جـــامعـــة غـــارداي ـــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

– قسم العلوم المالية والمحاسبة –

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة:

بن ابراهيم فطيمة الزهراء

دور مدقق الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية في ظل حوكمة الشركات

دراسة حالة بمديرية التوزيع الكهرباء والغاز بولاية غرداية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ بن قايد الشيخ.....– رئيساً

أ/ أرحاب وسام.....– المشرف الرئيسي

أ/ بن شاعة وليد.....– المشرف المساعد

أ/ بن طاجين عبد الرحمان.....– مناقشاً

أ/ خبيطي خضير.....– مناقشاً

الموسم الجامعي: 2020م – 2021م

جـــامعـــة غـــارداي ـــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

– قسم العلوم المالية والمحاسبة –

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة:

بن ابراهيم فطيمة الزهراء

دور مدقق الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية في ظل حوكمة الشركات

دراسة حالة بمديرية التوزيع الكهرباء والغاز بولاية غرداية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ بن قايد الشيخ.....– رئيساً

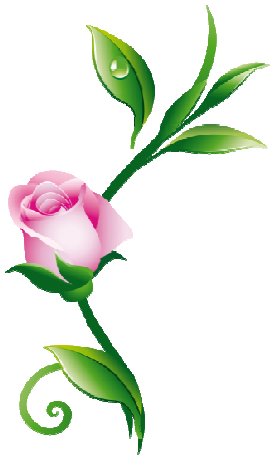
أ/ أرحاب وسام.....– المشرف الرئيسي

أ/ بن شاعة وليد.....– المشرف المساعد

أ/ بن طاجين عبد الرحمان.....– مناقشاً

أ/ خبيطي خضير.....– مناقشاً

الموسم الجامعي: 2020م – 2021م



الإهداء

قال تعالى : أعوذ بالله من الشيطان الرجيم : بسم الله الرحمن الرحيم

{قُلْ هل يَستَوِي الذِينَ يَعْلَمُونَ وَالذِينَ لَا يَعْلَمُون}

أهدُي عملِي هذا إلى رب السماوات والأرض العلي القدير خالصا له، وإلى رسوله الكريم وخاتم الأنبياء محمد ابن عبد الله صلى الله عليه وسلم.

كما أهدُي عملي المتواضع إلى من غرس في نفسي وروحي حب العلم ورعاني بكل إخلاص والدي العزيز "**صلاح الدين**" ووالدتي الكريمة "**دربالي سعيدة**" أطال الله في عمرهما.

إلى أخواتي عبد الكريم، عبد الرؤوف، عبد القادر.

إلى جميع صديقاتي بالجامعة.

إلى الدكتورة "**أرحاب وسام**" والأستاذ : "**وليد بن شاعة**" اللذان أشرفا على مساعدتي لإتمام هذه المذكرة ويكفيني فخرا أنهما تشرفا بأن يقبلا بالإشراف على مذكرتي.

إلى خريجي الدفعة 2021 وفقهم الله والى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلمي.

"**بن ابراهيم فطيمة الزهراء**"

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :

"من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقا إلى الجنة".

الشكر والثناء لله عز وجل الذي وهبنا القوة والعزيمة وسهل علينا سبل المثابرة والنجاح فالحمد لله حمدا يليق بوجه كرمه وجلالته على حجم المن والعطاء من صحة وعافية لإتمام هذا العمل المتواضع.

إن الاعتراف بالجميل ما هو إلا جزء يسير من رده ولأن الكلمات كل ما نملكه إزاء من غمرني بالجميل وأخص بالذكر الدكتورة الفاضلة "**أرحاب وسام**" والأستاذ : "**بن شاعة وليد**" اللذان لم يبخلا عليا بالنصح والإرشاد وظلا يحفزني فلهما مني أسمى معاني التقدير والاحترام.

أتقدم بتشكراتي الخالصة إلى كل من ساهم في دفع وتيرة هذا العمل ومد يد العون والمساندة ولو بكلمة طيبة.

إلى كل من كان له الفضل في إنجاز هذا البحث ولو بدعاء أو كلمة تشجيع.

وأتقدم بالشكر إلى كل من تمنى أن يرى عملي هذا شيئا ملموسا وإلى كل من سره نجاحي والشكر لله من قبل ومن بعد.

"بن ابراهيم فطيمة الزهراء"

قائمة المحتويات

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
01	**الإهداء**	
02	**شكر وعرفان**	
03	**ملخص الدراسة**	
04	**فهرس المحتويات**	
05	**قائمة الجداول والأشكال**	
06	**قائمة الملاحق**	
07	**قائمة الاختصارات والرموز**	
08	**مقدمة عامة**	أ
الفصل الأول :الإطار النظري للقوائم المالية والتدقيق المحاسبي		
09	**تمهيد**	**06**
10	**المبحث الأول:** الإفصاح والشفافية في القوائم المالية	**07**
11	**المطلب الأول** : الإفصاح والشفافية	**07**
12	**المطلب الثاني** : أنواع ومقومات الإفصاح	**08**
13	**المطلب الثالث** : قواعد الإفصاح وعلاقته بالحوكمة	**10**
14	**المبحث الثاني** : ماهية القوائم المالية والتدقيق المحاسبي	**12**
15	**المطلب الأول** : القوائم المالية مفهومها وأهميتها وأهدافها	**12**
16	**المطلب الثاني** : مفهوم التدقيق المحاسبي أهدافه وأهميته	**13**
17	**المطلب الثالث** : حوكمة الشركات مفهومها وأهميتها وأهدافها	**20**
18	**المبحث الثالث** : الدراسات السابقة	**23**
19	**المطلب الأول** : دراسات بالعربية	**23**
20	**المطلب الثاني** : دراسات أجنبية	**24**
21	**المطلب الثالث:** مقارنة بين الدراسات الحالية والسابقة	**24**
22	**خلاصة الفصل**	**25**
الفصل الثاني : دراسة تطبيقية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية		
23	**تمهيد**	**27**

24	**المبحث الأول** : تقديم عام حول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية	**28**
25	**المطلب الأول** : نبذة تاريخية عن شركة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية	**28**
26	**المطلب الثاني** : الهيكل التنظيمي وأهم دوائر وأقسام مديرية توزيع الكهرباء والغاز –غرداية	**30**
27	**المطلب الثالث** : أهم الدوائر والأقسام	**31**
28	**المبحث الثاني** : الرقابة الداخلية كأداة لتعزيز ثقة المدقق	**37**
29	**المطلب الأول** : تقارير الرقابة الداخلية المالية لتعزيز الشفافية	**37**
30	**المطلب الثاني** : رأي محافظ الحسابات انطلاقا من التقارير الداخلية	**40**
31	**المطلب الثالث** : تقييم الرقابة انطلاقا من تقديم محافظ الحسابات	**46**
32	**خلاصة الفصل**	**49**
33	**الخاتمة**	**51**
34	**قائمة المصادر والمراجع**	**55**
35	**الملاحق**	**58**

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــــــوان	الصفحة
01	أهداف تدقيق الحسابات	**15**
02	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	**19**
03	تقرير الرقابة الداخلية	**37**
04	أهم تقارير الرقابة المتعلقة ببعض أقسام مديرية غرداية	**40**
05	أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الكهرباء للمديريات	**41**
06	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الكهرباء للمديريات	**42**
07	يوضح أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بقسم المالية والمحاسبة	**43**
08	أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام العلاقات التجارية للمديريات	**43**
09	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام الموارد البشرية	**44**
10	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بالأمن الداخلي	**45**
11	تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة	**45**

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية	**30**

قائمة الملاحق

الرقم	العنـــــوان
01	التقرير حول الرقابة الداخلية
02	قسم المالية والمحاسبة

قائمة المختصرات

ص	صفحة
ط	طبعة
د.س	دون سنة
د.ط	دون طبعة
د.ن	دون نشر
د.س.ن	دون سنة نشر
ع	العدد

الملخص

أن أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية يلجؤون في غالب الأحيان إلى المعلومات المحاسبة المنشورة ضمن القوائم المالية .هذه الأخيرة تلزم المؤسسة بعرضها سنويا أو حتى سداسيا.

وعليه يعتبر وجود مدقق الحسابات كجهة رقابية خارجية احد ركائز ومقومات الاقتصاد. نظرا لإضـــفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية. حيث ان قيام مدقق الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه ان يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في منة التدقيق.

وتهدف دراستنا إلى معرفة دور مدقق الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية فاعتمدت علـــى القـــوائم والتقارير المالية لمدقق الحسابات الخارجي.

لخصت دراستنا ان مدقق الحسابات له الدور في تعزيز موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليا وبذلك يبرز الدور الذي يقوم به المدقق.

الكلمات المفتاحية : مدقق الحسابات. موثوقية القوائم المالية. استقلالية المدقق .تقرير محافظ الحسابات.

Résumé

Il ne fait aucune doute que les parties prenantes de l'institution économique ont souvent recours aux information comptables publiées dans les états financiers. Ces derniers obligeant l'institution à les présenter chaque année ou même de façon hexagonale.

Par conséquent la présence de l'auditeur en tant qu'organisme de règlementation externe est considérée comme l'un des piliers de l'économie, car elle confère une certaine crédibilité aux états financiers, ce qui l'oblige à maintenir son indépendance, qui est une condition essentielle de la profession d'audit.

Notre étude vise à identifier le rôle de l'auditeur dans l'amélioration de la fiabilité des états financiers en s'appuyant sur les états financiers et les rapports de l'auditeur externe.

Notre étude a conclu que le vérificateur avait pour rôle d'améliorer la fiabilité des états financiers en approuvant ou non ces comptes et soulignait ainsi le rôle de vérificateur.

les mots Clés : Vérificateur, Fiabilité des états financiers, indépendance du vérificateur des comptes, rapport de commissariat aux comptes.

مقدمة

إن التطور الذي تشهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية.. مع انتقال نمط المؤسسة تغيير في نمط التسيير أو الإدارة. فلم يعد مالك المشروع هو بالضرورة من يديره حيث أدى هذا التغيير إلى ظهور نظرية الوكالة التي تنص على أن الإدارة. تمارس عملها كوكيل على المساهمين. وهي المسؤولة عن حماية مصالحهم في المؤسسة فالإدارة ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها.

وبعد انفصال الملكية عن الإدارة أصبح المالكين يفكرون في ضمان تسيير أموالهم مما أدى إلى ضرورة جود طرف أخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تغيير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة فوظيفة التدقيق المحاسبي تعتبر من الوظائف التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي. حيث يعتبر طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ماهو ظاهر على الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها. للتأكد من درجة التماثل بين ماهو مثبت وهذه الأحداث حيث تزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية والإفصاح في ذلك.

مما جعل المدقق يساعد في زيادة دعم الثقة في القوائم المالية والمعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة. كونه حيادي ومستقل فهو يقوم بالتصديق على القوائم المالية في المؤسسة ومدى تعبيرها عن تلك العمليات التي جاءت فيها م عدمها بكل احترافية وحرية واستقلالية. وذلك من خلال تخطيطه لعملية التدقيق الخارجي بصورة تمكنه من استخدام كافة الإجراءات التي يجب الاستعانة بها للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين لتمكنه من إبداء رأيه المحايد.

ولمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية : **كيف يساهم مدقق الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية في ظل حوكمة الشركات ؟**

وبمعنى أخر ماهي الإجراءات التي يتبعها مدقق الحسابات في تدقيقه للقوائم المالية والتي تسمح بزيادة موثوقية القوائم المالية

من خلال هذه الإشكالية تتفرع لنا التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهو تأثير مهنة التدقيق على مصداقية القوائم المالية خاصة في ظل حوكمة الشركات.
- ماهي الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي في تدقيقه للقوائم المالية.

- هل يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في الجزائر.

فرضيات الدراسة :

- **الفرضية الرئيسية :**

إن استقلالية مدقق الحسابات وكذا الإجراءات التي يتبعها كفيلة بتعزيز الثقة في القوائم المالية خاصة في ظل حوكمة الشركات ؟

الفرضيات الرئيسية :

يعتمد مدقق الحسابات على المعلومات المتوفرة في القوائم المالية أثناء تأدية مهامه، تؤثر مهنة التدقيق الحسابات على مصداقية القوائم المالية.

يساهم التدقيق الخارجي محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في الجزائر. كما يطبق مبادئ حوكمة الشركات في ذلك.

أسباب اختيار الموضوع :

الدوافع الشخصية :

- الرغبة الذاتية في الاطلاع أكثر على الموضوع والتعرف على مهنة التدقيق دور المدقق.
- الرغبة الذاتية في الاطلاع أكثر على الموضوع والتعرف على مهنة التدقيق ودور المدقق في المؤسسة الجزائرية.
- الرغبة في تنمية قدراتنا المعرفية في مجال التدقيق بصفة عامة.

الدوافع الموضوعية :

- التعرف على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وأيضا محاولة معرفة كيف تساهم هذه الوظيفة في زيادة الثقة في القوائم المالية بالنسبة للأطراف ذات مصلحة.
- محاولة تشخيص أزمة الثقة التي عصفت بالقوائم المالية في الآونة الأخيرة.

أهمية الدراسة :

يعتبر موضوع الدراسة احد المواضيع الحديثة التي تسعى لتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي على المستوى العالمي إذ يساهم البحث في تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر. حيث تعتبر هذه المهنة من المهن

العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحظى بالاهتمام اللازم في بلادنا إذ تمكن أهميته في الخدمات التي تؤديها لجهات مختلفة (المساهمين. المديرين. العمال. الموردين. البنوك والمؤسسات المالية... الخ).

أهداف الدراسة :

- الوقوف على واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في القوائم المالية.
- بيان مدى استجابة مهنة مراجعة الحسابات لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية محافظ الحسابات . ومدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- إبراز مختلف معايير التدقيق الخارجي في الجزائر والتي تسمح بإضافة الشفافية على المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.

منهج الدراسة :

من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية وأثبات صحة الفرضيات من عدمها فقد تم الاعتماد بالدرجة الأولى على المنهج الوصفي والتحليلي. وذلك من خلال جمع المعلومات من مصادر مختلفة ثم تبويبها هذا في الجانب النظري.

أما في الجانب التطبيقي تم القيام بالدراسة التطبيقية على مستوى مؤسسة اقتصادية وذلك بإسقاط الجانب النظري على واقع حال هذه المؤسسة.

تقسيمات البحث :

من أجل الإحاطة بمختلف نواحي موضوع دراستنا فقد تم تقسيمها إلى مقدمة عامة أبرزنا فيها الإشكالية الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية وأيضا الفرضيات التي تحكم دراستنا ومنهج الدراسة.

ونقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال فصلين. الفصل الأول يمثل في الدراسة النظرية للموضوع والفصل الثاني الجانب التطبيقي.

تطرقنا في الفصل الأول للقوائم المالية. الإفصاح وحوكمة الشركات من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لكل من. الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات إضافة لتقديم ماهية القوائم المالية من خلال تقديم مختلف التعاريف وأهداف وتم التطرق لحوكمة الشركات من خلال تقديم تعاريف إضافة لأهميتها وأهميتها.

وفيما يخص الإطار النظري للتدقيق المحاسبي حيث تم التطرق إلى مفهومه وأهدافه مع تقديم مؤهلات مدقق الحسابات ومسؤوليته كذلك تقديم عرض لتقرير مدقق الحسابات.

وفي أخير الفصل قمنا بالدراسات السابقة ومقارنتها معا الدراسة الحالية. وترك الفصل الثاني للدراسة الميدانية ومحاولة إسقاط الجانب النظري على مديرية التوزيع للكهرباء والغاز في غرداية. لنختم موضوعنا بخاتمة نبرز فيها النتائج المتوصل إليها من دراستنا وكذا جملة التوصيات الممكن إعطاءها.

نموذج الدراسة :

- المتغير المستقل هي مدقق الحسابات.
- المتغير التابع هو القوائم المالية وحوكمة الشركات.

الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والتدقيق المحاسبي

تمهيد:

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها. حتى تكون القوائم مفهومة واضحة لكل الأطراف المستخدمة لها داخل وخارج الدولة التي تعمل فيها المؤسسات لابد أن تعد وفق أسس ومبادئ. متعارف عليها كما يجب أن تدقق من طرف مدققي الحسابات حتى تزيد الثقة بها في المؤسسات المستخدمة لها ولا سيما في ظل حوكمة الشركات.

أن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة. مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي. تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه. وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر. وعلى هذا الأساس نشا التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفصل من الدراسة حيث يعالج هذا الفصل في المبحثين مفاهيم حول متغيرات الدراسة، أما المبحث الثالث فقد تم عرض أهم الدراسات السابقة ذات صلة بموضوع الدراسة.

المبحث الأول : الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

أن الإفصاح والشفافية مناهم مبادئ حوكمة الشركات نظرا لما يمثله من الاستقرار والشفافية وحماية لجميع الأطراف والمتعاملين مع الشركة. ويتمحور هذا المفهوم في نهاية الأمر حول غرض رئيسي وهو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتوضيح ما سبق وذلك من خلال التطرق إلى ماهية الإفصاح والشفافية ثم نحاول التعرف على الأنواع المختلفة للإفصاح وفيما بعد المقومات الأساسية للإفصاح.

المطلب الأول : ماهية الإفصاح والشفافية

الإفصاح كلمة شاع استعمالها في جميع مجالات الحياة. حيث أخذ لإفصاح ومتطلباته القانونية والإدارية والشكلية تطغى على العديد من مناحي الحياة العملية بما فيها العامة منها.

أولا : مفهوم الإفصاح

يقصد بالإفصاح في اللغة العربية هو "الفصاحة" والبيان. ويقال رجل فصيح وكلامه فصيح أي بليغ . ولسان فصيح أي طليق. ويقال أفصح الصبح أو أفصح الأمر أي وضح وبدا بالظهور. وتعني DUCLOSURE إفشاء وكل ما يكشف عنه[1].

كما يقصد بالإفصاح بأنه عند إعداد القوائم للمؤسسة يجب عدم إخفاء أي بيانات أو معلومات محاسبية قد تلحق أضرار بالمستفيدين من القوائم المالية ويجب أن يكون الإفصاح كافيا وغير متحيز[2].

أن الهدف الأساسي للقوائم المالية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية طبقا للقوانين والأنظمة المالية لتلبية المتطلبات الأخلاقية والتي تتمثل في مدى الالتزام بمعايير العدل والصدق في عرض البيانات المالية والكشف عن كل ما شانه أن يبين أن هذه القوائم أعدت على وفق الأعراف والمعايير المحاسبية ويشهد اتفاقا جماعيا من الممارسين للمهنة. وكي تلبي المعلومات المحاسبي أهداف مستخدميها سواء داخل الشركة أو خارجها في اتخاذ قراراتهم التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

[1] أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، ط1، دار الفكر الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2012، ص 52.
[2] سليمان مصطفى دلاهمية، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2001، ص 23.

ثانيا : أهمية الإفصاح

يعتبر الإفصاح وليد انفصال الملكية عن الإدارة. حيث تعددت وتنوعت الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه الكيانات والتي تكون بحاجة إلى المعلومات تساعدها في اتخاذ مختلف القرارات. بحيث من غير المتوقع أن يتم ذلك من خلال الاطلاع المباشر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة[1].

وعليه يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية. حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية :

يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة في الأسواق المالية (البورصات) حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة لجميع دون تحيز.

وعليه يعمل الإفصاح على المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستعمله الأطراف داخل المنشاة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها[2].

المطلب الثاني : أنواع ومقومات الإفصاح

أولا : مستويات وأنواع الإفصاح

1- مستويات الإفصاح :

إن السبب في اختلاف وجهات النظر حول الإفصاح المناسب نتيجة اختلاف المصالح ولذلك يكون من الصعب توفير مفهوم عام للإفصاح، ولكن هناك أكثر من مستوى للإفصاح وتعرض كالآتي[3] :

1-1- المستوى المثالي للإفصاح : والذي يحقق رغبات جميع المستخدمين الحاليين والمتوقعين للبيانات المالية ويجب أن تتوفر فيه خصائص أو معايير معينة منها :

- الإفصاح العادل ويكون أكثر إيجابية وموضوعية وأخلاقية في عرض المعلومات.

[1] بدرة بن توسي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS، على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012-2013، ص .

[2] كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، دط، دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 09.

[3] طلال الحجاوي، سالم زويعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها، دار اليازوري، عمان، 2013، ص 103-104.

- أن يكون الإفصاح كامل وهنا يتم الإفصاح عن جميع المعلومات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة وهذا ما ينبغي توفره.

2-1- المستوى الممكن أي المتاح : ويتم هنا الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

2- أنواع الإفصاح :

ومن أنواع الإفصاح كذلك نذكر التالي[1] :

2-1- الإفصاح الشامل : يعني شمولية البيانات المالية على جميع المعلومات الضرورية التي تساعد على إعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الشركة وفضلا عن البيانات المالية الأساسية يتسع نقاط تقارير ليشمل معلومات كمية وأخرى وصفية يتم الإفصاح عنها.

2-2- الإفصاح الوقائي : يهدف هذا الأخير إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة مستثمر عادي الذي له القدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية لذلك ينبغي أن تكون المعلومات المالية بأعلى درجة ممكنة من الموضوعية والحياد والعدالة وأن البيانات المالية لذلك ينبغي أن يتم الإفصاح عنها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن.

2-3- الإفصاح الكافي : يشير الحد الأدنى من المعلومات الواجب إشهاره لكي يتوافق مع هدف جعل المعلومات غير مظللة، إذ يقتضي توفيره بشأن جميع الأمور المادية الجوهرية.

2-4- الإفصاح العادل : يتمثل في الإفصاح عن المعلومات بأسلوب أو بطريقة منهجية تضمن وصول القدر منها إلى مختلف الأطراف ذات العلاقة دون التحيز على حساب الطرف الآخر.

ثانيا : مقومات الإفصاح

يرتكز الإفصاح على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على مرتكزات كما يراها محمد مطر وهي[2] :

[1] دنيا ولطاش، أثر التطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح والقوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013-2014، ص 60-61.

[2] طلال حجاوي، دكتور سالم زويعي، مرجع سبق ذكره، ص 105-106.

1- تحديد المستخدم المستهدف :

هو المستخدم الذي ليس له إمكانية ولا مورد ولا سلطة للحصول على المعلومات من مصادر أخرى فيتم في ضوء حاجة المستخدم إعداد تقرير مالي وفق نماذج متعددة أو تقرير مالي واحد لعدة أغراض.

2- تحديد أغراض استخدام المعلومات الواجب الإفصاح عنها :

يتم ربط الغرض بخاصية الملائمة وتعد أهمية نسبية معيارا كميا لحجم المعلومات الواجب الإفصاح عنها بينما تعد الملائمة معيارا نوعيا لطبيعة ونوع المعلومات.

3- تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات وطرقها

المطلب الثالث : قواعد الإفصاح وعلاقته بالحوكمة

أولا : قواعد الإفصاح

تتمثل فيمايلي :

1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية :

ويقصد هنا الإفصاح عن المبادئ والأعراف والقواعد والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية ونظرا لتعدد سياسات المحاسبية على الإدارة اختيار سياسة الأفضل والتي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة.

2- المعلومات الواجب الإفصاح عنها :

2-1- قواعد الإفصاح العامة : اسم الشركة، شكلها القانوني، مكان تسجيلها، تاريخ الميزانية، الفترة المحاسبية، طبيعة النشاط، نوع العملة المستخدمة، بيانات عن الفترة السابقة.

2-2- قواعد إفصاح كشف الدخل : يتم الإفصاح عن المبيعات، الإيرادات، المصاريف، البنود غير العادية، وصافي الدخل خلال الفترة المالية.

2-3- قواعد إفصاح الميزانية : يتم الإفصاح عن عناصر الميزانية من مطلوبات وموجودات وحقوق المساهمين.

ولدينا أيضا بعض النقاط التي تعمل المؤسسة الإفصاح عنها كالتغيير في المركز المالي داخل العمليات العادية، مصاريف البحث والتطوير، إيجار أصول، مبيعات وإيرادات، وموجودات كل قسم، وفروقات التحويل، مكاسب وخسائر...الخ.

ثانيا : علاقة الحوكمة بالإفصاح

يشكل التطبيق السليم لحوكمة شركات المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنها وذلك لما يحققه من دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات فتطبيق قواعد الحوكمة من شأنه أن يؤثر في درجة ومستوى الإفصاح مما يؤكد أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به. فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات حاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق معايير الجودة المالية والمحاسبية للإثراء هذا نتطرق إلى كل من[1] :

- أبعاد محاسبية لحوكمة شركات.
- علاقة الحوكمة بجودة التقارير.
- آليات الإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة شركات.

[1] دنيا ولطاش، مرجع سبق ذكره، ص 68-76.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية والتدقيق المحاسبي

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية في المؤسسات، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي لأي مؤسسة اقتصادية وذلك لكون تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية.

المطلب الأول : مفهوم وأهمية القوائم المالية

تمثل القوائم المالية جزءا من عملية إعداد وإصدار تقارير مالية وتعد هذه القوائم لكافة المؤسسات التجارية والصناعية ومؤسسات الأعمال المصدرة للتقارير سواء كانت في القطاع العام أو الخاص، وتمثل المؤسسة المصدرة للتقارير أي مؤسسة لها مستخدمين يعتمدون على قوائمها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات.

أولا : مفهوم القوائم المالية

1- تعريف القوائم المالية :

عرفت الجريدة الرسمية في المادتين 26-27 أن القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث اقتصادية للمؤسسات المختلفة، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية[1].

2- أهمية القوائم المالية :

تحتل القوائم المالية مرتبة هامة من بين مصادر المعلومات نظرا لتحقيقها الأمور التالية :

- تعد من مصادر معلومات أساسية لاتخاذ القرارات الرشيدة.
- تجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة لأنها توفي فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات.
- تتصف بتنوع المعلومات التي تتضمنها سواء كانت محاسبية أو إدارية والتي تساعد في توضيح نشاطات الوحدات الاقتصادية تعد من العوامل الأساسية في تحديد الاتجاه أسعار الأسهم في السوق.

[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 05.

3- أهداف القوائم المالية :

إن الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات الكافية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وهذا يهم المستخدمين لاتخاذ القرارات كما توضح قيام الإدارة بأداء المهام موكلة إليها وإدارة الموارد المتاحة ويمكن عرض أهداف القوائم المالية فيمايلي[1] :

- تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وذلك من خلال تقييم قدرة المؤسسة على دفع استحقاقات الموظفين والموردين مواجهة المدفوعات الفوائد وسداد القروض للمالكين، حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدنا إلى التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية والتنبؤ بقدرة المؤسسة عن النجاح في التمويل الإضافي وقدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها المالية عند استحقاقها.
- تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير آثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية محاسبية.
- تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسات من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين.

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي أهدافه وأهميته

أولا : مفهوم التدقيق المحاسبي

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أداة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات مهتمين بذلك تحقق[2].

ويعرفه حسب التعريف الحديث بأنه يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات وقيمة معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات ومبالغ) تعود إلى مؤسسة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير.

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس إعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 85.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، ////////////////

مما سبق نجد أن التدقيق يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا : أهداف التدقيق المحاسبي

لقد صاحب مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى تحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي[1] :

1- قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف تلاعب واختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.

2- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف تلاعب والأخطاء ولذلك بدأ اهتمام بالرقابة الداخلية.

3- من 1940 إلى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمده على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

4- من 1960 وحتى الآن أضيفت أهداف عديدة للتدقيق منها :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

ويمكن تلخيص مراحل تطور أهداف التدقيق حسابات في الجدول التالي :

[1] Brown.RG changing odit objectif and technique independent auditing standards e d. j c roy, hok linehart & Winston ins, N.Y 1964, pp 02-08.

جدول رقم (01): يوضح أهداف تدقيق الحسابات

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850	اكتشاف الغش والاختلاس.	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس.	بغض الاختبارات تفصيلي مبدئي	غير مهمة
ما بين 1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختياري	بداية الاهتمام
ما بين 1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
ما بين 1960 حتى الآن	مراقبة الخطط تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.	اختياري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر : مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، عمان، 2014، ص 20.

ثالثا: أهمية التدقيق

تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كان داخل أو خارج المؤسسة وتربطهم علاقة بها حيث تعتمد هذه الفئات على تقرير نهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها ومن هذه الفئات مايلي :

- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل الجهة المحايدة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.
- مستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية مدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.
- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض ضرائب وغير ذلك.
- البنوك والمقرضون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض وتسجيلات ائتمانية لهم.

رابعا : أنواع التدقيق

يمكن تصنيف عملية التدقيق حسابات إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات ولكن هذه التبويبات لأغراض الوصف فقط وذلك لأن التدقيق الخارجي لا يكون مستقل وإلا يفقد جوهره لأن أداءه يعتمد كلية على أنواع أخرى من التدقيقات حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات.

وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويبات التالية[1] :

1- تبويب التدقيق من حيث حدوده:

- **التدقيق الكامل Complete Audit** : هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت من خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات متعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد على مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغرض النظر على نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص. ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.
- **التدقيق الجزئي Pratial Audit** : وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي التدقيق يتضمن وضع القيود على النطاق أو المجال ويراعي الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق تدقيق المكلف به. ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي رسالة ارتباط يبين حدود التدقيق والهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إلى تقصير في القيام بالشيء لم ينص عليه في الاتفاق.

2- تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص :

- **التدقيق التفصيلي Full Audit**: وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش أو التلاعب.

[1] أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 10-14.

- **التدقيق الاختباري Test Audit** : وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب.

- التقدير الشخصي العينات الحكمية.
- علم الإحصاء العينات الإحصائية.

وإتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلهام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، تشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية...الخ.

3- تبويب التدقيق من حيث التوقيت :

- **التدقيق النهائي Final Audit** : يعد التدقيق النهائي مناسبا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها. كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المؤسسة بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض الاحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.
- **التدقيق المستمر Continuous Audit** : يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى آخر أو فترات دورية أو غير دورية بالقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية.

ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها، كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

4- تبويب التدقيق من حيث الاستقلال :

- التدقيق الداخلي Internal Audit : يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه تدقيق يقوم به شخص أو عدة أشخاص مؤهلين تابعون تنظيميا للإدارة. ومستقلون عن باقي الوظائف (كالمحاسبة والمالية)، وهو وظيفة

رقابية داخلية ترتبط مباشرة لإدارة المؤسسة، ويقوم عمله على مختلف الوظائف والعمليات من أجل القيام بالأمور اللازمة للوصول لتطبيق السياسات المتبعة[1].

- **التدقيق الخارجي External Audit** : يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب وذلك بهدف إبداء الرأي الفني هناك أوجه تشابه يمكن حصرها مايلي[2] :

- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.
- وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما.

[1] Hammani Alli, le control internet l'aboration de bilan comptable office des publications universitaires, Alger, p 35.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

وذلك كما يوضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	- تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. - التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة بها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	شخص طبيعي أو معنوي مبني من خارج المؤسسة (مستقل).
3	نطاق وحدود التدقيق	- تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق. - كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	- يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي. - والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها. - وما تنصع لهي القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. - اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية. - قد يكون كامل أو جزئي. - إلزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدين	إدارة المؤسسة	قراءة التقارير المالية أصحاب المصالح إدارة المؤسسة

المصدر : أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع، ص 15.

5- التبويب من حيث الإلزام[1] :

- **التدقيق الإلزامي Compul Sory Audit** : هو التدقيق التي تلتزم به المنشآت وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قانون الضرائب، قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسسوا الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل الاختباري.
- **التدقيق الغير الإلزامي Optional Audit** : الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر التقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

لذلك فإن التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية لأنه يفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين أو الانفصال وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من مدقق عند طلب قروض فضلا عن الأمل في قبول إقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات مفهومها وأهميتها وأهدافها

أولا : مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف محدد لحوكمة الشركات وكذلك تعددت معاني الترجمة لمصطلح Corporate grvrance وعليه فيرى بعض الباحثين أن أقرب لهذا المصطلح هو حوكمة الشركات أو حاكمية الشركات والمقصود في أصل المصطلح التحكم في أو حكم لتسيير وفق ضوابط ومعايير وأخلاقيات محددة.

ويمكن القول بأن الحوكمة هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح مساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة.

وهذا عرض لبعض التعاريف الواردة بشأن الحوكمة من عدة وجهات النظر محليا ودوليا[2] :

- الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم وقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني نظام أي

[1] عبد الفتاح صحن، محمد سمير صبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص 25-26.

[2] منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث بالتحليل المالي وتقييم الأداء، دخل حوكمة الشركات، دار المعرفة الجامعية للنشر، ط1، الإسكندرية، 2009، ص 17.

وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء كما تشمل مقومات تقوية المؤسسات على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية.

- كما تعرف حوكمة الشركات بأنها : (نظام متكامل الرقابة المالية والغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها كما هي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم).

مما سبق نستخلص أن حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحية هذه الأخيرة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين، كما تعرف بأنها وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين.

ثانيا : أهمية وأهداف حوكمة الشركات

ترتبط حوكمة الشركات بمبادئ الشركات مثل الموضوعية وقياس الأداء للكفاءة، الجودة في العمل، وذلك إيجاد التوازن بين متطلبات القوانين والأنظمة التي تعمل بمجابهة من جهة وبين تحقيق الأهداف من جهة أخرى

1- أهمية حوكمة الشركات : لحوكمة الشركات أهمية كبيرة للأفراد والشركات وتظهر أهميتها فيمايلي[1] :

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى.
- تضييق وضمان النزاهة والأكيدة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة إلى أدنى عامل بها.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدرة ممكنة باستخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء ويجنب الشركة تكاليف حدوثها.
- تأكيد المسؤوليات إدارة وتعزيز مساءلتها وحماية أصول الشركات وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، كل ذلك يقي الشركة والعاملين من الأزمات.
- تجنب انزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم على استقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد.

[1] دير زينة، حوكمة الشركات التأمين في الجزائر، واقع وتحديات دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين SAA، وكالة أم البواقي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014-2015، ص 12-15.

- توفير الحماية لأصحاب المصالح، والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية من حملة الأسهم.

كما تعمل حوكمة الشركات على :

- ضمان رفع الأداء المالي وتخصيص أموال المؤسسة.
- ضمان وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة إدارة المؤسسة أمام المساهمين.
- وجود مراقبة المستقلة على مديرين ومحاسبين وصولا إلى القوائم المالية على أسس ومبادئ عالية الجودة.
- وجود عملية التصويت نزيهة تضمن إفصاح عن كل الحقائق.
- تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة وكسب ثقة الأطراف المختلفة بالسوق.
- تساعد على جذب الاستثمارات.

2- أهداف حوكمة الشركات :

تعمل حوكمة الشركات على تحقيق مجموعة من الأهداف التي تخدم جميع الأطراف بدون استثناء ومن أهدافها[1] :

- تحقيق العدالة، الشفافية، وحق المساءلة لكل ذي مصلحة أن يستوجب الإدارة.
- حماية المساهمين بصورة عامة سواء الأقلية أو الأغلبية، وتعظيم عائدهم.
- منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسات.
- مراعاة مصالح المجتمع والعمال.
- تدفق الأموال المحلية والدولية وتشجيع جذب الاستثمار.
- ضمان قيام المؤسسات ناجحة.
- خدمة المجتمع بشكل عام والمساهمين بشكل خاص.

[1] دير زينة، مرجع سبق ذكره، ص 68-69.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسة باللغة العربية

1- دراسة محمد بن سعد، عائشة لشلاش، 2015، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة العدد 43، بعنوان : **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة الشركات، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تيموشنت :**

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة شركات في جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال التطرق إلى انعكاس بعض آليات الحوكمة الداخلية (تعدد المساهمين والدائمين في المؤسسة ووجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة) والآليات الخارجية (تعاقد مع المؤسسة لعهدتين متتاليتين طريقة تقاضي الأتعاب وغياب معايير تدقيق وطنية) على جودة التدقيق الخارجي.

2- دراسة محمد ابراهيم النويسة، 2008، مقال منشور في المجلة الأردنية في المجلة التطبيقية، المجلد 11، العدد 01، بعنوان : **الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية.**

هدفت هذه الدراسة إلى الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية وذلك من خلال تحليل أوراق العمل حيث تم تحليل أوراق العمل الخاضعة للدراسة والبالغ عددها 145 أربع مدققين رئيسيين و08 مدقيق ثم اختيارهم حسب شروط الدراسة إلى النتائج التالية :

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بلا درجة كفاءة أداء المدقق وكل من متغير المستوى العلمي والعمر في حين توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الكفاءة وكل من خبرة المدقق وخبرة الوظيفة.
- ارتباطا ضعيفا بمعايير أن تقرير مراجع الحسابات يعتبر من منتجات المكاتب مراجعة فالتقرير الموضوعي ينجم عن التطبيق السليم للمعايير العامة ومعايير العمل الميداني والذي ينبثق من الفهم الصحيح على العوامل المؤثرة على هذه المعايير.

3- دراسة Linda Elizabeth Deangelo، 1981، مقال منشور في مجلة المحاسبة والاقتصاد 03، بعنوان: **حجم مكتب التدقق وجودة التدقيق.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حجم المدقق وجودة التدقيق الخارجي توصلت هذه الدراسة إلى أن الهيئات التنظيمية وشركات التدقيق الصغيرة تزعم أن حجم شركة مراجعة الحسابات لا يؤثر على جودة التدقيق وبالتالي يجب أن يكون غير ذي صلة في اختيار مدقق الحسابات.

المطلب الثاني: الدراسة باللغة الأجنبية

1- دراسة رياض منيتا، 2008، مقال منشور في عدد خاص، حوكمة الشركات والأخلاق، مجلة الإدارة، المجلد 11، العدد 02، بعنوان : **جودة التدقيق الخارجي**.

هدفت هذه الدراسة إلى بناء شبكة التقييم جودة عمليات التدقيق، فبناء على التطورات الأخيرة اختار الباحثون اتجاها جديدا لجودة التدقيق قائما على تحليل عمليات التدقيق ولقد تم تصميم وتحقيق من صحة هذه شبكة التقييم في البيئة التونسية بموجب بروتوكول تجريبي على أساس طريقة Churchill، 1979، حيث تم تصميم جدول قياس تم الحصول على 49 مؤشرا للجودة.

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أوجه التشابه :

اشتركت الدارسات في دور المدقق في تعزيز الثقة في القوائم المالية في دور حوكمة الشركات في المؤسسة.

أوجه الاختلاف:

مما يميز الدراسة الحالية على الدارسات السابقة أنها تركز على الدور المدقق داخلي في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

كما أن دراستنا السابقة يمكن القول أن القوائم المالية هي تزويد المستفيدين بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم فهي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية وحتى تكون القوائم المالية فعالة بشكل جيد واجبة أن تكون ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ولا تكتسب هذه القوائم المالية تلك الخاصية إلا إذا كان هناك نظام إفصاح فعال عن المعلومات التي تحتويها هذه القوائم والتي يعتبر شكلا من أشكال حوكمة شركات.

مما سبق نستنتج أن القوائم المالية تلعب دورا كبيرا في توفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في اتخاذ القرارات الاقتصادية إضافة إلى أنها تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة.

الفصل الثاني: الجانب التطبيقي لمديرية الكهرباء والغاز لولاية غارداية

تمهيد :

منذ صدور القانون الخاص حول الكهرباء والغاز قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد وأضحت مجمعا صناعيا يضم العديد من الشركات الفرعية وآلاف العمال ولعبت وتلعب دوراً هاما في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في هذا المجال، وطموحها أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة المستقبلية

مع التغييرات الهيكلية المعتبرة والتحديات البارزة والباطنة وما ينجر عن ذلك من تعقيدات مالية وإدارية جندت هذه المؤسسة أطقم متعددة وفي مختلف المستويات "المركزية واللامركزية" للحفاظ على أمنها المحاسبي والمالي والإداري فتبرز أهمية التدقيق ككل والتدقيق الإداري على الخصوص للقيام بهذا الدور.

سنسعى في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك بدراسة تطبيقية على مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية للإجابة على التساؤلات الرئيسية، وذلك باستخدام دراسة ميدانية تطبيقية في مختلف أقسام المؤسسة، وإجراء تدقيق ميداني لعينة من الوثائق المستعملة في الأقسام المختارة للدراسة ويتم ذلك بتقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين رئيسيين المبحث الأول تطرقنا فيه إلى بطاقة تعريفية عامة حول المؤسسة ،وأهم أقسامها والتفصيل في من يقوم بمهمة التدقيق الإداري بالمؤسسة محل الدراسة والطرق والأدوات، والمبحث الثاني حول الرقابة الداخلية كأداة لتعزيز ثقة المدقق والمبحث الثالث رفع تحفظات قاعدة تعزيز الثقة بين المدقق والمؤسسة.

المبحث الأول : تقديم عام حول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية

مجمع شركة سونلغاز هو الشركة الوطنية العمومية الاقتصادية الوحيدة في إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز على المستوى الوطني بصفة شبه إحتكارية، حيث أنها تتكون من ثلاثة (03) فروع : فرع إنتاج، فرع نقل، فرع توزيع، ولكل فرع له فروع ومديريات ثانوية تابعة له، فبالنسبة لفرع التوزيع يحتوي على عدة مديريات موزعة على مستوى التراب الوطني، منها مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية، التي هي محل دراستنا.

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن شركة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية[1]

1- نشأة شركة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز"

تعتبر النشأة والتأسيس الحقيقي لمجمع سونلغاز بالجزائر المرسوم التنفيذي رقم 69/59 المؤرخ في يوم 26 جويلية 1969م الصادر في الجريدة الرسمية، وقد حدد المرسوم لها مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلد، إن احتكار إنتاج ونقل توزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أن احتكار لتسويق الغاز الطبيعي داخل التراب الوطني لجميع أصناف الزبائن تطلب منها إنجاز وتسيير قنوات النقل وتوزيع الكهرباء والغاز على المستوى لوطني.

وبناء على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة قامت في سنة 1973م بإعادة تشكيل البنية التحتية لقواعدها ومركباتها لتقفز الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاواط سنة 1969م إلى1200 ميغاواط سنة 1974م، بفضل المركز الحرارية المتواجدة في كل من عنابة، وهران، بالإضافة إلى المولدات الغازية المتواجدة في الجزائر، أرزيو، حاسي مسعود، تقرت، مستعملة بذلك خطوطا لنقل ما يزيد طولها عن 850 كلم للضغط المتوسط والمنخفض.

في سنة 1678 طورت المؤسسة خدماتها لتحقيق أهداف المخطط الوطني المتعلق بإعداد تهيئة الكهرباء بغية تلبية الحاجيات حوالي 1200000 مشترك واستحدثت خطوطا جديدة لتغطية الطلب المتزايد.

وفي سنة 1983م وضمن برنامج إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية لم تفلت سونلغاز هي الأخرى من إعادة الهيكلة لتتمخض عنها ستة مؤسسات فرعية وهي:

- ✓ أشغال الكهرباء (KAHRIF)؛
- ✓ تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية (KAHRAKIB).

---

[1] www.sonelgaz.dz،تاريخ الإطلاع : 2021/03/12، سا 15: 11 .

- ✓ إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز (KANAGHAZ)؛
- ✓ أعمال الهندسة المدنية(INERGA)؛
- ✓ التركيب الصناعي(ETTERKIB)؛
- ✓ صناعة عدادات الكهرباء وآلات القياس والرقابة (AMC).

تعتبر سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تحتكر لحساب الدولة النشاطات التالية:

- ✓ إنتاج ونقل الكهرباء.(مجمع صناعي) وحدة (sociétédepnadnction) sp؛
- ✓ نقل الكهرباء المنتجةGRTE؛
- ✓ نقل الغازGRTG؛
- ✓ توزيع الكهرباء والغازSD.

تمت بعض التغييرات في هياكل مديريات التوزيع حيث شمل قرار الرئيس المدير العام رقم 2012/224 المؤرخ بـ01 مارس 2012 والذي يلغي ويعوض قرار رقم : 2005/474 المؤرخ بـ 2005/05/12 إنشاء مقاطعة تقنيات الكهرباء ومقاطعة تقنيات الغاز بكل وكالة تجارية، أنظر الملحق رقم (01).

وتمت آخر إعادة هيكلة في أكتوبر 2016 وأصبحت سارية المفعول منذ فيفري 2017 حيث تم إلغاء شركات التوزيع الجهوية SDC وSDOوSDE وإلغاء مناصب الرئيس المدير العام PDG لكل منها وتعويضه بمنصب مدير عام، ودمجها كلها في مديرية توزيع واحدة هي جهة توزيع الوسط. **RDC** وبقيت SDA مستقلة.

2- تأسيس مديرية توزيع الكهرباء الغاز بغرداية[1]

تأسست المديرية للتوزيع بمقتضى القرار رقم 478 المعد من طرف المديرية العامة المؤرخ في 16 ماي2005م المتضمن إنشاء مديريات جهوية لتوزيع الكهرباء والغاز التابعة لفروع التوزيع الخاصة : (شركة توزيع الجزائر SDA– شركة توزيع الوسط SDC– شركة توزيع الغرب SDO- شركة توزيع الشرقSDE) التي تأسست بمقتضى القرار رقم 463 المؤرخ في27 جوان 2004.

تنتمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية إلى شركة توزيع الوسط –البليدة –SDC. يقدر رأس مال المديرية بـ 15 **مليار دينار** ويتلخص هدفها الأساسي في تزويد تراب الولاية بالطاقة الكهربائية والغاز لولايات

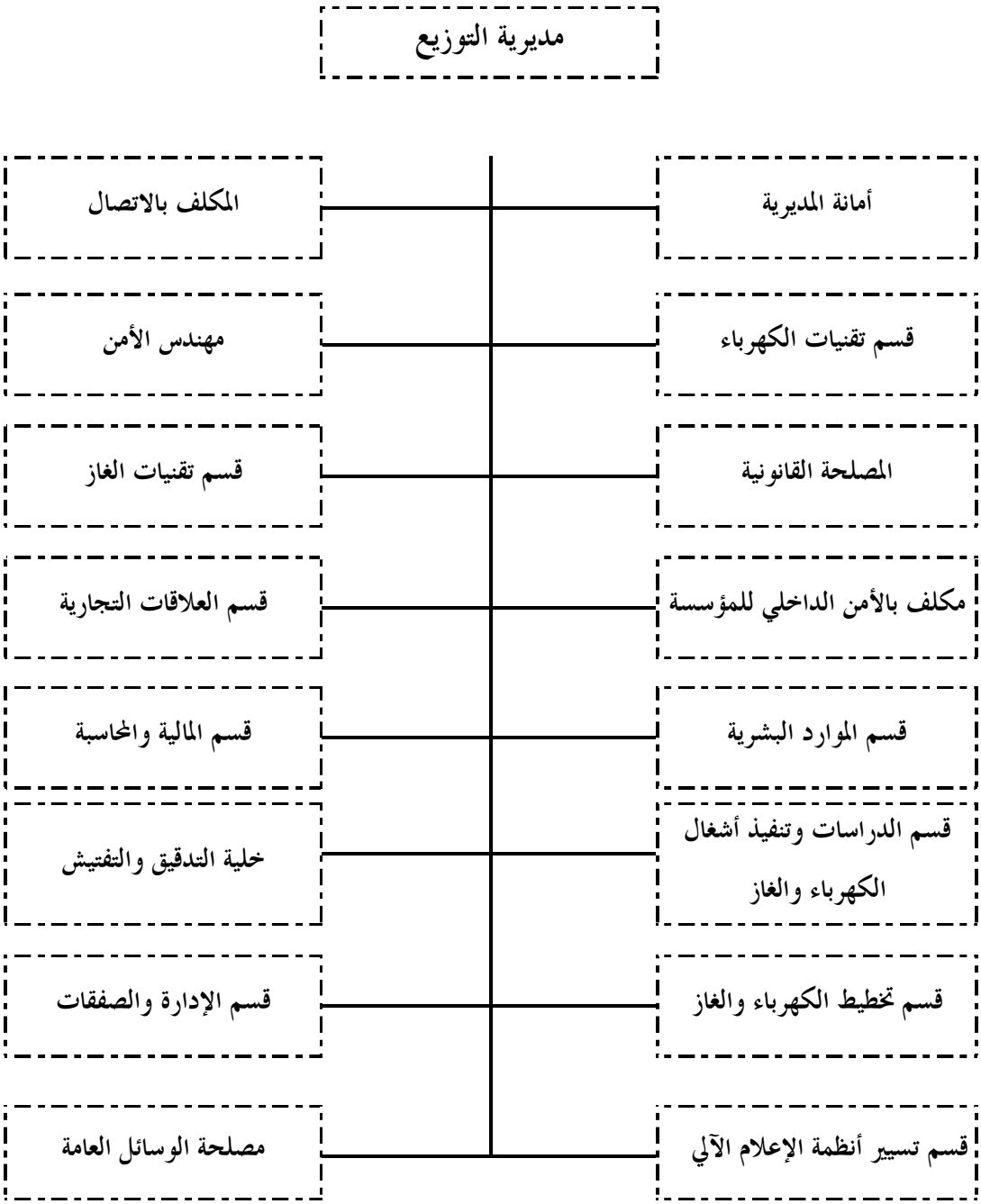
(1) www.sonelgaz.dz،تاريخ الإطلاع : 2021/03/12، سا 15: 11 .

الوسط التالية (ولاية البليدة، تيزي وزو، المدية، الأغواط، ورقلة، الجلفة، تمنراست، الوادي، بسكرة) ثم ضم كـــل من مديريتي بومرداس وتيبازة اللتان كانتا تابعتين لشركة توزيع الجزائرSDA.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز – غرداية

- **الهيكل التنظيمي:**

الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بغرداية



المصدر: الإصدار الإلكتروني لمخرجات اجتماع مجلس الإدارة لمجمع سونلغاز المنعقد بتاريخ 22 فيفري 2012 إصدار خاص بإعادة صياغة الهيكل التنظيمي لمديريات التوزيع

المطلب الثالث :أهم الدوائر والأقسام لمديرية الغاز والكهرباء بغرداية

- ✓ مكتب المدير؛
- ✓ سكرتيرة المديرية؛
- ✓ المكلف بالاتصال؛
- ✓ خلية التدقيق والتفتيش؛
- ✓ مهندس الأمن؛
- ✓ مكلف بالأمن الداخلي للمؤسسة؛
- ✓ قسم تقنيات للكهرباء؛
- ✓ قسم تقنيات الغاز؛
- ✓ قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز؛
- ✓ قسم الشؤون القانونية؛
- ✓ قسم الموارد البشرية؛
- ✓ قسم التخطيط الكهرباء والغاز؛
- ✓ قسم الاستغلال والأنظمة المعلوماتية؛
- ✓ قسم العلاقات التجارية؛
- ✓ قسم المالية والمحاسبة؛
- ✓ قسم الإدارة والصفقات؛
- ✓ قسم الشؤون العامة.

وتتلخص مهام المديرية بما 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؛
- ✓ ضمان أحسن تمثيل للشركة على المستوى المحلي.

دراسة مختلف الأقسام المديرية:

1- قسم استغلال الكهرباء (D.T.E) :

وينقسم إلى عدة مصالح: المصلحة التقنية للكهرباء، مصلحة الصيانة، مصلحة المراقبة واستغلال الكهرباء، مصلحة تطوير الشبكة، مصلحة أشغال (soustension)، مصلحة التحكم في الشبكة عن طريق وسائل الاتصال المختلفة (télé conduite).

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 له امثل: غرداية، متليلي، بنورة، القرارة، بريان والمنيعة؛
- ✓ تسيير العدادات و إصلاحها؛
- ✓ استقبال تدخلات المواطنين في حالة وجود عطب ما واتخاذ الإجراءات اللازمة.

2- قسم استغلال الغاز(D.T.G) :

ويتكون هذا القسم من عدة مصالح هي: المصلحة التقنية للغاز، مصلحة صيانة الغاز، مصلحة المراقبة واستغلال الغاز، مصلحة تطوير الشبكة ويهتم هذا القسم بما يلي:

- ✓ 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؛
- ✓ إعداد برنامج عملية البحث عن الأعطاب وتفعيلها؛
- ✓ ضمان إصلاح كل الأعطاب سواء الناتجة عن عملية البحث أو إبلاغ المواطنين عنها؛
- ✓ ضمان صيانة كل العدادات والعتاد خاصة عتاد البحث عن التسربات الغازية.

3- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز(DEET):

يتكون هذا القسم من: مصلحة الدراسات وأشغال الغاز، تسير الاستثمارات، مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء، شعبة تسير برامج الدولة ويقوم هذا القسم بما يلي:

- ✓ وضع برنامج إنجاز الأشغال والتحكم فيها؛
- ✓ دراسة طلبات الزبائن سواء ضمن برنامج توصيل الزبائن الجدد (**RCN**) أو الكهرباء الريفية أو التوزيع العمومي للغاز؛
- ✓ جمع الملفات التقنية للأشغال المبرمجة للإنجاز؛
- ✓ تنظيم فتح الورشات للمؤسسات المنجزة ومراقبتها من حيث النوعية والآجال طبقا لمخطط الإنجاز؛
- ✓ المصادقة عل الكشوف الكمية وإنجاز تقارير الأشغال؛
- ✓ تسيير الاعتمادات المالية الموجهة للمديرية من الجانب التقني؛
- ✓ إستقبال وتقييد كل فواتير المؤسسات؛
- ✓ وضع برامج الاستثمار على المدى القصير والمتوسط طبقا لتوجيهات المديرية المركزية وبالتنسيق مع المصالح التقنية؛
- ✓ الحرص على استعمال التقنيات والعتاد الحديث في الإنجاز.

4- قسم العلاقات التجارية (D.R.C):

يتكون هذا القسم من: الوكالات التجارية، مصلحة تنمية المبيعات، مصلحة التقنيات التجارية، مصلحة التغطية والتحصيل، مصلحة الحسابات الكبرى (الضغط العالي والتوتر العالي والضغط المتوسط والتوتر المتوسط)،ويقوم هذا القسم بضمان مهام المجالات التالية:

- ✓ احترام إجراءات توصيل الزبائن الجدد وأشغال الخدمات المعوضة (TPR) بما في دلك عقود الأشغال وطلبات الزبائن إلى غاية وضعهم بالخدمة؛
- ✓ إعداد عقود المشتركين من التوتر والضغط المتوسطين والمنخفضين ومطابقتهم؛

- ✓ تسيير المشتركين دوي التوتر والضغط المنخفضين من خلال عملية التعداد والفوترة والتحصيل؛
- ✓ تسيير حسابات الزبائن بما دلك الجرد؛
- ✓ إعداد وتسيير الفوترة على أساس المذكرات FSM؛
- ✓ فوترة مختلف الخدمات؛
- ✓ القيام بتحريات حول الزبائن؛
- ✓ اقتراح خدمات مقدمة جديدة للزبائن؛
- ✓ إعداد فواتير الإيصالات الخاصة بتوصيل الزبائن الجدد؛
- ✓ إعداد الميزانية النهائية؛
- ✓ متابعة وتحليل ديون الزبائن حساب بحساب؛
- ✓ التدخل في إعداد بعض دراسات الشبكات؛
- ✓ احترام رزنامة التعداد ونوعية التعداد ومتابعته دوريا؛
- ✓ القطع والوضع بالخدمة للعدادات؛
- ✓ التدخل في حالة حدوث عطب خاص بالعداد.

5- قسم الإدارة والصفقات (D.A.M):

يتكون هذا القسم من المصالح التالية: مصلحة الاستثمار 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)؛
- ✓ تحرير الأمر بتحصيل الفواتير للمؤسسات؛
- ✓ تنسيق بين قسم الدراسات التنفيذية للكهرباء والغاز وقسم المالية والمحاسبة؛
- ✓ تحرير الاعتذارات عند تأخر إنجاز المشاريع؛
- ✓ استقبال فواتير المؤسسات المنجزة للأشغال.

6- قسم الموارد البشرية (DR.H):

يتكون من مصلحة تسيير الموارد البشرية، مصلحة تنمية الموارد البشرية، ويقوم بـــ :

- ✓ إعداد وتوجيه ومراقبة المديرية لمختلف خطط المستخدمين من حيث التوظيف والتكوين والترقية؛

- ✓ ضمان، تنسيق وترقية النشاطات الإدارية وتسيير المستخدمين؛
- ✓ متابعة الأجور؛
- ✓ إعداد احتياجات المديرية فيما يخص تكوين العمال حسب برامج التكوين.

7- قسم المالية والمحاسبة (D.F.C) :

ويضم المصالح التالية: مصلحة التدقيق والتفتيش، مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير، مصلحة المالية، مصلحة الاستغلال المحاسبي، وللقسم عدة مهام نذكر منها:

- ✓ ضمان مراقبة مختلف العمليات المحاسبية والمالية وتسجيلها؛
- ✓ متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية وإعداد المقاربات البنكية الخاصة بها؛
- ✓ ضمان النشاط الضريبي والتصريحات الضريبية؛

ولكل من مصلحة التدقيق والتفتيش ومصلحة الموازنة ومراقبة التسيير دور بارز في التدقيق:

أ) مصلحة التدقيق والتفتيش:

مهام مصلحة التدقيق والتفتيش:

مكلفة بالتأكد من مطابقة أنشطة المصالح والأقسام للمعايير التنظيمية والمتمثلة في :

- ✓ إدارة تسيير أشغال الإنجاز؛
- ✓ تسيير الزبائن؛
- ✓ مسك المقاربة البنكية لمختلف الحسابات؛
- ✓ احترام الإجراءات التنظيمية؛
- ✓ مراقبة مختلف عمليات الصندوق.

ب) مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير:

مهام مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير:

- ✓ تصميم وصياغة الموازنة السنوية للمديرية؛
- ✓ تصميم وصياغة لوحة القيادة ومخطط النشاط للمديرية؛
- ✓ متابعة المعايير التعاقدية الإمتيازية، والعلاقة مع لجنة ضبط الكهرباء والغاز (GERC).

8- خلية التدقيق والتفتيش:

أُنشئت هذه الخلية بقرار من مجلس الإدارة المُنعقد بتاريخ 28 فيفري 2012 ولمدير التوزيع صلاحية تفعيلها، لكن لم يتم تفعيلها بمديرية التوزيع غرداية وأُسندت مهامها لمصلحة التدقيق والتفتيش بقسم المالية والمحاسبة، وتُعد تقاريرها بعد كل عملية تدقيق وترفعها للمدير بالإضافة لصلاحيتها في القيام بدورات روتينية لكل الأقسام والمصالح حسب البرنامج المسطر أو عند الاقتضاء.

مهام خلية التدقيق:

تهدف خلية التدقيق الداخلي إلى القيام بالعمليات التالية :

- ✓ القيام بزيارات ميدانية وفجائية لجميع الأقسام ومصالح التابعة للمديرية وإجراء التدقيق فيها؛
- ✓ إجراء التدقيق لجميع الأقسام والمصالح واستخراج الأخطاء والانحرافات إن وجدت مع إعطاء توجيهات واقتراحات لرؤساء الأقسام والمصالح لتداركها وعدم تكرارها مستقبلا؛
- ✓ إعداد تقرير دوري حسب البرنامج المخطط وتسليمه للمدير عند الانتهاء منه؛
- ✓ المشاركة في جميع اللجان المكونة من اجل النظر في توصيات واقتراحات خلية التدقيق؛
- ✓ إحاطة محافظ الحسابات بتقارير الخلية عند الطلب مع توضيح الإجراءات الضرورية التي تم اتخاذها؛
- ✓ السهر على تطبيق القوانين واللوائح التنظيمية بالتنسيق مع مدير المديرية.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية كأداة لتعزيز ثقة المدقق

المطلب الأول: تقرير الرقابة الداخلية المالية لتعزيز الشفافية

تقرير عن نظام الرقابة الداخلية :

تتلخص أوجه القصور الملحوظة في نظام الرقابة الداخلية لقسم التوزيع والتي تستحق الذكر على النحو التالي :

- يسجل الشراء.
- لا يتم ترحيل عبارة "الحسابات – رقم (EC-N °JRN) على نسخ فواتير الشراء.
- لا تحمل نماذج الاقتراض المحاسبي تأشيرة المحاسبة والاسم وتأشيرة المفتش على النحو المنصوص عليه في النموذج.

فترة	نوع	رقم الجزء	الحساب	التدفق	تاريخ الفاتورة	نهاية العمل
أوت	ACH	1652	1812013	9545745.00	14-03-17	18-04-09
سبتمبر	ACH	1859	23201	13477935.00	09-05-16	02-05-16
سبتمبر	ACH	1885	23210	19539600.00	09-06-16	09-06-16
سبتمبر	ACH	1887	23210	13237395.00	09-06-16	09-06-16
سبتمبر	ACH	1889	23210	11873000.00	19-06-16	12-06-16
سبتمبر	ACH	1893	23210	12958000.00	27-06-16	16-06-16
سبتمبر	ACH	1898	23210	15062120.00	19-07-16	10-07-16
سبتمبر	ACH	1890	23210	10503500.00	10-08-16	04-08-16
سبتمبر	ACH	1869	23210	15440000.00	24-08-16	11-08-16
سبتمبر	ACH	1883	23210	2981814.44	11-10-16	20-08-16
سبتمبر	ACH	1788	615042	8991882.41	06-06-17	22-08-16
سبتمبر	ACH	1867	23210	10326500.00	20-10-16	18-10-16
جويلية	ACH	1411	23210	12105394.00	28-11-16	24-11-16

هناك فجوة كبيرة بين تقارير الاستلام وتاريخ الفواتير. من الضروري ضمان الالتزام بالمبدأ المحاسبي لفصل السنوات المالية:

- يجب التحقق من صحة بيانات استهلاك الوقود من قبل الخدمة المعتمدة.
- يتم تسجيل مشتريات الأدوات والمواد الصغيرة في حسابات الاستهلاك دون المرور مسبقًا بحسابات المخزون.

تاريخ	الفترة	النوع	رقم الجزء	الحساب	الصياغة	التدفق	تاريخ
10/07/17	جوان	ACH	1171	60738223	مشتريات الأداة	2211283.80	29/05/17

- تم إلغاء المصروفات المتكبدة على ترخيص البرنامج رقم 158 "إنجاز محطات "HTB / HTA بعد ملاحظة رقم 1469 من قسم الأعمال الكهربائية. من الضروري أن تبرر مذكرة الإدارة كتابة التحويل إلى حساب التشغيل.

الفترة	النوعية	رقم الجزء	حساب	المجموع
أوت	OD	53	615042	4 959 449.60

- لا يتم الاعتراف بحجز الضمانات على الوضع إلا في آخر حالة عمل.

- يجب أن نتذكر أن إدخالات المحاسبة يجب أن تنعكس بالضبط ما تم تحرير فواتير به وقد تغير هذه الممارسة مقدار تراخيص البرنامج أو نتيجة السنة المالية إذا كان حسابًا تشغيليًا.

الفترة	نوع	رقم الجزء	الحساب	تدفق	الضمان
أوت	ACH	1588	615042	4 871 600.00	243 580
سبتمبر	ACH	1885	23210	19 539 600.00	1 028 400
جويلية	ACH	1411	23201	12 105 394.00	1 893 345
مارس	ACH	638	23201	11 637 500.00	612 500

- يتم إيداع بعض النفقات في حساب التشغيل بدلاً من حساب الأصول الثابتة.

الفترة	نوع	رقم الجزء	الحساب	تدفق
Facture SCHNEIDER «formation sur les interfaces de télé conduite T200»				
فيفري	ACH	202	6150421	17 271 756.61
Des équipements de poste (transformateur 400 KVA)				
أوت	ACH	1590	615042	2 960 800.00

- الإدارة غير قادرة على تقييم الهياكل المستبدلة بحيث يتم تسجيلها في الملف المركزي (تقاعد الأصول) أيضا يعتبر مزاد النحاس نفايات ويعترف في الدخل بمبلغ (MDA86).

- غرامات التأخير المخصوصة من المدفوعات فواتير الأعمال الصادرة عن الموردين هي حساب مصروف يدعم الخدمة لم يعد يشير إليه :

الفترة	النوع	رقم الجزء	الحساب	الائتمان
أوت	ACH	1652	75860	1 931 363.00
سبتمبر	ACH	1770	75860	1 344 869.78
سبتمبر	ACH	1883	75860	476 229.91

- يتم تسجيل التكاليف المالية في جميع الضرائب المدرجة :

- لا يتم نشر بيانات رقم الأعمال "r50" وإلحاقها بالقيود المحاسبية يوميات نقدية :

الفترة	النوع	رقم الجزء	الحساب	المجموع
جانفي	JSD	12	627921	67 527.00
أفريل	JSD	66	627921	48 359.50
جوان	JSD	107	627921	47 264.16

يتم مسك الدفاتر في كشف شهري يتم إنشاؤه على مل (Excel)، والذي يتضمن جميع الكشوفات المحررة بواسطة البرنامج (s.g.c).

- يجب أن يتم التوقيع على رسوم الدفع الشهرية وتبريرها من قبل إدارة الخزينة.

- التأخير المتكرر في إقفال السجلات النقدية دون تبرير بتقارير من مدير الفرع.

	تأخير التوقيعات		
الوكالة	DU	AU	عدد الأيام
743	السبت 24 جوان 2017	الخميس 29 جوان 2017	5
747	الخميس 17 أوت 2017	السبت 26 أوت 2017	9
749	الاثنين 28 أوت 2017	الأحد 03سبتمبر 2017	6
74A	الثلاثاء 03 جانفي 2017	الأحد 08 جانفي 2017	5
74A	الأربعاء 17 ماي 2017	الثلاثاء 23 ماي 2017	6
74A	الخميس 01 جوان 2017	الاربعاء07 جوان 2017	6
74A	السبت 17 جوان 2017	الخميس 22 جوان 2017	5

- الأيام التي لم يتم دفعها في الوقت المحدد بشكل متكرر دون ان يكون هناك ما يبرر هذه التأخيرات من قبل مدير الوكالة المعين ليوم السبت.

المطلب الثاني : رأي محافظ الحسابات انطلاقا من التقارير الداخلية

جدول رقم (03) : يوضح أهم تقارير الرقابة المتعلقة ببعض أقسام مديرية غرداية

أقسام لمديرية الغاز والكهرباء بغرداية	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
قسم استغلال الكهرباء (D.T.E)	0	0	1	1	0
قسم استغلال الغاز(D.T.G)	0	0	0	1	0
قسم اشغال مصالح شؤون القانونية	4	4	6	7	-1
قسم العلاقات التجارية (D.R.C)	3	6	12	12	0
قسم الموارد البشرية (DR.H)	0	0	2	2	0
قسم المالية والمحاسبة(D.F.C)	0	6	6	5	1
خلية التدقيق والتفتيش	0	0	0	0	0
المجموع	**7**	**16**	**28**	**28**	**0**

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

انطلاقاً من الجدول نلاحظ أن مديرية التوزيع بغرداية قامت تقريبا بإعداد التقارير خلال سنة 2019 لمعظم الأقسام وهذا دليل على ان المؤسسة توفر الرقابة الداخلية فان هنا تكون الشفافية في القوائم المالية .

ومن هذا المنبر نقوم بتقارير الرقابة لبعض أقسام المديريات للولايات القريبة ومقارنتها معا التقرير الداخلي لمديرية غرداية.

الفرع الأول: تقييم الرقابة الداخلية للأقسام التقنية

أولا: تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام الكهرباء

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

جدول رقم (04) : يوضح أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الكهرباء للمديريات

أقسام استغلال الكهربائي للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع تقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق خلال 2019
الاغواط	0	0	0	1	-1
ورقلة	0	0	1	1	0
الوادي	0	0	1	1	0
بسكرة	0	0	0	1	-1
اليزي	0	0	1	1	0
تمنراست	0	0	0	1	-1
المجموع	**0**	**0**	**0**	**0**	**-3**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء أعلى المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

انطلاقاً من الجدول نلاحظ أن كل من مديرية التوزيع بسكرة، وتمنراست، والأغواط لم تقم بإعداد التقرير خلال سنة 2019 بينما الولايات المتبقية أنجزت ما كان مسطر لها خلال نفس السنة ومقارنتها معا مديرية غرداية هيا أيضا تقوم بتقارير الرقابة الداخلية لهذا القسم.

ثانيا: تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام استغلال الغاز.

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

جدول رقم (05) : يوضح أهم :تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام استغلال الكهرباء للمديريات

أقسام استغلال الغاز للمديريات	مجموع تقارير 2017	مجموع تقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
الاغواط	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	1	1	0
اليزي	0	0	1	1	0
المجموع	**0**	**0**	**7**	**7**	**0**

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

انطلاقا من الجدول نلاحظ أن جميع أقسام المديرية التزمت بإعداد تقارير الرقابة خلال 2019 وفق ما كان مسطر و مقارنتها معا مديرية غرداية هيا لم تتقيد بتقارير الرقابة في هذا القسم .

الفرع الثاني: تقيم نظام الرقابة الداخلية للأقسام التسيرية.

أولا: تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام المالية والمحاسبة.

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

جدول رقم (06): يوضح 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
ورقلة	0	5	6	7	-1
اليزي	0	4	4	6	-2
الوادي	0	1	2	5	-3
الاغواط	0	3	5	4	1
بسكرة	0	1	4	4	0
تمنراست	0	3	5	3	2
المجموع	**0**	**17**	**26**	**29**	**-3**

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

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك عجز في تحقيق الهدف المسطر لعام 2019 لكل من مديرية ورقلة، اليزي. الوادي بمعدل 03 تقارير، بينما في باقي الأقسام وعلى غرارها غرداية حققت فائض على ما كان مسطر.

ثانيا: تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام العلاقات التجارية.

لكل مديرية قسم متعلقة بالعلاقات التجارية تنطوي تحته الوكالات التجارية الموزعة 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 (07): يوضح أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة بأقسام العلاقات التجارية للمديريات

أقسام العلاقات التجارية للمديريات	مجموع التقارير 2017	مجموع التقارير 2018	مجموع التقارير 2019	الهدف المسطر في 2019	الفارق بين المسطر والمحقق فعلا خلال 2019
ورقلة	1	6	10	12	-2
الوادي	2	5	12	14	-2
اليزي	0	3	2	12	-10
الاغواط	0	3	5	4	1
تمنراست	3	6	12	12	0
بسكرة	0	1	4	4	0
المجموع	**6**	**24**	**45**	**58**	**-14**

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

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك 3 أقسام حققت الهدف المسطر لها، مع تسجيل فائض بتقرير واحد من الهدف المسطر في قسم العلاقات تجارية لولاية (الأغواط)كما أدت مديرية غرداية هيا أيضا دورها بتحقيق هدفها المسطر، بينما عجزت المديريات الأخرى من تحقيق هدفها.

ثالثا: تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية لأقسام الموارد البشرية.

تتولى أقسام الموارد البشرية على مستوى المديريات الولائية بتتبع كل ما له علاقة بالعنصر البشري باعتباره رأس مال بشري يجب الاهتمام به حيث كانت وضعية التقارير المنجزة إلى نهاية 2019 مبين وفق الجدول التالي:

جدول (08) : 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
الوادي	0	0	0	1	-1
اليزي	0	0	1	1	0
بسكرة	0	0	0	1	-1
الاغواط	0	0	2	1	1
ورقلة	0	0	2	1	1
تمنراست	0	0	1	0	1
المجموع	**0**	**0**	**6**	**5**	**1**

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

من خلال الجدول نلاحظ أن كل من قسم الموارد البشرية لولاية بسكرة، والوادي لم تلتزم بإعداد التقارير، بينما أقسام مديريات اليزي، ورقلة، الأغواط، تمنراست أنجزت أكثر مما كان مسطر خلال سنة 2019. ومقارنتها معا مديرية غرداية التي لم تنجز ما كان مسطر لها.

الفرع الثالث : تقيم نظام الرقابة الداخلية للأقسام الأخرى

أولا: تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية لخلايا الأمن الداخلي

تتولى خلية الأمن الداخلي بإعداد التقارير حول مدى توفر شروط الأمن الداخلي سواءا شروط الأمن المتعلقة بالمنشآت الشركة أو الشروط الأمن المتعلقة بالعمال بالإضافة إلى المخاطر المحتملة وكذا والحوادث التي قد تحدث في المؤسسة أو للموظف أثناء أداء مهامه، حيث كانت التقرير المعدة من طرف الخلية لسنة 2019 وفق الجدول التالي:

جدول رقم (09): 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
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
الاغواط	0	0	2	0	2
المجموع	**0**	**0**	**4**	**0**	**4**

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

من خلال الجدول أي تقرير نلاحظ أن كل من خلايا الأمن الداخلي لمديريات اليزي، تمنراست، ورقلة تعد لم أي تقرير خلال سنة 2017 و2018 و2019 عكس خلايا مديريات أخرى التي أعدت من تقرير إلى تقريرين لحالة الوضعية للأمن الداخلي. كما لم تقم مديرية غرداية هيا كذلك بأعداد تقارير رقابة لهذا القسم.

ثانيا : تقيم تقارير نظام الرقابة الداخلية بمصالح الشؤون القانونية.

تتولى المصلحة القانونية التابعة لكل مديرية بإعداد تقارير دورية عن القاضية 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 مايلي :

جدول رقم (10): يوضح أهم تقارير التفتيش والرقابة المتعلقة

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
الأغواط	4	5	13	10	3
ورقلة	4	3	6	5	1
الوادي	3	2	6	5	1
بسكرة	1	4	6	7	-1
تمنراست	1	2	5	6	-1
إيليزي	2	3	2	3	-1
المجموع					

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

من خلال الجدول ومن خلال النتائج المتحصل عليها نلاحظ أن التقارير التي تم إعدادها لكل من المصالح القانونية لمديريات، الوادي، ورقلة، الاغواط، فاقت التوقعات المسطرة لها بينما مصالح المديريات الأخرى وعلى غرارها مديرية غرداية لم تتعدى التوقعات المسطرة.

المطلب الثالث: تقييم الرقابة انطلاقا من تقديم محافظ الحسابات.

يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفق 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 يقد رمن 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 حد 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.

أولا: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

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

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؛

2-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؛

[1] – **قرار المؤرخ في 24 جوان 2013**، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، ص18.

3-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.

4-يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الوارد في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد 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."

ثانيا : 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، المعدل 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

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24، 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**، العد74، ص05-06.

التسيير المؤهل، وتأشيرها من قبل محافظ الحسابات، ولا يسر رأي محافظ الحسابات، غلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة.

إن اهتمام الشركة في الآونة الأخير خصوصا في سنة 2019 على ضرورة التفتيش والرقابة الداخلية على مستوى جميع المديريات لكل قسم على حدى وإرفاق ذلك بتقرير مفصل حول الرقابة الداخلية وإرفاق التقرير إلى خلية التدقيق الداخلي المتواجدة على المستوى الأعلى للشركة، سيوفضي لا محال على إبراز الشفافية والصرامة في التسيير، الشيء الذي سيساهم ويساعد المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) باستخدام أعمال المدققين الداخليين في إبداء رأي إيجابي حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق -610- خصوصا لو تم الاستعانة بتقارير الأقسام لذا لزاما على المديريات الولائية أن تولي الأهمية لهذا الجانب.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة اتضح أن للمدقق دور مهم في السير الحسن لنشاط المؤسسة وذلك من خلال التحليل والتعليق الجيد لعناصر القوائم المالية.

كما لاحظنا أن التدقيق يضمن للمساهم بأن إدارة المؤسسة تسعى إلى تعظيم قيمة المؤسسة في ظل الشفافية والمصداقية وهذا ما يحقق أحد مبادئ الحوكمة في المؤسسة.

الخاتمة

مع كبر حجم المؤسسات وتوسع نشاطها أصبح من المهم حماية ممتلكاتها وحقوقها وذلك من خلال تزويد ثقة بقوائمها وعناصرها المختلفة التي تعبر عن أصول وخصوم المؤسسة هذا الأمر أدى إلى ظهور التدقيق الخارجي هذا الأخير الذي يتلخص في محاولة إيجاد طرف خارج عن المؤسسة وتتوفر به مجموعة من المواصفات الشخصية أيضا المهنية، من شأنه أن يزيد من الثقة في القوائم المالية وبالتالي إمكانية اعتماد على هذه القوائم من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومع ظهور حوكمة الشركات التي تعتبر مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحية هذه الأخيرة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين، والتي لاقت اهتماما كبيرا من الباحثين الاقتصاديين فهي تمثل حلا من التلاعبات وزيادة الثقة لدى أصحاب المصالح.

أصبح من الضروري اعتماد مهنة مدقق الحسابات كمهنة ضرورية لزيادة الثقة بعناصر القوائم المالية لدى الغير ومن خلال هذه الدراسة حاولنا التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لكل من القوائم المالية. حوكمة الشركات التدقيق المحاسبي وكذا تتبع الممارسة المهنية للمدقق المحاسبي من أجل إظهار الدور الذي يلعبه هذا الأخير محافظ الحسابات في النهوض بمصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية.

ومن أجل الإحاطة بالموضوع فقد قسمنا كما رأينا دراستنا إلى فصلين حيث تضمن الفصل الأول الإفصاح والشفافية القوائم المالية لنقوم بعدها بتقديم الإطار النظري للحوكمة من حيث تعريفها وأهدافها وأهميتها.

كما تطرقنا للإطار النظري للتدقيق المحاسبي بشكل عام، بينما يتضمن الفصل الثاني مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر ودوره في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وذلك بدراسة عينية في مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بغرداية.

وعليه فقد توصلت دراسة هذا الموضوع لعدة نتائج وتوصيات يمكن ذكرها كالتالي:

اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الرئيسية** : يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلالية أثناء تأدية مهامه في تدقيق الحسابات والتي تظهر من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز أثناء أداء مهامه وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية متضمنة بالقوائم المالية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية.
- **الفرضيات الفرعية** :

1- يعتمد مدقق الحسابات على المعلومات متوفرة بالقوائم المالية في إعداد تقريره بالإضافة إلى ما يثبت تلك المعلومات (الأدلة المحاسبية كالفواتير والوصولات) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2- إن قيام المدقق حسابات بتقديم القوائم المالية يعزز الثقة ويؤثر على المصداقية بها من الفرضية الثانية صحيحة.

3- يمتلك محافظ الحسابات بالجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب بالإضافة إلى خبراته المهنية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية قوائم المالية، ومنه الفرضية الثالثة صحيحة.

4- الفرضية الرابعة صحيحة حيث يقوم محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه وإعداد تقريره حول القوائم المالية وتدقيق عناصرها بشفافية ومصداقية وهذا تحقيقا لمبدأ من مبادئ حوكمة الشركات.

نتائج الدراسة :

أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج وهي نتائج نظرية وأخرى تطبيقية كمايلي:

نتائج الدراسة النظرية :

1- يحظى الإفصاح بأهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المهتمة بالمؤسسة، فهو يرتكز على المعلومات المحاسبية في القوائم الملية المنشورة ويساعد في زيادة القدرة على اتخاذ القرار.

2- تطبيق قواعد حوكمة الشركات من شأنه أن يؤثر في درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي فالإفصاح والشفافية وظاهرة الحوكمة وجهان يؤثر كل واحد في الآخر ويتأثر به.

3- القوائم المالية هي عملية تزويد المستفيدين بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراته.

4- لا يمكن الحكم على صحة وشفافية المعلومات الواردة في القوائم المالية إلا بعد تدقيقها من قبل المدقق (محافظ الحسابات).

نتائج الدراسة التطبيقية :

1- يستخدم محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه مجموع من التقنيات والإجراءات التي يراها مناسبة لتحقيق هدفه.

2- يعتمد محافظ الحسابات أثناء إعداد تقريره على مجموعة من القوانين والمراسيم التي يشير لها في تقريره كمراجع.

3- عملية التدقيق الخارجي ترفع من مصداقية المعلومات وتزيد من موثوقية القوائم المالية باعتبارها مدققة.

المقترحات:

بالاعتماد على نتائج الدراسة فإنه يتم وضع بعض المقترحات بغية تطوير نطاق التدقيق ودور المدقق الذي من أجله نأمل أن تتمكن المؤسسات الجزائرية من تحقيق وزيادة الثقة بقوائمها المالية والتمكن من التطبيق الفعال لحوكمة الشركات والتقييد بمبادئها وتكمن هذه الاقتراحات فيمايلي:

1- تعريف بمبادئ الحوكمة وأهميتها من خلال عقد دورات تدريبية لكل الأطراف كالإدارة والمدقق.

2- ضرورة وضع البرامج من قبل الهيئات المهنية مختصة لتأهيل المدققين.

3- إلزام المؤسسات الجزائرية للحوكمة والعمل بها.

آفاق الدراسة :

.بما أن التدقيق الذي يقوم به مدقق الحسابات أصبح ضروري لكل المؤسسات وبعد تقريره أمر ضروري حيث من خلاله يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالقوائم المالية للمؤسسة وزيادة الاعتماد على معلوماتها، لذلك فالتدقيق وحوكمة الشركات من بين المواضيع التي يمكن أن تكون محل إشكاليات متعددة لبحوث مستقبلية من طرف الباحثين وهي كالتالي :

1- دور المدقق في دعم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

2- أثر تطبيق حوكمة الشركات على السير الحسن للمؤسسة وتأثيره على تقرير محافظ الحسابات.

3- أثر إلزام محافظ الحسابات وتطبيق معايير التدقيق الدولية وعملية التدقيق.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات.

2- أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، ط1، دار الفكر الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2012

3- بدرة بن توسي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS، على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012-2013

4- دنيا ولطاش، أثر التطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح والقوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013-2014

5- دير زينة، حوكمة الشركات التأمين في الجزائر، واقع وتحديات دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين SAA، وكالة أم البواقي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014-2015

6- سليمان مصطفى دلاهمية، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2001،

7- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس إعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000،

8- طلال الجحاوي، سالم زويعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها، دار اليازوري، عمان، 2013، عبد الفتاح صحن، محمد سمير صبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004،

9- كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، دط، دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1999

10- منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث بالتحليل المالي وتقييم الأداء، دخل حوكمة الشركات، دار المعرفة الجامعية للنشر، ط1، الإسكندرية، 2009،

القوانين والقرارات:

11- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007

12- قرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014

الجرائد الرسمية:

13- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العد74

المراجع باللغة الأجنبية :

14- Brown.RG changing odit objectif and technique independent auditing standards e d. j c roy, hok linehart & Winston ins, N.Y 1964,

15- Hammani Alli, le control internet l'aboration de bilan comptable office des publications universitaires, Alger.

المواقع الإلكترونية:

16- www.sonelgaz.dz.

تاريخ الاطلاع : 2021/03/12، 15: 11 سا

الملاحق

الملحق رقم (01)

التقرير حول الرقابة الداخلية

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Eléctricité et du Gaz
SDC

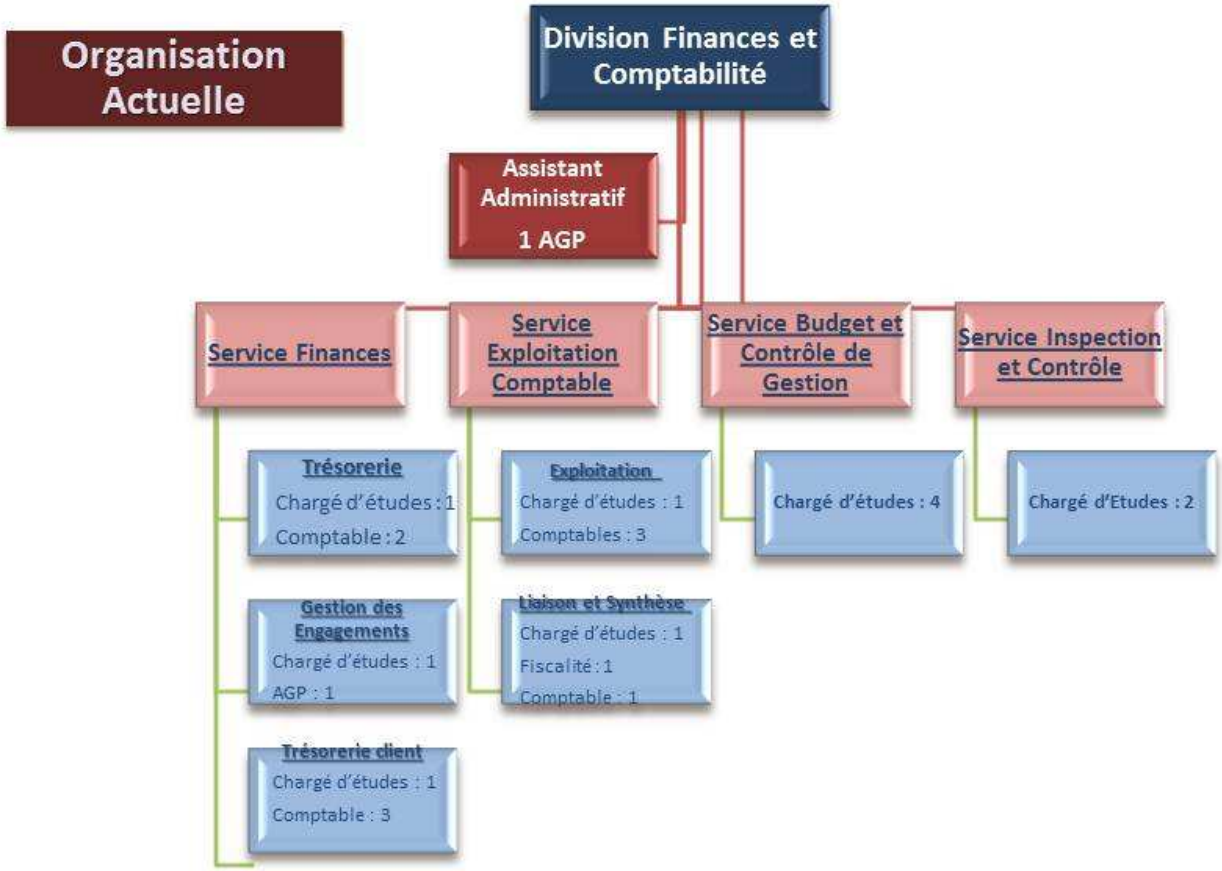
Bilan des actions d'inspections et de contrôle 2019

Le nombre des actions d'inspection et contrôle CD*******réalisé en **2019** est de l'ordre de ***** Actions avec une ****** de *******% par rapport à l'exercice **2018** et une réalisation de *******% par rapport à l'objectif 2019.Ces actions se sont concrétisée par des missions de visite et de contrôles élaborés par chaque structure afin de soulever les différentes anomalies dans l'exercice de leurs fonctions.

STRUCTURES	REALISE 2017	REALISE 2018	REALISE 2019	OBJECTIF 2019	TE	TR
DFC						
DRC						
DTE						
DTG						
DRH						
DAG						
SIE						
SECURITE						
JURIDIQUE						
ASSISTANT DD						
TOTAL						

الملحق رقم (02)

قسم المالية والمحاسبة



Organisation Projetée