Financeier)، **هي** عبارة عن الفرق بين الإيرادات المالية والاعباء المالية خلال فترة زمنية معينة،

النتيجة المالية = حـ /76 الإيرادات المالية – حـ/66 الأعباء المالية.

وعليه النتيجة المالية لسنة 2017 =589,26 364 1 - 916,37 434 90 =-327,11 070 89 دج.

النتيجة المالية لسنة 2018 = 404,02 395 576-362,53 589 961 = -958,51 193 385 دج

وعليه نلاحظ سجلت المؤسسة خلال سنة 2018 و2017 نتيجة مالية سلبية تقدرة على التوالي بـ 958,51 193 385 دج ، 327,11 070 89 دج.

-النتيجة المحاسبية قبل الضرائب (Resultat Ordinaire Avant Impots)، حققت المؤسسة نتيجة سلبية على التوالي خلال سنتي 2017 و2018 بحوالي 52906093270,97 دج ، و 53069006136,14 دج وبما أن النتيجة خسارة فإنها لا تخضع للضريبة على ارباح الشركات .

2-تحليل الميزانية المالية للمؤسسة، انطلاقا من تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018.

تتكون الميزانية المدرجة في تقرير محافظ الحسابات من نشاط المؤسسة، خلال الفترة الممتدة من 2018/01/01 الى غاية 2018/12/31، وفق ما هو في صفحة 33 و34، من تقرير محافظ الحسابات، انظر الملحق رقم 41 و42

-من أصول الميزانية المالية المستخرجة من تقرير محافظ الحسابات، نلاحظ أن قيمة الزبائن (Clients)، خلال نهاية سنة 2017 بلغت 70, 006 763 628 122 دج، بينما في نهاية سنة 2018 بلغت قيمة الزبائن 886,01 979 762 121دج أي أقل بـ 120,59 783 865دج، مقارنة بسنة 2017، بينما قيمة المؤونة المكونة للزبائن خلال نهاية 2018، قدرت بـ 211,55 940 065 11 دج.

-من خصوم الميزانية المستخرجة من تقرير محافظ نلاحظ رأس المال الصادر حساب المستغل (Capital Émis) بـ 00, 000 000 000 64 دج.

-بلغة قيمة الصناديق الخاصة (Autres Dolations aux Fonds Proprs) : خلال كل من سنة 2017 و2018 ،حولي 942,93 185 149 289دج.

- الاحتياطات (Primes et Réserves) :وفق خصوم الميزانية المالية فان قيمة الاحتياطات خلال سنة 2017 و2018 ،هي 893,62 730 126 7دج.

- فارق المعادلة (Ecart D'equivalence): بلغت قيمته خلال سنة 2017 حوالي 941,91 230 306 13دج، اما سنة 2018 فقيمته بلغت 886,87 663 313 13دج .

- مجموع رؤوس الاموال(Total Capitaux Propres): قدرت في نهاية سنة 2017 بـ 443,72 524 096 85 دج، اما في نهاية سنة 2018 قدرت بـ 151,72 727 025 32دج.

- الضرائب المؤجلة (Impots Différés et Provisionnés):قدرت قيمتها خلال 2017 و2018 ،حوالي 00, 190 568 20دج.

- الخصوم غير الجارية (Passifs Non Courants) :بلغت قيمة الخصوم غير الجارية لميزانية 2017 حوالي 679,81 498 906 286دج بينما وصلت قيمتها في 2018 إلى حوالي 615,74 489 309 338دج

.

–خزينة الخصوم(Trésorerie Passif) :بلغت قيمة خزينة الخصوم لسنة 2017 بـ 163 798 413,56 دج، لتنخفض الخزينة سنة 2018 إلى 1 519 812,98 دج.

– **الخصوم الجارية** (Passifs Courants) : قدرت مجموع الخصوم الجارية للمؤسسة بناء على تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 على التوالي بـ544 405 796 406,31دج و د590 297 270 586,22ج.

2.2.3.3.أهم التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات لسنة 2018

في هذا الجانب، سنتطرق إلى أهم التقارير الخاصة، الواردة في تقرير محافظ الحسابات، لسنة 2018، والتي تكتسي الطابع الإلزامي، وفقا للقانون.

1**–تقرير حول إبداء الرأي حول القوائم المالية:** يتمحور هذا التقرير على جزأين، بالنسبة للجزء الأول فهو التقرير العام للتعبير عن الرأي، وفق ماهو مبين في الملحق 43، أما الجزء الثاني عبارة عن المراجعات والمعلومات الخاصة، بالإضافة إلى أن التقرير العام للتعبير عن الرأي يتكون من:

- **مقدمة التقرير**، وفق ما هو مبين في الملحق رقم (38)، والملحق رقم (39)، والملحق رقم (40)، الذي يتمحور حول جدول حسابات النتائج، وكذا الملحق رقم (41و 42)، والمتعلق بالميزانية، يقوم محافظ الحسابات بـ:
  - التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
  - التعريف بالكيان المعني؛
  - ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
  - الاشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
  - التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية؛
  - التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
  - تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال، وكذا الملحق عند الاقتضاء.
- **الرأي حول القوائم المالية:** يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية، للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛

يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة

2-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات، التي يتعين عليهم تقديمها له، حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري[1]، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى، التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين وغيرهم، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها، بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل، حيث يوجه التقرير الخاص لإعلام أعضاء الجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤهل، الذي تم استدعاؤه للموافقة، أو الفصل في تقريره، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628، من القانون التجاري، والأنظمة الأساسية انظر الملحق رقم 44.

3-**التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة، والنتيجة حسب السهم، أو الحصة الاجتماعية:** يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان، التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها، بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية: النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم، أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

انظر الملحق رقم (45).

4-تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال:

[1] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 628، ص.162

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائعأ أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار، جملة، أو كل على حدة، والتي تشكل مؤشرات، تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، ويتوج عمله في النهاية بتقرير خاص، يوضح فيه، أهم الملاحظات وفق ما هو مبين في الملحق (46).

5-التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، وتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته وفق ماهو مبين في الملحق رقم 47و 48.

خلاصة: يتميز تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018 عن سابقيه انه يحتوي على جميع التقارير الخاصة بالإضافة، ان هناك تحفظات، اشير اليها ضمن تقرير 2017، الا انها لم ترفع من طرف المؤسسة.

3.3.3.تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019

حسب تصريح السيد (ر.ع) رئيس قسم المالية دائرة المحاسبة والمالية، توزيع وسط، فإن تقرير محافظ الحسابات لسنة المالية 2019 احتوى على 150 صفحة، تضمن 56 تحفظا

1.3.3.3.أهم التحفظات: تتمثل اهم التحفظات محافظ الحسابات لسنة 2019 في مايلي: [1]

1-تحفظات حول دفتر الجرد السنوي (Livre D'inventaire) لوحظ من طرف محافظ الحسابات عدم التطرق في عملية الجرد إلى بعض الأصول، لدى بعض المديريات على غرار مديرية الجلفة، وبومرداس، حيث يعتبر هذا التصرف مخالفا للقانون؛

2-سجل المرتبات (Livre de Paie): كشف محافظ الحسابات عدم توحيد طريقة مل و حفظ البيانات، بين مختلف مديريات الشركة، الأمر الذي سيصعب الرقابة الدقيقة والسريعة لذلك، لذا أوصى محافظ الحسابات بضرورة إصدار تعليمات إلى مختلف الوحدات تلزمهم بملء السجل بطريقة موحدة وفقاً للأحكام السارية ،والتحقق الدوري من توافق العناصر المسجلة في دفتر الرواتب ، مع تلك المسجلة في الحسابات.

3-سجل الإجازات السنوية (Registre des Conges Annuels) :

1 Repport de CAC 2019société de distribution de l'electricité et du GAZ (spa) ahmed labandi exper comptable.

على غرار السنوات الماضية دائما، يبقى مشكل عدم تسوية العطل المتراكمة للعمال، والتي تصل الى 100 يوم، لبعض الموظفين، لذا ذكر محافظ الحسابات جميع المديريات بضرورة وضع خطة عمل، تهدف إلى تسوية رصيد الإجازات المتبقية والمتراكمة.

4-سجل الموظفين (Registre des Personnels) : لوحظ في بعض المديريات عدم تطابق بين عدد العمال المسجلين في السجل مع العدد المصرح به لدى الضمان الاجتماعي، وذلك بسبب عدم تحيين السجل خلال السنة المعنية.

5-حفظ المعلومات المحاسبية في ميزان المراجعة، ودفتر الأستاذ في أنظمة الإعلام الآلي (Edition Et Conservation Des Journaux Auxiliaires, Grand Livre Et Balances) : لحظ محافظ الحسابات، أن الجهات التي تتولى حفظ المعلومات على مستوى أجهزة الكمبيوتر، لا تراعي متطلبات الحفظ المنصوص عليها في المادة 24، من القانون07/ 11 المؤرخ في 2007/11/25، يتعين على الشركة وضع جميع الوسائل اللازمة للأرشفة، بطريقة مناسبة وآمنة في الخوادم (Serveurs)،وعلى وسائط الكمبيوتر المناسبة، وفقًا لأحكام القانون المذكور أعلاه، وأحكام المرسوم التنفيذي 09- 110، المؤرخ بتاريخ 7 أبريل 2009 م، الذي يحدد شروط وإجراءات مسك الحسابات باستخدام أنظمة الحاسب الآلي.

6-ملف جرد المخزنات، وتقييم التدفقات (Fishier des Stocks et Valorisation des flux) : على الرغم من امتلاك الشركة لبرنامج إعلام آلي عتاد (AATAD)خاصة بتسيير المخزون، و تتبع حركته، على مستوى الوحدات التابعة للشركة ،إلا أن غالبية الوحدات تستعمل الطرق التقليدية،و برنامج معالجة الجدول اكسال (Excel).

7-مبدأ الفصل بين المهام (Principe de Separation des Taches): إن الفصل بين المهام على مستوى الموظفين، أو على مستوى الوحدات، سيسمح لا محاله بتدعيم الرقابة المتبادلة، ومن تم تدعيم نظام الرقابة الداخلية للشركة .

8-الجرد المادي للأصول الثابتة (Inventaires Physiques Des Immobilisations):لحظ انه:

- لا يتم تقييم جميع العناصر المدرجة في الجرد؛
- لا يتم تصنيف قوائم الجرد، حسب الحساب أو الرقم المحاسبي.

9-الحساب 211 الأراضي (Terrains): باعتبار أن هناك دمج بين (SDA) و (SDC) في شركة واحدة ،باسم جديد، اسمه ("SADEG) ،فإنه يجب تغيير جميع مستندات الأراضي إلى الاسم الجديد، وفقا للقانون.

10-تداخل لبيانات في الملف المركزي (Fichier Central)، مما يعيق ويصعب المقارنة بينها وبين الحسابات المدمجة.

11-يجب أن يتم إعادة التقييم الدوري، والسنوي للمنشآت والمباني والأراضي، وكذا معدات النقل، ومن ثمة تقييد التغيرات في السجلات المحاسبية.

12-الحساب 2184، معدات نقل (Materiel De Transport)، يتوافق هذا الحساب مع القيمة الإجمالية للمعدات، معظمها اهتلكت بشكل كامل، بالنسبة لهذه الأصول الثابتة، يجب على الشركة شطبها من الميزانية العامة، إذا تم إخراجها من الخدمة، وفقًا لإجراءات التنظيمية للشركة، وذلك لغرض تمكين محافظ الحسابات من إصدار رأيه ،حول رصيد هذا الحساب، كما طالب الشركة بجرد تفصيلي حول المعدات ،التي تم إصلاحها، وكذلك المعدات المقترحة للإصلاح، التي لم يتم التحقق من صحتها بعد ،من قبل مجلس الإدارة .

13-فواتير قيد الاستلام ح/408: يشمل الحساب جميع الخدمات، والمعدات المسلمة للمؤسسة، والتي لم تصل فواتيرها بعد، بما في ذلك المعاملات التي تعود إلى سنوات سابقة، والتي لم تتم تسويتها كذلك، بعد تحليل هذا الحساب لاحظ محافظ الحسابات وجود فواتير، تعود إلى سنوات سابقة، تصل حتى ،2011 أي تفوق خمس سنوات، لم تسوَّ إلى يومنا هذا.

14-ح 416 الزبائن المشكوك فيهم (Clients Douteux/Memoires Contentieux): سجلت الشركة خسائر انخفاض في الذمم التجارية المدينة في الحساب 491 دون تحويل الذمم التجارية المدينة إلى الحساب 416، وتجدر الإشارة إلى أن الحساب 416، "العملاء المشكوك في تحصيلهم" يتم خصمه من الحساب الدائن 411 "العملاء" لمبلغ الديون المشكوك في تحصيلها أو المتنازع عليها والتي يكون تحصيلها غير مؤكد.

15-تقييم قوائم الدخل (Appreciation Des Operations Des Comptes De Resultats): بعد إجراء الفحص تم ملاحظة ما يلي:

- توجد إيرادات مرصده في جهة المدين، غير مبررة، وجوب خضوع إيرادات الإيجار غير المعفاة الى الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والرسم على النشاط المهني (TAP).

16-حساب المصاريف (Comptes De Charges): تعرض بعض الحسابات الفرعية للمصروفات بشكل غير طبيعي يجب على المؤسسة تنظيمها وتبريرها.

2.3.3.3.الإجراءات المتبعة لرفع تحفظات محافظ الحسابات لسنة 2019

بعد إرسال التقرير للمؤسسة، تتولى دائرة المالية والمحاسبة على مستوى الإدارة العليا إعداد جدول، يحتوي على جميع التحفظات، وفق النموذج الموضح في الملحق 49، يوزع على المديريات المعنية، يتولى رئيس دائرة المالية والمحاسبة على مستوى المديرية العامة، فرع (S DC) بالتتبع الشهري للتحفظات، كما يتم تذكيرهم كل بداية الشهر، عن طريق البريد الإلكتروني المهني، لكل معني بالعملية الرفع ، وفق ما هو مبين في الملحق رقم 50.

إجراءات الرد على التحفظات من طرف المديريات المعنية، تتولى كل مديرية توزيع لإجابة على التحفظات المعنية ،وفق ما يلي:

جدول رقم (12.3) يوضح تتبع تحفظات محفظ الحسابات على مستوي كل مديرية

التحفظ	رقم التحفظ	تم رفع التحفظ بتاريخ...	التحفظ في إطار الرفع	لم يرفع التحفظ للأسباب التالية		توضيح او ملاحظات حول التحفظ
				يحتاج الى عدة سنوات	يحتاج الى قرار من الادارة العليا	
دفتر الجرد السنوي: عدم التطرق الى بعض العناصر في د فتر الجرد السنوي	01	X	-	-	-	المديرية غير معنية بالتحفظ
سجل المرتبات: عدم توحيد طرق ملء البيانات	02	-	-	-	x	في انتظار تعليمات من الادارة العليا
سجل الإجازات السنوية: العطل المتبقية والمتراكمة للموظفين	03	-	x	-	-	تم وضع مخطط من طرف قسم الموارد البشرية لتسوية العطل المتبقية للعمال

سجل الموظفين: عدم تطابق عدد عدد العمال بين سجل الموظفين و CNAS	04	X	-	-	-	المديرية غير معنية بالتحفظ
حفظ المعلومات المحاسبية في ميزان المراجعة ودفتر الاستاذ في أنظمة الإعلام الآلي	05	-	-	-	x	في انتظار تعليمات من الإدارة العليا
ملف جرد المخزنات وتقييم التدفقات: عدم استعمال برنامج عتاد ATTAD	06	-	x	-	-	في انتظار تكوين الموظفين على طريقة استعمال البرنامج
الفصل بين مهام الموظفين	07	-	-	-	x	يتم تطبيق وفق ماهو موجود في الهيكل التنظيمي الحالي
الجرد المادي للأصول الثابتة: تقييم العناصر وتصنيفها حسب الحساب المحاسبي	08	X	-	-	-	–
الحساب 211 الأراضي: عدم تحويل المستندات المتعلقة بالشركة من SDCإلى SADEG	09	-	-	-	x	في انتظار تعليمات من الادارة العليا
تداخل للبيانات في الملف المركزي	10	X	-	-	-	المديرية غير معنية بالتحفظ
التقييم الدوري للمنشآت والمباني	11	-	-	-	x	في انتظار تعليمات من الإدارة العليا
الحساب 2184 معدات نقل شطب معدات النقل المهتلكة، والمخرجة من العمل من ميزانية المؤسسة	21	X	-	-	-	–
فواتير قيد الاستلام ح/ 408	13	X		-	-	جميع الفواتير قيد الاستلام تم تسويتها قبل بداية سنة 2020
الزبائن المشكوك فيهم ح / 416 عدم تسوية الحساب	14	X	-	-	-	المديرية غير معنية بالتحفظ
تقيم قوائم الدخل: تسوية حساب الإيرادات وخضوع الإيرادات غير المعفية للرسم على القيم	51	x	-	-	-	المديرية غير معنية

المضافة، وكذا الرسم على النشاط المهني							بالتحفظ
حساب المصاريف: تنظيم وتبرير	16	X					المديرية غير معنية بالتحفظ

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس قسم المالية دائرة المحاسبة والمالية توزيع وسط

بناء على الجدول فإن إجمالي التحفظات الموجهة المديرية المعنية، هي 16 تحفظاً، منها 9 تحفظات تم رفعها بصفة نهائية، وتحفظان في إطار الرفع، وخمسة تحفظات لم ترفع بل تحتاج إلى قرارات وتعليمات من طرف الإدارة العليا.

3.3.3.3.حوصلة رفع التحفظات لمديريات توزيع الوسط حتى 2020/09/30

يضم الجدول وفق الملحق 50 ما يلي:

جدول رقم (13.3) يوضح متابعة التحفظات على مستوى مديريات توزيع الوسط

المديريات	عدد التحفظات المتعلقة بالسنة المالية					عدد التحفظات الاجمالية			
	التحفظات المرفوعة	التحفظات الغير المرفوعة	التحفظات في طور التسوية	مجموع التحفظات	نسبة التقدم	متعلقة بالسنوات ماضية	تنتظر تلعيمات من الادارة العليا	المجموع الاجمالي للتحفظات	نسبة التقدم
مقر المديرية العامة	21	0	22	43	%49	1	20	64	%33
بومرداس	3	0	29	32	%9	0	0	32	%9
البليدة	10	0	32	42	%24	0	0	42	%24
تيبازة	39	0	18	57	%68	0	9	66	%59
تيزي وزو	14	0	19	33	%42	0	45	78	%18
المدية	36	0	17	53	%68	0	43	96	%38
البويرة	34	0	27	61	%56	0	8	69	%49
الجلفة	24	0	33	57	%42	0	0	57	%42
ورقلة	26	0	19	45	%58	0	0	45	%58

الاغواط	41	0	12	53	%77	2	1	56	%73
غرداية	30	0	6	36	%83	4	16	56	%54
الوادي	61	0	17	78	%78	0	9	87	%70
تمنراست	17	0	72	89	%19	0	13	102	17%
بسكرة	24	0	33	57	%42	3	3	63	%38
ايليزي	9	0	26	35	%26	4	9	48	%19
المجموع	**389**	**0**	**382**	**771**	**%50**	**14**	**176**	**961**	**%40**

المصدر: من اعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف رئيس قسم المالية دائرة المحاسبة والمالية توزيع وسط

تتمثل التحفظات المندرجة في الجدول 961 تحفظاً على مستوى المديريات المعنية، مقسمة على 771 تحفظاً متعلقة بالسنة المالية 2019، و14 تحفظ متعلقة بالسنة المالية ،2018 و176 تحفظاً تنتظر التعليمات من الإدارة العامة لرفعها.

من خلال تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019 نلاحظ ان هناك عدة تحفظات لم ترفع مقسمة وفق ما يلي:

1-مقر المديرية بإجمالي التحفظات للسنة المالية 2019، بلغ 43 تحفظاً، منها 22 في طور التسوية، و21 تم رفعها، أي بنسبة 49 % وكذلك واحد متعلق بالسنة المالية 2018؛

2-بلغ إجمالي التحفظات لمديرية بومرداس 32 تحفظاً منها 29 في طور المعالجة، و3 تم رفعها أي بمعدل 9% ؛

3-أما مديرية البليدة فقد بلغ مجموع التحفظات للسنة المالية 2019، 42 تحفظاً، منها32 في طور المعالجة، و10 تحفظات تم رفعها أي معدل 24 % من إجمالي التحفظات؛

4-كما بلغ إجمالي التحفظات لمديرية تيبازة لسنة المالية 2019، 57 تحفظاً منها 18 في طور المعالجة، و39 تحفظاً، تم رفعة أي بالنسبة 68 %، مع *تسجيل 9* تحفظات تنتظر تعليمة من الادارة العامة لرفعها؛

5-إجمالي التحفظات لمديرية تيزي وزو للسنة المالية 2019 بلغت 33 تحفظاً منها 19 في طور المعالجة، و14 تحفظاً تم رفعها أي بمعدل 42 %، بالإضافة إلى 45 تحفظاً ينتظر تعليمات من الإدارة العليا لرفعها؛

6-إجمالي تحفظات مديرية لمدية للسنة المالية 2019 بلغت 53 تحفظاً منها 17 في طور المعالجة، و36 تحفظاً تم رفعه أي بمعدل 68 % *بينما* 43 تحفظاً بانتظار تعليمات من الإدارة العليا لرفعها

7-إجمالي تحفظات مديرية البويرة بلغت 61 تحفظاً، منها 27 تحفظاً، في طور التسوية، و34 تم رفعها، أي بالنسبة 56 %، بينما 8 تحفظات في إنتنظار تعليمات من الإدارة العليا لرفعها؛

8-بلغت تحفظات مديرية الجلفة 57 تحفظاً، منها 33 في طور التسوية، و24 تم رفعه، أي بمعدل 42 %؛

9-بلغ إجمالي تحفظات، مديرية ورقلة 45 تحفظاً منها 19 تحفظ في إطار التسوية، و26 تحفظ تم رفعه، أي بالنسبة 58 %؛

10-إجمالي التحفظات المتعلقة بالسنة المالية 2019، لمديرية الاغواط 53 تحفظاً منها 12 في طور التسوية، و41 تحفظاً تم رفعه أي بالنسبة 77 %، بينما هناك تحفظ واحد في إنتظار تعليمات من الإدارة العامة لرفعه وتحفظان متعلقان بالسنة المالية 2018، لم يتم رفعهما لي غاية اللحظة؛

11-أما أجمالي التحفظات لمديرية غرداية بلغت 36 تحفظاً، منها 6 في طور التسوية، و30 تم رفعها، أي بالنسبة 83 % وهي أعلى نسبة، مقارنة بالمديريات الأخرى، بينما هناك 4 تحفظات متعلقة بالسنة المالية 2018 لم يتم تسويتها، و16 تحفظاً بانتظار تعليمات من الإدارة العليا لرفعها؛

12-إجمالي التحفظات لمديرية الوادي بلغت 78 تحفظاً منها 17 في طور التسوية، و51 تحفظاً تم رفعه، أي بمعدل 78 %، بينما هناك 9 تحفظات في إنتظار تعليمات من الإدارة العليا لرفعها؛

13-إجمالي التحفظات لمديرية تمنراست 89 % تحفظاً منها 72 تحفظا في طور التسوية، و17 تحفظاً تم رفعه، أي بمعدل 19 % مع وجود 13 تحفظاً تنتظر تعليمات من الإدارة العليا لرفعها؛

14-إجمالي التحفظات محافظ الحسابات لمديرية بسكرة للسنة المالية 2019، بلغت 57 تحفظاً منها 33 في طور المعالجة، و24 تحفظاً تم رفعه أي بمعدل 42%، بينما هناك 3 تحفظات متعلقة بالسنة المالية 2018 لم يتم رفعها لحد الآن، و3 تحفظات تنتظر تعليمات من الإدارة العليا لرفعها؛

15-إجمالي تحفظات مديرية ايليزي بلغت 35 تحفظاً منها 26 في طور التسوية، و9 تحفظات تم رفعها، أي بمعدل 26 %، بينما هناك 4 تحفظات من السنة المالية 2018، و9 تحفظا تنتظر تعليمات من الإدارة العليا لرفعها.

خلاصة: ان التحولات الحديثة، الذي شهده ميدان التدقيق المحاسبي، والتطورات الذي شهدته قوانين محافظ الحسابات في الجزائر، وكذا التغيرات التي شهدتها الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، في هيكلها التنظيمي، جعلها ملزمة على مواكب العصر، وذلك من خلال تتبع تحفظات محافظ الحسابات، ورفعها، بالإضافة الى تحليل التكلفة والعائد حفاظ على ضمان استمرارية نشاطها.

4.3.3.مقارنة تقارير 2017 و2018 و2019، والأتعاب المتعلقة بها.

تعتبر تقارير محافظ الحسابات كمخرجات لتحليل، وفحص مختلف القوائم المالية ،وذلك من خلال، ابداء الرأي الفني المحايد، على مدى صدق ،ومطابقة القوائم المالية ،للقوانين المعمول بها، يتقاضي محافظ الحسابات مقابل مالي(الاتعاب)، نظير أعماله التي يقوم بها ،تكون محددة سابقا بعد الفوز في المنافسة ، يحدد دفتر الشروط الممضى من طرف المؤسسة، ومحافظ الحسابات ،قيمة الأتعاب ،وكيفية تسديدها ،والمدة الزمنية لتسديدها ، وفق الرزنامة المتفق عليها سابقا، ولتعمق أكثر في المطلب، سنتطرق إلى المقارنة بين تقارير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 و2019 ، وكذا الاتعاب (Honoraires) المدفوعة له، بالإضافة إلى مختلف الإتعاب التي تحملتها المديريات الولائية للمؤسسة، كأتعاب المحامين، والمترجمين، والمنفذين القضائيين، بالإضافة الى اتعاب محافظي البيع بالمزاد العلني .

1.4.3.3. مقارنة بين تقارير2017 و2018 و2019

لإيجاد، أوجه التشابه، وأوجه الاختلاف، الواردة في محتويات تقارير محافظ الحسابات خلال السنوات المعنية، نتبع مجموعة من الأسس او المعيار، وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (14.03) يوضح المقارنة بين تقارير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 و2019

معيار أو أساس المقارنة	تقرير سنة 2017	تقرير سنة 2018	تقرير سنة 2019
من حيث الشمولية والتفصيل	تقرير 2017 كان مفصل، وتطرق، لفحص أهم التحفظات لكل مديرية على حدا، مع إبداء رأيه حول، إجراءات الرقابة الداخلية، لكل مديرية ولائية على حد، حيث احتوى التقرير على 289 صفحة.	كان جد مختصر، ولم يتطرق لفحص مستندات كل مديرية ولائية على حدا، وجل التحفظات كانت بشكل مختصر، حيث احتوى التقرير على 91 صفحة فقط.	التقرير كان مختصر جدا كذلك، تم اخذ بعض، المديريات الولائية كعينة، لإجراء الفحص ومن تم إسقاطها على باقي المديريات، كفحص عوائد بيع معدات نقل المصروفة من العمل، لولاية غرداية مثلا.
من حيث مدى	لم يتم التطرق إلى، جميع	برغم انه كان مختصرا إلى انه	برغم انه كان مختصرا إلى انه

احترام معايير التقارير الجزائرية	التقارير المنصوص عليها في القانون، برغم من انه كان تقريرا مفصلا.	تطرق، إلى كل التقارير المنصوص عليها في القانون، ولكن بشكل مختصر، ومبسط.	تطرق إلى كل التقارير المنصوص عليها في القانون، ولكن بشكل مختصر، ومبسط.
من حيث التحفظات	بلغ مجموع تحفظات محافظ الحسابات لسنة 2017، حوالي 1002 تحفظا.	بلغ مجموع تحفظات محافظ الحسابات لسنة 2018، حوالي 980 تحفظا.	بلغ مجموع تحفظات محافظ الحسابات لسنة 2019، حوالي 961 تحفظا.
من حيث تكرار تحفظات السنوات السابقة	هناك 221 تحفظ متعلق بالسنة 2016 لم ترفع، خصوصا المتعلقة بالعطل السنوية المتراكمة للعمال.	هناك 50 تحفظ متعلق بالسنة 2017 لم ترفع، خصوصا المتعلقة بالعطل السنوية المتراكمة للعمال.	هناك 14 تحفظ متعلق بالسنة 2018 لم ترفع، خصوصا المتعلقة بالعطل السنوية المتراكمة للعمال.
من حيث التحفظات المتعلقة بالعائد والتكلفة	تم التطرق إليه بشكل مفصل كل مديرية ولائية على حدا.	تم التطرق إليه، ولكن بشكل مختصر جدا.	تم اخذ عينة من مديرية غرداية، وإسقاطها على باقي المديريات.
تأثير تحفظات التقارير على تحسين النمط التسييري في المؤسسة	تم التأثير بشكل ايجابي ويتمثل ذلك برفع بعض التحفظات مقارنة بالسنوات السابقة.	تم التأثير بشكل ايجابي ويتمثل ذلك برفع معظم التحفظات مقارنة بالسنوات السابقة.	تم التأثير بشكل ايجابي ويتمثل ذلك برفع معظم التحفظات مقارنة بالسنوات السابقة.
من حيث اسم مؤسسة محافظ الحسابات القائمة بعملية التدقيق، واصدر التقارير	الخبير ومحافظ الحسابات (M.O)	الخبير ومحافظ الحسابات (A.L)	الخبير ومحافظ الحسابات (A.L)

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على تقارير محافظ الحسابات لسنة 2017 و2018 و2019

من خلال الجدول نلاحظ، أن هناك تباين بين تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017، مقارنة بالسنة 2018 ،و2019 من عدة جوانب، يمكن أن يكون، لتغير محافظ الحسابات دورا في ذلك، حيث في سنة 2017 تولى (M.O)، تدقيق القوائم المالية، أما في بداية عام، 2018، تعاقدت مؤسسة سونلغاز مع محافظ حسابات (A.L)، لمدة ثلاث سنوات بعد فوزه في المنافسة، يتمثل التباين من حيث، شمولية التقرير، ففي تقرير سنة 2017 كان شاملا، ومفصلا كل مديرية على حدا كذلك ،شمل التقرير على 1002 تحفظ، غير أنه لم يحترم، معايير إعداد التقارير محافظي الحسابات الجزائرية المنصوص عليها قانون آنا ذاك بينما تقارير 2018 و2019، برغم أنها كانت مختصرة إلى أنها تطرقت، لكل التقارير المنصوص عليها في القانون، ولو بشكل مختصر بالإضافة أنها اعتمدت، على اخذ عينات من مديريات معينة حول العوائد، والتكلفة، وتم إسقاطها على باقي المديريات الولائية في المؤسسة.

2.4.3.3.أتعاب محافظ الحسابات ولحساب 62210:

وفقا للقانون 01/10 خصوصا المادة 37 منه فان أتعاب، محافظ الحسابات تحدد في بداية مهمته، أي من خلال العرض المالي المقدم في المنافسة، يتم دفعها على أساس محتوى دفتر الشروط الممضى، من طرف محافظ الحسابات، والمؤسسة معاً، ومن خلال ميزان المراجعة للمؤسسة تحصلنا على مايلي:

أولا: تكلفة التدقيق المحاسبي لسنة 2017و2018 و2019

تتولى المؤسسة دفع أتعاب محافظ الحساب (M.O)، خلال سنة 2017 بقيمة 00, 450 035 11دج، وفقاً للملحق رقم 51 كما تتولى المؤسسة دفع مستحقات محافظ الحسابات (A.L) لسنة 2018 بقيمة 254,87 1 666 دج انظر الملحق 54، و 050.36 8 521 دج، لسنة 2019 انظر الملحق57، إي بمجموع إتعاب قدرت بـ 755,23 222 21 دج، إذا مجموع أتعاب محاقظي الحسابات لسنة 2017و2018و2019 وهي:

تكلفة التدقيق المحاسبي =00, 450 035 *11* + 87, 254 666 1 + 050.36 521 8 =755,23 222 21 دج

باعتبار ان المديرية العامة هي التي تولت التعاقد مع محافظ الحسابات (M.O) و(A.L) فان اتعابهم تدفع مباشرة من طرفها وتعتبر تكلفة لخدمات التدقيق المحاسبي المقدمة من طرفهم نظير خدامات السنوات الثلاثة 2017و2018و2019 وتقيد محاسبيا وفق مايلي:

جدول رقم (15.3) يبين التقيد المحاسبي لتكلفة التدقيق المحاسبي للمؤسسة

62210	40120	اتعاب (اتعاب محافظ الحسابات) موردون الخدمات القيد المحاسبي عند استلام فاتورة محافظ الحسابات (M.O) لسنة 2017	11 035 450 ,00	11 035 450 ,00
40120	512	موردون الخدمات البنك القيد المحاسبي لدفع أتعاب محافظ الحسابات (M.O) لسنة 2017	11 035 450 ,00	11 035 450 ,00
62210	40120	اتعاب (اتعاب محافظ الحسابات) موردون الخدمات القيد المحاسبي عند استلام فاتورة محافظ الحسابات (A.L) لسنة 2018	1 666 254 ,87	1 666 254 ,87
40120	512	موردون الخدمات البنك القيد المحاسبي لدفع أتعاب محافظ الحسابات (A.L) لسنة 2018	1 666 254 ,87	1 666 254 ,87
62210	40120	اتعاب (اتعاب محافظ الحسابات) موردون الخدمات القيد المحاسبي عند استلام فاتورة محافظ الحسابات (A.L) لسنة 2019	8 521 050.36	8 521 050.36
40120	512	موردون الخدمات البنك القيد المحاسبي لدفع أتعاب محافظ الحسابات (A.L) لسنة 2019	8 521 050.36	8 521 050.36

المصدر: من اعداد الطالب بناءاً على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال المعطيات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، نلاحظ، أن تكلفة التدقيق المحاسبي قدرت بحوالي 21 222 755,23 دج كإتعاب لمحافظي الحسابات المدفوعة من طرف المؤسسة ، خلال ثلاث سنوات الثلاثة 2017 و2018و2019، كما أن التكلفة تحملتها الإدارة العليا بصفتها المخولة قانون لإمضاء التعاقد بينها وبين

محافظي الحسابات، وفقاً للنظام الداخلي لها، مع إعطاء الاستقلالية للمديريات الولائية للتعاقد مع المحامون، و المنفذون القضائيون، ومحافظي البيع بالمزاد العلني ...الخ.

ثانياً: الأتعاب الأخرى المسجل ضمن حساب 62210

تعتبر الأتعاب الأخرى المسجل في الحساب 62210 على مستوى المديريات الولائية، وفقاً لما هو مبين الملاحق، الملحق رقم (51)، والمحق رقم (52)، والملحق (53)، لسنة 2017، وكذا الملاحق 54، 55، 56، لسنة 2018، والملاحق 57، 58، 59، لسنة 2019، أتعاب المحامون، والمترجمون، والمنفذون الفضائيون، ومحافظي البيع بالمزاد العلني، باعتبار أن للمديريات الولائية حق التصرف لتعاقد معهم، في حالة الضرورة، وكان مجموع الأتعاب لسنوات الثلاثة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (16.03) يوضح الأتعاب المسجلة في حساب 62210 لسنوات 2017 و2018 و2019

البيان	ا لسنة 2017	ا لسنة 2018	ا لسنة 2019
المديرية العامة	11 035 450,00	1 666 254,87	8 521 050,36
بومرداس	5 035 450,00	3 217 541,78	2 530 651 ,85
البليدة	9 035 450,00	1 987 231,21	2 145 062 ,21
تيبازة	6 027 450,00	1 742 650,12	3 518 045,00
تيزي وزو	8 035 450,00	2 175 651,27	1 978 214,85
المدية	7 035 620,00	2 124 587,65	2 145 987,05
الجلفة	5 111 620,00	2 145 001,50	1 421 302,90
ورقلة	8 212 620 ,23	1 625 235,50	1 612 852 56
الاغواط	5 213 520,30	1 247 578,02	2 564 321 ,98
غرداية	6 035 450,00	1 772 250,00	1 518 045 ,00
الوادي	3 251 897,85	1 662 004,40	2 153 654,78
تمنراست	4 251 147,84	1 002 214,01	1 654,789.30
بسكرة	6 125 842,02	1 554 001,78	1 214,852.23
ايليزي	2 123 452,00	214 140,52	1 002 130,02
المجموع	86 530 420 ,24	24 136 342,63	33 980 960 ,09

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة، وبرنامج حساب

https://hissab.sadeg.dz/production/pagesCge/indexCge.xhtml

تاريخ الاطلاع يوم 2021/09/23 سا12.07 صباحا

من خلا الجدول نلاحظ أن مجموع الأتعاب المسجلة ضمن حساب 62210 لجميع المديريات بما فيها المديرية العامة للسنوات الثلاثة كمايلي :

1- في سنة 2017 قدرت بحوالي 420,24 530 86 دج منها 450,00 035 11 دج، تكاليف التدقيق المحاسبي المتعلقة بمحافظ الحسابات، والباقي، مقسم على المديريات الولائية وفقاً لمايلي :مديرية بومرداس ب 450,00 035 5دج، و مديرية البليدة ب 450,00 035 9 دج ومديرية تيبازة ب 450,00 027 6 دج ، ومديرية تيزي وزو ب 450,00 035 8 دج، ومديرية المدية ب 620,00 035 7 دج ومديرية الجلفة ب 620,00 111 5 دج ومديرية ورقلة ب 620,23 212 8 دج، ومديرية الاغواط ب 520,30 213 5 دج ، ومديرية غرداية ب450,00 035 6 دج ، ومديرية الوادي ب 897,85 251 3 دج، ومديرية تمنراست ب 251147,84 4 دج ، ومديرية بسكرة ب 842,02 125 6 دج، ومديرية ايليزي ب 452,00 123 2 دج.

2- في سنة 2018 قدرت بحوالي 342,63 136 24 دج منها تكاليف التدقيق المحاسبي المتعلقة بمحافظ الحسابات بحوالي 254,87 666 1 دج، والباقي ، مقسمة كما يلي :مديرية بومرداس ب 3217541,78دج ،مديرية البليدة ب 231,21 987 1 دج، ومديرية تيبازة ب 650,12 742 1 دج، مديرية تيزي وزو ب 651,27 175 2 دج، مديرية المدية ب 587,65 124 2دج ،ومديرية الجلفة ب 001,50 145 2دج ،ومديرية ورقلة ب 235,50 625 1 دج، مديرية الاغواط ب 578,02 247 1دج ،مديرية غرداية ب 250,00 772 1دج ،مديرية الوادي ب 40 ,004 662 1 دج، مديرية تمنراست ب 214,01 002 1 دج، مديرية بسكرة ب001,78 554 1دج، وأخيرا مديرية ايليزي ب 140,52 214 دج .

2- اما خلال سنة 2019 قدرة قيمة الأتعاب المسجلة في حساب 62210 حوالي 960,09 980 33 دج، منها050,36 521 8 دج، متعلقة ب تكاليف التدقيق المحاسبي محافظ الحسابات، والباقي مقسمة كما يلي ،مديرية بومرداس ب 651,85 530 2 دج ، مديرية البليدة ب 21, 062 145 2 دج ،مديرية تيبازة ب 045,00 518 3دج ،مديرية تيزي وزو ب 214,85 978 1 دج ،مديرية المدية ب 987,05 145 2 دج ،مديرية الجلفة ،ب 302,90 1421 دج، مديرية ورقلة ، ب 852,56 612 1 دج، مديرية الاغواط 321,98 564 2دج ،مديرية غرداية045,00 518 1 دج، مديرية الوادي ب 654,78 153 2 دج ،مديرية تمنراست ب 789,30 654 1دج، مديرية بسكرة ب 852,23 214 1دج، مديرية ايليزي ب 130,02 002 1 دج .

تقيد محاسبيا أتعاب المحامون والمترجمون والمنفذون الفضائيون وفقا للنظام المحاسبي المالي 11/07 ولنأخذ على سبيل المثال لا الحصر مديرية غرداية، حيث أن من دفتر الأستاذ المستخرج من النظام المحاسبي المالي انظر الملحق 60 تحصلنا على المعلومات التالية الخاصة بالأتعاب المسجلة في المديرية خلال سنة 2019:

جدول رقم (17.03) يوضح الأتعاب المسجلة في حساب 62210 لمديرية توزيع غرداية

تاريخ العملية	شهر العملية	رقم العملية	الحساب	بيان العملية	مبلغ العملية
2019/06/24	جوان	0001191	62210	supervision et assistance des inventaire aissa bassaid_001/19	57 000,00
2019/06/24	جوان	0001191	62210	-37057supervison et assistance des inventaire aissa bassaid_001/19	180 000,00
2019/12/18	ديسمبر	0002570	62210	-5182facture honoraire avoucat daher_003/19	83 200,00
2019/12/18	ديسمبر	0002571	62210	-5182facture honoraire avoucat daher_002/19	88 300,00
2019/12/18	ديسمبر	0002572	62210	-5182facture honoraire avoucat daher_004/19	91 700,00
2019/12/18	ديسمبر	0002573	62210	-5182facture honoraire avoucat daher_005/19	92 000,00
2019/12/18	ديسمبر	0002612	62210	-5182facture honoraire avoucat daher_007/19	96 800,00
2019/12/18	ديسمبر	0002613	62210	-5182facture honoraire avoucat daher_006/19	89 500,00
2019/12/19	ديسمبر	0000008	62210	-5182c_0000007_facture avoir honoraire avoucat daher gasmia (facture 007/18)_001/19	96 500,00
2020/01/09	ديسمبر	0000439	62210	vente 30 véhicules réforme - commissaire priseur feniche elboti & bachiri b_honor 022/2019	448 445,00
2020/01/29	الشهر رقم 13التكميلي	0003646	62210	-5182fr sag honoraire avoucat daher_010/19	98 000,00
2020/01/29	الشهر رقم13 التكميلي	0003647	62210	-5182fr sag honoraire avoucat daher_011/19	96 600,00
مجموع الاتعاب المقيدة في ح/62210 لمديرية غرداية					1 518 045 ,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على الملاحق (60) المستخرجة من برنامج حساب
https://hissab.sadeg.dz/production/pagesCge/indexCge.xhtml
تاريخ الاطلاع يوم 2021/09/26 سا10.00 صباحا

من خلا الجدول المستخرج من دفتر الأستاذ في المؤسسة (Grand livre)، نلاحظ أن مجموع الأتعاب المسجلة ضمن حساب 62210، خلال سنة 2019 قدرت بـ

045,00 518 1 دج ، بما فيها اتعاب محافظ البيع في المزاد العلني المسار اليها سابقا في الملحق 34 والمتعلقة ، بالتنازل عن معدات النقل المصروفة من العمل، مدونة في دفتر الأستاذ ضمن العملية رقم 0000439 المؤرخة في تاريخ 2020/02/09 بمبلغ قدره 445,00 448دج .

خلاصة:

من خلال تعمقنا في التكاليف المتعلقة بتكلفة التدقيق المحاسبي خصوصا ألا تعاب التي تلقاه محافظي الحسابات خلال السنوات الثلاثة، ومن خلال تطرقنا إلى أهم الأتعاب الأخرى المسجلة ضمن الحساب 62210 (HONORAIRES)، والتي تحملتها المديريات الولائية، خصوصا ألا تعاب المتعلقة بالمحامين، والمترجمين، والمنفذ ين القضائيين، وكذا محافظي البيع بالمزاد العلني نلاحظ مايلي:

- هناك أتعاب بمبالغ كبيرة، دفعت للمحامين مقابل الدفاع على مصالح المؤسسة أمام الجهات القضائية، في حالة النزاعات المختلفة بين المؤسسة، والمتعاملين معها سواء أكانوا زبائنها، أو المتعاملين الآخرين، مع العلم أن المؤسسة، كان بإمكانها أن تستغني عن كل هذه التكاليف مادام أن في كل مديرية، تحتوي على مصلحة قانونية، مكونة من إطارات في القانون وذو خبرة عالية؛
- هناك تكاليف (أتعاب)، بمبالغ كبيرة تم دفعها للمترجمين، مقابل خدمات الترجمة لبعض الوثائق، أو دفاتر الشروط والعقود من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية، تلك العقود المبرمة بين الشركة ومتعامليها، سواء أكانوا زبائن عادين، أو المتعاملين اقتصاديين، اثناء رفع الدعاوي أما الجهات القضائية، ضد الشركة، أو لصالحها، كان بإمكان المؤسسة أن تستغني عن معظم هذه التكاليف، في حالة ما كان هناك نسخ من دفاتر الشروط أو الوثائق، أو العقود مكتوبة باللغة المستعملة لدى المحاكم الجزائرية؛
- برغم من التدقيق والفحص ألمستندي للتكاليف المختلفة التي تحملتها المؤسسة خلال السنوات السابقة، إلا انه لم يتم الإشارة إليها من طرف محافظ الحسابات في أي تقرير من تقاريره، إن عدم ورود تلك التحفظات في تقارير محافظ الحسابات للسنوات الثلاثة المعنية بالتدقيق، يعتبر نقص في محتوى التقارير وجب تداركه مستقبلا.

الخاتمة

إن التطورات العديدة التي شهدها ميدان التدقيق المحاسبي، على جميع الأصعدة، جعله يتبوأ مكانة هامة لدى المؤسسات بصفة عامة، خصوصا المؤسسات الاقتصادية والجهات المعنية بالتدقيق، كما أن التدقيق المحاسبي الداخلي للتكلفة والعائد ساهم في اتخاذ بعض القرارات الهامة، التي بدورها تجنب المؤسسة خسائر محتملة، وتكاليف إضافية هي في غنى عنها.

وانطلاقا من الدراسة الميدانية لمختلف أقسام مديريات شركة توزيع الكهرباء والغاز المعنية بالدراسة، واستنادا للإجراءات والخطوات المتبعة في تحليل التكلفة والعائد، واستنادا لأهم القوانين والمراسيم الوزارية المتعلقة بمعايير التدقيق ومعايير التقارير محافظ الحسابات، ومدى الالتزام المدقق الداخلي، والخارجي لها، ونظرا للأهمية القصوى ،والفائدة الكبيرة للنظام الرقابة الداخلية في الشركة بالنسبة للمدقق الداخلي والخارجي معا، وذلك باعتبارها كمرجعية، عملية داخلية مساعدة لهما في أداء مهامهم المختلفة، بعد دراسة العينات المستعملة في الموضوع توصلنا إلى ما يلي :

أولا–نتائج اختبار الفرضيات: بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع، بأطواره النظرية والتطبيقية، ومن خلال التحليلات النظرية والعملية، ومن خلال تحليل النتائج الميدانية واستقراء جميع المعلومات المتعلقة بالموضوع، توصلنا لتأكيد الفرضية الرئيسية والمتمثلة في، ان للتدقيق المحاسبي والمالي فعالية كبيرة في تحليل العائد، والتكلفة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظ الحسابات، وذلك انطلاقا من الاختبارات التالية:

1- **بالنسبة لاختبار الفرضية الأولى:** خلصت دراستنا خصوصا في الفصل الثاني، المبحث الثالث ،و المطلب الأول منه، أن المؤسسة محل الدراسة تحلل العائد والتكلفة انطلاقا من عمل خلية التدقيق الداخلي، التي اعتمدت في عملها على الآليات، و التعليمات المنصوص عليها في القانون الداخلي للمؤسسة من جهة، وكذا القوانين والمراسيم الجزائرية، المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، وأهم معايير التقارير من جهة أخرى، وهو ما يثبت أنه "تتم عملية تحليل التكاليف بالمؤسسة، محل الدراسة، انطلاقا من القوانين والمراسيم واتباع الآليات المنصوص عليها في التعليمات الداخلية في المؤسسة "

2- **بالنسبة لاختبار الفرضية الثانية:** " تتم عملية تحليل العائد في المؤسسة، محل الدراسة، بناء على الإجراءات المتبعة في تحصيل العوائد المتوقعة، ومقارنتها بالتكلفة المستعملة في ذلك " خلصت دراستنا على إثبات الفرضية الثانية في الفصل الثاني، والفصل الثالث، ففي الفصل الثاني خصوصا المبحث الرابع تم إجراء تحليل مفصل

للعوائد المتوقعة، ومقارنتها بتكلفة التدقيق الداخلي، وكذا في المبحث الثاني، خصوصا المطلب الرابع تمت مقارنة العوائد، انطلاقا من التكاليف المحتملة على التدقيق الخارجي؛

3- **بالنسبة لاختبار الفرضية الثالثة:** "تطبق المؤسسة محل الدراسة معايير التدقيق الجزائرية، ويتضح ذلك في تقارير محافظي الحسابات " خلصت الدراسة في الفصل الثالث، خصوصا المبحث الثالث، على إثبات محتوى الفرضية الثالثة، أن المؤسسة تطبق معايير التدقيق الجزائرية، ومعايير تقارير محافظي الحسابات، وهذا ما يتضح جليا في تقارير 2017، 2018 ،2019 برغم من ان التقرير 2017 لم يشمل على جميع التقارير الخاصة، المنصوص عليها في القانون.

ثانيا –النتائج العامة للدراسة: من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج العامة التالية:

- تستعمل المؤسسات بصفة عامة عدة أدوات لتحليل التكلفة والعائد، قد تختلف في ما بينها، ولكنها تصب في نفس الاتجاه منها، المحاسبة التحليلية، النسب المالية المختلفة في التحليل المالي والأدوات المستعملة في الاقتصاد الجزئي .... الخ؛
- معايير الجزائرية للتدقيق، هي معايير منبثقة من القوانين الجزائرية، المنظشمة لشروط ممارسة مهنة محاسب معتمد، ومحافظ حسابات، وخبير محاسبي، تم بلورتها للتتوافق مع التطورات الدولية لممارسة مهنة التدقيق والمعايير المستعملة في ذلك؛
- شركة توزيع الكهرباء والغاز في الجزائر هي الوحيدة المحتكرة لسوق توزيع الكهرباء والغاز على المستوى الوطني، شهدت تطورات كبيرة في هيكلها التنظيمي منذ الاستقلال يتماشى مع التحديات المفروضة عليها في الميدان؛
- بالرغم من أن جميع المديريات الولائية لشركة توزيع الكهرباء والغاز تعتمد على إجراءات نظام رقابة داخلية، محكم إلا أن بعض الأقسام غير ملتزمة بهذه الإجراءات، وهذا ما تمت مشاهدته في عدة تقارير للإجراءات الروتينية، حول الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- بناء على مخرجات تقارير مختلف الدوائر وأقسام المديرية، غالبا يعتمد عليها كمنطلق من طرف المدققيين الداخليين في إعداد تقاريرهم حول الرقابة الداخلية؛
- لا تتحرك خلية التدقيق في مباشرة أعمالها من تلقاء نفسها، إلا بناء على تعليمات من الإدارة العليا، وهذا ما تمت ملاحظته في تدقيق ملفات الديون القديمة لزبائن الشركة؛

- توجد إيرادات (عوائد) قديمة، تعود إلى سنة 2003، لم تحصل، ولم تحول محاسبيا إلى ديون معدومة الأمر الذي حرم المؤسسة من استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة للإيرادات المعنية؛
- إن تنقل خلية التدقيق الداخلي إلى المديريات المعنية، لغرض معاينة، وفحص ملفات الإيرادات (العوائد القديمة) في عين المكان كلف المؤسسة تكاليف كبيرة، تفوق العوائد المرجو تحقيقها كان بإمكان المؤسسة الاستغناء وذلك عن طريق نسخ الملفات المعنية بالفحص، وإرسالها عن طريق البريد المهني الالكتروني للمدققين مباشرة دون الحاجة للمعاينة في عين المكان؛
- التزام خلية التدقيق الداخلي حرفيا بالتعليمات الموجهة لها، من طرف الإدارة العليا، ترجمة ذلك في التقرير النهائي للعملية في نهاية مهمتها، سيجعلها تتجه أكثر نحو تطبيق للمعايير الدولية، للممارسة المهنية للتدقيق الداخليIPPF ؛
- احترام التزام شركة توزيع الكهرباء والغاز للقانون 10-01، وذلك بالتعاقد مع محافظ الحسابات، وفقا لما يقتضيه القانون لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية؛
- تتبع شركة توزيع الكهرباء والغاز إجراءات دقيقة وخاصة، ومعمقة جدا، في المعالجة المحاسبية، لمعدات النقل، منذ الشراء حتى نهاية العمر المحاسبي، ثم التنازل عنها، وذلك بإنشاء حسابات فرعية متعددة؛
- يتولى محافظ الحسابات، المكلف بالتدقيق، بإبلاغ وتذكير الشركة، بتاريخ ومكان التنقل، للأعوان التابعين لها لغرض تدقيق لقوائم المالية، أي إعلامهم مسبقا بالإجراءات، والملفات المتبعة في ذلك؛
- يعتمد محافظ الحسابات في تدقيق جميع مكونات الملف غير الدائم، ويركز بشكل مباشر، ومفصل على العناصر الأكثر حركية والأكثر حساسية؛
- عميلة التنازل أو بيع لتثبتات في الشركة، تتم عن طريق المزايدة العلنية، وفقا للقانون رقم 07/16، المؤرخ في 29 شوال، 1437 الموافق ل 03 غشت 2016، والمتضمن مهنة محافظ البيع بالمزاد العلني؛
- العوائد المتأتية من البيع بالمزاد العلني تحصل من طرف المؤسسة، بطريقة محكمة ودقيقة، مما يسهل عمل المحاسب، من القيام بالمعالجات المحاسبية الضرورية، وعملة مراقبتها وفحصها من طرف المدقق الداخلي والخارجي؛
- معدات النقل، برغم من انتهاء عمرها المحاسبي، إلا أنها تبقى حيز الخدمة إلى غاية صدور محضر الصرف من الخدمة أو التلف الكلي للمعدات من طرف الإدارة العليا؛

- هناك تكاليف كبيرة، متعلقة بعملية التنازل، خصوصا رواتب عمال الحراسة، وكراء المرأب المستعمل للاحتفاظ بالمعدات، كان بإمكان المؤسسة ان تستغني عنها؛
- هناك عائد كبير، تم تحصيله بالتنازل على معدات النقل المصروفة من الخدمة مما سيؤثر على النتيجة المالية للمؤسسة خلال السنة المعنية بالتنازل؛
- إن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017، جاء بشكل مفصل، حيث تطرق إلى أهم العوائد والتكاليف، المتعلقة بالسنة المالية المعنية، لكل ولاية على حدا، بينما تقرير2018 و2019 جاء بشكل إجمالي؛
- برغم من أن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018 و2019 لم يكن مفصلا، إلا أنه تطرق إلى جل التقارير الخاصة، التي نص عليها القانون كلا على حدة، على غرار تقرير 2017؛
- هناك تحفظات لمحافظ الحسابات، خصوصا المتعلقة بتراكم العطل السنوية، تتكرر كل سنة، ولا ترفع من طرف المؤسسة.

ثالثا – اقتراحات

- ضرورة الاستمرارية الدائمة للشركة في مواكبة التطورات في ميدان التسيير؛
- ضرورة التزام أقسام المديريات بنظام الرقابة الداخلية، باعتباره سيساهم في تعزيز ثقة محافظ الحسابات؛
- ضرورة ترك هامش حرية العمل لخلية التدقيق الداخلي، وعدم ربط جميع تحركاتها بالإدارة العامة؛
- ضرورة تحويل العوائد الميؤوس من تحصيلها إلى ديون معدومة، بمجرد التأكد من استحالة تحصيلها، وهذا لغرض تمكين المؤسسة من استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة للمبيعات؛
- ضرورة تحليل التكلفة والعائد للتدقيق الداخلي قبل إجراء أي عملية تدقيق، لغرض البحث عن الجدوى الحقيقة للتدقيق؛
- ضرورة استعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة المتمثلة في الماسح الضوئي؛ البريد المهني، لغرض إرسال الملفات من طرف الأعوان للمدققين الداخليين لتجنب تنقلهم لعين المكان، لأسباب واهية؛
- ضرورة أن يقوم محافظ الحسابات المكلف بالتدقيق الخارجي للمؤسسة بزيارات ميدانية فجائية لمكان اجراء الفحص دون اعلامهم مسبقا بذلك، بمعنى ضرورة الاعتماد على عنصر المفاجأة؛
- ضرورة استعمال تحليل التكلفة والعائد عند كل عمل تقوم به الشركة؛

- انشاء خلية تابعة للإدارة العليا أو تكوين لجان دورية، وظيفتها تحليل العائد والتكلفة، لكل نشاط، او عمل تقوم به المؤسسة، على غرار خلية التدقيق؛
- ضرورة التجديد الدوري لمعدات النقل في الشركة؛
- كان بإمكان المؤسسة أن تستغني عن تكاليف مرتبطة بالتنازل، لو تم بيع المعدات مباشرة بعد تاريخ إخراجها من الخدمة؛
- كان بإمكان المؤسسة أن تعظم عوائدها المتأتية من التنازل، لو تم تقليل التكاليف؛
- من الضروري على محافظ الحسابات أن يحرر تقريره بالنسخة باللغة العربية، حتى يتسنى للمحاسبين غير مستعملي الغة الفرنسية من الاطلاع عليه، وفهم محتواه، على غرار ما هو معمول بيه في إيداع الحسابات الاجتماعية، لدى مصالح السجل التجاري؛
- ضرورة رفع تحفظات محافظي الحسابات، خصوصا التحفظات المتكررة كل سنة.

رابعا–آفاق الدراسة:

- أثر تحليل التكلفة والعائد على القوائم المالية، في ظل انتشار جائحة كوفيد 19؛
- دور تحليل التكلفة والعائد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- أثر تحليل العائد والتكلفة، في تحفيز المؤسسات الناشئة في ظل شح الموارد المالية؛
- دور التدقيق الداخلي في تحليل العائد والتكلفة للمؤسسات الاقتصادية في المنافسة الحرة؛
- تحليل العائد والتكلفة كآلية لقياس مدى منافسة المؤسسة في السوق المفتوحة؛
- متطلبات التدقيق المحاسبي للتحليل التكلفة والعائد؛
- مدى تأثير عدم التزام المؤسسة بتحليل العائد والتكلفة على راي محافظ الحسابات في القوائم المالية؛

قائمة المراجع

اولا: المراجع باللغة العربية.

- **الكتب**

1- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

2- أحمد عبد المولى صباغ، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، القاهرة دون نشر، 2007.

3- احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للنشر والتو زيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن،2005.

4- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع**، الإسكندرية، مصر، 2007.

5- ابراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون تاريخ.

6- بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2004.

7- خالد عبد المنعم، زكي لبيب، أمال محمد كمال، إيناس مصطفى محمد سليمان، عارف محمود كامل عيسى، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2017.

8- خالص صافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات، الجامعية، الجزائر، 2007.

9- خميستي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

10- خالص صافي صالح، **رقابة تسير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2007.

11- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، طبعة الأولى، الأردن، 2015.

12- زين يونس، مصطفى عوادي، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2011.

13- زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن 2009، صفحة 24

14- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

15- محمد الفيومي، **عوض لبيب، أصول ال راجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

16- محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.

17- محمود سيد ناغي، **المراجعة (الإطار النظري والممارسات)**، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، سنة 1992.

18- محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، **إستخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات دراسة ميدانية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2019.

19- محمد زامل، فيلح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية**، الطبعة الاولى، دار عشتار الاكاديمية للنشر والتوزيع، بغداد، 2019.

20- مدني بن شهرة، **النظرية الاقتصادية الجزئية**، الطبعة الاولى الجزء الثاني، دارالخلدونية، الجزائر ،2012.

21- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

22- مليكاوي مولود، **الإستراتيجية والتسيير المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2018.

23- ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.

24- ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قربة معمر، **دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009.

25- عبد الرحمان توفيق، **منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر الطبعة 3، 2004.

26- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.

27-عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الثاني، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

28-عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي الجديد**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.

29-عمي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، دار وائل لمنشر، الاردن، 2012.

30-فهيمة بديسي، **المحاسبة التحليلية**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.

31-يوسف بومدين، فاتح ساحل، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار بلقيس للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2016.

- **البحوث العلمية**

32-إلهام بروبة، **تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

33-أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم رشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، جامعة مؤتة، الأردن، 2007.

34- – أسماء بودونت، **محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

35- – أحمد محمد العمري، عودة أحمد سليمان، **العوامل المؤثرة في إختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع، العدد الأول، 2004.

36-إيمان خلايفية، رضا جاوحدو بعنوان، التدقيق **الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**، مقال منشور في مجلة معارف، المجلد 14 العدد2019/01، جامعة آكلي محند أولحاج بالبويرة.

37-خديجة تمار، **ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مقال منشور في مجلة المالية والأسواق، المجلد 04 العدد2017/01، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

38- درويش سليمة، **ممارسة التدقيق المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية العمومية دراسة حالة مجمع (GIC ERECO)**، رسالة ماجستير في إدارة أعمال وتدقيق محاسبي ورقابة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية جامعة وهران،2010.

39- راضية عطوي، **الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس1، سطيف، 2017/2016.

40- رشيد سفاحلو، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، الجزائر ،2017.

41- محمد الأمين مازون،" **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.

42- نور الدين زعيبط، **مراقبة التكاليف بتقنية الإنحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة**، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 01، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

43- ناظم شعلان جبار، **مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في إكتشاف التضليل بالقوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المحور المحاسبي، المجلد 13، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2011.

44- عمار درويش ومحمد بلمداني، التحكم **في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية**، دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف SCIBS، مقال صادر في مجلة الإقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 2018/01، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر ،2018.

45- عفاف لومايزية، زهية خياري، **إستخدام أسلوب تحليل التعادل في تحليل حساسية ربحية المشاريع الاستثمارية، دراسة حالة مشروع إنتاج زيت الزيتون**، مجلة رؤى إقتصادية، العدد الثاني، المجلد الثامن، جامعة الوادي، الجزائر، 2018.

46- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009 /2010.

47-عمر قمان ومحمد نوارة، **متطلبات حوكمة المؤسسات كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تحليلية)**، مقال منشور في مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، المجلد 01 العدد 02 /2016، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

48-قاسم نايف علوان، إبراهيم محمد الزعلوك، **أثر تغير العائد المتحقق على العائد المطلوب في ظل نموذج** C.A.P.M، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير، العدد 05، جامعة التحدي، ليبيا، 2005.

49- – سمية أحمد ميلي، **أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.

50- سامح محمد رضا رياض أحمد " **أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية** " مقال منشور في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08 العدد 2012/04، الجامعة الأردنية.

51- يزيد تقرارت، **إستخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في إتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الإقتصادية –دراسة ميدانية لمشروع صناعة الأنابيب**، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد الأول، المجلد 12، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2018.

52- يعقوب ولد الشيخ محمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان،2015/2014.

- **القوانين والمراسيم والقرارات :**

53- القانون رقم 02/02 المؤرخ في، 05 فبراير 2002، **والمتضمن حماية الساحل وتنميته**، الجريدة الرسمية العدد10، الصادرة في 12فبراير 2002

54- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية العد،2007.

55- قانون 10-01، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

56- الأمر 75 رقم-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48، بتاريخ 26 سبتمبر 1975.

57- مرسوم تنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 مايو سنة 2011، **يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها**، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 1 يونيو سنة 2011.

58- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008.

59- قرار المؤرخ في 24 جوان 2013، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014.

60- قرار مؤرخ في26 يوليو 2008 والمحدد **قواعد تقيم المحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها ومدونة الحسابات**، الجريدة الرسمية، العدد19، الصادرة في 25مارس 2009.

61- وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الصادر بتاريخ 04 فيفري2016.

62- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الصادر بتاريخ 04 أكتوبر2016.

63- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الصادر بتاريخ 15 مارس 2017.

64- وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الصادر بتاريخ 24 سبتمبر2018.

ثانيا-المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

65- بلحاج احمد نجية، مهمة التدقيق المالي المحاسبي، ماجستير في إدارة الاعمال وتدقيق محاسبي ورقابة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية جامعة وهران،2011/2010.

66- ahmed labandi ; exper comptable, **Repport de CAC 2018** société de distribution de l'electricité et du GAZ (spa), Alger 2018.

67- ahmed labandi exper comptable, **Repport de CAC 2019** société de distribution de l'electricité et du GAZ (spa), Alger 2019.

68- Alain (emile Chartier, dit…)- propos sur l'éduction-1868/1951.

69- bernard germond, **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, Dunod, Paris 1991.

70- Bernard Germond**, Audit Financier 1ère édition** Dunod, Collection ATH, 1991**.**

71- Beatrice et Francis grandguillot, **Comptabilité analytique**, éditeur Gualino, France, 1999.

72- D. LECLERE, L**'essentiel de la comptabilité analytique,** les éditions d'organisation, Paris, 1997.

73- Farid Makhlouf, **Comptabilité analytique**, édition pages bleues , Algérie, 2006, p8.

74- F Grand grouillot, **l'essentiel de la comptabilité Analytique**, Gualino édition, paris ; 1999.

75- Jean Charles Bécour**, Audit Opérationnel**, Henri Bouquin, 2ème édition Economica 1996.

76- Jacques Renard , **Théorie et pratique de l'audit interne** , 7 e édition ,Éditeur Eyrolles ,

France ,2010 .

77- H.Bouquin, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, France, 1997.

78- Lionnel.c& Gérard, **Audit et control interne**, Dallos, paris 1992.

79- Mohamed ouandelous ; expert –comptable (sdc –rapport CAC 2017) –Alger 2017.

80- Nguyen Hong thai, **contrôle interne , mettre hors risque l"entreprise**, édition l"Harmathan 1999 .

81- .Rindu Rika Gamayuni ،**The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and Financial reporting quality implications at local government**، International Journal of Economic ،Policy in Emerging Economies, Vol. 11, No. 3 Indonesia, 2018.

82- Société algérienne de distribution de l'electricité et du gaz ،**Réorganisation de la Direction de Distribution** ،Décembre 2020.

83- The Institute of cast Accountants of India، **Cost Accounting**، Directorate of studies، January 2018، page; 02.

84- Government، International Journal of Economic ،**Policy in Emerging Economies**, Vol. 11, No. 3 Indonesia, 2018،pp251-252.

85- Zitoune, T, **Comptabilité analytique**, Berti édition, Alger, 2003.

ثالثا –موقع الأنترانت

86- الدليل العلمي لمنظمات الاعمال، مركز المشروعات الدولية الخاصة Cipe، غرفة للتجارة الأمريكية لواشنطن، سنة 2017، متاح على الموقع الرسمي للمركز https://cipe-arabia.org تاريخ الاطلاع (2020/03/04) سا 20.00.

87- الموقع الرسمي للمعهد المدقيقين الداخليين www.globaliia.org تاريخ الاطلاع (2021/05/27) سا 13.42.

88- Earley Christine, **Data Analytics in Auditing**: **Opportunities And Challenges**، Journal Of Business Horizons, Indiane University, India ، 2015 ،P2. Sur le site web https://booksc.xyz/book/44411928/81ac98: (22/02/2020) à 14:20 h.

89- الموقع الرسمي لمجمع سونلغاز متاح على الصفحة https://www.sonelgaz.dz/fr/3501/plan-strategique-sonelgaz-2035# تاريخ الاطلاع 2021/05/30 سا 12.00.

90- موقع برنامج النظام المحاسبي المالي للشركة https://hissab.sadeg.dz/production/index.xhtml تاريخ الاطلاع 2021/05/30 سا 12.30 .

قائمة الملاحق