الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامــعة غردايــة -الجزائر-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

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

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

# دور محافظ الحسابات في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية

## دراسة حالة "شركة كهرباء وطاقات متجددة" وحدة الإنتاج تقرت

من إعداد الطلبة:

- حجايجي هشام
- ايعيش بوجمعة

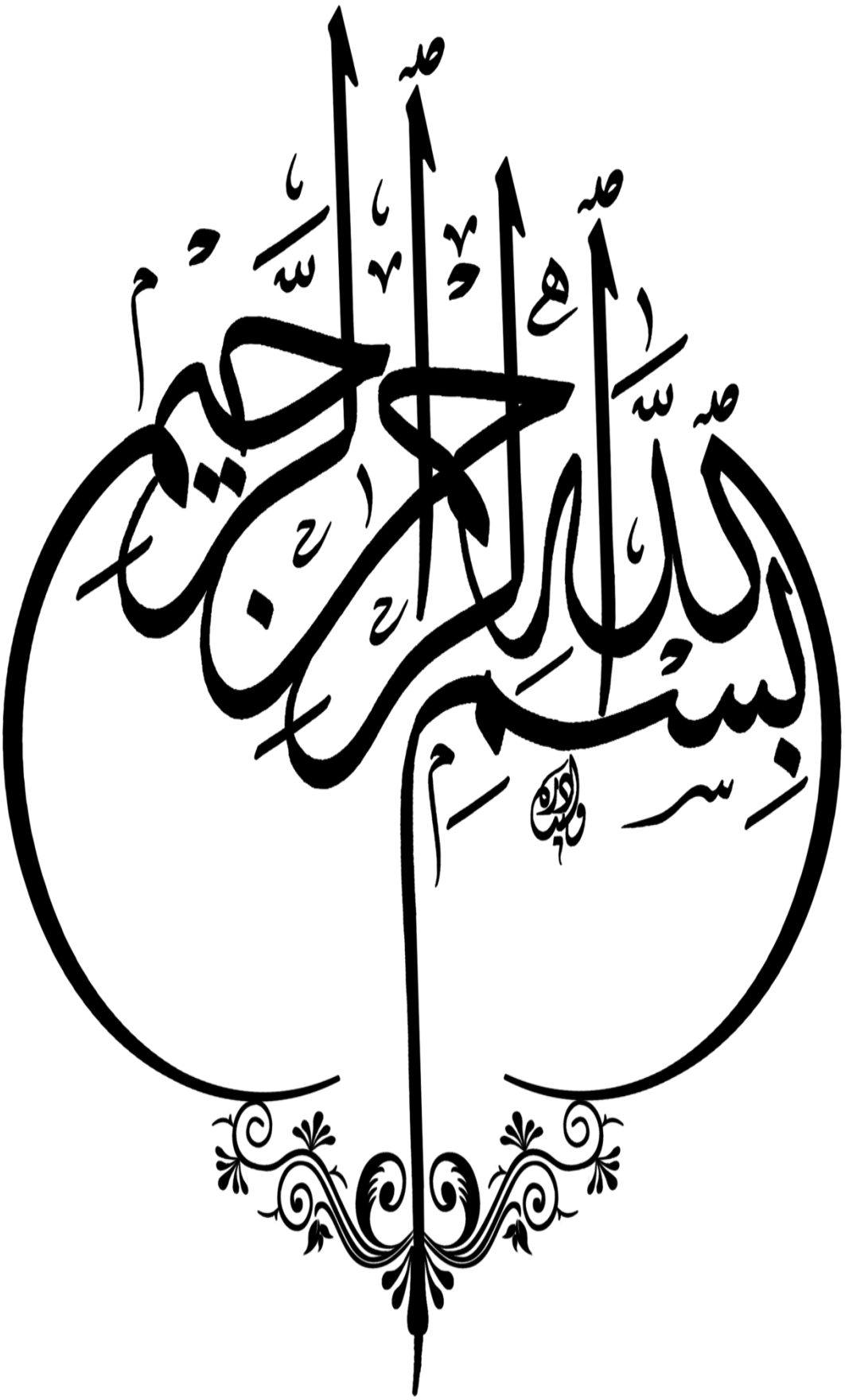
تحت إشراف الدكتور:

- عبادة عبد الرؤوف

لجنة المناقشة:

| | | | |
|---|---|---|---|
| د/ دوار ابراهيم | أستاذ محاضرا | جامعة غرداية | رئيسا |
| د/ عبادة عبدالرؤوف | أستاذ محاضرا | جامعة غرداية | مشرفا ومقررا |
| د/ مرسلي نزيهة | أستاذ محاضرا | جامعة غرداية | ممتحنا |
| د/ قراش أعمر | أستاذ محاضرا | جامعة غرداية | ممتحنا |

السنة الجامعية:2022/2021 .


بسم الله الرحمن الرحيم

# إهـــــــــداء

## بسم الله الرحمن الرحيم

***" وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ "  صدق الله العظيم***

***التوبة الآية 105***

***ربي يسر ولا تعسر عونك يا معين***

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك يا الله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة وجاهد في الله حق جهاده حتى أتاه اليقين سيدنا محمد رسول الله صلى الله عليه وآله وسلم تسليما كثيرا .

إلى والداي العزيزان أطال الله عمرهما ورزقنا طاعتهما وبرهما .

إلى الزوجة الكريمة وأولادي يوسف وآمنة حفظهم الله ورعاهم .

إلى من علمنا القرآن والذكر الحكيم روح شيخي الفاضل" مولاي الناجم" رحمه الله واسكنه فصيح جناته .

إلى الإخوة والأخوات كل واحد باسمه

إلى دكاترة وأساتذة وموظفي وطلبة جامعة غرداية والإقامة الجامعية

إلى كل عمال وموظفي شركة كهرباء والطاقات متجددة بتقرت

إلى كل أصدقائي في العمل بالرقابة المالية بالمنيعة

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع والذي أسأل الله تعالى أن يجعله في ميزان حسناتنا أجمعين وينفع به الأمة قاطبتا .

بوجمعة

# إهـــــــــداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى والدي العزيز محمد الناصح.

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى القلب الدافئ و الصدر الرحيم إلى من فارق النوم جفونها لتراعني وحرمت نفسها لترضيني إلى من رسمت شعار النجاح على قلبي أمي الحبيبة.

إليكم تحلو بالوفاء وتميزوا بالعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت برفقتهم في دروب الحياة إخوتي

إلى روحي و حياتي و مصدر سعادتي و سندي في حياتي " الزوجة الكريمة "و إلى عائلتها المحترمة.

إلى الضيوف الجديد في العائلة و مدخل البهجة و السرور البراعم: " عبد المعز ، أسيل ، ألاء "

إلى دكاترة وأساتذة و الزملاء الطلبة بجامعة غرداية

إلى كل عمال وموظفي شركة كهرباء وطاقات متجددة وحدة الإنتاج تقرت

"إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع"

هشـــام

# شكر وعرفان

تحية شكر وتقدير واحترام الى الدكتور الفاضل :

عبادة عبد الرؤوف الذي لم يبخل عنا بعلمه ومرافقته

العلمية لنا ونسأل الله العلي القدير أن يجعل ما يقدمه

في سبيل العلم والمعرفة لمنفعة الأمة خيرا له في الدنيا

وثوابا في الآخرة وأن يكون سببا في دخوله جنات

عرضها السموات والأرض بقدرتك يا عليم يا غفار

اللهم أمين يارب العالمين

# فهرس المحتويات


| البيان | الصفحة |
|---|---|
| الإهـداء | I |
| شكـر و عرفـان | II |
| قائمـة المحتـويـات | III |
| قائمـة الجـداول | IV |
| قائمـة الأشـكال | IV |
| مقدمـة عامـة | أ |
| الفصل الأول : عموميات حول التدقيق | 01 |
| المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق | 03 |
| المطلب الأول : مفهوم التدقيق | 03 |
| المطلب الثاني : أهداف و أهمية التدقيق | 04 |
| المطلب الثالث : أنواع التدقيق | 07 |
| المبحث الثاني : التدقيق الخارجي | 14 |
| المطلب الأول : تعريف المدقق الخارجي و صفاته | 14 |
| المطلب الثاني : حقوق و واجبات المدقق الخارجي | 16 |
| المطلب الثالث : مسؤوليات المدقق الخارجي | 18 |
| خلاصـة الفصل الأول | 22 |
| الفصل الثاني : التدقيق الخارجي في شركة كهرباء و طاقات متجددة | 23 |
| المبحث الأول : تقديم لمجمع سونلغاز، شركة كهرباء و طاقات متجددة و مكتب التدقيق الخارجي | 25 |
| المطلب الأول : تقديم لمجمع سونلغاز | 25 |
| المطلب الثاني : تقديم لشركة كهرباء و طاقات متجددة | 29 |
| المطلب الثالث : تقديم لوحدة الإنتاج تقرت | 31 |
| المطلب الرابع : تقديم لمكتب التدقيق الخارجي | 33 |
| المبحث الثاني : خطوات عمل المدقق الخارجي و أهم التوصيات التي جاءت في تقريره | 34 |
| المطلب الأول : خطوات عمل المدقق الخارجي | 34 |
| المطلب الثاني : أهم التوصيات التي جاء بها تقرير المدقق الخارجي | 37 |
| خلاصـة الفصل الثاني | 40 |
| الخاتمـــة | 41 |
| قائمـــة المراجع | 45 |
| المـلاحـق | 49 |

## فهرس الجداول


| عنوان الجدول | رقم الصفحة |
|---|---|
| أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي | 12 |


## فهرس الأشكال


| عنوان الشكل | رقم الصفحة |
|---|---|
| مسؤوليات المدقق | 19 |
| الرسم البياني لشركات مجمع سونلغاز | 29 |
| الهيكل التنظيمي لوحدتي شركة كهرباء و طاقات متجددة | 30 |
| الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج تقرت | 32 |

# المقدمـــــة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية هي الأساس في دعم وتوكيد القطاع الاقتصادي وتحسين مردوديته مما جعل اغلب الحكومات في العالم تلجأ إليها كوسيلة نموذجية تبنى عليها مؤشرات وقرارات تسمح بتحقيق النمو والاستقرار وهو الأمر الذي جعل القرار الإستراتيجي لها يزداد أهمية، فهو يسعى دائما لضمان إستمراريتها، حيث أن عدم استقرار البيئة المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية تفرض عليها تفكير إستراتيجي يضمن لها البقاء والاستمرار وذلك لن يتحقق إلا باكتساب إستراتيجية خاصة بها، كما أن المؤسسات الاقتصادية عرفت تطورا كبيرا من شتى الجوانب المالية والبشرية خاصة في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها حيث جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر معها مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإيصال المعلومة للمتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه, وجب أن تتمتع بصفة الحياد والموضوعية لتقديم مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر, وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لأجل مساعدة المؤسسة لتلبية المتطلبات.

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب سواء الخارجي أو الداخلي، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة إستراتجية تدقيق، و تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير معترف بها ومقبولة عموما والتي تصدرها هيئات و منظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.حيث أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية إدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها على الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

من خلال هذه المقدمة يمكن ابراز الاشكالية الأتية :

إلى إي مدى يساهم محافظ الحسابات في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية ؟

انطلاقا من هذه الإشكالية يمكن طرح تسؤولات عدة أهمها :

- كيف كانت مردودية المؤسسة الاقتصادية قبل تدقيق محافظ الحسابات ؟
- هل ساعد محافظ الحسابات مسيري المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ قرارات سليمة ؟
- هل كان أمر إلزام المؤسسات الاقتصادية بتعين محافظ الحسابات امرأ ايجابيا ؟

هذه التسؤولات تجرنا الى صياغة السؤال الرئيسي الآتي :

❖ **هل ساهم محافظ الحسابات في الرفع من كفاءة ومردودية المؤسسة الاقتصادية ؟**

وللإجابة على هذه التسؤولات نطرح هده الفرضيات :

- مردودية المؤسسة الاقتصادية كانت عشوائية قبل تدقيق محافظ الحسابات .
- احترافية محافظ الحسابات مكنت مسيري المؤسسة الاقتصادية من لوحة قيادة سليمة .

- كثير من المؤسسات الاقتصادية اثر عليها محافظ الحسابات ايجابيا .

**1-حدود الدراسة :**تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

أ-**الحدود الموضوعية :**سنركز على عدة مفاهيم بخصوص عملية التدقيق منها الإطار النظري للتدقيق، مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي، معايير وأهداف التدقيق، منهجية محافظ الحسابات في التدقيق ، خطط التدقيق، خطوات فحص الحسابات ...الخ .لنصل في النهاية إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية .

**ب- الحدود الزمنية:**حيث سيتم حصر الحدود الزمنية لبحثنا هذا في وجهتين ، الوجه النظري والذي يبرز من خلال الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي، والوجه التطبيقي المتمثل في التدقيق الخارجي لشركة كهرباء و طاقات متجددة وحدة الإنتاج بتقرت (دراسة حالة).

**ج- الحدود المكانية:** ستكون الدراسة موضوع بحثنا على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في شركة كهرباء وطاقات متجددة وحدة الإنتاج بتقرت.

**2-أسباب اختيار الموضوع :**أسباب اختيار موضوع بحثنا " دور محافظ الحسابات في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية " لأسباب عدة يمكن حصرها في:

**الأسباب الذاتية:**

- تقديم قيمة مضافة للتدقيق الخارجي وإعطاءه الأهمية التي من خلالها يستطيع الباحثون إعداد دراسات ايجابية .

- المساهمة في اهتمامات المهتمين بهذه المهنة الشريفة .

- إعطاء صورة تعكس مدى أهمية التدقيق الخارجي .

**الأسباب الموضوعية:**

- تزايد أهمية و ضرورة إجراء التدقيق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بسبب تزايد أهمية المعلومات المحاسبية خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي يشهدها المحيط الذي تنشط فيه
- إمكانية الحصول على المراجع و المصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث.
- موضوع البحث هذا له علاقة مباشرة بالتخصص الذي كنا ندرس فيه.

**3-أهمية البحث:** تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتمام من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية, الملاك و المساهمين في المشروع ، وكل من له علاقة به، حيث أن هذه القوائم هي مقدمات لمعلومات مالية و محاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية، و بالتالي فان عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية للمؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

4-**أهداف البحث:** إن لهذه الدراسة عدة أهداف وهي كما يلي:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي و مدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي و اثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع.
- بالنظر إلى المجال الواسع لأداء وصعوبة تحديد تعريف مخصص للتدقيق ، فإن هذه الدراسة تهدف إلى الإلمام بهذا الجانب من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة به .
- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي والمردودية في المؤسسة الاقتصادية، وهذا باعتبار أن هذه الأخيرة سابقا كانت من مهام المدقق الداخلي فقط، لكن حاليا ومع التطور الكبير الذي عرفه التدقيق الخارجي أصبح بوسعه أن يبدي آرائه المختلفة لتستفيد منه كل الأطراف المعنية.

5-**المنهج المتبع :**سنعتمد في بحثنا هذا على المنهج الوصفي باعتباره الأقرب إلى سرد كل الجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي، أهدافه، أهميته، علاقته بمردودية المؤسسة ....الخ .وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي والذي به سنتمكن من تحليل معطيات المؤسسة الاقتصادية أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا البحث. كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثلة في : "شركة كهرباء وطاقات متجددة وحدة الإنتاج تقرت".

**6- الدراسات السابقة:**

دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير من أهمها:

- **دراسة بومعزة حليمة**: التحليل أداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، دفعة2002/2001 ،جامعة الجزائر حيث ومن من خلال هذه الدراسة نجد أن الباحثة ركزت فقط على الجانب المالي للمؤسسة دون إعطاء الأهمية للجوانب غير المالية، حيث نجد أن هذه الأخيرة تعتبر هي الأساس لتحقيق مردودية أفضل للمؤسسة . وبالتالي حتى تستطيع المؤسسة أن تفرض نفسها بين منافسيها عليها أن تهتم بأدائها المالي وأدائها الغير المالي .
- **دراسة سعاد شدري معمر** : دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سونلغاز، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع مالية المؤسسة الاقتصادية والتسيير جامعة بومرداس 2009/2008 ، حيث لخصت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

✓ قيام التدقيق الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها لابد أن يكون في ظل نظام رقابة الداخلية.

✓ تقرير المراجع الداخلي المالي يتضمن أهم الملاحظات والنصائح المقدمة إلى الادارة العليا فيما يخص الوضع المالي للمؤسسة وما يؤدي الى تحسينه.

- **دراسة بمكرمة كنزه:** "دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي" مذكرة لنيل شهادة ماستر جامعة سكيكدة 2017 ، حيث يمكن تلخيص ما وصلت اليه الباحثة فيما يلي :

✓ هناك مساهمة كبيرة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة مطاحن الفرسان من خلال قيامه بتقييم وتحسينه .

✓ تقوم وظيفة التدقيق بدور مهم في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وهو ما يؤثر إيجابا على الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الفرسان.

- ✓ يساهم تطور التدقيق الداخلي لدعم الحوكمة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة .
- ○ **دراسة علواني سفيان:** دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة أم لبواقي 2017-2018 حيث توصل إلى أن :
- ✓ التدقيق الداخلي وظيفة يقوم بها موظفون داخل المؤسسة وتتناول التقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية ومدى تطبيقها.
- ✓ التدقيق الداخلي يقوم بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية.
- ✓ نشاط التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المحاسبي والمالي وتدقيق العمليات.
- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة.
- ✓ تحديد موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي ما يعني وجود استقلالية.

**7- صعوبات البحث:**

- الصعوبات الكثيرة لم تكن في الجانب النظري، نظرا لوجود عدة مواضيع وكتب لها علاقة بالبحث منها ماهو موجود بالمكتبات الوطنية والخاصة وكذا المجلات الرسمية عبر النت، إضافة إلى الملتقيات العلمية التي تحدث بين الفنية والأخرى أما الصعوبات كانت نوعا ما في الجانب التطبيقي وما يكتسبه من سرية المعلومات خاصة ما تعلق بمحافظي الحسابات أو القائمين على تسيير المؤسسة الاقتصادية ومن بين هذه الصعوبات ما يلي:

-التأخير و التأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة الاقتصادية عند إجراء الزيارات محل الدراسة التطبيقية.

-عدم التمكن من إجراء متابعة و مراقبة حيادية لمدى مطابقة التسجيلات المحاسبية مع المستندات المحاسبية ، بسبب الانشغال الدائم لوظيفة المالية و المحاسبة.

**8- أدوات الدراسة المستخدمة أسلوب جمع البيانات:**

أ- **الدراسة النظرية :**الاستعانة بالمسح المكتبي بجمع المراجع والوثائق، بغرض الوقوف على ما تتناوله هذه المراجع، بالإضافة إلى بعض الملتقيات المنعقدة في هذا الشأن، وهذا عند قيامنا بالدراسة النظرية للموضوع.

ب- **الدراسة التطبيقية :**الاعتماد على الوثائق الداخلية الخاصة بالمؤسسة-شركة كهرباء وطاقات المتجددة وحدة الإنتاج تقرت– التي ستؤخذ كدراسة حالة، بالإضافة إلى بعض المقابلات الفردية التي قمنا بها مع بعض المسيرين و المختصين داخل المؤسسة، وهذا عند قيامنا بالدراسة التطبيقية لهذا الموضوع.

**ج-استخدام شبكة النت:**حيث تمت الاستعانة بشبكة النت وما تحتويها من كتب ومجالات ومقالات تتضمن مهنة التدقيق إلا إن الجدير بالذكر إن المعلومات المستقاة من هذه الشبكة لا تكون بالضرورة صحيحة وأكيدة مما يسمح المجال للتعمق أكثر والبحث عن المصادر الموثقة للمعلومة .

**9- التقسيم المنهجي :**تبعا للأهداف المرجوة من البحث، وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين.قمنا بتخصيص فصل لدراسة الجانب النظري والفصل الآخر لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قمنا في الفصل الأول والذي جاء بعنوان" الإطار النظري للتدقيق " حيث قسمناه إلى مبحثين، حيث سنتناول في المبحث الأول مفاهيم عامة حول التدقيق المفهوم و أهداف و أهمية التدقيق بالإضافة إلى أنواعه، أما في المبحث الثاني فسنتعرض إلى التدقيق الخارجي ، تعريف المدقق الخارجي، حقوق و واجبات المدقق الخارجي و المسؤولية الواقعة عليه.

أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان:"دور التدقيق الخارجي في شركة كهرباء وطاقات متجددة وحدة الإنتاج بتقرت فقد قسمناه كذلك إلى مبحثين، حيث نتطرق في المبحث الأول إلى نشأة الشركة- لمحة تاريخية- الهيكل التنظيمي- أما المبحث الثاني فتناول تقرير محافظ الحسابات في الشركة من خلال خطوات فحص الحسابات وإعداد التقرير وتم في الأخير عرض أهم التوصيات

# الفصـــل الأول

**مقدمة الفصل :**

عرف الاقتصاد العالمي تطورا كبيرا خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية حيث كان لها الأثر الكبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وتنفيذها، ويظهر هذا جليا من خلال انفصال أصحاب المال عن الإدارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد لصاحب المال أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها، بحيث أصبح يطلع بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة وكذا رأسماله المساهم به فيها. ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث أخر محايد كوسيط بين المالك والمسيرين في المؤسسة لتقييم الوضع الحقيقي، من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم المالية والتقارير التي يتم إعدادها وفي نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من اجل تصحيح الأخطاء وكشف التلاعبات التي قد تحدث، ومن هنا نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات

و تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق.

وللتعرف أكثر على التدقيق و مسؤولية المدقق، فقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين حيث سنتناول في المبحث الأول مفاهيم عامة حول التدقيق مفهموه وأنواعه وكذا أهدافه. وفي المبحث الثاني التدقيق الخارجي تعريف المدقق الخارجي، حقوقه وواجباته والمسؤولية الواقعة عليه.

# المبحث الأول:مفاهيم عامة حول التدقيق

لقد ازدادت أهمية التدقيق نظرا لتنامي الحاجيات إلى تطور الممارسة المهنية له، فقد نال اهتماما واسعا في الأوساط المالية و الاقتصادية و القانونية و حتى الاجتماعية منها، فالتدقيق موجود في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، و هذا لما له من دور في صيانة و حماية أموال المؤسسة و مساعدتها في اتخاذ مختلف القرارات.

و سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- مفهوم التدقيق.
- أهداف و أهمية التدقيق.
- أنواع التدقيق.

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق:

يرى البعض أن أصل مصطلح التدقيق ظهر في القرن الثالث عندما حاول الرومان تطوير أسس تدقيق الحسابات و قاموا بتعيين مدققين لمراجعة الدفاتر المحاسبية في الإمارات التي تخضع لسيطرة إمبراطوريتهم. ويقابل مصطلح التدقيق اللفظة الأجنبية "Audit" وهي مشتقة من الكلمة الاتنية "Audire" و معناها يستمع، لأن الحسابات في ذلك العصر كانت تعد من طرف الحكام ممثلي البلاط و تتلى على مسامع المدققين بحضورهم أثناء الجمعية العامة للحكومة.

أما التدقيق كمفهوم فهناك من يراه على أنه "فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق"[1]

أما الجمعية المحاسبية الأمريكية ذهبت إلى أبعد من ذلك و عرفت التدقيق على أنه "عملية منظمة و منهجية لجمع الأدلة و القرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و تقويمها بشكل موضوعي و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"[2]

و عرفه آخرون بأنه "اختبار تقني صارم و بناء أسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة"[3].

أما جمهور الأكاديميين و المهنيين الجزائريين فيغلب على دراساتهم و أبحاثهم تأثير المدرسة الفرنسية، لذلك فإن مصف الخبراء و المحاسبين المعتمدين الفرنسي يعرف التدقيق على أنه "فحص من مهني مؤهل و مستقل لإبداء رأي حول انتظام و مصداقية الميزانية و جدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[4]. و هذا التعريف يطغى كثيرا في الجزائر و يعتمد في كثير من الحالات.

---

[1])- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 06

[2])- حسين القاضي و حسين بحدوح، أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية و الدولية، دار وراق للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص 13

[3])- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبقية)، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003، ص 09.

[4])- www.fr.wikipedia.org/wiki/audit_comptable_et_financier

و رغم الجهود المبذولة في تحديد المصطلح و توحيد التعريف إلا أن الإشكالية تبقى قائمة من حيث طبيعة التدقيق العلمية و العملية، فالتدقيق يمكن اعتباره علم له مبادئه، و التدقيق فن أو ممارسة له أساليبه و طرقه، و ينظر إليه أيضا على أنه أداة أو وظيفة قوامها فحص الدفاتر و الحسابات و المستندات الخاصة بالوحدة المحاسبية. و هناك تعريف آخر يرى أن "التدقيق وظيفة يمارسها مهني مستقل مفوض أن يبدي رأيا موضوعيا (دون تحيز) في مدى تعبير القوائم الختامية عن المركز المالي للمشروع و نتيجة أعماله وفقا للمبادئ و الأصول المحاسبية المتعارف عليها"[1].

## المطلب الثاني: أهداف و أهمية التدقيق:

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق و التعارف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة للأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى، حيث تطورت أهداف التدقيق من اكتشاف التلاعب والاختلاس والخروج برأي محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستو ى الكفاءة والفعالية في المؤسسات التي تحت التدقيق ومن بين أهم أهداف التدقيق ما يلي :

- التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي أو المادي.
- التأكد من أن كل عناصر الأصول هو ملك للمؤسسة والخصوم هو التزام عليها.
- التأكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها.
- الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها.
- إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له.
- التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

---

[1]) - محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية- أساسيات المراجعة)، دار صفا للطباعة و النشر، القاهرة، 1986، ص 20.

- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة، -تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.[1]

أما فيما يخص أهمية التدقيق فهو يلعب دورا مهما في الأوساط المالية و الحكومية، و في الاقتصاد. و منهم من يعتبر أن أهمية التدقيق تكمن في كونه وسيلة لا غاية، و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة

وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، هذه الطوائف تتمثل في :

- المستثمرين حيث أدى ظهور المؤسسات و المصانع الكبرى في أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات و بالتالي انفصال الملكية عن التسيير، هذا ما ألزم إلى ضرورة تعيين مدقق مستقل و محايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، و من ثم إيصال المعلومات للمستثمرين للاطمئنان عن أموالهم.
- مجلس إدارة المؤسسة الذي يأخذ بالبيانات التي يعتمدها المدقق المحايد و المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، و هي وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، و كذا زيادة مكافئاتهم.
- البنوك و المؤسسات المالية حيث تقوم بفحص و تحليل المركز المالي للمؤسسات التي تقوم بطلب الحصول على قروض، لضمان سداد هذه القروض مع فوائدها.
- أجهزة الحكومة أين تعتمد على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، و لا يمكن للأجهزة الحكومية القيام بذالك دون بيانات موثوق فيها و معتمدة.
- المجتمع أين يلعب المدقق دور مهم في إرساء مبادئ التنمية المستدامة و حماية المستهلك.[2]
- بالنسبة للاقتصاد القومي فهو يخدمه بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة. ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية و خير عون الدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم. والمدقق يعتبر خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة، والوصول إلى أقصى مستوى للكفاية الإنتاجية، من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية، الطبيعية، الاقتصادية، المثالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

## المطلب الثالث: أنواع التدقيق:

[1])-محمد الفيومي وعوض لبيب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 1998، ص88.

[2])- د/ بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي و المحاسبي، قسم العلوم المالية و المحاسبية، جامعة غرداية، ص 13-14 بتصرف.

هناك عدة أنواع من التدقيق تختلف حسب المنشأة و الهدف أو وقت التدقيق نعرضها فيما يلي:

**أولا: من حيث طبيعة المنشأة المراد التحقق منها:** ينقسم التدقيق هنا إلى نوعيين هما :

- التدقيق في المؤسسات العمومية: تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من شركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم 129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام.[1]
- التدقيق المحاسبي في الشركات الخاصة: وهو التدقيق و مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال هو من الأفراد الطبيعيين، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعين مدقق خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والمهمة المسندة إليه.

**ثانيا : من حيث نطاق عملية التدقيق :**و ينقسم إلى:

- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل: كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب منه يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.
- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية: وهي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون. ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى الحصول على التقرير المتضمن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على

[1])- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط 1عمان، الأردن، 2006، ص53

المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة منه ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

**ثالثا: التدقيق من حيث حتمية القيام بالمراجعة:** هنا أيضا نجد نوعين:

- المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية المعمول بها. وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين.[1]
- المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تؤول إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء على ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

**رابعا : من حيث وقت عملية التدقيق:**و نفرق هنا بين:

- التدقيق النهائي: يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية والمحاسبية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.
- التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات. يتم هذا النوع و يسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.[2]

**خامسا التدقيق من حيث الهدف:**ينقسم إلى أربعة أنواع هي:

- التدقيق المالي: يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.
- التدقيق الإداري: من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة،على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة

[1])- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 3، عمان، الأردن، 2006، ص30.

[2])- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص14-15.

- تدقيق الأهداف: يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964 وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.[1]
- التدقيق الاجتماعي: التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.[2]

**سادسا: التدقيق من حيث استقلاليتها وحيادها:**يتضمن نوعين هما:

- المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها. ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.
- المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.[3]إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

---

[1])-جيهان عبد العزيز الجمال،المراجعة وحوكمة الشركات،دار الكتاب الجامعي،الإمارات،2014،ص32، بتصرف.
[2])-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،الأردن،2004، ص 11.
1)- محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، 1992، ص 298.

جدول يبين أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

| معيار التفرقة | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|
| الهدف | خدمة الإدارة عن طريق التأكد من إن النظام المحاسبي يقدم بيانات سلمية ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسة الموضوعية | خدمة المالك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي |
| نوعية القائم | يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارة جميعها | شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة المالك |
| درجة الاستقلال | يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارة جميعها | يتمتع باستقلالية كاملة من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي |
| المسؤولية | مسئول أمام الإدارة ومن تم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا | مسئول أمام المالك ومن ثم يقدم تقريره عن النتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم |
| نطاق العمل | تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل | يحدد ذلك أمر تعيين والأعراف السائدة والمعايير المعنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة |
| توقيت التدقيق | يتم فحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية | يتم فحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة في السنة |

المصدر :حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2009،ص53

**سابعا: التدقيق حسب الاهتمام:**حيث ينقسم الى نوعين وهما:

- المراجعة المالية و المحاسبية: وهي أيضا تنقسم إلي نوعين:

أ- المراجعة القانونية: هي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بمهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية, جدول حسابات النتائج والجرد ).هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن التدقيق ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.[1]

ب- المراجعة التعاقدية: هي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدي و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.[2]

- المراجعة العملية :نشأة بعد المراجعة المالية و المحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات. المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاع التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير

## المبحث الثاني:التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم وسائل الرقابة الفعالة، و الذي تعتمده المنشأة بصفة إلزامية، و أحيانا بصفة اختيارية. و يتم التدقيق الخارجي بواسطة طرف محايد مستقل تماما عن المنشأة، مهني مختص و ذو كفاءة و يكون شخص طبيعي أو مكتب يضم مجموعة مدققين أو شخص معنوي (شركة). و المدقق الخارجي أو ما يعرف بمراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني أو ما يسمى في الجزائر بمحافظ الحسابات يعمل على تقييم العمليات المحاسبية، و التأكد من صحة و دقة البيانات الواردة في القوائم المالية و سلامتها من الأخطاء، و يبدي رأيا فنيا محايدا حول الوضع المالي للمؤسسة التي يشرف على تدقيق حساباتها. و سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى:

- تعريف المدقق الخارجي و صفاته.
- حقوق وواجبات المدقق الخارجي.

[1])- طارق عبد العال حماد- موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الاسكندرية، 2004 ص39.

[2])- أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1996 ص 306

- مسؤوليات المدقق الخارجي.

## المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي و صفاته:

تعددت وتنوعت مختلف الصيغ في تعريف المدقق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها. ومن هذه التعاريف نبرز مايلي :

- يعرف المراجع الخارجي على أنه" كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة و تحت مسؤوليته، و ذلك عن طريق فحص و مراقبة حسابات المؤسسات و مختلف القوائم المالية السنوية و يصادق على صدق و شرعية هذه الحسابات، و من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير" [1]
- ويعرف أيضا وفقا للمادة 22 من القانون 10-01 الذي ينظم مهنة المحاسبة في الجزائر " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[2]
- كما نصت المادة 715 مكرر"4 " أنه : " تعينُ الجمعية العامة العادية مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة3 سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات والرقابات التي يرونها مناسبة. كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.[3]
- هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ، وعلى سبيل المثال مدقق حسابات الشركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته أو إلى مجلس الإدارة والمساهمون . [4]
- المدقق الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة، وعلى المدقق الخارجي التحقق إذا كانت الإدارة كفؤة في إدارة أموالهم، وعلى المدقق أو من ينوب عنه حضور اجتماع الهيئة العامة وتلاوة تقريره والإجابة عن استفسارات أعضاء الجمعية العامة (المساهمين).[5]
- المدقق الخارجي هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص، ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أم خدمية. ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة .وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة ،فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة . كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو

---

[1])- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص 04.

[2])- الأمانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07.

[3])- القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 222.

[4])- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، مرجع سابق، ص 25.

[5])- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، مرجع سابق، ص 30.

من خلال عضويته منشأة(مكتب) مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز.[1]

## المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الخارجي:

يتمتع مدقق الحسابات كغيره من المهن بجملة من الحقوق، و تترتب عليه مجموعة من الواجبات نبرزها فيما يلي :

**1)- حقوق المدقق الخارجي:** لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه و إنجاز عملية التدقيق الموكلة إليه بكفاءة و فعالية فإنّه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق التي نسردها فيما يلي:

- ✓ طلب موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله من الأشخاص الذين يتعامل معهم
- ✓ الإطلاع في أي وقت على الدفاتر و السجلات و المستندات الإلزامية و الاختيارية في الشركة لإبداء رأيه المحايد
- ✓ تحديد وقت الجرد للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية للشركة
- ✓ الحصول على صورة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور الجلسات
- ✓ دعوة الهيئة العامة للانعقاد في حالات الضرورة القصوى
- ✓ حضور اجتماع الهيئة العامة و اعتبار الاجتماع باطل إذا لم يحضره
- ✓ المدقق في مناقشة عزله مع حق حبس المستندات و الأوراق حتى يحصل على أتعابه
- ✓ الاعتذار و الامتناع عن العمل بعد انتخابه.[2]
- ✓ تحقيق موجودات المؤسسة و التزاماتها.
- ✓ الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.
- ✓ يمكن لمدقق الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.
- ✓ يعلم مدقق الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهنة كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- ✓ يمكن لمدققي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على الحسابات و تحت مسؤولياتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني أخر.
- ✓ يمكن لمدقق الحسابات أن يستقيل، بأن يقدم اشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر دون أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية و يجب عليه أن يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

**2)- واجبات المدقق الخارجي:** تتمثل فيما يجب أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامجه للتدقيق على أكمل وجه و من أهم هذه الواجبات[3]

---

[1] )- عبد الفتاح محمد الصحن و أخرون، أسس المراجعة الخارجية، دون طبعة، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 22-32.

[2] ) زهير الحدرب ،علم تدقيق الحسابات ،الطبعة الأولى، دار البداية، عمان،2010 ، ص104 .

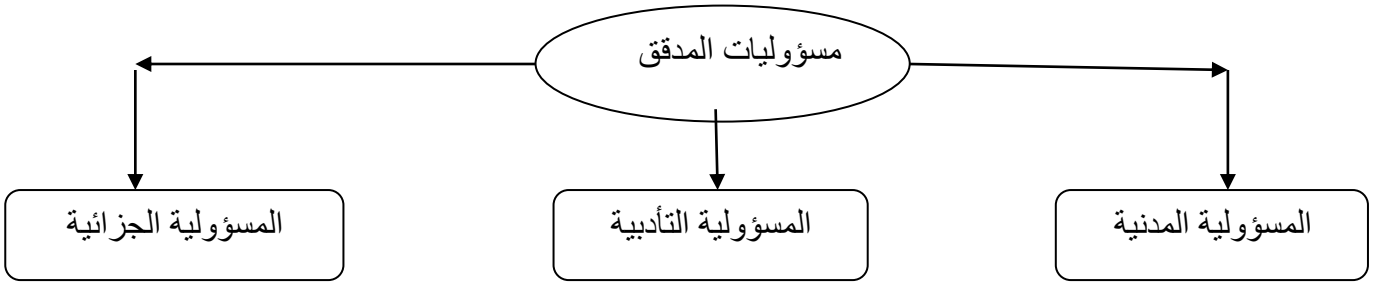
[3])- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات 1، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص 106-109.

- ✓ يجب عليه أن يقوم بالتدقيق لحسابات الشركة و دفاترها بما تحتويه من قيود يومية و دفاتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و كشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- ✓ التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر.
- ✓ التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييميه حتى يستطيع اختيار عينات سليمة و ملائمة لمعظم عمليات الشركة.
- ✓ يقدم التوصيات و الاقتراحات الملائمة كما يلي:
  - معالجة و تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
  - عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
  - حسن سير العمل في الأقسام و إدارات الشركة.
- ✓ التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها، و من أمثلتها :
  - تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية.
  - اكتشاف اهتلاك هذه الأصول القابلة للإهتلاك وفقا لطرق المعادلات المعمول بها في الشركة في السنوات السابقة دون تغيير إلا بأسلوب مقنع وفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات و الأنشطة المماثلة.
  - إثبات طرق تقييم المخزون السلعي.
  - إتباع مبدأ الحيطة و الحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها و أساس تكوينه و مدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في الشركة.
  - عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة و التي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيادتها بتخفيض في الأرباح وبالتالي:
    - تخفيض نصيب المساهمين من الأرباح التي يتقرر توزيعها.
    - التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها لأنها ستحتسب على أرباح ضئيلة غير حقيقية.
    - عدم إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة.
- ✓ القيام بعمل التسويات الفردية اللازمة لعناصر الإيرادات و المصروفات وفقا للقواعد المتعارف عليها.
- ✓ يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول و الإلتزامات.
- ✓ يجب على مدقق الحسابات أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره، بحيث يكون تقرير شامل على جميع البيانات الهامة و اللازمة التي تعبر عن:
  - ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على كل البيانات و المعلومات و السجلات و الدفاتر لإنجاز عمله.
  - ما إذا كانت الحسابات و الدفاتر و السجلات سليمة و منظمة.
  - ما إذا كانت الحسابات الختامية و الميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في حسابات التقارير.
  - ما إذا كان الجرد و التسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها.
  - ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- ✓ يجب على مدقق الحسابات الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق.

- ✓ يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تقريره مكتوبا، حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثلها للمركز المالي و نتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق.
- ✓ يجب على مدقق الحسابات الإلتزام بقواعد قانون مهنة التدقيق و آدابها و سلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق.

## المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي:

تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي مهنة التدقيق بشكل ملحوظ، و ساعد على ذلك تضافر عدة عوامل من أهمها حالات عدم الالتزام بتطبيق معايير الجودة اللازمة، أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة و المطلوبة مما يؤدي إلى تحمل مسؤوليات مختلفة حسب الحالة، و يوضح الشكل التالي المسؤوليات التي يتحملها المدقق :




الشكل (1): مسؤوليات المدقق

المصدر : لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير،جامعة باتنة1، 2018-2019،ص30

من الشكل يتضح أن مدقق الحسابات يخضع إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات هي:[1]

**1 -المسؤولية المدنية:** وتصنف إلى نوعين أحدهما هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بمالك المنشأة أو الوحدة الاقتصادية، ويترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالمنشأة. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية و هي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين، التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق.

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية، عقدية كانت أو تقصيرية يشترط توافر شروط و أركان هي:

أ– الضرر: ويعد ركنا أساسيا في المسؤولية سواء أكانت تعاقدية أو تقصيرية، سواء أكان هذا الضرر ماديا أم أدبيا، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية اللازمة.

ب- ا لإهمال : والقاعدة العامة ألا يسأل المدقق مدنيا إلا عن حدود إهماله، أما حين ينتفي الإهمال فلا محل لمساءلته، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.

ج - العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: لا يكفي لقيام مسؤولية المدقق المدنية توفر الإهمال في جانبه، وحدوث ضرر للمدعي بل لابد من وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر أي لابد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.

[1] )- خراف سماح، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر،جامعة سكيكدة، 2015، ص47.

بشكل عام يمكن القول لكي تقع المسؤولية المدنية على المدقق، على المدعي أن يثبت أنه اعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراته بالإضافة إلى ذلك يجب عليه أن يثبت مايلي:

- أن هذا الاعتماد هو الذي سبب خسارته.
- إن المدقق كان مهملا إهمالا جسيما أو متهورا أو أنه سلك مسلكا غير نظامي أو كان مخادعا.
- أن المدقق قد توقع الضرر أثناء إعداد تقريره.

تنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري على أنه :" يعرض مندوبو الحسابات على اقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات و الأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم . ويطلعون- علاوة على ذلك- وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.

مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم."

تنص المادة 715 مكرر 14 على أنه: "مندوبو الحسابات مسئولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. و لا يكونون مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في

تقريرهم للجمعية العامة و /أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها ".

**2) المسؤولية الجزائية:** تتمثل مسؤولية المدقق الجزائية من خلال ارتكاب مدقق الحسابات لجريمة يتعدى ضررها الشخص المعنوي أو الطبيعي ليصل ضررها إلى المجتمع، وهذا النوع من الجرائم يحددها القانون في كل بلد يدارس فيه المدقق مهامه.

بينت المادة 62 من القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات على أنه: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

- أركان المسؤولية الجزائية: تجدر الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية تحتاج إلى توافر أركان ثلاثة هي:
  - الركن الأول: هو قانوني وينطلق من القاعدة القائلة لا جريمة و لا عقوبة بدون نص قانوني، و أن الجرم والعقاب من عمل المشرع فالأوامر و النواهي الجنائية وجزاءاتها لا ترجع إلا إلى مصدر واحد وهو القانون.
  - الركن الثاني :هو مادي ويتمثل بالنشاط الإجرامي بحد ذاته أي القيام بعمل أو الامتناع عن القيام بعمل كعدم إخبار السلطات المختصة عن حوادث الرشوة والفساد أو التستر على المسئولين عن ذلك وإلحاق ضرر بالمجتمع نتيجة ذلك، أي توافر علاقة سببية بين الفعل أو الامتناع عنه والضرر الذي أصاب المجتمع.
  - الركن الثالث: هو معنوي ويتلخص بأن المدقق لا يسأل جزائيا إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.
- الجرائم التي يترتب عليها مسؤولية جزائية على المدقق :جريمة الإضرار بالأموال العامة من سرقة أو اختلاس أو إساءة ائتمان، جريمة الإفشاء بالأسرار المهنية والامتناع عن الشهادة، إلا أن المحافظة على الأسرار لا تعني تستر المدقق على الجرائم المخلة بالنظام العام، جريمة التزوير،النصب والاحتيال، جريمة التسبب بالإفلاس الاحتيالي عن طريق التلاعب ببعض البيانات لافتعال الإفلاس، جريمة تزويد السلطات بمعلومات مضللة.

حيث تنص المادة 825 من القانون التجاري الجزائري على أنه":يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين بغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. رئيس شركة المساهم والقائمون بإدارتها أو مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين."

كما تنص المادة 829 من نفس القانون على أنه: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يدارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية."

إضافة إلى ذلك المادة 830 والتي تنص على: " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها. وتطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات".

**3) المسؤولية التأديبية:** تنشأ المسؤولية التأديبية أو الانضباطية من لمخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها. هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة، وتسهر على تنفيذها.

حسب المادة 63 من القانون 10-01 المنظم للمهنة فإنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، الشطب من الجدول. يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

**خلاصة:**

يعمل التدقيق على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، يهدف بالدرجة الأولى إلى حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم و ذلك بقيام المدقق الخارجي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و إعطاء نصائح للإدارة و تعليقات حول العمليات التي تمت مراجعتها.

و من خلال هذا الفصل توصلنا إلى التعريف بالتدقيق الخارجي على وجه الخصوص. كما أبرزنا أهمية وجود شخص محايد و مستقل يبدي رأيه حول صدق و شرعية القوائم المالية للمؤسسة. و تطرقنا أيضا إلى أهم الحقوق التي يتمتع بها المدقق الخارجي و أبرز الواجبات و كذا المسؤوليات التي تقع على عاتقه.

# الفصـــل الثانـي

**مقدمة الفصل :**

بعدما تطرقنا في الجانب النظري إلى عموميات التدقيق، سنتطرق الآن في الجانب التطبيقي للموضوع في هذا الفصل من خلال التعرف على طريقة عمل المدقق الخارجي و كيفية تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. وقد اخترنا إحدى الشركات الوطنية ذات سمعة عالمية، تقوم بإنتاج منتجات يقوم عليها الاقتصاد الوطني، و لديها خبرة طويلة في مجال إنتاج و توزيع الكهرباء و الغاز آلا و هي شركة سونلغاز متمثلة في أحد فروعها المستحدثة و هي شركة كهرباء و طاقات متجددة من وحدة الإنتاج بالجنوب الشرقي تقرت.

و قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين سنستعرض من خلال المبحث الأول إلى تقديم مجمع سونلغاز و من ثم تقديم شركة كهرباء و طاقات متجددة، بالإضافة إلى تقديم مكتب التدقيق. أما في المبحث الثاني سنتناول سير عملية الفحص و التدقيق و أهم التوصيات التي جاءت في تقرير المدقق الخارجي و كيفية تطبيقها داخل الشركة.

## المبحث الأول: تقديم لمجمع سونلغاز، شركة كهرباء و طاقات متجددة و مكتب التدقيق الخارجي

سنتناول من خلال هذا المبحث التعريف بشركة كهرباء و طاقات متجددة محل الدراسة و ذلك من خلال المطلب الثاني و الثالث، و لكن قبل ذلك يجب التطرق إلى الشركة الأم سونلغاز و التي انبثقت منها شركة كهرباء و طاقات متجددة و هذا في المطلب الأول. كما سنلقي نظرة عن مكتب المحاسبة الذي قام بعملية التدقيق داخل الشركة محل الدراسة خلال المطلب الرابع.

**المطلب الأول: تقديم لمجمع سونلغاز:** تعتبر الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز من أقدم الشركات الوطنية عمرا، تعود إلى حقبة العهد الاستعماري، ففي سنة 1947 تم إنشاء المؤسسة العمومية كهرباء وغاز الجزائر المعروفة اختصارا بالحروف الرامزةEGA ، التي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز.

و في جويلية 1969 صدر الأمر رقم 69-59 في الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ01 أوت 1969، ها الأمر المتضمن حل "شركة كهرباء و غاز الجزائر" و إنشاء شركة جديدة متمثلة في " الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز"، و يندرج هذا الصنف بتدابير تأميم القطاعات الحيوية في الاقتصاد الوطني، و هي العملية التي انطلقت في سنة 1966،بل قبل هذا التاريخ بالنسبة لبعض القطاعات. و لكي تستطيع سونلغاز المساهمة في بناء هيكل الاقتصاد الوطني حدد لها الأمر سالف الذكر مجال تدخل واسع جدا بخصوص احتكار كلي لإنتاج الكهرباء و شراء الغاز المصنعين و نقلهما و توزيعها و استيرادهما، و حولت لها جميع ممتلكات شركة " كهرباء و غاز الجزائر". و منذ تنصيبها اهتمت الشركة بتركيب و صيانة التجهيزات المنزلية التي تشتغل بالكهرباء أو الغاز، بالإضافة إلى ترقية استعمال الغاز الطبيعي و الكهرباء في القطاعات الصناعية.

بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في أول جوان سنة 2002 ، المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة «سونلغاز» شركة مساهمة، تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة تحوز الدولة رأسمالها. وهذا الانتقال تمليه ضرورة قيام سونلغاز بتكييف نفسها للتلاؤم مع القواعد الجديدة لتسيير القطاع التي أوجبها القانون ولاسيما انفتاح الأعمال والأنشطة وولوج باب المنافسة، وإمكانية اللجوء إلى التساهمية الخاصة، ومن ناحية أخرى فإن هذا القانون الأساسي الجديد يخول للمؤسسة استقلالية أكبر ويسمح لها بأن تمارس مسؤولياتها كاملة. إن تحديد هدفها الاجتماعي يفتح لها أفاقا جديدة، فزيادة على أنشطتها المعتادة من إنتاج الكهرباء ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز، توفرت لها إمكانية العمل والتدخل في العلاقة تجاه قطاع المحروقات والقيام على العموم بممارسة أعمال خارج الجزائر. وعلى صعيد تسييرها، فيشرف على ذلك جمعية عامة ومجلس إدارة ويديرها رئيس مدير عام.

بدأت عملية تحويل سونلغاز في جانفي 2004 مع إنشاء ثلاث شركات مهن قاعدية، وهكذا فإن الوحدات المسؤولة عن إنتاج الكهرباء ونقلها وعن نقل الغاز قد شيدت كفروع تضمن إنجاز هذه النشاطات. ويتعلق الأمر بما يلي:

- شركة إنتاج الكهرباء (SPE).
- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء(GRTE) .

- شركة تسيير شبكة نقل الغاز(GRTG) .

كما تم إنشاء أربعة فروع تضمن مهنة توزيع الكهرباء و الغاز هي:

- شركة توزيع الجزائر (SDA).
- شركة توزيع الوسط (SDC).
- شركة توزيع الشرق (SDE).
- شركة توزيع الغرب (SDO).

في سنة 2005 ، تم إنشاء فرعين جديدين (المهن المحيطة)، أي:

- الشركة المدنية لطب العمل(SMT)
- مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز.(CREDEG)

و خلال هذه السنة ذاتها، عرفت بعض الفروع المحيطة التي أنشئت في 1998 إعادة هيكلة حيت أدمجت الشركات الأربع لصيانة وخدمات السيارات لتكوّن شركة وحيدة هي شركة صيانة وخدمات السيارات (MPV).وكذلك الأمر بالنسبة لشركات صيانة المحولات الثلاث التي تم جمعها في شركة وحيدة هي شركة خدمات المحولات الكهربائية(SKMK).

وهكذا اكتمل شكل قطب فروع (المهن المحيطة) مع الفروع التي كانت موجودة سابقا وهي:

- شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية (TRANSMEX)التي أنشئت في1993 .
- شركة الوقاية والعمل الأمني) "SEAT" سابقا (SPAS التي أنشئت في 1996 والتي تضمن حماية أكثر من 800 موقع لمجمع سونلغاز عبر جميع أنحاء التراب الوطني.
- صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية(FOSC) ، وهي شركة مدنية مكلفة بقطاع الخدمات الاجتماعية لفائدة عمال جميع فروع مجمع سونلغاز، أنشئت في1997 .
- نزل المزارعين(HMP) ، الذي تم اقتناؤه في1997 .
- شركة صيانة التجهيزات الصناعية(MEI) ، أنشئت في1998 .
- وكذا الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلام(SAT Info) ، أنشئت بدورها في 1998.
- وأخيرا، إنشاء المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي(CAMEG) ، في 2003 ، وهو فرع مهمته الرئيسية تسويق العتاد الكهربائي والغازي عبر شبكة توزيع تغطي مجموع أنحاء التراب الوطني.

- في2006 ، تم إنشاء خمس شركات «مهن قاعدية» أخرى فرع أول مسير منظومة الكهرباء(OS) ، مكلف بإدارة نظام إنتاج/نقل الكهرباء.
  - يتضمن هذا القسط الأخير كذلك إنشاء :

- شركة كهرباء ترقة.(SKT)
- شركة كهرباء كدية الدروش.(SKD)

- شركة كهرباء البروقية.(SKB)
- شركة كهرباء سكيكدة.(SKS)

هذه الشركات الأربع هي محطات إنتاج الكهرباء أنشئت بمساهمة سوناطراك.

- خلال هذه السنة ذاتها (2006 )، وفي سياق دعم تنظيم سونلغاز على شكل مجمع وإنجاز برنامج تطوير هام للمجمع، عادت مؤسسات الأشغال الخمس، وهي:

- شركة أشغال الكهربة.(KAHRIF)
- شركة الأشغال والتركيب الكهربائي.(KAHRAKIB)
- شركة إنجاز القنوات.(KANAGHAZ)
- شركة إنجاز المنشآت الأساسية..(INERGA)
- شركة التركيب الصناعي.(ETTERKIB)

إلى أحضان مجمع سونلغاز، بقرار للسلطات العمومية، بعد أن كانت عبارة عن هياكل إنجاز مندمجة في المؤسسة، ثم رقيت إلى مؤسسات مستقلة على ضوء إعادة الهيكلة التي تمت في1983 .

- في جانفي2007 ، جاء دور مراكز الانتقاء والتكوين التابعة لسونلغاز لترقى إلى فرع و هو معهد التكوين في الكهرباء والغاز(IFEG) .وتم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز مع إنشاء شركة هندسة الكهرباء والغاز (CEEG) في شهر جانفي2009 ، الأمر الذي جعل عدد فروع قطب «الأشغال» يبلغ ستة فروع. في هذا التاريخ ذاته، تم إنشاء شركتين أخرى ين، هما: الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام (ELIT) وشركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية.(SOPIEG)

و أخيرا في أفريل 2013 تم إنشاء شركة كهرباء و طاقات متجددة لتنضم إلى الشركات القاعدية .

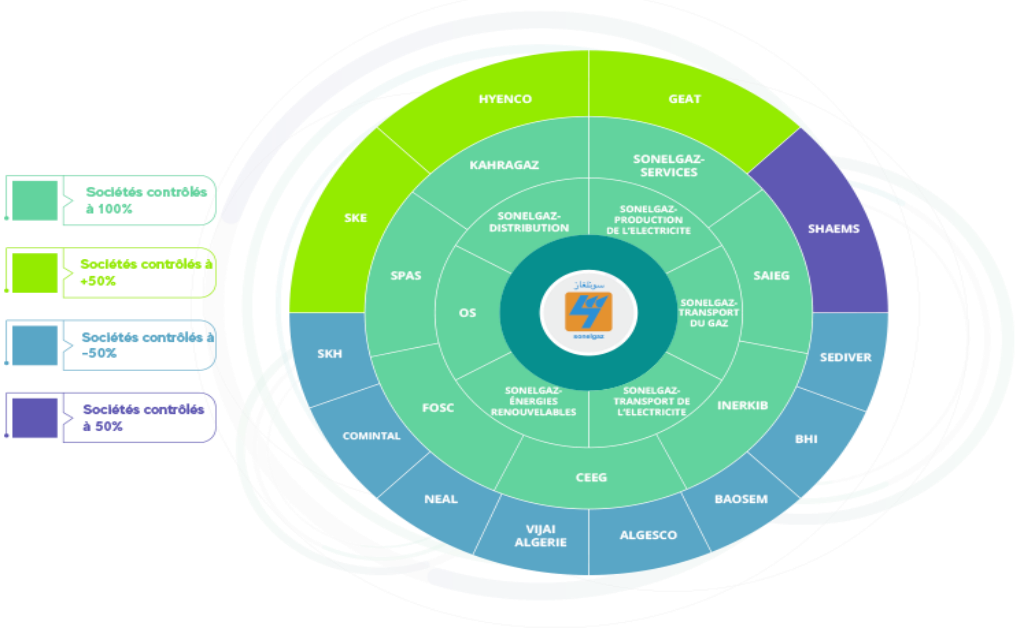
أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة، منها ست شركات مساهمة مباشرة هي:

- الشركة الجزائرية للطاقة.(AEC)
- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات.(AETC)
- الطاقة الجديدة الجزائر.(NEAL)
- شركة الخدمات الهندسية الجزائرية.(ALGESCO)
- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز.(SAFIR)
- شركة كهرباء حجرة النوس.(SKH)

هذا، دون حساب المساهمات غير المباشرة مثل (كهرماء)، وأخذ مساهمة من خلال فرع .(AEC) وقد التحق فرع أخير بالمجمع في جوان2009 ، هو إنارة الرويبة.[1]

[1])-www.wikipedia.org/wiki/سونلغاز

الرسم البياني لشركات مجمع سونلغاز

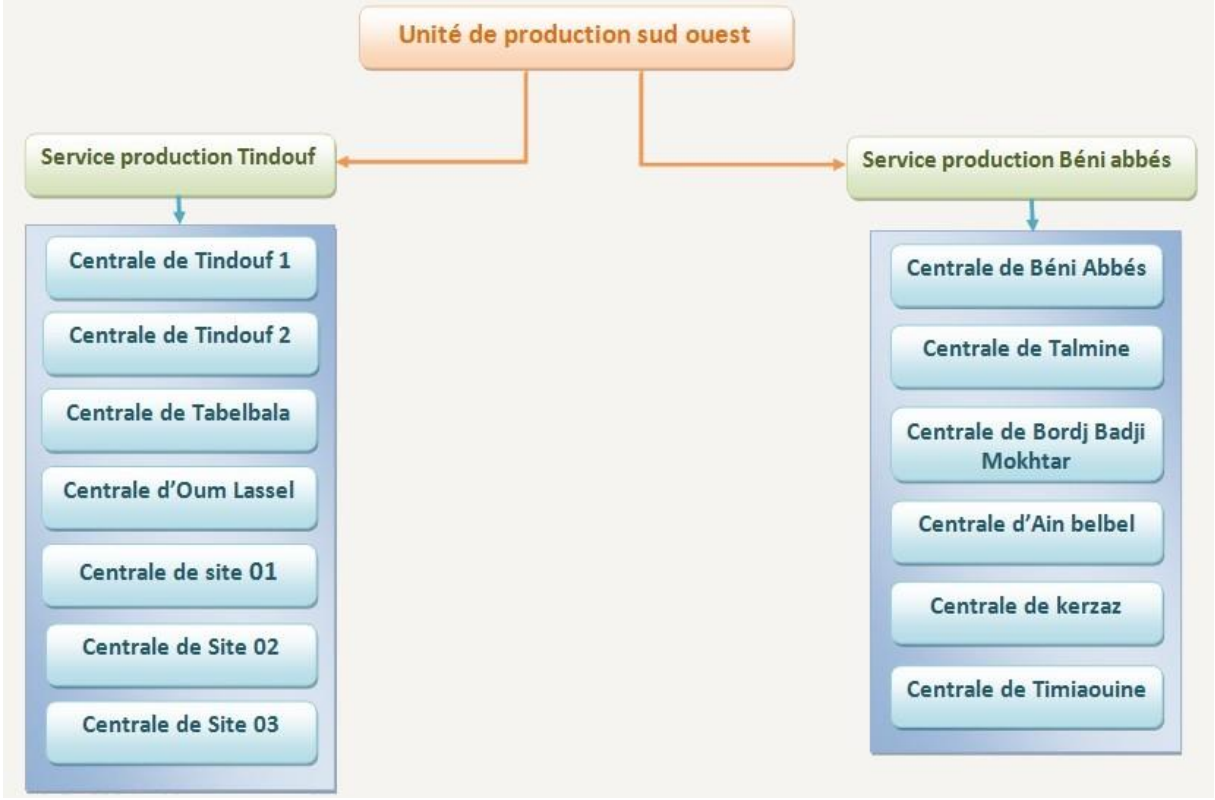


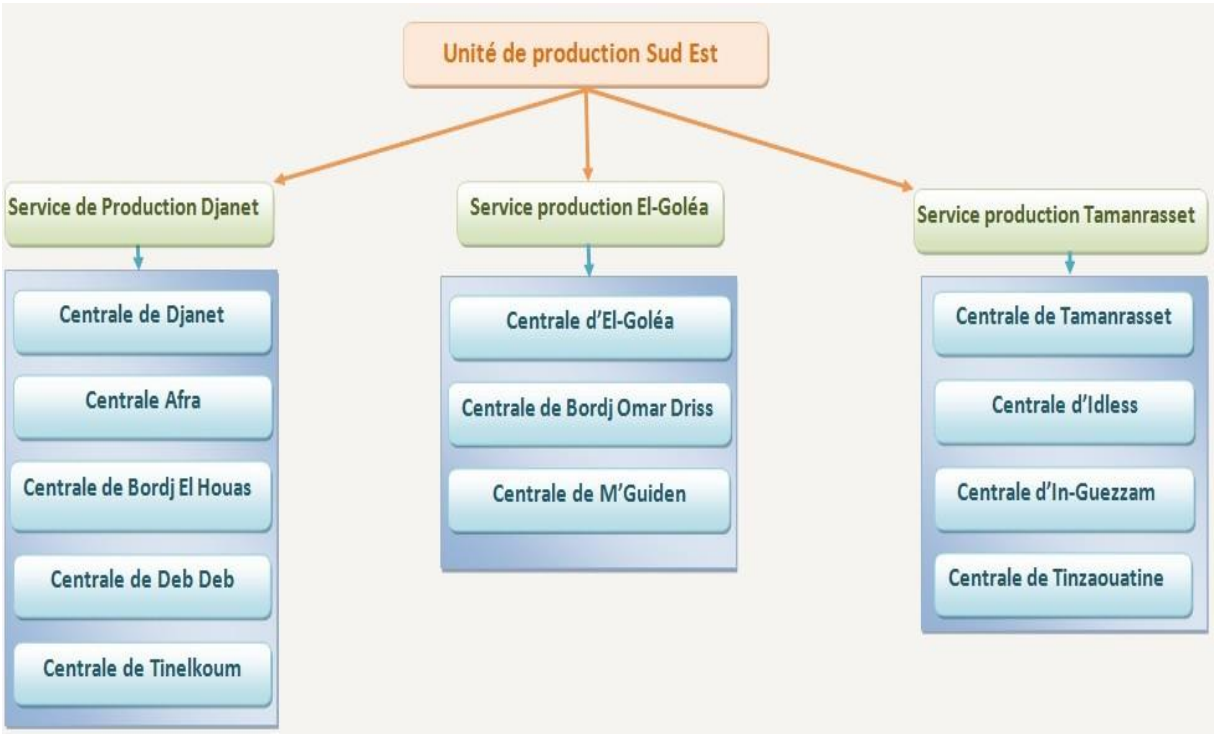

المصدر: الموقع الإلكتروني لسونلغاز

ملاحظة: الرسم البياني يحمل آخر تحديثات التي مست المجمع في جوان 2022 حيث تم دمج عدة شركات في هيكل واحد، بالإضافة إلى تغيير تسمية عدة فروع منها شركة كهرباء و طاقات متجددة محل الدراسة و التي تظهر في الرسم البياني تحت مسمى سونلغاز طاقات متجددة. مع العلم أن هذه التحديثات لم تأخذ بعين الاعتبار خلال هذا البحث كونها تمت في سنة 2022، و دراستنا ركزت على تقرير سنة 2020.

**المطلب الثاني: تقديم لشركة كهرباء و طاقات متجددة:** هي مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي صناعي تعمل على إنتاج و توليد الطاقة الكهربائية في المناطق و الشبكات المعزولة في أقصى الجنوب. خرجت إلى الوجود في 19 أفريل 2013 من رحم شركة إنتاج الكهرباء، حيث أن محطات الإنتاج و مختلف المصالح التي ظهرت مع ولادتها كانت أصلا موجودة قبل هذا التاريخ، و إنما كانت تابعة لشركة إنتاج الكهرباء (SPE)، هدفها توريد الكهرباء للمناطق المعزولة في أقصى الصحراء و الغير مدمجة في الشبكة الوطنية للتغطية بالكهرباء. هذه المحطات التي كانت تقوم بتوليد الكهرباء بواسطة محركات تعمل بالوقود و الغاز، و لكن مع ظهور شركة كهرباء و طاقات متجددة اتسع نطاق التوريد ليشمل الطاقات المتجددة الألواح الشمسية و الرياح.

مع ظهور شركة كهرباء و طاقات متجددة في أفريل 2013 كانت تحتوي على مديرية عامة مقرها بسيدي عباز بغرداية، بالإضافة إلى وحدتين للإنتاج، الأولى بالجنوب الشرقي و مقرها تقرت و الثانية بالجنوب الغربي و مقرها بشار كما هو مبين في الشكل التالي:




المصدر: الموقع الإلكتروني لشركة كهرباء و طاقات متجددة

الوحدتين بما تحويه من مصالح و محطات الإنتاج موجودتين قبل ولادة شركة كهرباء و طاقات متجددة، و تم تحيلهما إلى هذه الأخيرة في 19 أفريل 2013 من شركة إنتاج الكهرباء (SPE).

**المطلب الثالث: تقديم لوحدة الإنتاج تقرت:** هي الوحدة التي حملت على عاتقها تغطية الجوب الشرقي م المناطق الغير مدمجة في الشبكة الوطنية، كانت تحوي في بدايتها على ثلاث مصالح للإنتاج

هي المنيعة، جانت و تمنراست (كما ورد في الشكل البياني أعلاه) لتتدعم سنة 2015 بمصلحتين أخريين هما مصلحة الإنتاج إليزي و مصلحة الإنتاج عين أميناس، و اللتان تم تحويلهما من شركة إنتاج الكهرباء (SPE) إلى شركة كهرباء و طاقات متجددة (SKTM).

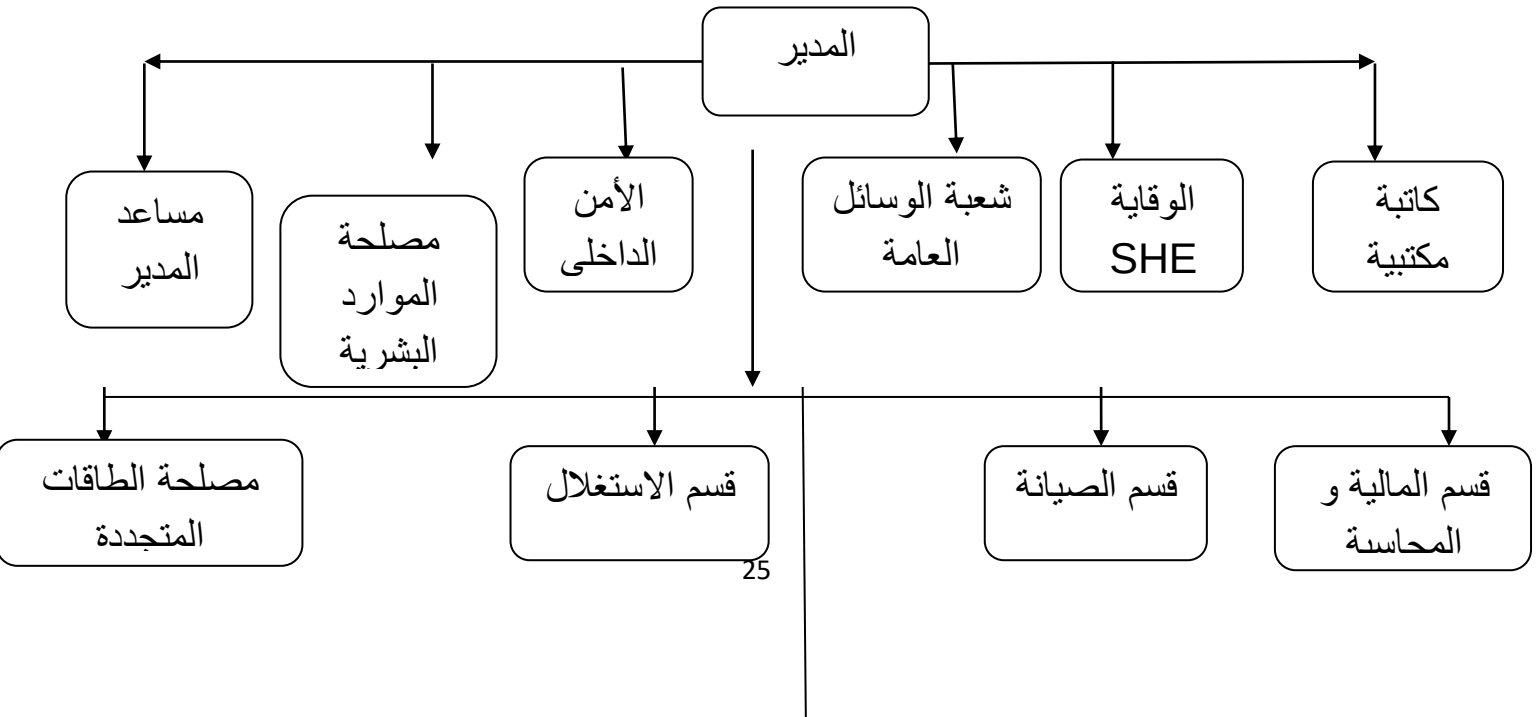
عمدت شركة كهرباء و طاقات متجددة منذ نشأتها على زيادة ربحيتها من خلال تقليص الاعتماد على محركات الديزال كون تكاليفه باهظة، فقامت بإنشاء محطات موازية لتلك التي تعمل بالديزال، هذه المحطات تشتغل بالغاز عند وجود توصيلات هذا الأخير قريبة مثلما حدث في المنيعة، إليزي، عين أميناس، و تمنراست. و تم إنشاء محطات أخرى تعمل بالطاقة الكهروضوئية موازية لمحطات الديزال مثما حدث في تمنراست و جانت. كما تم إحداث محطات إنتاج أخرى تعمل بالطاقة الكهروضوئية تم توصيلها بالشبكة الوطنية، هذه المحطات تمثلت في : غرداية – المسيلة – باتنة – سوق أهراس – الأغواط – الجلفة – الحجيرة (ورقلة) – عين صالح. بالإضافة إلى محطتي تمنراست و جانت سالفتي الذكر.

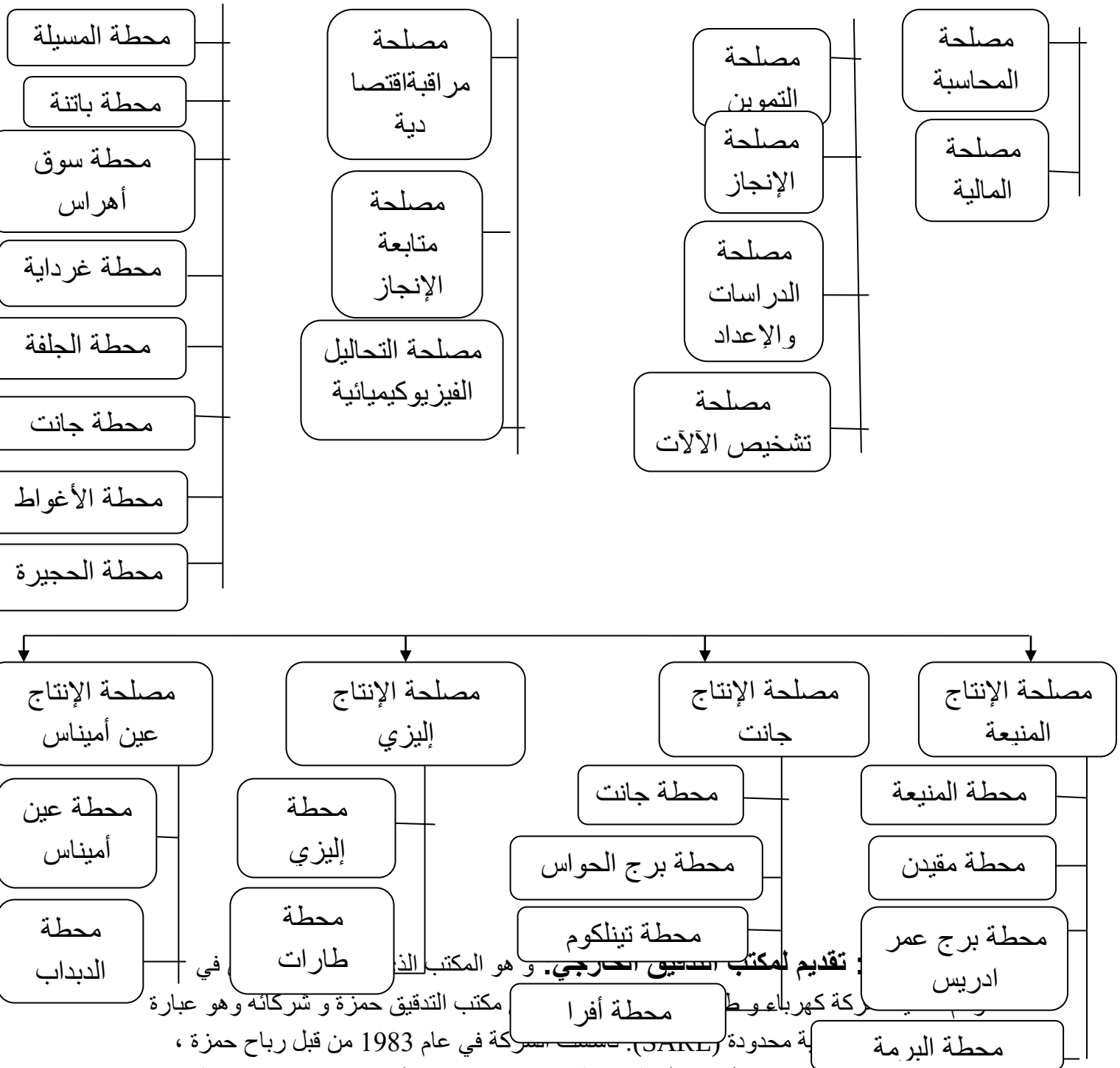
في سنة 2018 تم ترقية الوحدة إلى مركز محاسبي مستقل عن المديرية العامة، يتمتع بقوائم مالية مستقلة عن باقي الوحدات و عن المديرية العامة.

مع حلول سنة 2020 تم انفصال مصلحة الإنتاج تمنراست عن وحدة تقرب بكل محطات الإنتاج التابعة لها حيث تمت ترقيتها إلى وحدة إنتاج.

و عليه يمكن إيجاز الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي :

المصدر: من إعداد الطالب






**تقديم لمكتب التدقيق الخارجي.** و هو المكتب الذ في
مكتب التدقيق حمزة و شركائه وهو عبارة
ة محدودة (SARL). تأسست الشركة في عام 1983 من قبل رباح حمزة ،
محاسب ومراجع قانوني ، وتكمل هذه السنة خمسة وعشرين عامًا من الخبرة ، قضاها في خدمة الشركة الجزائرية يقدم المشورة و المساعدة. منذ إنشائها ، قامت الشركة بتطويرها من خلال احترام قيم الاستقلالية والمهنية والجودة. تتكون شركتنا اليوم من رجال ونساء مدربين على أدوات التدقيق والإدارة. أتاحت سياسة التوظيف الانتقائي تشكيل فريق من المهنيين الشباب (متوسط العمر 33).يتم جمع جميع المهارات في هذه المجموعة وتتألف بشكل أساسي من: - محاسبون – المدققين - المدققون ورؤساء البعثات - مهندس نظم - أخصائي تكنولوجيا المعلومات الإدارية. تنوعت تدخلاتها بشكل كبير في :

- المراجعة القانونية والتعاقدية
- المساعدة المحاسبية والدعم
- المساعدة الضريبية والاجتماعية
- نصيحة للمستثمرين
- الخبرة المحاسبية والمالية
- تنظيم وتنفيذ الإجراءات
- الاستشارات في نظام الإدارة والمعلومات[1]

يقع مقر شركة التدقيق بالدار البيضاء بالجزائر العاصمة. استلمت مهمة التدقيق في القوائم المالية لشركة كهرباء و طاقات متجددة بدءا من السنة المالية 2020 بعد انتهاء عقد مكتب رابح بوسعيد خبير محاسب، محافظ حسابات الذي كان قبلها مع نهاية السنة المالية 2019.

## المبحث الثاني: خطوات عمل المدقق الخارجي و أهم التوصيات التي جاءت في تقريره

تتميز عملية المراجعة الخارجية بكونها عملية منظمة يمر خلالها المراجع بمجموعة من الخطوات و الإجراءات و يكون مجموعة من الوثائق و الأوراق المتعلقة بالمؤسسة، و هذا لمساعدته في نهاية العملية على إبداء رأي فني محايد يتضمنه التقرير الذي يمثل المنتج النهائي لهذه العملية. و من خلال هذا المبحث سنتناول في مطلبين هذه الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها المدقق الخارجي، و من ثم أهم التوصيات التي أوردها من خلال تقريره.

**المطلب الأول:خطوات عمل المدقق الخارجي:** تختلف منهجية العمل من مدقق حسابات إلى آخر. فمكتب التدقيق حمزة قام بزيارتين فقط إلى الوحدة خلال السنة المالية 2020، خلاف لسابقه الذي كان يكثر من الزيارات و التي تعدت مقر الوحدة لتشمل محطات الإنتاج، بل كان يقوم فريق عمله بعملية التحسيس و الإرشاد و التعليم للعمال عبر محطات الإنتاج التابعة للوحدة خلال عملية الجرد المادي. الزيارة الأولى لفريق عمل مكتب التدقيق حمزة و شركائه إلى الوحدة للتعرف على إطارات، ثم طلب المعلومات الأساسية المتعلقة بالدفاتر القانونية مثل : دفتر الجرد – دفتر اليومية – دفتر الجرد – دفتر الأجور – دفتر العطل السنوية – دفتر الفحص التقني للمنشأت و التجهيزات

[1])- www.hamza-dz.com

الصناعية – دفتر حفظ الصحة و الأمن و طب العمل – سجل حوادث العمل .....الخ. مع العلم أن أغلبها موجود لدى المديرية العامة بغرداية.

خلال الزيارة الثانية لممثل مكتب التدقيق كانت عبارة عن ورشة عمل مع رئيس قسم المالية و المحاسبة، حيث خصص له مكتب خاص أين قام بتجميع المعطيات و تحليل المعلومات و التي تمثلت في (انظر المرفقات):

1- تحليل حسابات الميزانية لسنة 2020، هذا التحليل الذي يظهر تفاصيل أرصدة الحسابات الظاهرة في الميزانية الختامية.
2- ميزان المراجعة لسنة 2019 و ميزان المراجعة لسنة 2020.
3- الدفتر الكبير لجميع الحسابات موقف بتاريخ 2020/12/31.
4- تفاصيل الاستفادة من القروض.
5- قائمة الإعانات المستفاد منها خلال الفترة.
6- تفاصيل استخدام هذه الإعانات.
7- الإجابات عن التحفظات التي جاءت في تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019.
8- طريقة حساب منحة التقاعد، و طريقة حساب منحة الميداليات.
9- جميع محاضر اجتماع مجلس الإدارة، و محاضر الاجتماعات العامة العادية خلال سنة 2020.
10- قائمة الصفقات المنجزة و الصفقات المبرمة خلال سنة 2020.
11- القوائم المالية لسنة 2020: الميزانية (الأصول – الخصوم)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال.
12- قائمة الأصول الثابتة و إهتلاكاتها.
13- تفاصيل اقتناء الأصول التي دخلت مرحلة الاستغلال خلال سنة 2020.
14- تفاصيل التنازل عن الأصول خلال سنة 2020.
15- قائمة الإستثمارات التي هي قيد الإنجاز إلى غاية تاريخ الزيارة.
16- محاضر الجرد المادي المتعلقة بسنة 2020.
17- تفاصيل مقتنيات الاشتراكات.
18- تفاصيل النقصان في قيمة الاستثمارات.
19- تفاصيل إذن البرنامج (les AP) إلى غاية 2020/12/31.
20- قائمة بمخزونات الشركة بالعنصر من مخزون أول المدة مع نهاية سنة 2019 و جميع الحركات في سنة 2020.
21- تفاصيل المخزونات لدى الغير.
22- تفاصيل النقصان في المخزونات.
23- تقارير الجرد المادي للمخزونات.
24- ميزان المراجعة بالنسبة للعملاء و الموردين لسنة 2020.
25- ميزان المراجعة بالنسبة للعملاء و الموردين حسب سنوات الذمم و الديون.
26- قائمة العملاء المشكوك في تحصيلهم لسنة 2020، و كيفية احتساب مخصصات انخفاض القيمة في 2020/12/31.

27- احتساب مخصصات تدني قيم العملاء لسنة 2020.
28- تفاصيل الفواتير قيد الاستلام لسنة 2020.
29- قائمة الموردين الأجانب، و الديون بالعملة الصعبة و العملة الوطنية بتاريخ 2020/12/31.
30- تحليل الحسابات التي تمثل مدينون آخرون بتاريخ 2020/12/31.
31- تفصيل و تحليل الحسابات التي تمثل ديون أخرى بتاريخ 2020/12/31.
32- ملخصات الأجور الشهرية من جانفي إلى ديسمبر 2020.
33- كشوف الأجور الشهرية من جانفي إلى ديسمبر 2020.
34- الروابط بين أرقام التقييم (les rubrique des salaires) و ما يقابلها من أرقام حسابات في المحاسبة.
35- كيفية حساب المؤونة بالنسبة للعطل المدفوعة لسنة 2020.
36- تفاصيل حساب منحة التقاعد.
37- تفاصيل أرصدة العطل بتاريخ 2020/12/31.
38- التصريحات الجبائية لسنة 2020.
39- أخر تحديث لمستخلص الضرائب.
40- تصريح الضرائب على الدخل الإجمالي لسنة 2020.
41- تصريحات الضمان الاجتماعي (CNAS) لسنة 2020.
42- أخر تحديثات الضمان الاجتماعي.
43- التصريح السنوي للضمان الاجتماعي.
44- بيان احتساب الضريبة المؤجلة.
45- الإقرارات الضريبية.
46- المقاربة البنكية.
47- شهادة الرصيد البنكي تستخرج من البنك.
48- محضر الجرد المادي للصندوق بتاريخ 2020/12/31.
49- تفاصيل المقبوضات البنكية، و التي في انتظار التحصيل.
50- تفاصيل ضياع قيمة المتاحات.
51- تفاصيل النزاعات خلال سنة 2020، و النزاعات التي لم يتم الفصل فيها بعد خلال السنة.
52- المقاربة بين رقم الأعمال المصرح به في قسم المالية و المحاسبة و رقم الأعمال حسب قسم الإستغلال.
53- مختلف أنواع المقاربات الأخرى بتاريخ 2020/12/31.

تم تكليف موظف بقسم المالية و المحاسبة بجمع هذه المعلومات و الوثائق، و طبعا ليست كل الوثائق متوفرة لدى الوحدة (انظر في الوثيقة المرفقة)، فمنها ما هو مركزي يتم تطبيقه على مستوى المديرية العامة مثل التصريحات الجبائية (G50)، بما فيها التصريح برقم الأعمال و الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال الأجراء، و بالتالي الوثائق الخاصة بهذه التصريحات موجودة على مستوى المديرية العامة. و من الوثائق ما لا يتوفر على مستوى الشركة بصفة عامة مثل القوائم و التفصيلات التي تخص العملاء أو العملاء

المشكوك فيهم، بحكم أن الشركة لديها زبون واحد فقط ألا و هو شركة توزيع الكهرباء، و هي شركة تابعة لمجمع سونلغاز، و بما أنها هي الأخرى من الشريكات القاعدية فإن عملية تحصيل رقم الأعمال منها لا يتم بشكل فعلي و إنما تتم عملية المحاصصة على مستوى المجمع.

فيما يخص الوثيقة المطلوبة رقم 19 و المتعلقة بتفاصيل إذن البرامج (Les AP) فهي خاصة بشريكات سونلغاز و هي اختصار للعبارة الفرنسية Autorisation de Programme و هي عبارة عن إعتمادات مالية خاصة بالاستثمارات ترد في الميزانية التقديرية، و عند المصادقة على هذه الأخيرة يتم فتح هذه الإعتمادات تسجل فيها كل الاستثمارات المقتناة و المنجزة كأصول قيد الإنجاز في الحساب 23، ثم يتم تحويلها جزئيا أو كليا إلى حساب الاستثمار المعني.

**المطلب الثاني:أهم التوصيات التي جاء بها تقرير المدقق الخارجي:** يمثل التقرير المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، و هو وسيلة لتوصيل الرأي الفني للمدقق الخارجي حول القوائم المالية، كما أنه وسيلة لتقديم توصيات من شأنها أن تساهم في نمو و تطور قطاعات الشركة. و من هذه التوصيات التي وردت في تقرير مكتب حمزة و شركائه نجد:

- ضرورة الإسراع في عملية تحويل الإعتمادات من شركة إنتاج الكهرباء SPE إلى شركة كهرباء و طاقات متجددة SKTM عبر شركة هندسة الكهرباء و الغاز CEEG، حيث أنه كما جاء سابقا فإن إنشاء شركة كهرباء و طاقات متجددة جاء من رحم شركة إنتاج الكهرباء، أي بمعنى أن مختلف المصالح و محطات الإنتاج كانت تابعة لشركة الإنتاج SPE، و تم تحويلها إلى شركة كهرباء و طاقات متجددة SKTM. و كما أشرنا إليه سابقا فيما يخص الاستثمارات فهي تقتنى أو تكون عن طريق فتح إعتمادات(les AP)، من هذه الإعتمادات ما لم يتم نقل ملكيتها إلى SKTM بعد لأسباب عديدة لعل أبرزها أن الإعتماد لم يغلق بعد بحكم عدم اكتماله. مثلا تم فتح إعتماد باسم شركة الإنتاج SPE لاقتناء مجموعة من المولدات الكهربائية، تحويل ملكية محطة الإنتاج المستفيدة من هذه المولدات لا يعني تحويل ملكية المولدات بالرغم من وجود جزء منها بتاريخ نقل الملكية، حتى و لو دخل هذا الجزء حيز الاستغلال. و إنما تتم عملية النقل بعد إقفال هذا الإعتماد كليا بعد توريد كل المولدات أو جزئيا. و من المعلوم أن هذه الاستثمارات تسجل محاسبيا كأصول قيد الإنجاز حتى و لو دخلت حيز الاستغلال و لا يتم تحويلها إلى أصلها إلا بعد غلق الإعتماد (جزئيا أو كليا) الأمر الذي يستغرق سنوات مما يحرم الشركة من الاستفادة من مخصصات الإهتلاك طيلة تلك السنوات. و قد أوصى المدقق الخارجي في تقريره إلى إيجاد صيغة يتم بموجبها التسريع في نقل ملكية هذه الإعتمادات من SPE إلى SKTM.
- لاحظ مدقق الحسابات أن بعض الأصول تحمل عدة ترقيمات للجرد، منها ما هو قديم، و منها ما هو خاص بـSPE بالإضافة إلى الترقيمات الحديثة لـSKTM، فأوصى بضرورة نزع كل الترقيمات القديمة و الإبقاء على صيغة واحدة للترقيمات على كل أصول الشركة.
- دوّن المدقق الخارجي أيضا في تقريره أن سجل حضور العمال يتم بطريقة يدوية، و اعتبره نقطة ضعف في نظام الرقابة الداخلية، فأوصى بأن يتم الانتقال إلى الطريقة الآلية. و هذا ما

تم فعلا حيث قامت الوحدة باقتناء معدات تسجيل الحضور عن طريق البصمة، وضعت في الميزانية التقديرية لسنة 2022، باعتبار أنه في وقت صدور التقرير كانت الميزانية التقديرية لسنة 2021 طور المصادقة، و بالتالي تجسيد هذه التوصية تأخر إلى سنة 2022.

- لاحظ المدقق أن رصيد العطل السنوية كبير يصل إلى 300 يوم لدى بعض العمال، و هو ما يعتبر عبئ على عاتق الشركة، فمبلغ مخصصات مؤونات العطل السنوية يظهر كبير في جدول حسابات النتائج الشيء الذي يؤثر في مصداقية النتيجة المحاسبية، ثم إن هذه المخصصات لا يأخذ بها لدى مصلحة الضرائب فهي غير قابلة للحسم بحكم أن العطل السنوية المدفوعة فعلا أقل من مبلغ المؤونات بكثير، و عليه فهي تسترد عند حساب النتيجة الجبائية. و قد أوصى المدقق في تقريره إلى ضرورة التخلص من هذا الرصيد الكبير. و في هذا السياق أصدر المدير في تلك الصائفة تعليمة تقضي بإحالة كل عامل تعدى رصيد عطلته 100 يوم إلى العطلة الإجبارية لمدة لا تقل عن الشهرين.
- سجل المدقق أن إدارة مخزونات الشركة منتشر بين العديد من الهياكل (رئيس المركز – قسم الصيانة – قسم الإستغلال – مصلحة التموين.....الخ).فأوصى بضرورة إنشاء مصلحة في التموين تهتم بجميع عمليات إدارة المخزون. و هذا الصدد قامت الشركة بمراسلة المجمع من أجل تغيير الهيكل التنظيمي للشركة بترقية مصلحة التموين داخل الوحدة و إنشاء مصلحة إدارة المخزون ضمنها. ويبقى مشروع تغيير الهيكل التنظيمي هذا لم يتجسد بعد.
- تعمل الشركة بنظام الأنترانات، و الذي تضمنه الشركة الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام (ELIT) و التابعة لمجمع سونلغاز، هذه الأخيرة التي تصدر كل البرامج التي تستغل من طرف شريكات المجمع، و منها البرنامج الخاص بالمالية و المحاسبة (حساب HISSAB). هذا البرنامج الذي كان لا يدعم في البداية حساب الإهتلاكات قبل أن يقوموا مهندسو شركة ELIT باستحداث هذه الخاصية. بالإضافة إلى مشكل عدم تحويل الأصول إلى حسابها الرئيسي إلا بعد غلق الإعتماد حتى و لو دخل الأصل حيز الاستغلال. كل ذلك حتم على محاسبو الشركة احتساب مخصصات الإهتلاك بشكل يدوي. و قد أوصى المدقق الخارجي بضرورة الانتقال إلى الحساب الآلي نظرا للمخاطر التي تنجم عن الطريقة اليدوية بالإضافة إلى عدم مصداقيتها. و في هذا الصدد يعمل محاسبو الشركة على ضبط ملف الأصول من أجل دمجه في البرنامج المحاسبي.
- من حيث الإجراءات، تعتمد الشركة على الملاحظات و التوجيهات، و التي لا تتوفر على قائمة شاملة بها. فأوصى المدقق بضرورة إنشاء منصة حديثة يمكن الوصول إليها تحتوي على جميع الملاحظات و التوجيهات و التعليمات.
- لاحظ المدقق أن عقود عمل باسم SKTM و أخرى باسم SPE، فأوصى بتوحيدها لتكون كلها باسم شركة كهرباء و طاقات متجددة SKTM.

**خلاصة :**

حاولنا خلال هذا الفصل أن نسقط جانبا من الجزء النظري على الدراسة الميدانية، وفق ما تحصلنا عليه من معلومات. إن شركة كهرباء و طاقات متجددة و كباقي المؤسسات الاقتصادية تقوم بتعيين محافظ الحسابات من خلال الجمعية العامة – حسب ما ينص عليه القانون- و هذا بهدف المصادقة على قوائمها المالية، بالإضافة إلى الدور الكبير الذي يلعبه في تنمية و تطوير الجانب التسييري في الشركة و في تحسين فعالية أداء قطاعات الشركة، من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية، و كدا من خلال النصائح و التوصيات و الاقتراحات التي يبديها في تقريره.

ومكتب حمزة و شركائه واجه عدة مشاكل أثناء عمله في شركة كهرباء و طاقات متجددة تعيق الوصول إلى الهدف المنشود لعل أبرزها:

- اصطدامه بواقع التسيير داخل مجمع سونلغاز، خاصة فيما يتعلق بجانب التعامل مع الأصول و تسيير الإعتمادات، حيث بالرغم من خبرته الطويلة في مجال المحاسبة و التسيير و التي تفوق الخمسة و عشرين سنة، إلا أنه عجز أن يقترح حلا جذريا لهذه المعضلة و يكتفي في توصياته بضرورة التسريع في عملية تحويل الأصل إلى حسابه الفعلي.
- عمال مختلف المصالح و محطات الإنتاج لا يدركون أهمية مدقق الحسابات، و أهمية التوصيات التي يقدمها، و بالتالي لا يأخذونها محل الجد.

- جهل فريق عمل مكتب التدقيق لخصوصيات شركات مجمع سونلغاز، الشيء الذي يتركهم يبدون ملاحظات لا تتناسب و قوانين الشركة.
- غياب مدقق داخلي من شأنه يقرب وجهات النظر بين مقصد المدقق الخارجي و مختلف إطارات الشركة.

# الخـــاتمـــة

**الخاتمة العامة:**

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي، هذا التطور مس بالدرجة الأولى حجم الهياكل و الذي اتسم بالكبر و التشعب. و من أجل ضمان استمرارية هذه الهياكل، و حماية أصولها و ممتلكاتها ظهرت وظيفة التدقيق داخل المؤسسة. وشيئا فشيئا أصبحت الحاجة ملحة إلى وجود شخص أخر محايد يكون محل ثقة كل من يتعامل مع المؤسسة هو من يصادق على القوائم المالية فكان التدقيق الخارجي.

و من خلال تناولنا الموضوع" دور محافظ الحسابات في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة نظرية وأخرى تطبيقية للتدقيق الخارجي ومحاولة لمعالجة الإشكالية الآتية:"إلىأي مدى يساهم محافظ الحسابات في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية"، حيث حاولنا تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية. ففيما سبق كان ينظر إلى التدقيق الخارجي على أنه وسيلة لاكتشاف الأخطاء التي يتم ارتكابها. لكن حاليا أصبح للتدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين مردودية المؤسسة وتحقيق فعاليتها. وقد تم الخلوص في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات من أهمها :

- يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية و الإدارية التي ارتكبتها المؤسسة، فهو يعتبر بمثابة جرس الإنذار المبكر لها، و هو أيضا ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات.
- تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأولى و الأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي عند قيامه بأداء مهمته، فعلى أساس نتائج تقييم هذا النظام يقوم المدقق الخارجي بتصميم برنامج عمله
- لم يعد يقتصر دور المدقق الخارجي على فحص السجلات و الوثائق المحاسبية بهدف التحقق من مدى صدق القوائم المالية. و إنما أصبح دوره أوسع نطاقا ليشمل مختلف وظائف المؤسسة.
- يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق و الذي ساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات السليمة.
- يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق و وسيلة اتصال و نقل البيانات و الحقائق و النتائج و إيضاحها لمستخدميها، و من خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار و أداء المؤسسة و تحقيق نجاحها.
- يمثل النهج الحديث لعملية التدقيق الخارجي في تقديم الطريقة المثلى التي تركز عليها الإدارة لتحسين أدائها.
- الهدف من قيام مختلف مكاتب التدقيق بممارسة التدقيق الخارجي بالمنهجيات الحديثة و التي تختلف من مكتب إلى أخر هو محاولة تطوير هذه المهنة و محاولة إخراجها من الاعتقاد السائد بأنها مرتبطة بالجوانب المالية فقط.
- يستدعي ظهور التدقيق الخارجي بشكله الحديث، إعادة التعريف بالتدقيق ووظائفه الأساسية و أدوار و مسؤوليات المدققين و التزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم.
- النمطية في تنفيذ أعمال التدقيق عبر تحديد مسبق لبرنامج تدخلات القائم بأعمال التدقيق مما يقلل من الإبداع و التوسع في القيام بإجراءات و اختبارات أخرى قد تفيد في تحقيق الهدف من التدقيق.
- التدقيق الخارجي يحتوي على مجموعة من الفروض والقواعد والشروط التيينبغي أن تسير عليهاالمؤسسة لتحقيق الفاعلية والكفاءة
- تدقيق القوائم المالية والمحاسبية يلعب دورا هاما في تحسين مردودية المؤسسة

- كلما كان التدقيق جيدا ومضبوطا كانت مردودية المؤسسة جيدة.
- يحتل التدقيق الخارجي مكانته في شركة كهرباء و طاقات متجددة.
- يساعد التدقيق الخارجي للمؤسسة في جودة القرار من خلال دعم وتنظيمالعالقة مع المحيطالداخلي والخارجي

**التوصيات:** من خلال درستنا هذهاستنتجنا بعض التوصيات، يتطلع المهتمين إلى الاعتناء بها وتتمثل في:

- ✓ ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه إياها قد يسبب فقدان هذه الثقة، وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله.
- ✓ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبينالجامعات الجزائرية، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.
- ✓ الاهتمام بالتدقيق المالي والمحاسبي وإدراجه ضمن متطلبات اتخاذ القرار الاقتصادي.
- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسات بجودة التدقيق الخارجي.
- ✓ التزام إدارة المؤسسة بتوصيات و اقتراحات المدقق الخارجي، و تغيير نظرة العمال تجاه التدقيق الخارجي.
- ✓ ضرورة الحصول على فهم أفضل لأهداف و استراتجيات و أنشطة المؤسسة محل التدقيق، حتى يصبح المدقق في وضع أفضل لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء الشركة.
- ✓ التركيز على استغلال التكنولوجيا، فهي تلعب دورا كبيرا خلق القيمة المضافة للتدقيق الخارجي.

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى في مجال التدقيق الخارجي ومدى مساهمته في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

### أولا- الكتب:


- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- حسين القاضي و حسين بحدوح، أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية و الدولية، دار وراق للنشر و التوزيع، عمان، 1999.
- محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية- أساسيات المراجعة)، دار صفا للطباعة و النشر، القاهرة، 1986.
- محمد الفيومي وعوض لبيب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 1998.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط 1عمان، الأردن، 2006.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 3، عمان، الأردن، 2006.
- جيهان عبد العزيز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات،2014.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،الأردن، 2004.
- محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، 1992.
- طارق عبد العال حماد- موسوعة معايري المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الاسكندرية، 2004.
- أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1996.
- عبد الفتاح محمد الصحن و أخرون، أسس المراجعة الخارجية، دون طبعة، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- زهير الحدرب،علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية،عمان،2010 .
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات1، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.


### ثانيا- المقالات:


- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبقية)، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003.
- د/ بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي و المحاسبي، قسم العلوم المالية و المحاسبية، جامعة غرداية.

- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

**ثالثا- المواقع الإلكترونية:**

- www.fr.wikipedia.org/wiki/audit_comptable_et_financier.
- www.wikipedia.org/wiki/سونلغاز
- www.hamza-dz.com.

**رابعا- القوانين:**

- الأمانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.
- القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

**خامسا- مذكرات التخرج:**

- لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير،جامعة باتنة1، 2018.
- خراف سماح، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر،جامعة سكيكدة، 2015.

# قائمة الملاحق

Madame, Monsieur,

Cette lettre formalise nos accords définis dans le cadre de notre mandat. Notre approche s'appuie sur une collaboration étroite avec votre direction et une communication fréquente, de sorte que nous puissions mener notre mission de façon efficace. Dans le cadre de notre mission, nous aurions besoin d'un certain nombre de documents listés ci-après.

| Documents | Q | Oui | Non | N/A |
|---|---|---|---|---|
| **Général** | | | | |
| 1. Analyses des comptes de bilan de l'exercice 2020 | | X | | |
| 2. Balance générale des deux exercices au 31/12/2019 et au 31/12/2020 | | X | | |
| 3. Grand Livre de l'exercice : au 31/12/2020 | | X | | |
| 4. Détail des emprunts | | | X | |
| 5. Liste des subventions accordées durant la période | | | X | |
| 6. Détail de l'utilisation des subventions (Equipements & fonctionnement) | | | X | |
| 7. La levée des réserves pour l'exercice 2019 | | | | |
| 8. Etat de calcul des provisions pour départs en retraite et médailles | | X | | |
| 9. Ensembles des procès-verbaux des conseils d'administrations et assemblés générales ordinaires de l'exercice | | | **X** | |
| 10. Liste des marché clôturés et encours de l'exercice 2020 | | **X** | | **APPRO** |
| 11. Etats financier exercice 2020 | | **X** | | |
| **Immobilisations incorporelles et corporelles** | | | | |
| 12. Listing des immobilisations corporelles et incorporelles (avec amortissement) | | X | | |
| 13. Détail des acquisitions et des immobilisations mises en service au 31/12/2020 | | X | | |
| 14. Détail des cessions et mises au rebut au 31/12/2020 | | X | | |
| 15. Listing des immobilisations en-cours Jusqu'au la date actuelle | | X | | |
| 16. PV des inventaires physiques ayant eu lieu sur l'exercice | | X | | |
| 17. Détail des titres des participations | | | X | |
| 18. Détail des pertes de valeur sur immobilisations | | | X | |
| 19. Détail des AP au 31/12/2020 | | X | | APPROS |
| **Stocks** | | | | |
| 20. Etat des stocks (classe 3) par articles (SI,Mouvements,SF) pour l'exercice 2019 &2020 en quantité et en valeur (version informatique) | | X | | GDS |
| 21. Détails du stock a l'extérieur | | X | | |
| 22. Détail des pertes de valeur sur stocks | | X | | GDS |
| 23. Rapport d'inventaires physique des Stocks | | X | | |

| Documents | Q | Oui | Non | N/A |
|---|---|---|---|---|
| **Dettes fournisseurs & Créances clients** | | | | |
| 24. Les balances auxiliaires des Fournisseurs et des Clients de l'exercice 2020 | | X | | |
| 25. Détail et Antériorité des Créance & Dettes : Balances âgées de l'exercice 2020 | | X | | |
| 26. Listing des clients douteux de l'exercice 2020calcul de la provision pour dépréciation au 31/12/2020 | | | X | |
| 27. Calcul de la provision pour dépréciation des créances clients del'exercice 2020 | | | X | |
| 28. Détail des factures non parvenues del'exercice 2020 | | X | | |
| 29. Listing des fournisseurs étrangers et dettes en devises et dinars au 31/12/2020 | | | X | |
| **Autres créances et dettes** | | | | |
| 30. Détails et analyses des comptes figurants en « Autres débiteurs » au 31/12/2020 | | | X | |
| 31. Détails et analyses des comptes figurants en « Autres dettes » au 31/12/2020 | | X | | |
| **Ressources humaines** | | | | |
| 32. Récaps de paie mensuelles de janvier au décembre | | X | | **RH** |
| 33. Journaux de paie de la période (support informatique) | | X | | **RH** |
| 34. Mapping entre les rubriques RH et les comptes comptables | | X | | **RH** |
| 35. Calcul de la provision pour congés payés de l'exercice 2020 | | X | | **RH** |
| 36. Détail du calcul de l'indemnité de départ en retraite IDR | | | | **RH** |
| 37. Détail des reliquats de congé au 31.12.2020 | | X | | **RH** |
| **Impôts et taxes** | | | | |
| 38. Etats G50 de l'exercice 2020 | | | X | |
| 39. Extrait de rôle à jour | | | X | |
| 40. Déclarations d'IRG de la période | | | X | |
| 41. Déclarations CNAS et d'autres organismes sociaux de la période, de janvier à décembre 2020 | | X | | RH |
| 42. Mise à jour CNAS | | | | RH |
| 43. Déclaration annuelle des salaires DAS | | X | | RH |
| 44. Etat de calcul de l'impôt différé | | | X | |
| 45. La liasse fiscale | | | X | |
| **Disponibilités** | | | | |
| 46. Rapprochements bancaires de la période au 31.12.2020 pour l'intégralité des comptes bancaires | | X | | |
| 47. Attestations de solde pour l'intégralité des comptes bancaires | | X | | |
| 48. PV des inventaires physiques de caisse au 31/12/2020 | | X | | |
| 49. Détail des encaissements en cours de réceptions (511) | | | X | |
| 50. Détail des pertes de valeur sur les disponibilités | | | X | |
| **Provisions pour risques et charges** | | | | |
| 43. Détail des litiges et affaires en cours de l'exercice | | X | | RH JURIST |
| **Commercial** | | | | |
| 51. Détail du chiffre d'affaires commercial par article (prix et quantité) de l'exercice 2020 | | x | | |
| 52. Rapprochement Chiffre d'affaires Comptable / Commercial | | X | | FIN CONTRE/EC |

| Operations intra-groupes | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 53. Feuilles de rapprochement au 31.12.2020 | | | X | |

**DATE :**