

جامعة غرداية  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير  
من إعداد الطالب:  
- دخيل ياسين  
بعنوان

التكامل الوظيفي بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في ظل  
معايير التدقيق الجزائرية NAA

دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت -  
ومقابلات مع مجموعة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/06/02

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / عبادة عبد الرؤوف ..... (أستاذ مساعد ب- جامعة غرداية) رئيسا  
الدكتور/ عجيلة محمد ..... (أستاذ مساعد أ - جامعة غرداية) مشرفا  
الأستاذ/ خبيطي خضير ..... (أستاذ مساعد ب - جامعة غرداية) مناقشا  
الأستاذ/ بيشي إسماعيل ..... (طالب دكتوراه - جامعة غرداية) مدعوا

السنة الجامعية: (2017 - 2018 م)



جامعة غرداية  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير  
من إعداد الطالب:  
- دخيل ياسين  
بعنوان

التكامل الوظيفي بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في ظل  
معايير التدقيق الجزائرية NAA

دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت -  
ومقابلات مع مجموعة من محافظى الحسابات بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/06/02

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / عبادة عبد الرؤوف ..... (أستاذ مساعد ب- جامعة غرداية) رئيسا  
الدكتور/ عجيلة محمد ..... (أستاذ مساعد أ - جامعة غرداية) مشرفا  
الدكتور/ الهلة محمد ..... (أستاذ مساعد أ - جامعة ورقلة) مشرفا مساعدا  
الأستاذ/ خبيطي خضير.....(أستاذ مساعد ب - جامعة غرداية) مناقشا  
الأستاذ/ بيشي إسماعيل .....(طالب دكتوراه - جامعة غرداية) مدعوا

السنة الجامعية: (2017 - 2018 م)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سر

عمر چند

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من كان لهما الفضل في تربيتي وتقديم لي الدعم

أبي وأمي أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي كل باسمه

إلى كل أفراد العائلة الكريمة

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل من كان له الفضل في مساعدتنا.

وفي الأخير أحمد الله الذي وفقنا في هذا العمل ونسأله تبارك وتعالى أن يكون علما ينتفع به  
لوجهه الكريم.



دخيل ياسين

# شكر و عرفان

نحمد الله ونشكره الذي هدانا وعلّمنا ما لم نكن نعلم، ويسر لنا بإتمام هذا العمل و  
نصلي ونسلم على أشرف خلق الله محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ **عجيلة محمد** الذي هو بمثابة الشعلة التي أنارت  
لنا المسلك ولم يبخل علينا بشيء سواء من معلومات أو وقت أو جهد، نسأل الله  
العلي الكريم أن يبارك فيه وفي علمه ويجعله قدوة وسبيل لكل من اهتدى.

كما أقدم كل الشكر والامتنان لكل عمال مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية بتفرت  
وأخص بالذكر **عبيدلي جمال الدين و برهي علي و حجاج مراد و زقود محمد**  
**الصالح** على الاستقبال والمساعدة و تقديم يد العون.

كما نقدم كل التشكرات لمن كانت له المساهمة في عملنا هذا من قريب أو من  
بعيد، ونخص بالذكر الأساتذة

**الهلة محمد و عباني عبان و خنقاوي عبد الكريم.**

ونشكر كذلك لجنة المناقشة لمساهمتهم على قراءة وتقييم هذه المذكرة.

# الملخص

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة حديثا في مهمة المدقق الخارجي ومساعدته في القيام بأعماله خاصة فيما يتعلق بإجراءات التدقيق، ومساهمته من خلال التقرير الخاص في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، الذي يلعب دورا مهما في تحسينه واكتشاف الثغرات و التلاعبات مما يؤثر سلبا على أدائها، وهو ما كان محور بحثنا حيث تمثلت إشكالية دراستنا في:

" كيف ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية (مؤسسة الإسمنت - الوحدة التجارية بتقورت)؟"

وسعيا منا للإجابة على الإشكالية تطرقنا إلى معرفة التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية والارتباط بينهما بنصوص المعايير الجزائرية للتدقيق، معتمدين في ذلك على منهج دراسة الحالة حيث اعتمدنا على دراسة الوثائق والسجلات والتقارير الخاصة و مقابلات مع رؤساء المصالح بالمؤسسة محل الدراسة، ومجموعة من المقابلات مع محافظي الحسابات لهم خبرة في مجال التدقيق الخارجي بولاية ورقلة، وتوصلنا إلى نتائج أهمها تقييد والتزام محافظ الحسابات بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية، والتزام المؤسسة بكل التوصيات المقدمة في التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق خارجي، نظام، رقابة داخلية، محافظ الحسابات، تقرير خاص، معايير التدقيق.



## Résumé

Cette étude a pour objet de savoir l'ampleur de la participation des normes algériennes d'audit, récemment publiées à la mission d'auditeur externe et l'assistance de cet auditeur à l'exécution de ses travaux notamment en ce qui concerne les procédures d'audit et son participation à travers le rapport spécial sur l'évaluation du système de contrôle interne de l'entreprise.

L'auditeur externe joue un rôle primordial vis-à-vis le système de contrôle interne de l'entreprise. Notamment, la détection des failles sur ce système et la proposition de son redressement, et ce pour éviter les manipulations frauduleuses qui ont des influences négatives sur la performance de l'entreprise. Cette aide est l'objet de notre étude et recherche dont la problématique s'articule au tour de:

**"Comment les Normes Algériennes d'Audit ont Participé dans la Relation Complémentaire Entre l'Auditeur Externe et le Système de Contrôle Interne de l'Entreprise (Cas Entreprise de Ciment ,Unité Commerciale de Touggourt)?"**

Et pour répondre à cette problématique, nous avons exposé l'audit externe et le système de contrôle interne et la relation entre eux, en appuyant sur les textes de référence des normes algériennes d'audit, en ce basant sur l'étude de cas dont à travers, nous avons examiné les documents, les registres, les rapports spéciaux. Et nous avons procédé à l'entretien avec les chefs des services de l'entreprise, aussi les commissaires aux comptes qui ont des expériences considérables en matière d'audit externe à la wilaya de ouargla.

A travers cette étude nous avons conclu aux résultats, dont le plus important c'est l'obligation et stricte application des contenues des normes algériennes d'audit par les commissaires aux comptes, aussi l'obligation des entreprises pour l'application des recommandations émises dans le rapport spécial sur l'évaluation de système de contrôle interne.

**MOTS-CLÉS:** Audit externe, Système, Contrôle interne, Commissaire Aux Comptes, Rapport Spécial, Normes d'Audit.

# قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
V	إهداء
VI	شكر وعرفان
VII	الملخص
IX	قائمة المحتويات
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية</b>	
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية
20	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت</b>	
31	المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة
39	المبحث الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
60	الخاتمة
63	قائمة المراجع
67	فهرس المحتويات
69	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	الجدول 1.1
09	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	الجدول 2.1
09	فحص الحسابات والقوائم المالية	الجدول 3.1
26	مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الوطنية	الجدول 4.1
27	مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية	الجدول 5.1
43	يوضح تطور الأصول غير الجارية خلال سنتي: 2016-2017	الجدول 1.2
44	يوضح تطور الأصول الجارية خلال سنتي: 2016-2017	الجدول 2.2
44	يوضح تطور الأموال الخاصة خلال سنتي: 2016-2017	الجدول 3.2
45	يوضح تطور رقم أعمال المؤسسة خلال سنتي: 2015-2017	الجدول 4.2
45	يوضح تطور المشتريات المستهلكة خلال سنوات: 2015-2016-2017	الجدول 5.2
46-47	نتائج المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	الجدول 6.2
48	نتائج المقابلة مع رئيس مصلحة تسيير الموارد البشرية	الجدول 7.2
49	نتائج المقابلة مع رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزونات والوسائل العامة	الجدول 8.2
50	نتائج المقابلة مع رئيس المصلحة التجارية	الجدول 9.2
51	نتائج المقابلة مع مجموعة من محافظي الحسابات بورقلة	الجدول 10.2
56	القوانين والأدوات الأساسية المطبقة في المؤسسة محل الدراسة	الجدول 11.2

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
32	بطاقة الفنية للوحدة التجارية (تقرت)	الشكل 1.2
34	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية (تقرت)	الشكل 2.2

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
69	الهيكل التنظيمي	الملحق 01
70	ميزانية الأصول (2016-2015)	الملحق 02
71	ميزانية الأصول (2017-2016)	الملحق 03
72	ميزانية الخصوم (2016-2015)	الملحق 04
73	ميزانية الخصوم (2017-2016)	الملحق 05
74	جدول حسابات النتائج (2016-2015)	الملحق 06
75	جدول حسابات النتائج (2017-2016)	الملحق 07

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الإختصار / الرمز
المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين	<b>American Institute of Certified Public Accountants</b>	<b>AICPA</b>
الإتحاد الدولي للمحاسبين	<b>International Federation of Accountants</b>	<b>IFAC</b>
معايير التدقيق الجزائرية	<b>Normes Algériennes D'audit</b>	<b>NAA</b>

# مقدمة



## توطئة:

تلعب المؤسسة الاقتصادية دورا مهما في النشاط الاقتصادي للبلاد، ولذا لابد من تحسينات ترمي بها قصد الزيادة في أدائها بفعالية وإيجابية، إضافة إلى تحقيق أهدافها التي هي متجددة مع التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والمؤسسات الناشطة في نفس القطاع، وتمثل أهم الإصلاحات التي لها أثر كبير على أدائها ونشاطها الاقتصادي نظام الرقابة الداخلية الذي تتمتع به، بحيث يساهم في التقليل من الأخطاء و التلاعبات اللامسؤولة التي قد تقع من البعض، فنظام الرقابة الداخلية يكون بناء على الإصلاحات و الأهداف المسطرة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ولذا يمتاز بالتجدد والتحسين بما يحقق ذلك.

ومن أهم الإصلاحات والتوصيات التي تمثل قوة في تحسين نظام الرقابة الداخلية دور المدقق الخارجي في إطار مهمته التي يقوم بها بالمؤسسة من دراسة كافة النقاط والثغرات التي قد تكون في النظام بحد ذاته أو بناء على أخطاء وتجاوزات من قبل المشرفين على العمليات داخل المؤسسة وتدوين ذلك في تقريره الخاص بنظام الرقابة الداخلية والاستفادة منها مستقبلا.

تعتبر معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حديثا مهمة من حيث تنظيم عمل المدقق الخارجي والتحسين في جودة التدقيق الخارجي بالمؤسسات الجزائرية بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، خاصة في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات بما لا يحقق القدر الكافي من أجل توفير معلومات تلي حاجة الأطراف المستفيدة منها بالشكل المطلوب وتمكينهم من اتخاذ القرارات في الوقت والتكلفة الملائمة.

## الإشكالية:

نظرا لأهمية الموضوع و انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كالاتي:

" كيف ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية (مؤسسة الإسمنت - الوحدة التجارية بتقرت)؟"

وعليه يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- فيما يكمن الارتباط بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الجزائرية؟
- ماهو واقع التدقيق الخارجي حسب متطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق؟
- ما هو واقع التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة؟
- هل يساهم الهيكل تنظيمي في تقوية نظام الرقابة الداخلية؟

## الفرضيات:

من خلال الإشكالية المطروحة والتساؤلات المقدمة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- للتدقيق الخارجي أثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛

- ألزمت المعايير الجزائرية للتدقيق إجراءات موحدة في مهمة المدقق الخارجي؛
- تركز المؤسسة على معطيات التدقيق الخارجي في تقوية نظام الرقابة الداخلية؛
- يمثل الهيكل التنظيمي أداة الربط بين كل المصالح والوحدات الفرعية داخل المؤسسة.

### مببرات اختيار الموضوع:

للإمام بجوانب البحث ومعالجة الإشكالية، يمكن تقسيم الأسباب الذاتية والموضوعية كما يلي:

#### ● الأسباب الذاتية:

- الرغبة والميل الشخصي للإهتمام بهذا الموضوع والإمام ببعض جوانبه وتوسيع المعارف في مجال التدقيق؛
- إجراء بحث يتماشى مع التغيرات والتطورات الجديدة في مجال التدقيق؛
- الرغبة في اكتشاف هذا الموضوع والإمام ببعض جوانبه وتوسيع المعارف في مجال التدقيق؛
- محاولة ربط وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي مع الجانب العملي المهني.

#### ● الأسباب الموضوعية:

- تزايد أهمية وضرورة تطبيق التدقيق الخارجي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، بسبب إنتشار الظواهر والممارسات التجارية غير شرعية؛
- كون موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة لإبراز النقائص المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها؛
- مواكبة التدقيق الخارجي في الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق؛
- تأكيد النصوص التشريعية على أهمية التدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- تأكيد معايير التدقيق الجزائرية على تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز دور المدقق الخارجي؛
- تحديد مقومات نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- إظهار الارتباط بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلي في نصوص المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- تقديم نموذج للتقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية؛
- مدى مقومات وفعالية نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية بتقوت.

**أهمية البحث:**

- يستمد البحث أهميته من المساهمة العلمية والعملية التي يقدمها وتتجلى فيما يلي:
- للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة في المؤسسة مهما كان شكله؛
- أهمية التكامل والارتباط بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية؛
- أثر مهمة المدقق الخارجي على إتخاذ القرار في المؤسسة؛
- دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- إبراز نطاق المعايير الجزائرية للتدقيق لمهمة المدقق الخارجي فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

**حدود الدراسة:**

حتى تتضح ملامح وحدود الدراسة لا بد من تحديد المجال الزماني والمكاني لها.

**- المجال المكاني:**

قد كان اختيارنا مؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت من أجل القيام بالدراسة الميدانية.

**- المجال الزماني:**

امتدت الحدود الزمانية للدراسة من 2018/03/01 إلى 2018/04/20، من خلال التواجد المستمر مع عمال المؤسسة وعقد لقاءات متواصلة مع الإدارة ومختلف المصالح حسب ما أمكن الحصول على معطيات من طرف المؤسسة .

**منهج الدراسة :**

تماشيا وطبيعة الدراسة التي تهدف إلى إجراء تحليل علمي ومنهجي للإشكالية المطروحة بالإضافة إلى اختبار الفرضيات المقترحة، تم استخدام المنهج الوصفي المتعلق بالجانب النظري ومنهج دراسة الحالة المتعلق بالدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت.

**صعوبات الدراسة:**

- حداثة المعايير الجزائرية للتدقيق مما أثر على عدم الفهم والتطبيق الجيد لمحتواها؛
- تحفظ المؤسسة خاصة فيما يتعلق بمحتوى تقرير المدقق الخارجي بالسرية وعدم إطلاعنا عليه؛
- إنشغالات وكثرة الأعمال والتربصات لبعض رؤساء المصالح في هذه الفترة؛
- إجراءات إختيار المدقق الخارجي تتم على مستوى الشركة الأم.

**هيكل الدراسة:**

تبعاً للأهداف المراد تحقيقها من الدراسة، ومن خلال الإشكالية المطروحة والفرضيات المقدمة، تم تقسيم البحث إلى فصلين:

تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري و المفاهيمي للدراسة، بحيث تطرقنا في المبحث الأول مدخل للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ومدى الارتباط بينهما ومساهمة معايير التدقيق الجزائية في ذلك، أما في المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة للموضوع.

في الفصل الثاني تطرقنا للدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية بتقوت، في المبحث الأول تم تقديم نظرة عامة حول المؤسسة، وفي المبحث الثاني لخصنا خطوات المدقق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، مع تصميم نموذج لتقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير خاتمة للموضوع تم إختبار الفرضيات المقدمة مع تقديم النتائج والتوصيات المقترحة والآفاق المستقبلية للدراسة.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية

للتدقيق الخارجي ونظام

الرقابة الداخلية

والدراسات السابقة

تمهيد :

تعتبر الحاجة للخدمات المقدمة من طرف التدقيق الخارجي للمؤسسة عامل رئيسي لتطورها وقيامها  
كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع  
التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها  
لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بها.  
يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام المخولة للمدقق الخارجي عندما يخطط لتنفيذ مهمة  
التدقيق، إذ يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، لذا سنتطرق في  
هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: مدخل للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

## المبحث الأول: مدخل للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

للتدقيق دورا مهما في المؤسسة سواء داخليا أو خارجيا خاصة النقاط الحساسة مثل نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يمثل نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة، ولهذا سنتعرض في هذا المبحث أساسيات ومفاهيم حول التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

إن ظهور التدقيق الخارجي وبلوغه هذا المستوى من التطور كان أمرا حتميا بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية.

### 1. مفهوم التدقيق الخارجي

ينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الإقتصادية بأنه الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

### بعض التعاريف للتدقيق الخارجي:

#### 1. تعريف خالد أمين للتدقيق الخارجي:

بأنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>1</sup>.

#### 2. تعريف بوتر Porter للتدقيق الخارجي:

فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه: عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي العام في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي<sup>2</sup>.

نستنتج من خلال التعاريف أن التدقيق الخارجي يتم بواسطة شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة بفحص كل المستندات والوثائق والسجلات والقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للخروج برأي فني محايد يتمثل في شكر تقرير يعده للأطراف ذو العلاقة والمستفيدة منه.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 2001، ص13.

<sup>2</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 76-77.

## 2. منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي

إن الهدف الأساسي والمنتج النهائي لمهمة المدقق الخارجي هو إعطاء رأي في محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، وحتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية والوسائل وهي<sup>1</sup>:

### أ. خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي:

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفعالية، يجب إتباع الخطوات الرئيسية الثلاث تتمثل في الآتي:  
**الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:**

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لانجاز مهمته.

### جدول رقم (1.1): خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

<ul style="list-style-type: none"> <li>- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.</li> <li>- التنظيم المهني.</li> <li>- عناصر المقارنة بين المؤسسات.</li> <li>- حوار مع المسؤولين.</li> <li>- زيارات ميدانية.</li> <li>- التعرف على الوثائق الداخلية.</li> </ul>	<p>أ- أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكوين الملف الدائم.</li> <li>- إعداد برنامج المراجع الأولي.</li> </ul>	<p>ب- انطلاق الأعمال.</p>

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون \_ الجزائر، 2005، ص 68.

### الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة، ويتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من النظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمننا الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية و الأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، إعداد قوائم مالية بكل ثقة.

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 76 \_ ص 77.



جدول رقم (2.1): فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أ - جمع الإجراءات	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
ب- اختبارات التطابق (الفهم)	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
ج - تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - نقاط ضعف النظام
د - اختبارات الاستمرارية	- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
هـ - تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - ضعف وقصور النظام - النتائج

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 71.

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية:<sup>1</sup>

بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية. و الموضحة بالشكل التالي:

جدول رقم (3.1): فحص الحسابات والقوائم المالية

أ - تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية و إعادة النظر في برنامج التدقيق	- تخفيف البرامج؛ - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.
ب - اختبارات السريانية و التطابق	- اختبارات التطابق(إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)؛ - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛ - اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية؛ - اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية.
ج- إنهاء عملية التدقيق	- التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛ - فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ - فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ - إعادة النظر في أوراق العمل؛ - إصدار الرأي.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 83.

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 80 \_ ص 81.

**ب. وسائل وتقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي:**

إن المدقق لكي يتمكن من الإدلاء برأيه حول صدق وعدالة الحسابات والقوائم المالية، فإنه لا بد له من إتباع خطوات منظمة، وفي سبيل تحقيق ذلك لا بد له من استخدام وسائل وتقنيات تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة له للإدلاء بذلك الرأي، ومن أهمها:<sup>1</sup>

**1 - المعاينة والجرد الفعلي:**

لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، وهذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوي وسيلة لتحقيق من الوجود الفعلي للأصل.

**2 - التدقيق المحاسبي:**

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

**3 - التدقيق المستندي:**

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

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 81.

## المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الحلقة المهمة في المؤسسة من حيث تتبع نشاطاتها ومدى ملائمتها وتوافقها مع النصوص التنظيمية والتشريعية، فسلامة النظام تكتسب المؤسسة نقاط قوة تساهم في تحقيق أهدافها المسطرة، والعكس في حالة ضعفه.

### أولاً: تعريف و مكونات نظام الرقابة الداخلية

#### 1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

➤ **حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA:** تشمل الخطة التنظيمية، و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية، و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة<sup>1</sup>.

➤ **حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:** أنها "نظام يحتوي على خطة تنظيمية، و مجموعة من الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، و اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية<sup>2</sup>.

نستنتج من خلال التعاريف أن نظام الرقابة الداخلية يتمثل في الخطة التي تتبعها المؤسسة من أجل ضمان الوصول إلى الأهداف من خلال التسيير الفعال واحترام السياسات ومصداقية المعلومات واكتشاف الغش و الأخطاء وهذا لتحسين الأداء.

#### 2. مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية في جل المؤسسات الاقتصادية، يتشكل في الغالب من خمسة مكونات تقسمها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>3</sup>:

- أ - **محيط الرقابة:** يمثل محيط الرقابة جوهر الرقابة الداخلية الفعالة في المؤسسة.
- ب - **تقدير المخاطر:** يهتم هذا العنصر بتحديد و تحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة.
- ج - **أنشطة الرقابة:** تعتبر ثالث عنصر تدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- د - **الإعلام و الاتصال:** يهتم بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة و الحصول عليها و إيصالها لمختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة.
- هـ - **المتابعة:** و يهتم هذا المكون بمكونات نظام الرقابة الداخلية بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف مكونات النظام و تحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة.

<sup>1</sup> - صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010، ص 87.

<sup>2</sup> - Jacques Villeneuve, **LE CONTROLE INTERNE: GUIDE DE PROCEDURES**, Québec, Paris, 2003, P 05.

<sup>3</sup> - أمين السيد أحمد لظفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 259.

### 3. أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت تعاريف النظام على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي<sup>1</sup>:

- 1 التحكم في المؤسسة، و حماية أصولها من السرقة و سوء الاستعمال؛
- 2 ضمان نوعية و مصداقية المعلومات و دقتها؛
- 3 الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و تحسينها و زيادة الكفاية الإنتاجية؛
- 4 تشجيع الالتزام بالسياسات و الإجراءات الإدارية.

### ثانيا: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

#### 1. تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدقق

من واجب المدقق أن يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و أثناء قيامه بالفحص يقوم باستطلاع وسائل و إجراءات نظام الرقابة الداخلية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة و يصب اهتمامه في هذا المجال على<sup>2</sup>:

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة وحدود اختصاصاتهم؛
- معرفة مدى إمكانية توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون مراقبة؛
- اكتشاف إمكانية حدوث خطأ و مدى إخفائه من كشفه.

و عند إجراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لا بد من تحقيق:

- الحصول على وصف تفصيلي لنظام الرقابة الداخلية المتبعة في شكل تقرير تعدده المؤسسة؛
- استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فعالية الرقابة؛
- اختبار التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية.

يجب أن يتم الحصول على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية للتخطيط لعملية التدقيق بالإضافة إلى تحديد طبيعة و توقيت و نطاق الاختبارات التي يجب أن يتم أدائها، إن قيام المدقق باختبار نظام الرقابة الداخلية يعتبر مرحلة هامة لأن عمل المدقق يعتمد بدرجة كبيرة على فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين هما:

- المساهمة في تخطيط التدقيق؛
- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> - Louis GALLOIS, *Théorie et Pratique de l' Audit Interne*, Edition d' Organisation, Edition N7, Paris, 2009, P 170.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 411.

## 2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق من المراحل الأساسية في عمله، و لتحقيق ذلك يعتمد على مجموعة من الأساليب و التي نذكرها فيما يلي:

أ - الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية<sup>1</sup>:

يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمدقق كيفية سير العملية و الإجراءات التي تمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها، و قد يقوم المدقق أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و تحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

### ب - خرائط التدفق:

عن طريق هذا الأسلوب يقوم المدقق بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية، في حالة وجوده بالمؤسسة، و كذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة و الذي لهم دور في سير هذه الدورات، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبياً و تقييدها؛

### ج - أسلوب قوائم الاستقصاء:

و تسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و التدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، و عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك... الخ<sup>2</sup>.

## المطلب الثالث: إرتباط نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA

أولى المشرع الجزائري إهتمام بالغ لنظام الرقابة الداخلية بداية مع صدور قانون 01/10 و تبعاً له مجموعة من المراسيم والقرارات التي أكدت على دور مهمة التدقيق الخارجي في فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وإعداد تقرير خاص حولها.

1 - جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 113.

2 - رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 95.

## أولاً: مهمة محافظ الحسابات في قانون 01/10

تطرق القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الفصل الخامس والمتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات في المادة 23 حيث نص: " يبيدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير".

كما نصت المادة 25: " يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير من بينها تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية"<sup>1</sup>.

نص المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها في المادة 02: " حيث حدد مجموعة من معايير تقارير محافظ الحسابات من بينها معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية"<sup>2</sup>.

## ثانياً: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في الفصل السابع منه كمايلي<sup>3</sup>:

1- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات 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 المعترية في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات؛

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، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه.

<sup>1</sup> - قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 7.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 1 يونيو سنة 2011، ص 19.

<sup>3</sup> - قرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014، ص 18.

- يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الوارد في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
- 4- يتضمن التقرير الخاص لمحافظة الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:
- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛
  - فقرة تتضمن وصفاً 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.

### ثالثاً: صدور المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04

تضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق، سنركز على المعيار 210 والمعيار 580 لعلاقتهم بنظام الرقابة الداخلية في إطار مهمة المدقق الخارجي.

#### 1 للمعيار الجزائري للتدقيق -210- " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق " <sup>1</sup>.

##### - مجال تطبيق المعيار:

1. يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛
2. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحق، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
3. لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
4. يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

##### هدف المعيار:

1. إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:
  - ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛
  - بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.
2. يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016.

في هذا المعيار قدم مثال لنموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات، حيث حدد مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان بإعداد الكشوف المالية السنوية بالتزامهم بمجموعة من النقاط:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة؛
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب؛
- وضع في متناول المدقق الخارجي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامه بمهمته، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة؛
- السماح له بالتواصل الحر مع المستخدمين؛
- الإستدعاءات المرسله وفق الآجال المحددة في القانون التجاري.

## 2 للمعيار الجزائري للتدقيق -580- " التصريحات الكتابية " <sup>1</sup>.

### - مجال التطبيق:

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

### - الأهداف:

أهداف المدقق هي:

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

في الملحق لهذا المعيار قدم نموذج رسالة الإدارة (رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية) التي ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة.  
من بين النقاط التي تؤكدتها الإدارة في هذه الرسالة:

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016.



- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية والنتيجة، بشكل منتظم ونزيه وفقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة؛
- قمنا بتصوير و وضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش؛
- لم تنته إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثرها بشكل معتبر على الكشوف المالية؛
- لا توجد أية إختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.

#### رابعا: صدور المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11

تضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق، سنركز على المعيار 500 والمعيار 700 لعلاقتهم بنظام الرقابة الداخلية في إطار مهمة المدقق الخارجي.

#### 1 للمعيار الجزائري للتدقيق -500- "العناصر المقنعة"<sup>1</sup>.

##### ✓ مجال التطبيق:

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

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

##### ✓ مفهوم العناصر المقنعة:

- العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه ويتضمن:
- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل... إلخ)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 2016.

- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعطيات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

#### ✓ تفتيش السجلات أو الوثائق:

- تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر؛
  - تقدم عملية تفتيش التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة حيث تتباين المصدقية حسب طبيعة مصدرها، وإذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق داخلية، بفعالية نظام المراقبة حول إعدادها.
  - على سبيل المثال، تفتيش السجلات أو الوثائق قصد التحقق من الأهلية.
- #### ✓ إعادة التنفيذ:

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

## 2 المعيار الجزائري للتدقيق -700- " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " <sup>1</sup>.

#### ✓ مجال التطبيق:

- يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي:
- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
  - شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.
- #### ✓ الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

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

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

1 - وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 2016.

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

**خامسا: صدور المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15:**

تضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق، سنركز على المعيار 610 لعلاقته بإطار مهمة المدقق الخارجي في الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق.

## 1 المعيار الجزائري للتدقيق -610- " استخدام أعمال المدققين الداخليين " <sup>1</sup>.

- مجال تطبيق المعيار:

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

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

- الأهداف:

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

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛

- في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛

في حين تطرق هذا المعيار بشكل عام لأنشطة ووظيفة التدقيق الداخلي لمهمة أو عدة مهام، منها:

- متابعة المراقبة الداخلية: قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها والتوصيات الرامية لتحسينها؛

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

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 15 مارس 2017.

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

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

كانت هناك عدة دراسات تناولت موضوع التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية من حيث الارتباط ومساهمة كلا منهما في تصحيح الاختلالات التي قد تقع داخل المؤسسة، سنتطرق إلى الدراسات الوطنية والأجنبية مع إبراز إختلاف دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة.

### المطلب الأول: الدراسات الوطنية

نركز في هذا المطلب على أهم الدراسات الوطنية والتي لها علاقة بالتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية أو ترتبط به بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي نلخصها فيما يلي:

أولاً: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة، 2012/2011.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يساهم به محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى مسؤوليته من حيث إبداء رأيه حوله لما له أهمية في السير الحسن لأنشطة المؤسسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي بمكتب محافظ الحسابات. توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمل حيث يتطلب وجود تخطيط للتدقيق وحصوله على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية.
- يهدف التدقيق الخارجي إلى اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها.
- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بأن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام.
- مواجهة محافظي الحسابات لمشاكل عديدة في عملهم أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يقومون بتقييمها.

ثانياً: مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و منهجية سير عملية تنفيذ التدقيق الخارجي وتأثيره على نظام الرقابة الداخلية، اعتمدت الدراسة على المنهج الإحصائي التحليلي،

حيث استعمل الباحث في دراسته على الاستبيان، تم توزيع 51 استبيان استخلص منها 40 استمارة صالحة للدراسة، تم معالجتها بنظام SPSS و Excel و MINITAB، باستخدام المؤشرات الإحصائية، التكرارات والنسب المئوية و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- عملية التدقيق الخارجي هي عملية منهجية ومنظمة.
- إن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المدقق على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام.
- التدقيق الخارجي ذو مصداقية كبيرة لأنه يقيم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ثالثاً: نورة بضياف، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لعينة من ممارسي المحاسبة بولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2016/2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة، وإبراز مسؤوليات المدقق الخارجي في المؤسسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، استخدم الباحث في دراسته على أداة الاستبيان، تم توزيع 40 استبيان على عينة من ممارسي المحاسبة بولاية ورقلة، تم استرجاع 37 منها وبعد تدقيقها تم قبول 34 فقط وتم معالجتها بنظام SPSS و XLSTAT، باستخدام المؤشرات الإحصائية، التكرارات والنسب المئوية و المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري.

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- إلتزام المدقق الخارجي بالمسؤولية الفنية على مستوى الخبرة، بينما لا يتأثر بالمستوى العلمي للمدقق؛
- لا يوجد اختلاف بالتزام المدقق الخارجي بالمسؤولية الأخلاقية على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمدقق؛
- يلتزم المدقق الخارجي بالمسؤولية الجنائية؛
- يوجد اختلاف بمساهمة المدقق الخارجي بالتقييم في البيئة الرقابية على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمدقق؛
- تقدير المخاطر غير كافية في تدقيق نظام الرقابة الداخلية، وأنه لا يوجد اختلاف بمساهمة المدقق الخارجي بتقييم في تقدير المخاطر؛
- الأنشطة الرقابة تتوفر في تدقيق نظام الرقابة الداخلية، وأنه لا يوجد اختلاف بمساهمة المدقق الخارجي بتقييم في الأنشطة الرقابية؛
- أن المعلومات والاتصال تتوفر في تدقيق نظام الرقابة الداخلية وأنها غير كافية؛
- أن التوجيه والمتابعة غير كافية في تدقيق نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: الجموعي شوراب، فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمهنيين بولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إظهار فائدة التدقيق الخارجي و اختبار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع النظام المحاسبي المالي، ومعرفة القيمة المضافة إلى التدقيق الخارجي، اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات، استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع 41 استبيان استرجع منها 36، تم معالجتها بنظام SPSS، باستخدام المؤشرات الإحصائية، الأساليب الإحصائية الوصفية مثل التوزيع التكراري والنسب المئوية، ومقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي، معامل ألفا كرونباخ).

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن معايير التدقيق الجزائرية سوف تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق امتداد لمعايير التدقيق الدولية كونها تتوافق في العديد من النقاط وتكمل بعض النقائص التي تلائم البيئة الاقتصادية الوطنية.
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يفيد في الإستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالإدارة والمسيرين.
- عند استمرارية المدقق في أداء مهامه تزيد من معرفة المؤسسة وبالتالي تزيد من فعالية التدقيق الخارجي.

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

نركز في هذا المطلب على عدد من الدراسات الأجنبية والتي لها علاقة بالتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية أو ترتبط به بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي نلخصها فيما يلي:

أولاً: عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

هدفت الدراسة إلى تحليل المفاهيم الخاصة بجودة التدقيق وأهميتها والعوامل المؤثرة عليها والتعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة التدقيق وتحديد العوامل المؤثرة فيها، حيث اعتمد الباحث على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، استخدم الباحث أسلوب العينات بلغ حجمها 348 في حين عدد الإجابات المستخدمة في التحليل حجمها 212، اعتمد الباحث في تحليل البيانات و معالجتها بنظام SPSS، باستخدام بعض الإحصاءات الوصفية و اختبار (كا) و اختبار كروسكال واليز.

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن خبرة فريق التدقيق تعد أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق؛
- لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بالنسبة لمظاهر الاستدلال على جودة التدقيق؛
- أن الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يعد أهم مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة؛
- أن وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يعد أهم وسائل تحسين جودة التدقيق.

ثانياً: عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة شركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية المنعقدة بقسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، وذلك لاستنتاج مجموعة من مقومات الأداء المعيارية التي يجب أن تتسم بها لجان التدقيق والتي تدعم فعالية حوكمة الشركات، تمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية، حيث اعتمد الباحث على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي وتم اختيار سبعة وعشرون شركة، وقد تم توزيع عدد ثلاث قوائم استبيان على أعضاء لجنة التدقيق لتمثيل الحد الأدنى من الأعضاء في الشركة المختارة، ومن ثم بلغ حجم العينة 81 قائمة، وبلغ عدد الردود الصحيحة التي تم إخضاعها للتحليل الإحصائي 47 قائمة بنسبة ردود 58%. باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية و الأساليب الإحصائية الاستدلالية بواسطة برنامج SPSS.

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- إن إختيار أعضاء لجان التدقيق يجب أن يتم في ضوء مقومات أداء تعتمد على مجموعة من المعايير اللازمة لتفعيل حوكمة الشركات، وتنطوي هذه المعايير على تملك أعضاء لجان التدقيق قدرات فاعلة في الأداء؛
- إن وجود معايير فعالية أداء لجان المراجعة في ظل ما يجب أن يكون عليه تنظيم اللجان يساعد في تفعيل آلياتها المختلفة، والتي تنعكس بشكل إيجابي على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات؛
- تعدد مراحل الإهتمام بلجان المراجعة وتطورها والتي تمثلت في مرحلة المطالبة بتكوين لجان المراجعة في الشركات، ومرحلة الإهتمام بخصائص ومواصفات لجان المراجعة، ومرحلة التوسع في أداء ومهام لجان المراجعة؛
- إن أداء لجان التدقيق في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، رغم حداثة الإهتمام به منذ عام 1994 إلا أنه يتطور مع تعدد القرارات والتشريعات الصادرة بشأنه، مما يعني أنه يمتاز بمرونة الأداء وقابليته للتطوير والتحديث باستمرار.

ثالثا: محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، دولة فلسطين، يونيو 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة التي تربط المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة من وجهة نظر المدققين الخارجيين خلال قيام المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية اعتمادا على المدققين الداخليين و ذلك للاستفادة من مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين الطرفين وزيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، حيث اعتمد الباحث على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيع 50 استبانة على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة وقد تم الحصول على 46 إستبانة.

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين العاملين في الجهات المختلفة في فهم وتوثيق الرقابة الداخلية.

اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين في تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.

ارتفاع أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وتخفيض مخاطرها.

رابعا: سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، دولة فلسطين، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التعرف على مفهوم جودة التدقيق وإبراز أهميته وأهدافه والوقوف على الوسائل المستخدمة في الرقابة وتحسينه والتعرف على أهم متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق في قطاع غزة ومناقشة مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، حيث اعتمد الباحث على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وتم توزيع على 56 شخص، واستخدام مؤشرات طريقة التجزئة النصفية و ألفا كرونباخ بواسطة برنامج SPSS.

توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- إن من أهم العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني؛



- أن أكثر مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة هي قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة؛
- أن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر المدققين وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة؛
- يساهم كبر حجم مكتب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

### المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

يمكن مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من خلال توضيح أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كالأتي:

جدول رقم (4.1): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الوطنية

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة نسرين حشيشي	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة من خلال معالجة كلا الدراستين إبراز الدور الذي يساهم به محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى مسؤوليته من حيث إبداء رأيه حوله لما له أهمية في السير الحسن لأنشطة المؤسسة.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال حصر الدراسة المقارنة لإبراز الأهمية دون التأثير الذي يقدمه في تقريره الخاص، بينما الدراسة الحالية فقد تطرقت لدراسة أهمية المدقق الخارجي ومحتوى التقرير الذي يقدمه للإدارة.
الدراسة الحالية مع دراسة مريم عبد القوي	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من حيث إبراز أهمية التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و منهجية سير عملية تنفيذ التدقيق الخارجي وتأثيره على نظام الرقابة الداخلية.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة بحيث أن هذه الأخيرة اقتصرت على دراسة الموضوع من الجانب النظري دون التأكيد من خلال نص معايير التدقيق الجزائرية، ومعالجة الدراسة باستبيانات على مجموع من الأكاديميين والباحثين، كما تم معالجة موضوع الدراسة الحالية من خلال نص معايير التدقيق الجزائرية و دراسة حالة في المؤسسة ومقابلة مع محافظي حسابات لهم خبرة في مجال التدقيق الخارجي.
الدراسة الحالية مع دراسة نورة بضياف	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من حيث تطرقها لمهمة المدقق الخارجي والتزاماته مع المؤسسة، كما وضحت المخاطر التي قد تظهر من خلال تدقيق نظام الرقابة الداخلية	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال إقتصار الدراسة المقارنة على دراسة مهمة المدقق الخارجي من خلال معالجة الموضوع بالاستبيان، بينما أظهرت الدراسة الحالية إضافة إلى ذلك دوره الأساسي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بواسطة دراسة حالة.
الدراسة الحالية مع دراسة الجموعي شوراب	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال تطرق كلا الدراستين لدراسة تحديد مهمة المدقق الخارجي في ظل صدور النصوص التشريعية ومعايير التدقيق الجزائرية ومدى مساهمتها في جودة التدقيق الخارجي.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال إقتصار الدراسة المقارنة على دراسة التدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أن الدراسة الحالية عالجت الموضوع من خلال إبراز مهمة المدقق الخارجي في ظل معايير الجزائرية للتدقيق وأهميتها في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال التقرير الخاص.

جدول رقم (5.1): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة عبد السلام سليمان قاسم الاهدل	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال تطرق كلا الدراستين لدراسة المعايير التي تعني بجودة التدقيق وأهميتها والعوامل التي تساعد في ذلك.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال تركيز الدراسة المقارنة على التعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة التدقيق وتحديد العوامل المؤثرة فيها باستخدام مجموع من الاستبيانات، كما أن الدراسة الحالية عاجلت الموضوع من خلال إجراءات مهمة المدقق الخارجي في ظل معايير الجزائرية للتدقيق وأهميتها في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال التقرير الخاص.
الدراسة الحالية مع دراسة عيد بن حامد الشمري	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة من خلال معالجة كلا الدراستين إبراز الدور الذي يساهم به التدقيق في السير الحسن للمؤسسة بغية تحقيق الأهداف المرغوبة.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال حصر الدراسة المقارنة بالتعرف على أهمية التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية باستخدام مجموعة من الاستبيانات على عينة من المؤسسات، بينما الدراسة الحالية فقد تطرقت لدراسة أهمية التدقيق الخارجي والعلاقة التكاملية بينهما في تحسين أداء المؤسسة بالاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق.
الدراسة الحالية مع دراسة محمود عبد السلام محسن	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من حيث خلال قيام المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال إقتصار الدراسة المقارنة على دراسة المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية اعتمادا على المدققين الداخليين ومعالجة الموضوع بالاستبيان، بينما أظهرت الدراسة الحالية إختلاف المهمة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في ظل النصوص التشريعية.
الدراسة الحالية مع سهام أكرم عمر الطويل	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من حيث التعرف على أهم متغيرات بيئة التدقيق الخارجي المرتبطة بمكاتب التدقيق، وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة بحيث أن هذه الأخيرة اقتصرت على التعرف على مفهوم جودة التدقيق وإبراز أهميته وأهدافه والوقوف على الوسائل المستخدمة في الرقابة وتحسينه من المفهوم العام، كما تم معالجة موضوع الدراسة الحالية من خلال نص معايير التدقيق الجزائرية و تأكيدها على تدقيق نظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بدراسة حالة في المؤسسة ومقابلة مع محافظي حسابات.

## خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو المؤثر الخارجي بحكم النصوص التشريعية ومعايير التدقيق الجزائية وهذا بالاعتماد على المعلومات الواردة في التقارير التي يعدها مما تساهم في اتخاذ القرارات بالمؤسسة، فعملية التدقيق تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية والمصادقة على المعلومات المالية للمؤسسة، من طرف شخص مؤهل، مستقل، الذي لا بد له عند تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المنصوص عليها في إنجاز التقارير، فبدون أي شك احترامه لتلك المعايير يسمح بتحقيق تقارير ذات جودة ومصداقية.

# الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لمؤسسة

الإسمنت عين التوتة

الوحدة التجارية تقرت

## تمهيد

بعد دراستنا في الفصل الأول للإطار النظري لموضوع التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية وهذا بمفهوم ونطاق المعايير الجزائرية للتدقيق، سنحاول في هذا الفصل الدراسة التطبيقية للموضوع في المؤسسة محل الدراسة، باستخدام الوثائق والسجلات ومقابلات مع رؤساء المصالح وعدد من محافظي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي بولاية ورقلة لإضفاء توضيحات وفهم واسع للموضوع ، في هذا الفصل سيتم التطرق إلى المباحث الموالية:

المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

## المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة

لكل ظاهرة منهج يرتبط بها بقصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، أما الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل لتساعدنا إلى الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها.

### المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة

#### أولا : مجتمع الدراسة

تعتبر مؤسسة الإسمنت عين التوتة التجارية من أهم المؤسسات الاقتصادية التي تساهم في تنمية وتطور وازدهار الاقتصاد الجزائري والمتواجدة في دائرة تقرت محل الدراسة، وستتناولها فيما يلي:

#### 1 - تعريف المؤسسة محل الدراسة

نشأت مؤسسة الإسمنت منذ الفترة الاستعمارية لصنع وبيع مواد البناء، وبعد الاستقلال تطورت ونمت هيكلتها فأصبحت تابعة للقطاع العام، بعد ذلك تمت هيكلتها من مؤسسة وطنية إلى مؤسسة جهوية مقسمة إلى ثلاث نواحي: شرق قسنطينة، غرب وهران، وسط الجزائر، وفي سنة 2010 تم تجميعها في مجمع سمي بالمجمع الصناعي للإسمنت الجزائري.

تعتبر مؤسسة وحدة عين التوتة باتنة من أهم المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية الوطنية تأسست برأسمال 2250000000 دج ذات أسهم، تسعى من خلال نشاطها إلى تلبية مختلف احتياجات قطاع البناء من الإسمنت.

#### ● تعريف مؤسسة الفرع وحدة تجارية عين التوتة تقرت

الوحدة التجارية عين التوتة بتقرت هي تابعة لمؤسسة الإسمنت عين التوتة بباتنة، حيث تقع في دائرة تقرت ولاية ورقلة يحدها شمال المنطقة الصناعية، ومن الجنوب مصلحة الضمان الاجتماعي، ومن الشرق شركة النقل للسكة الحديدية، ومن الغرب مؤسسة النقل البري الحافلات حيث تبلغ مساحتها 160000 متر مربع.

يتمثل مهامها في عملية التسيير وتسويق وتعبئة الإسمنت وهي من أقدم الوحدات علي مستوى الجنوب ومن

هنا نتطرق للمعلومات التي تخص المؤسسة وذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.2): يوضح بطاقة الفنية للوحدة التجارية \_تقرت\_

إسم المؤسسة: مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت

عنوان المؤسسة: شارع 5 جويلية ص ب 52

تأسست المؤسسة: فيفري 1972

الشكل القانوني: مؤسسة ذات أسهم.

نوعية النشاط: تعبئة وتوزيع الإسمنت.

قطاع نشاط المؤسسة: قطاع تجاري.

توزيع النشاط: تغطي الوحدة كل من ولايات ورقلة وإيزي والوادي.

مركز البيع : تتكون الوحدة من اثني عشرة مراكز بيع وهي: تقرت، ورقلة، إيزي، جانت، برج الحواس،

عين أميناس، برج عمر إدريس، دبداب، المغير، البرمة، الحجيرة، جامعة.

عدد العمال: تشغل الوحدة عدد عمال يقدر بـ : 73 عامل تابع للمؤسسة و 46 تابعين لمؤسسة

الأوراس للأمن و الخدمات ASS.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة.

## 2 - الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت:

يعتبر الهيكل التنظيمي بصورة عامة عبارة عن تحديد وتوزيع المسؤوليات والتي من خلالها يتم توزيع نشاط المؤسسة على الأفراد بناء على المسؤوليات، فهذا الهيكل يوضح بصورة جلية أهم المسؤوليات تبعا للمصالح، وكذلك من خلاله يتم توزيع المهام المنوطة بكل مصلحة.

وعليه يمكن توضيح المصالح الموجودة في المؤسسة محل الدراسة كما يلي:

1. مدير الوحدة: يتضمن هذه المديرية علي 3 مكاتب وهي:

- مكتب المدير: وهو يكون في قمة الهرم، بحيث يسير ويراقب وإعطاء الأوامر الأخرى ويحدد الأهداف للمؤسسة وتحديد الإستراتيجية المناسبة للبقاء واستمرار.



● مكتب الأمانة العامة: و يقوم هذا المكتب بربط علاقات العمال مع مدير الوحدة سواء كانت داخلية أو خارجية، والاحتفاظ بكل الأرشيف الخاصة بمصلحة وتسليم مختلف الرسائل القادمة إلى المدير وتسليمها إلى محاسب.

● مكتب الإعلام الآلي: يكون هناك تدخل خاص بالنسبة أجهزة إعلام الآلي عند الحاجة ومتابعة التطورات البرامج الإعلامية للمؤسسة.

2. مصلحة تسيير الموارد البشرية: تهتم هذه المصلحة بتسيير شؤون العمال والملفات المتعلقة بالمستخدمين ومهامها:

— توظيف العمال وإعداد التأمين الخاص بهم.

— إعداد أجور العمال.

— تقييم الخدمات الخاصة بالعمال والاتصال المباشر مع العمال.

تنقسم هذه المصلحة إلى قسمين:

■ فرع تسيير الموارد البشرية.

■ فرع الشؤون الاجتماعية.

3. مصلحة التجارة: إن هذه المصلحة لها أهمية بالغة ودور كبير في المؤسسة وهي الركيزة الأساسية حيث تقوم بعملية التسويق واستقبال وتوجيه الزبائن وتلبية مطالبهم، وتقوم بتوزيع المنتوجات على مراكز البيع، ولديها عدة فروع نذكر منها:

(مصلحة برمجة الزبائن، فرع إرسال، موقع الإرسال، فرع الفوترة، صراف .....

4. مصلحة النقل: وفيها يتم نقل بضاعة من مكان التموين وتسليمها إلى مكان الزبون، كما لها علاقة مع مؤسسة النقل بالسكة الحديدية ومؤسسة النقل البري والبحري.

5. مصلحة الصيانة: ويتم فيها تصليح آلات الإسمنت وأجهزة المصنع.

6. مصلحة الإمكانيات العامة: ويتم فيها:

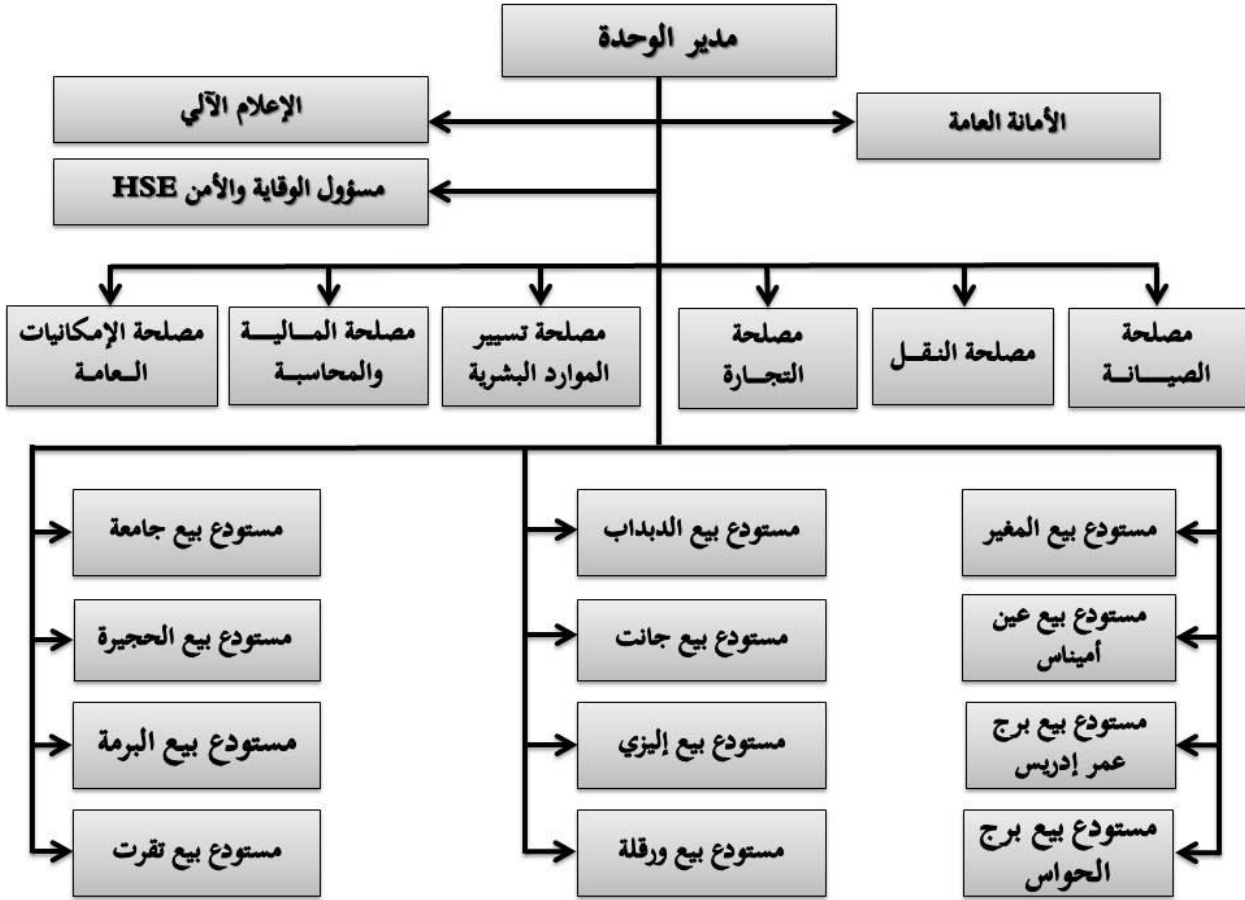
— استقبال السلع وتخزينها؛

— تسيير العتاد واللوازم وتوفير لوازم العمل؛

— مراقبة دخول و خروج السلع من المخازن.

7. مصلحة المالية والمحاسبة: تقوم بعمليات التسيير المالي دراسته الميزانية ومراقبة حركات دخول وخروج أموال المؤسسة وتنقسم إلى فرع المحاسبة العامة، فرع المالية والميزانية.

الشكل رقم (2.2): يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة.

### 3 - أهداف المؤسسة:

- ✓ تحقيق عوائد والأرباح بأقل تكلفة والبقاء والاستمرار؛
- ✓ كسب العمال وتلبية مختلف طلباتهم و تحقيق الوضعية الاجتماعية الحسنة؛
- ✓ المساهمة في تنمية المنطقة؛
- ✓ تسهيل للمواطن للحصول على مادة الإسمنت؛
- ✓ البحث عن أسواق جديدة في مختلف أرجاء الوطن وإرضاء الزبائن؛
- ✓ محاولة توفير مادة الإسمنت لكل المواطنين بالكميات والجودة اللازمين؛
- ✓ محاولة التقليل من تكاليف الإنتاج؛
- ✓ المساهمة في توفير اليد العاملة.

#### 4 - أهمية المؤسسة

تتمثل أهمية مؤسسة الإسمنت عين التوتة وحدة تقرت من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تكتسي هذه الوحدة أهمية بالغة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية، فهي تلعب دورا هاما على المستوى الوطني، إذ أنها تلي جزءا كبيرا من احتياجات المؤسسات والمواطنين من مادة الإسمنت، فهي بالتالي تغطي جزءا كبيرا من احتياجات الجنوب بالإضافة إلى الدور الاقتصادي الذي تلعبه من حيث زيادة الدخل القومي وكذلك الدور الاجتماعي الذي تلعبه في النهضة والتطوير الحضاري من خلال التقليل من ظاهرة البطالة وكذا تحسين المستوى المعيشي.

#### ثانيا: المنهج المتبع في الدراسة

من أجل معالجة الموضوع تم الاعتماد على منهجين أولها تمثل في المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأسلوب المناسب لهذه الدراسة، هذا في الجوانب النظرية للموضوع من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا منهج دراسة الحالة من خلال فحص مختلف الوثائق المتعلقة بموضوع الدراسة من أجل إظهار العلاقة التكاملية ومحاولة منا تقديم نموذج تقرير مدقق خارجي متعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

#### المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

تتمثل أدوات الدراسة الميدانية في جمع الوثائق والمعلومات حول المؤسسة، وملاحظة مختلف الوثائق والسجلات الخاصة بالمؤسسة وتحليلها، كما تم الاعتماد على أداة المقابلة مع رؤساء المصالح وبعض محافظي الحسابات الناشطين في مجال التدقيق الخارجي بولاية ورقلة للتوضيح أكثر، وهذا لكون المدقق الخارجي للمؤسسة تعينه المؤسسة الأم ولم يكن بمقدورنا الاتصال به، وفيما يلي سنتناول هذه الأدوات بشيء من التفصيل:

**أولا: الملاحظة:** تعتبر الملاحظة مهمة في جمع البيانات، حيث اعتمدنا على ملاحظة الوثائق والقوائم المالية للمؤسسة خصوصا الميزانية، جدول حسابات النتائج، تقارير المدقق الداخلي، و مختلف الوثائق والسجلات التي تعتمد عليها المصالح في التسيير.

**ثانيا: المقابلة:** إنّ عنصر المقابلة في الدراسة الميدانية يكسبه أهمية كبيرة وهامة للحصول على المعلومات، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات تمحورت حول التدقيق والتقارير ونظام الرقابة الداخلية بالمصالح، وكانت بداية مع مدير المؤسسة، حيث أتاح لنا أسلوب المقابلة فرصة أكبر للحصول على المعلومة حول المؤسسة، وكذا مطابقة المعلومات وتأكيدهما، بعدها تم توجيهنا إلى رؤساء المصالح للتعلمق في الموضوع والتحليل الجيد.

زيادة على ذلك قمنا بإجراء مقابلات مع محافظي حسابات ناشطين في مجال التدقيق الخارجي بولاية ورقلة، وهذا لكسب معلومات تساعدنا في التحليل وأخذ آرائهم حول مهمة المدقق الخارجي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، والتزامهم بمعايير التدقيق الجزائرية.

### ثالثا: التحليل

#### 1-تحليل الوثائق والقوائم المالية:

بعد المقابلات مع رؤساء المصالح أين تم الحصول على الوثائق المختلفة الخاصة بكل المصالح المستهدفة والمعنية بالدراسة، كما هي موضحة ومرفقة في الملاحق، وتمثل هذه الوثائق أساسا في الوثائق والسجلات والقوائم المالية والتقارير، التي من خلالها نستطيع إبراز التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

#### 2-متغيرات الدراسة:

هناك متغيرين أساسيين أحدهما متغير والأخر تابع حيث أن:

- المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية؛

- المتغير المستقل: التدقيق الخارجي بمتطلبات معايير التدقيق الجزائرية؛

#### 3- خطوات تحسين نظام الرقابة الداخلية بمتطلبات معايير التدقيق الجزائرية:

من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية حسب محتوى معايير التدقيق الجزائرية لمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت لابد أن تتوفر مجموعة من الشروط التي نذكر أهمها:

- وجود هيكل تنظيمي واضح يتوافق مع النظام المطبق في المؤسسة؛

- الفهم الجيد لنظام الرقابة الحالي مع التحديث المرن؛

- توفر نظام معلومات جيد يساهم في جودة عمل المصالح؛

- تحديد مراكز المسؤولية والفصل بينها بتقسيم العمل؛

- حسن توقيت المعلومات المقدمة وصحتها بما يتلائم مع النظام المطبق؛

- التقيد بإستراتيجية وأهداف المؤسسة، مع مراعاة التغيرات الخارجية.

#### المطلب الثالث: إعداد المدقق الخارجي للتقارير الخاصة بمتطلبات المعايير التدقيق الجزائرية

يعتبر تقرير المدقق الخارجي بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة و وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال، حيث يعد التقرير المحصلة التي تعبر عن مدى جودة التدقيق

والقيام بعملية الفحص، وتعتبر التقارير الخاصة من بين التقارير التي يعدها المدقق الخارجي ويلتزم قانونا بتقديمها خلال اجتماع الجمعية العامة، حيث أن هذه التقارير تشير إلى أحداث خاصة ناتجة عن قرارات استثنائية. وتسمى خاصة لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمر محددة، ولقد حرص المشرع الجزائري على ضرورة إعداد هذه التقارير، وذلك منذ القانون رقم 08/91 الصادر سنة 1991 والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، وصولا إلى القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وهذا ما تمت الإشارة إليه في الجانب النظري للدراسة.

ومسايرة للتطورات الدولية في مجال التدقيق والمعايير الدولية للتدقيق، قامت وزارة المالية مؤخرا بإصدار معايير متعلقة بإعداد تقارير محافظ الحسابات، حيث أصدرت خمسة عشر معيار تهدف إلى التعريف بالمبادئ وتحديد كفاءات التنفيذ المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها، إضافة إلى صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أن تطبيق والتزام المدقق الخارجي بهذه المعايير في إعداد التقارير الخاصة، سينتج عنه لامحالة نشر معلومة أكيدة و عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين وكذا الضمان للمساهمين لمتابعة أموالهم، كما أن إعداد التقارير الخاصة وفق هذه المعايير يساهم في معرفة نقاط الخلل والضعف، لذلك على الإدارة العمل بتوصيات المدقق الخارجي الواردة في تقريره، والعمل على تصحيح هذه الاختلالات سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضع المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.

يتطلب إعداد التقارير بصفة عامة والتقارير الخاصة التقييد بهذه المعايير إضافة إلى معايير تقارير محافظ الحسابات المذكورة سالفا، كونها تمثل المبادئ التي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها عند إعداد التقارير، من أجل الوصول إلى تقارير ذات جودة.

من خلال هذه المعايير يتبين على المدقق الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وتقديم التحسينات الضرورية حسب متطلبات هذه المعايير لابد من الاستعانة على الخصوص بمقتضى الأحكام التالية:

- المادة 25 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2008، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛
- القرار المؤرخ في 25 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: معيار التدقيق الجزائري 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛ معيار التدقيق الجزائري 580: التصريحات الكتابية؛

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:  
معيار التدقيق الجزائري 500: العناصر المقنعة؛  
معيار التدقيق الجزائري 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية؛
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:  
معيار التدقيق الجزائري 520: الإجراءات التحليلية؛  
معيار التدقيق الجزائري: 570 إستمرارية الإستغلال؛  
معيار التدقيق الجزائري 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين.

## المبحث الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

سنحاول من خلال هذا المبحث، تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال الوثائق المقدمة والمؤشرات التي قمنا بحسابها، وتقارير المدقق الداخلي المقدمة حولها، وإبراز نقاط القوة والضعف في النظام المطبق، ومحاولة عرض بعض النقاط لتحسينه بما يتوافق مع معايير التدقيق الجزائرية.

### المطلب الأول: إجراءات التدقيق الخارجي في مؤسسة الإسمنت

تمثل هذه الإجراءات مجموعة من النقاط التي يعمل المدقق الخارجي على التأكد منها بغية تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر هذه الإجراءات من صميم عمل محافظ الحسابات عند القيام بمهمته، وسنعرض هذه الإجراءات التي تتم على مستوى مؤسسة الإسمنت.

### أولاً: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي لمؤسسة الإسمنت

من خلال المقابلة التي أجريت مع مدير مؤسسة الإسمنت بتقرت ورئيس مصلحة المحاسبة والمالية، تبين لنا أن خطوات المدقق الخارجي تمر بالمراحل التالية:

#### 1). تعيين محافظ الحسابات لمؤسسة:

يتم تعيين محافظ الحسابات في إطار عملية التدقيق الخارجي من طرف المؤسسة الأم، ويقوم بمهمة التدقيق لكافة الوحدات التابعة لها.

#### 2). التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه:

أوكلت للمدقق الخارجي مهمته العادية والمتمثلة في تدقيق حسابات مؤسسة الإسمنت بمختلف وحداتها، ويتم ذلك على مستوى المؤسسة الأم.

#### 3). الحصول على معلومات أولية حول المؤسسة:

بعد التأكد من صحة تعيين المدقق الخارجي لمؤسسة الإسمنت يقوم بكل الإجراءات التالية الذكر على مستواها وتكون زيارات فقط لكل الوحدات التابعة لها، بحيث يتم العمل على النحو التالي:

— رسالة المهمة: تمت الإشارة إليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 بأن تدون أحكام التدقيق في رسالة المهمة، و تحديد الأتعاب وطريقة تسديدها، وأن تتم المصادقة عليها من الطرفين.

— رسالة التأكيد: يطلب محافظ الحسابات من الإدارة عند نهاية مهمة التدقيق رسالة التأكيد، هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمانا لكل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات المؤسسة اتجاه الغير قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية، أو إذا لم يتم إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية.

— التخطيط والتحضير لعملية التدقيق: يستوجب تخطيط التدقيق وإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل، يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في أداء مهمته، وهذا ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300.

— إعداد أوراق العمل: في نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 المتعلق بالعناصر المقنعة، وهي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، كما هو متعارف عليه في مهمة التدقيق الملف الدائم والملف السنوي.

— الإجراءات التحليلية: هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وهي ما ذكرها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 بالإجراءات التحليلية.

#### 4. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق الخارجي بهذه الخطوة من أجل إبراز نقاط القوة والخلل في المؤسسة، لتفادي الوقوع فيها مستقبلا، ويتم عرضها في تقرير خاص بنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة وقدرته على القيام بأعمال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات، والتركيز على النقاط التالية:

أ. احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

— على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات القانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، ...

— يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.

— يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري.

ب. الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

— يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي ينتج منها وضعيات مالية تقدم مستوى عالي من المصدقية.

— الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها، والبعض الآخر يرتبط بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات.

— إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح للمدقق الخارجي: تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الغلط في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.



- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

#### 5). الاطلاع على النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة و تدقيق كافة المعلومات والقوائم المالية:

عند مباشر المدقق الخارجي بمهمته يبدأ بمصلحة المحاسبة والمالية، ويركز أساسا على ميزان المراجعة و جدول حسابات النتائج والميزانية السنوية، كما يقوم بفحص كل الدفاتر والسجلات الخاصة بالمصلحة ويدقق في صحة العمليات المحاسبية التي تم تسجيلها والتحقق من أرصدها، كما يطلع على كل القوانين والإتفاقيات المبرمة.

#### 6). إعداد التقارير:

في نهاية مهمة التدقيق يقوم المدقق الخارجي بتقديم التقارير المحصلة النهائية لعملية التدقيق، حيث عن طريقها يعطي رأيه حول صدق وعدالة القوائم والمعلومات المالية، ومختلف التقارير التي يقدمها للمؤسسة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، ويتم إيداعها على مستوى المؤسسة الأم.

### ثانيا: نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الإسمنت بتقرت

نحاول إبراز و وصف نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه لمؤسسة الاسمنت وحدة تقرت.

#### 1. وصف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

كما هو معلوم أن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن مجموعة الإجراءات والمبادئ والقوانين الملزمة على المؤسسة إتباعها، حيث أن هناك إجراءات مفروضة على جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائية وإجراءات يتم وضعها حسب كل منشأة وموقعها وطبيعة نشاطها، أما فيما يخص المؤسسة محل الدراسة يتم وضع نظام الرقابة الداخلي الخاص بالمؤسسة من خلال:

أ - نظام الرقابة الإدارية:

يشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تؤدي إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية تؤدي إلى أهداف المؤسسة، ومن الأساليب التي تستخدمها المؤسسة محل الدراسة مايلي:

- الموازنة التخطيطية والتكاليف المعيارية: تعتمد المؤسسة على عدة موازنات (موازنة المبيعات، التموينات، الموارد البشرية، ...) كأداة رقابية على نشاطها بهدف الوصول إلى إتخاذ قرارات سليمة تخدم أهدافها من خلال دراسة وتحليل الانحرافات.

- البرامج التدريبية: تعد برامج عملية تكوين الأفراد في المؤسسة وتحضر كل سنة تبعا لاحتياجات مختلف هياكل وأقسام المؤسسة وحسب إمكانية الميزانية المخصصة للتكوين، بالإضافة إلى تكوين خاص لرؤساء الأقسام الذي يتم على مستوى المديرية العامة بعين التوتة.

- نظام تقييم الأداء: تعد استمارة لتقييم العامل في أدائه لوظيفته فتحدد جوانب القوة والجوانب القابلة للتحسين ويخصص لكافة الفئات.

ب - نظام الرقابة المحاسبية:

وهو اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية وهذا وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).

ج نظام الضبط الداخلي:

وهو خطة تنظيمية وإجراءات هادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس أو التلاعب أو سوء الإستخدام، تحددها المديرية العامة للمؤسسة، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق الأهداف التالية:

- تقسيم العمل والمراقبة الذاتية: يتجلى تقسيم العمل في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث تم فيه تحديد المهام والمسؤوليات والسلطة بهدف عدم تداخل الأعمال، بالإضافة إلى التقسيم الإداري لكل مصلحة. أما عن المراقبة الذاتية في الوحدة فهي تتجسد في سير ودوران الوثائق بين المصالح وعدم ازدواجية الأعمال، والرقابة الدورية التي يقوم بها رؤساء المصالح على الأنشطة المعمول بها في مصالحهم.

- التامين على الممتلكات والموظفين: وكأي مؤسسة تحتوي نظام ضبط داخلي حيث يختص هذا النظام بالأحكام الخاصة بتنظيم العمل، وخاصة أوقات ومواعيد العمل، فترات الراحة، الإجازات، مخالفات العمل والعقوبات، وما يتعلق بذلك ومصادق عليه من طرف المؤسسة الأم بعين التوتة، ويتم تعميم النظام بعد تصديقه على جميع الوحدات التابعة للمؤسسة لكي يتم إعلام العاملين به.

## 2. تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة:

أ. المذكرة الوصفية: هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المدقق الخارجي، وتحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يتم الإحتفاظ بها، ويتم إعداد هذه المذكرة من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة.

ب. استبيانات الرقابة الداخلية: يتم إعداد مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين ليتلقى الإجابات عليها، ثم يقوم المدقق الداخلي بتحليلها ليصل في الأخير إلى خلاصة يحدد فيها مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق.

ج. المقابلة الشخصية: وتتمثل في لقاء ينظمه المدقق الخارجي مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المفتوحة عليه، والهدف منها هو جمع المعلومات التي تسمح له بالتعرف على كيفية إدارة الوظيفة أو كيفية العمليات، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما.

### ثالثا: تحليل المؤشرات المالية للمؤسسة محل الدراسة

#### 1) تعليقات وتحليلات حول تدقيق حسابات الميزانية

يتمثل دور التعليقات والتحليلات في إبراز مدى التطور أو النقص الحاصل في أحد حسابات المؤسسة، كما يسهل للمستفيد من تقرير المدقق فهمها بسهولة، كما أنها تعطي صورة توضيحية أفضل للمبالغ الواردة في الحسابات عند إرفاقها بتفسيرات أو ملاحظات.

أ. الأصول غير الجارية: القيمة الإجمالية للأصول غير الجارية الظاهرة في ميزانية مؤسسة الإسمنت بتقرت والمقفلة في 2017/12/31 بلغت 887631 دج .

إن تطور قيم الأصول غير الجارية خلال السنتين الأخيرتين موضح كما يلي:

#### جدول رقم (1.2): يوضح تطور الأصول غير الجارية خلال سنتي: 2016-2017

الوحدة: (10<sup>3</sup>) دج

التغير	2017	2016	الحسابات
0	350	350	التشبيات المعنوية
0	6473	6473	الأراضي
0	259984	259984	المباني
67806	385822	318016	التشبيات العينية الأخرى
176727	208799	32072	تشبيات جاري إنجازها
9315	26199	16884	الأصول الضريبية المؤجلة
253849	887631	633782	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على القوائم المالية للمؤسسة الإسمنت - تقرت

ب. الأصول الجارية: بلغت القيمة الإجمالية للأصول الجارية الظاهرة في ميزانية مؤسسة الإسمنت بتقرت في 2017/12/31 بلغت 699527 دج .

إن تطور قيم الأصول الجارية خلال السنتين الأخيرتين موضح كما يلي:

جدول رقم (2.2): يوضح تطور الأصول الجارية خلال سنتي: 2016-2017

الوحدة: (10<sup>3</sup>) دج

التغيير	2017	2016	الحسابات
50777	154774	103997	المخزونات و الجاري إنجازها
-5169	6484	11653	الزبائن
-487609	312582	800191	المدينون الآخرون
2134	2687	553	الضرائب وما شابهها
-94559	222997	317556	الخزينة
-534425	699527	1233952	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على القوائم المالية لمؤسسة الإسمنت - تقرت

- الزبائن: انخفض رصيد حساب العميل في 2017/12/31، إلى 6484 دج.
- المدينون الآخرون: انخفض رصيد حساب المدينون الآخرون في 2017/12/31، إلى 312582 دج.
- الخزينة: الأموال الموجودة تحت تصرف المؤسسة في 2017/12/31 أظهرت رصيد يقدر بـ 222997 دج، أي ما يمثل 14.05% من إجمالي مجموع الأصول.

ج. الأموال الخاصة: أظهرت الأموال الخاصة رصيد يقدر بـ 700348 دج، والجدول التالي يظهر تطورها خلال السنتين الأخيرتين 2016، 2017.

جدول رقم (3.2): يوضح تطور الأموال الخاصة خلال سنتي: 2016-2017

الوحدة: (10<sup>3</sup>) دج

التغيير	2017	2016	الحسابات
-575831	71397	647228	النتيجة الصافية
105444	628951	523507	إرتباط بين الوحدات
-470387	700348	1170735	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على القوائم المالية لمؤسسة الإسمنت - تقرت

نلاحظ انخفاض النتيجة الصافية إلى -575831 دج.

د. الخصوم غير الجارية: بلغت الخصوم الجارية خلال سنة 2017 بـ 165404 دج،

هـ. الخصوم الجارية: بلغت الخصوم الجارية سنة 2016: 151407 دج، وفي سنة 2017: 227815 دج أي أنها ارتفعت بمعدل 50,46 % مقارنة بسنة 2016.

## 2) تعليقات وتحليلات حول تدقيق حسابات جدول حسابات النتائج

أ. رقم الأعمال: إن رقم الأعمال يمثل عنصر مهم بالنسبة للمؤسسة الإسمنت تسعى لرفعه كل سنة، وذلك من أجل زيادة أرباحها، فهو من أهم مؤشرات التي تستطيع المؤسسة معرفة وضعها التجاري ومقدار الربح المحقق، حيث يوضح رقم أعمال المؤسسة خلال السنوات الثلاث الأخيرة في الجدول التالي:

جدول رقم (4.2): يوضح تطور رقم أعمال المؤسسة خلال سنتي: 2017-2015

الوحدة: (10<sup>3</sup>) دج

السنوات	2015	2016	2017
رقم الأعمال	1867832	2217020	2493886
تغير رقم الأعمال	-	349188	276866

المصدر: من إعداد الطالب بناء على القوائم المالية لمؤسسة الإسمنت - تقرت

تظهر مبيعات المؤسسة للفترة ما بين سنتي 2015-2017 من خلال المعلومات الموضحة في الجدول أعلاه في إرتفاع ملحوظ بقيمة 349188 دج بين سنتي 2015 و 2016، ثم لينخفض في سنة 2017 بقيمة 276866 دج مقارنة بسنة 2016، وقد يعود ذلك لعوامل خارجية بالدرجة الأولى المتمثلة في توقف أغلب المشاريع و الورشات تزامنا مع السياسة الاقتصادية للبلاد.

ب. المشتريات والمواد واللوازم المستهلكة:

جدول رقم (5.2): يوضح تطور المشتريات المستهلكة خلال سنوات: 2017-2016-2015

الوحدة: (10<sup>3</sup>) دج

السنوات	2015	2016	2017
مشتريات مستهلكة	1595802	1892749	2127654
تغير المشتريات المستهلكة	-	296947	234905

المصدر: من إعداد الطالب بناء على القوائم المالية لمؤسسة الإسمنت - تقرت

تظهر إستهلاكات المواد واللوازم المشتراة بالمؤسسة للفترة ما بين سنتي 2015-2017 من خلال المعلومات الموضحة في الجدول أعلاه في إرتفاع ملحوظ بقيمة 296947 دج بين سنتي 2015 و 2016، ثم لتتخفف في سنة 2017 بقيمة 234905 دج مقارنة بسنة 2016، وهذا راجع لتأثرها بالمبيعات من حيث الزيادة أو الانخفاض.

### المطلب الثاني: التدقيق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية حسب متطلبات معايير التدقيق الجزائرية

محاولة منا لإبراز أثر معايير التدقيق الجزائرية في مهمة المدقق الخارجي المرتبطة بتقريره حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، قمنا بمجموعة من المقابلات لرؤساء المصالح بالمؤسسة، إضافة إلى ذلك أجرينا مقابلات مع عدد من محافظي الحسابات بولاية ورقلة لمعرفة رأيهم حول المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مساهمتها في التدقيق الخارجي.

#### أولاً: قوائم الإستقصاء لرؤساء المصالح بالمؤسسة

لأهمية الموضوع وصعوبة تحقيق وإبراز التكامل الوظيفي بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، فقد إعتدنا كذلك على نتائج المقابلة مع رؤساء الأقسام والمصالح بصفتهم المسؤولين عن عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة، فكل رئيس مصلحة يعتبر مراقب على كافة الأنشطة والأعمال التي تقوم بها المصلحة بصفة دورية. حيث تم وضع قائمة إستقصاء لكل مسؤول توضح نتائج المقابلة معه، فكانت النتائج كالتالي:

#### الجدول رقم (6.2): نتائج المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة الإسمنت وحدة تقرت

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
يقوم بذلك على مستوى المؤسسة الأم		X	هل يبدأ المدقق الخارجي في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المصلحة؟
يقوم بمهمته باستقلالية	X		هل يقوم المدقق الخارجي بدراسة تقارير المدقق الداخلي وتحليلها قبل البدء بمهمته؟
يتم التعرف على ذلك من قبل المؤسسة الأم		X	هل يطلع المدقق الخارجي على القوانين واللوائح التنظيمية الداخلية قبل مباشرة مهمته؟
يقوم بفحص السجلات والقوائم المالية وطرق التسجيل		X	هل يعتد على وسائل يستخدمها المدقق الخارجي في تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟
يقوم باختبار عينات مع الأسئلة التي يطرحها		X	هل يعتد على الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها؟

هل يتم تعديل وتصحيح نظام الرقابة الداخلية عند اكتشاف نقاط ضعف فيه من قبل المدقق الخارجي؟	X	يقوم بذكرها في التقرير وتكون في شكل أوامر من المؤسسة الأم أو إجراءات تنظيمية جديدة نلتزم بها مستقبلا
هل تساهم في وضع الإجراءات التنظيمية والمبادئ والقوانين المعمول بها في المؤسسة؟	X	إجراءات تصحيحية تكون من المؤسسة الأم بناء على تقرير المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
هل هناك توزيع وتقسيم للعمل في المصلحة؟	X	كل عامل مكلف بجزء معين مع التعاون في الأداء الكلي للمصلحة
هل تقوم بعملية الرقابة بصفة دورية على كل أنشطة المصلحة؟	X	لتفادي تراكمات الأخطاء والتصحيح في الوقت اللازم
هل هناك تعاون وتنسيق مع رؤساء المصالح الأخرى؟	X	من خلال تبادل المعلومات والمعطيات
هل تعتبر مهمة التدقيق الخارجي ضرورية للمصلحة؟	X	لتصحيح الأخطاء وتقوية نظام الرقابة الداخلي للمصلحة بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقابلة مع رئيس المصلحة بتاريخ 2018/04/18

#### التعليق على الجدول:

من خلال النتائج المذكورة في الجدول يتبين أن مهمة المدقق الخارجي للمصلحة لا تكون بصفة تفصيلية ودقيقة وذلك لأن المؤسسة تمتلك نظام رقابة داخلي جيد ومتجدد مع الملاحظات التي تقدم من قبل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وتكون في شكل لوائح تنظيمية وأوامر يجب التقيد بها، وهذا ما يساعد المدقق الخارجي في أدائه لمهمته وبالتالي يركز أساسا على تدقيق القوائم المالية والتسجيلات المحاسبية والسجلات الضرورية للمصلحة لتفادي الأخطاء أو التجاوزات التي قد تكون.

الجدول رقم (7.2): نتائج المقابلة مع رئيس مصلحة تسيير الموارد البشرية بمؤسسة الإسمنت وحدة تقرت

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
يركز أساسا على الأجور والنظام الخاص بتسيير المصلحة		X	هل يقوم المدقق الخارجي في إطار مهمته بتقييم نظام الرقابة الخاص بالمصلحة؟
يقوم بتسجيلها وعرضها على الإدارة العامة		X	هل يسجل المدقق الخارجي كل النقائص في نظام الرقابة الداخلية عند إعدادهِ للتقرير؟
يتم تصحيح الخلل من إجتماعات مجلس الإدارة	X		هل تساهم في تصحيح الخلل في نظام الرقابة الداخلية؟
لأن فيها إضافة من حيث التقييم والتحيين لتصحيح النقائص الموجودة		X	هل تعتبر مهمة المدقق الخارجي ضرورية للمصلحة؟
مواجهة الأخطاء في حينها وتصحيحها وتفادي للتراكمات		X	هل تقوم بعملية الرقابة بصفة دورية على كل أنشطة المصلحة؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقابلة مع رئيس المصلحة السيد: ، بتاريخ 2018/04/18

#### التعليق على الجدول:

من خلال الجدول والنقاش مع رئيس المصلحة فإن مهمة المدقق الخارجي لا تأخذ وقت كبير، لكون المصلحة بها نظام رقابة داخلية فعال، وأن رئيس المصلحة يقوم بصفة الرقابة الدورية، كما أن اللوائح التنظيمية للمؤسسة تساهم بشكل كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية بما يتلائم والإجراءات القانونية خاصة فيما يتعلق بالتوظيف.



الجدول رقم (8.2): نتائج المقابلة مع رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزونات والوسائل العامة  
بمؤسسة الإسمنت وحدة تقرت

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
تتم بواسطة المدقق الداخلي بحيث يعطي ملاحظات حول الخلل المطلوب منا تصحيحه	X		هل يقوم المدقق الخارجي في إطار مهمته بتقييم نظام الرقابة الخاص بالمصلحة؟
يطلب الوثائق والمستندات قبل بداية عمله ويقوم بتدقيقها		X	هل تتم مهمة التدقيق بطلب وثائق من المصلحة؟
يتم تصحيح الخلل بالمصادقة عليه من مجلس الإدارة	X		هل أنتم من يقوم بتصحيح الخلل في نظام الرقابة الداخلية؟
يتم تفعيلها بواسطة التربصات و الملتقيات		X	هل هناك تكوين فيما يخص الإجراءات الجديدة أو المعدلة في نظام الرقابة الداخلية قبل تطبيقها؟
تكوين موظف مكلف بمتابعة التشريعات والقوانين الصادرة والمتجددة على مستوى المؤسسة الأم		X	هل هناك تهيئ لنظام الرقابة الداخلية بما يتوافق مع التشريعات والقوانين الجديدة؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقابلة مع رئيس المصلحة بتاريخ 2018/04/18

التعليق على الجدول:

من خلال الجدول والنتائج المقدمة فإن مهمة المدقق الخارجي تتم بصفة جزئية فقط لكون المدقق الداخلي هو من يقوم بمهمة الفحص المستندي للوثائق والسجلات، كما أن إجراءات التعديل والتصحيح في نظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة العامة، وفيما يخص بالقوانين والتشريعات الجديدة خاصة فيما يتعلق بالصفقات العمومية يتم شرحها وآليات تطبيقها عن طريق تربصات وملتقيات للعمال المكلفين بها.

الجدول رقم (9.2): نتائج المقابلة مع رئيس المصلحة التجارية بمؤسسة الإسمنت وحدة تقرت

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
هناك لوائح تنظيمية لتسيير المصلحة تصدر كل سنة في شهر مارس مع تعديلات عليها مقارنة بالسنة الماضية	X		هل يمتاز نظام الرقابة الخاص بالمصلحة بالثبات؟
تبنى على ملاحظات المدقق الداخلي والخارجي	X		هل التعديلات مبنية على المدقق الخارجي؟
يتم ذلك باستشارتنا وقيامنا ببعض الاستبيانات مع الزبائن		X	هل لديكم القدرة بتصحيح الخلل في نظام الرقابة الداخلية؟
مراقبة يومية لتفادي حجم الأخطاء خاصة مع الكم الكبير من الزبائن		X	هل تقومون بإجراءات الرقابة؟
يأخذ المدقق الداخلي ملاحظاته بعين الاعتبار ويبيّن عليها في عملية التدقيق الموالية		X	هل هناك إلتزام بتطبيق توصيات المدقق الخاص بالخلل في نظام الرقابة الداخلية؟
في العادة مرة في السنة وفي الحالات الاستثنائية تتكرر		X	هل عملية التدقيق دورية في المصلحة؟
يأخذ عينة من الملفات ويدقق فيها مع الأسئلة التي يوجهها لنا وفي الأخير يقدم تقرير		X	هل يقوم المدقق بفحص المستندات؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقابلة مع رئيس المصلحة بتاريخ 2018/04/18

التعليق على الجدول:

يتبين من الجدول أعلاه والنقاش مع رئيس المصلحة التجارية أن نظام الرقابة الداخلية للمصلحة متجدد كل سنة بما يتوافق مع التشريعات الجديدة وأهداف المؤسسة، وذلك بمساهمة الزبائن أساسا من خلال مجموعة من الاستقصاءات الموجهة إليهم وحوصلة ذلك في تقرير للمؤسسة من أجل أخذها بعين الاعتبار، كما أن مهمة المدقق الداخلي الدورية لها أثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية للمصلحة، أما بالنسبة للمدقق الخارجي فمهمته للمصلحة تكون جزئية كون أن نظام الرقابة الداخلية للمصلحة فعال ومتجدد وبالتالي إضافته تكون محدودة.

ثانيا: قوائم الإستقصاء لعدد من محافظي الحسابات

إضافة إلى رؤساء المصالح بالمؤسسة محل الدراسة، قمنا بمجموعة من المقابلات مع محافظي الحسابات بولاية ورقلة، يزاولون مهمة التدقيق الخارجي مع بعض المؤسسات، وكانت إجاباتهم متقاربة إلى حد كبير من حيث الصحة والخطأ ومن حيث الردود، قمنا بتلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (10.2): نتائج المقابلة مع مجموعة من محافظي الحسابات بورقلة

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
قدمت إضافة في مهمة التدقيق		X	هل ساهمت معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها في جودة التدقيق الخارجي؟ وهل تعتبرها كافية إلى حد ما؟
أسلوب الاستقصاء ثم العينة		X	هل تعتمد على مجموعة من الأساليب والآليات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
يتم إعداد تقارير مفصلة		X	هل تعتمد على المعايير الجزائرية في محتوى التقارير؟ وهل يتم إعدادها في تقرير واحد أم هي مقسمة؟
يمكن تطبيقها إلى حد ما مع ضرورة التحسينات في التسيير		X	هل تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق واضحة وقابلة للتطبيق في المؤسسات الجزائرية؟
حسب نصوص المعايير الصادرة حاليا	X		هل هناك عوائق واجهتكم في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يمكنكم ذكرها؟
يكون بالاستفادة من الملاحظات التي يتضمنها التقرير وترجمتها في اللوائح التنظيمية		X	هل ترى أن المؤسسات تقوم بتحسين نظام الرقابة الداخلية بها مع إصدار المعايير التدقيق؟
هناك إختلاف في المهمة وكل منمها يختلف على الآخر	X		هل تعتمد في عملية التدقيق الخارجي على مهمة المدقق الخارجي؟ أم هناك إختلاف في القيام بالمهمة؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلة بتاريخ 2018/04/22

### التعليق على الجدول:

من خلال الجدول وبناء على المناقشات التي قمنا بها مع مجموعة من محافظي الحسابات لهم خبرة في مجال التدقيق الخارجي وردا على الأسئلة الواردة في الجدول كانت الإجابات متقاربة إلى حد كبير حول رأيهم من إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أن هذه المعايير ساهمت بجانب كبير في تنظيم مهمة التدقيق الخارجي وكانت لها أثر في جودته، في حين كانت سابقا مبنية على اجتهادات واقتباس من معايير التدقيق الدولية، أما من جانب المهمة بعملية التدقيق فإنها تركز أساسا على الاستقصاء والعينة والفحص المستندي للوثائق والسجلات.

أما بخصوص محتوى المعايير ومدى فهمها وتطبيقها فإنها ليست واضحة بالمقدر الكافي، في حين قدمت شروحات لمحتوى المعايير في ندوات قصيرة المدة لا تعتبر كافية كون أن أغلب محافظي الحسابات يعتمدون على التكوين الذاتي.

كانت إجاباتهم متوافقة بالنسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية بناء على التقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات، كون هذا الأخير له خبرة في مجال التدقيق ساهمت في تحديد الثغرات والنقائص وتقديم التوصيات البناءة لأغلب المؤسسات التي لهم اتصال بها.

### المطلب الثالث: إعداد نموذج للتقارير الخاص بالمؤسسة محل الدراسة

يعتبر تقرير المدقق الخارجي هو الحصيلة التي تتضمن كافة المعلومات والملاحظات التي توصل إليها المدقق عند القيام بمهمته، لذا سنحاول إعداد التقرير العام حول القوائم المالية و التقرير الخاص لنظام الرقابة الداخلية، وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2017.

أولاً: التقرير العام للتدقيق الخارجي

## التقرير العام للتدقيق الخارجي لسنة 2017

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة الإسمنت عين التوتة

في إطار تنفيذ المهمة التي أوكلت لنا خلال اجتماع الجمعية العامة بتاريخ 2018/03/15، يشرفنا أن نقدم التقرير كنتيجة لعملية تدقيق الحسابات للسنة المالية المقفلة في 2017/12/31 لمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت.

أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك الحسابات بناء على عملية التدقيق التي قمنا بها.

فقد قمنا بإجراءات التدقيق لمؤسستكم بمقتضى الأحكام التالية:

■ المادة 25 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

■ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2008، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

■ القرار المؤرخ في 25 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

■ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: معيار التدقيق الجزائري 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛ معيار التدقيق الجزائري 580: التصريحات الكتابية؛

■ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: معيار التدقيق الجزائري 500: العناصر المقنعة؛

معيار التدقيق الجزائري 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية؛

■ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:

معيار التدقيق الجزائري 520: الإجراءات التحليلية؛

معيار التدقيق الجزائري: 570 إستمرارية الإستغلال؛

معيار التدقيق الجزائري 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين.

إن مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمت بالعناية المطلوبة من خلال أساليب وتقنيات تستخدم عادة في مجال التدقيق ووفقا لمعايير المهنة، مما يؤهلها، حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية، حيث تتطلب منا القوانين والمعايير المذكورة أعلاه أن نخطط وتؤدي عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت الحسابات المالية تعبر عن الصورة الصادقة للقوائم المالية وفق قواعد النظام المحاسبي المالي. وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا، لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الإثبات المتحصل عليها، والمتمثلة في:

- التقرير العام لمجلس الإدارة؛

- الميزانية الختامية في 2017/12/31 —:

نتيجة صافية ..... 71397940.69 دج

- جدول حسابات النتائج في 2017/12/31؛

- جدول تدفقات الخزينة في 2017/12/31؛

- الموازنة العامة للحسابات في 2017/12/31؛

- تحليل أرصدة حسابات الميزانية (الأصول والخصوم) في 2017/12/31؛

- حالة التقارب البنكي في 2017/12/31؛

- محضر جرد الصندوق في 2017/12/31؛

- محضر جرد التثبيات في 2017/12/31؛

- محضر جرد المخزونات في 2017/12/31؛

- كل الوثائق التي من شأنها تأكيد المعلومات والقيام بعملية التدقيق.

بعد العديد من الفحوصات وعمليات التفتيش في المكان والوثائق، لاحظنا أن الميزانية وجدول حسابات النتائج التي يتم عرضها هنا تم إعدادها وفقا للنظام المحاسبي المالي والقواعد التي تحكم إجراءات المحاسبة التجارية . نحيطكم علما بأن البيانات المحاسبية والبيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة، لا تتطلب منا أي تعليقات.

وختاما لمهمتنا، وبعد الإتمام من فحص حسابات مؤسسة الإسمنت الوحدة التجارية بتقرت المقفلة في 2017/12/31 وفقا للمعايير المتعلقة بالتدقيق، وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة، وبناء على الملاحظات والنقائص التي تم الإشارة إليها في هذا التقرير، نصادق بتحفظ على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول في نهاية السنة المعنية.

ثانيا: التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

### التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2017

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة الإسمنت عين التوتة

طبقا لأحكام المادة 25 رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ بناء على المعيار الجزائري لتقارير محافظ الحسابات رقم (07) معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛ إن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بجملة من الإجراءات والوسائل والتدابير التي تضعها المؤسسة، هذه الوسائل والسلوكيات، والإجراءات تتفق مع الخصائص المحددة لكل مؤسسة، ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ما يلي:

- ضمان مصداقية المعلومات؛

- ضمان الحماية والمحافظة على أصول المؤسسة؛

- ضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات؛

- ضمان تطبيق تعليمات الإدارة لتحسين الأداء.

وفي إطار أداء مهمة التدقيق وبعد الاطلاع وفحص مختلف الإجراءات والوسائل، نود أن نلفت انتباهكم إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة غير كافية لتحقيق الأهداف المشار إليها، وعليه يستوجب عليكم:

- إستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير: لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، بغية الإستغلال الأمثل

ومواجهة الاختلالات قبل وقوعها، كون موازنة التقديرية لا تكفي وحدها.

وعليه من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة يتعين العمل على وضع جدول لوحة

القيادة وبطاقة الأداء المتوازن لكل مصلحة لمراقبة نشاطها باستمرار.

غرداية في: 2018/04/26

محافظ الحسابات

● التحليل

التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية هو تقرير خاص يعده محافظ الحسابات لأجل تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان، (حيث يعد الكيان تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية) ، وليس حول إجراءات الرقابة الذاتية في حد ذاتها.

من خلال التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2017 الذي قمنا ببناء على المقابلات مع رؤساء المصالح، تبين أن المؤسسة تكتفي باستخدام الموازنات التقديرية في عملية التخطيط وهذا لا يكفي كون المؤسسة بحجمها لها مبادلات تجارية كبيرة، لذا أكدنا على أن المؤشرات التي تتضمنها لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن تساهم بشكل كبير في التسيير الجيد للمصالح.

ثالثا: متطلبات تدعيم وتقوية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

ومما سبق يمكن تلخيص الركائز التي تستند عليها المؤسسة محل الدراسة في تصميم نظام الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

الجدول رقم (11.2): القوانين والأدوات الأساسية المطبقة في المؤسسة محل الدراسة

غير مطبق	مطبق	الإطار القانوني المطبق في المؤسسة
		القانون الأساسي للمؤسسة
		القانون التجاري
		الهيكل التنظيمي
		اللوائح التنظيمية الداخلية
		قانون الصفقات العمومية
		قواعد النظام المحاسبي المالي
		التدقيق الخارجي القانوني
		التدقيق الخارجي التعاقدية
		التدقيق الداخلي
		الموازنات التقديرية
		لوحة القيادة
		بطاقة الأداء المتوازن
		المؤشرات المالية الحديثة
		شهادة الإيزو

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق



- من خلال ما سبق نستنتج أهم متطلبات لتقويم وتدعيم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة، ونذكر منها:
- مراجعة الهيكل التنظيمي بما يتماشى مع حجم المبادلات التجارية التي تقوم بها، خاصة بالنسبة لمراكز البيع التابعة لها؛
  - ضرورة تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة للزيادة في عملية المراقبة وتحديد الانحرافات؛
  - ضرورة تطبيق إستخدام المؤشرات المالية الحديثة بما يكفل حسن التسيير المالي؛
  - التكوين الجيد والمستمر للعمال لضمان المردودية الإيجابية وتفادي الأخطاء التسييرية؛
  - إستخدام الإشهار والملصقات بما يضمن الشفافية والتواصل الفعال مع الزبائن.

## خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها تبين لنا بوضوح أن مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتفرت أن لها نظام رقابة داخلية جيد ينقصه بعض التحسينات التي لها أثر كبير على تسيير نشاطاتها، ومن خلال عرضنا وتحليلنا للوثائق حاولنا تقديم نموذج للتقرير خاص بنظام الرقابة الداخلية للإستفادة منه مستقبلا.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة قمنا بإظهار العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لما له من أهمية في أدائها، كما يتوجب على المؤسسة بتحسينه وتفعيله باستمرار مع المتغيرات التي تحدث في البيئة الداخلية أو الخارجية، كما تبين أيضا مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق الخارجي وإعطاء الأهمية لنظام الرقابة الداخلية بتقرير خاص يحدد الثغرات والنقائص التي يكتشفها المدقق الخارجي.

### أولا: نقد وتفسير الفرضيات

**بالنسبة للفرضية الأولى:** للتدقيق الخارجي أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ويكون ذلك بالفحص الجيد والشامل لنظام الرقابة الداخلية والالتزام بالتوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

**بالنسبة للفرضية الثانية:** ألزمت المعايير الجزائرية للتدقيق إجراءات موحدة في مهمة المدقق الخارجي، وذلك بنطاق المعايير والتقييد بها من حيث التعاقد مع المؤسسة و تفاصيل عملية التدقيق والتخطيط لها، وهو ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

**بالنسبة للفرضية الثالثة:** تركز المؤسسة على معطيات التدقيق الخارجي في تقوية نظام الرقابة الداخلية، من حيث التوصيات التي يقدمها في التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية، ومراجعة كل النقائص و الاختلالات الموجودة به والقيام بالتحسينات الضرورية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الخامسة.

**بالنسبة للفرضية الرابعة:** يمثل الهيكل التنظيمي أداة الربط بين كل المصالح والوحدات الفرعية داخل المؤسسة، من حيث المهام والمسؤوليات والربط بين المصالح داخل المؤسسة ومنع التداخل، بما يكفل التسيير الجيد ومحاسبة الفرد المتسبب في الخطأ، وهو ما يثبت صحة الفرضية السادسة.

### ثانيا : نتائج الدراسة

وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- أهمية التدقيق الخارجي للمؤسسة بما يكفل التحسينات التي يجب أن تعمل عليها لتحقيق الأهداف؛
- تفعيل محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة الداخلية للمؤسسة للتسهيل من مهمة المدقق الخارجي في ظل التوافق والإجماع بمحتوى المهمة؛
- إدراك مسؤولو المؤسسة لأهمية التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية ومتطلبات تحسينه.
- نجاح مهمة التدقيق وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والالتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة؛

- إن الغرض من القيام بمهمة التدقيق الخارجي هو إعداد تقرير يتضمن الرأي المهني حول القوائم المالية والتقارير الخاصة، وبذلك يعتبر تقرير المدقق الخارجي بمثابة حلقة وصل بينه وبين الأطراف المستفيدة؛
- يعد الالتزام بالمعايير والمبادئ من أهم العوامل التي تساعد في إعداد تقارير ذات جودة ومصداقية؛
- تسمح التقارير الخاصة للمساهمين بمعرفة الجوانب الخاصة في الشركة، والتي من شأنها التأثير على نشاط الشركة.

### ثالثا: الاقتراحات

- من خلال النتائج، يمكن صياغة الاقتراحات التالية:
- إعادة تقويم الهيكل التنظيمي للمؤسسة وجعله يتوافق مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة؛
- التكوين الجيد و المستمر للعمال بغرض تحسين أدائهم وبالتالي أداء المؤسسة؛
- ضرورة استخدام لوحة القيادة للمؤسسة و بطاقة الأداء المتوازن و جعلها كأداة لتحسين وظيفة مراقبة التسيير؛
- ضرورة تقييد والتزام المدقق الخارجي بما ورد في القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق؛
- إلتزام المدقق الخارجي بإعداد التقارير الخاصة وفق ما نصت عليه المعايير الخاصة بإعداد التقارير؛
- فهم المدقق الخارجي و الإمام الكامل لبيئة العمل وطبيعة نشاط الشركة محل التدقيق، إضافة إلى القوانين والتشريعات المرتبطة بقطاعها؛
- على المدقق الخارجي التخطيط الجيد قبل مباشرة العمل، و استخدام كل الإمكانيات المتاحة للقيام بمهمته؛
- القيام بتطوير وتدريب المدققين الخارجيين بشكل مستمر خاصة مع الإصدارات والنصوص التشريعية المتجددة المتعلقة بالمهنة؛
- تقييد المدقق الخارجي بالمسؤولية المهنية والأخلاقية؛
- على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الخارجي.

### ثالثا : آفاق الدراسة (نظرة مستقبلية):

وفي الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو متطلبات نظام الرقابة الداخلية، خصوصا مع التطورات المستمرة التي تشهدها الإصلاحات الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية، لذا نقترح المواضيع الآتية:

- فعالية تقرير المدقق الخارجي في إيصال المعلومة للأطراف المستفيدة منه؛
- مدى جودة التقارير في ظل الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق؛
- واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في ظل البيئة الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية؛
- مدى إسهام التدقيق الداخلي في مهمة المدقق الخارجي؛
- متطلبات تطوير مهنة التدقيق الخارجي بالتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

## أ - الكتب:

1. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 2001.
2. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
3. صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010.
4. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
5. جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
6. رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.

## ب - القوانين والقرارات والمراسيم والمقررات:

1. قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.
2. مرسوم تنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 1 يونيو سنة 2011.
3. قرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014.
4. وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016.
5. وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 2016.
- 6.

7. وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 15 مارس 2017.

### ج المذكرات:

1. الجموعي شوراب، فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي (غير منشورة)، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2016/2017.
2. سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير (غير منشورة) في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، دولة فلسطين، 2012.
3. عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
4. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.
5. محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، دولة فلسطين، يونيو 2011.
6. مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي (غير منشورة)، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2014/2015.
7. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر (غير منشورة)، في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة، 2011/2012.
8. نورة بضياف، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي (غير منشورة)، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2015/2016.



ح الملتقيات:

- عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة شركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية (غير منشورة) المنعقدة بقسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.

د. المراجع الأجنبية:

1. Jacque Villeneuve, **LE CONTROLE INTERNE: GUIDE DE PROCEDURES**, Québec, Paris, 2003.
2. Louis GALLOIS, **Théorie et Pratique de l' Audit Interne**, Edition d'Organisation, Edition N7, Paris, 2009.

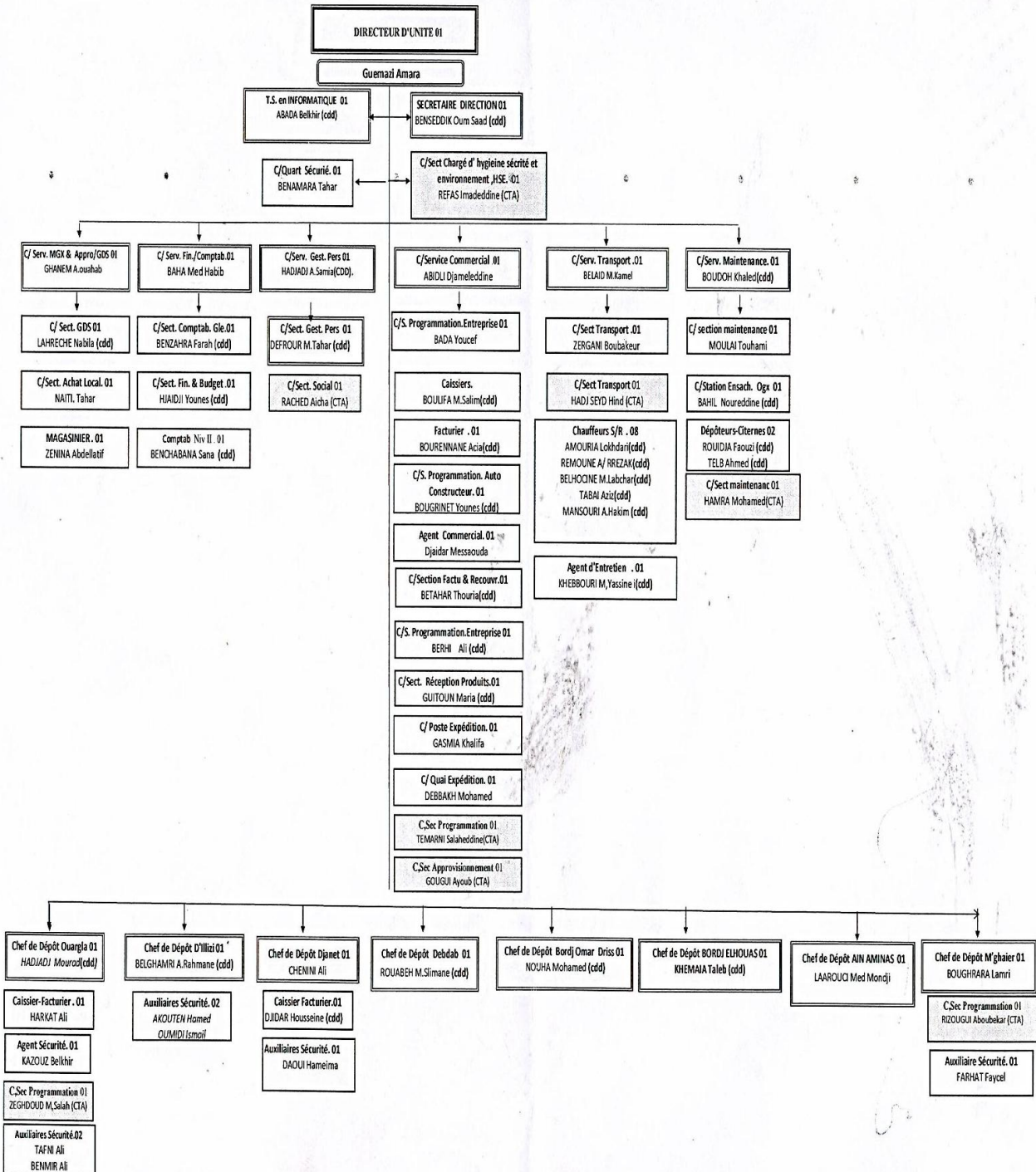
# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
V	إهداء
VI	شكر وعرهان
VII	الملخص
IX	قائمة المحتويات
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية والدراسات السابقة</b>	
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية
07	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
11	المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
13	المطلب الثالث: إرتباط نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA
20	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
20	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
22	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
25	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت</b>	
31	المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة
31	المطلب الأول: تقدم عام للمؤسسة
35	المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية
36	المطلب الثالث: إعداد المدقق الخارجي للتقارير الخاصة بمتطلبات المعايير التدقيق الجزائرية
39	المبحث الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
39	المطلب الأول: إجراءات التدقيق الخارجي في مؤسسة الإسمنت
46	المطلب الثاني: التدقيق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية حسب متطلبات معايير التدقيق الجزائرية
52	المطلب الثالث: إعداد نموذج للتقارير الخاص بالمؤسسة محل الدراسة
60	الخاتمة
63	قائمة المراجع
67	فهرس المحتويات
69	الملاحق

# الملاحق

الملحق رقم (01): الهيكل التنظيمي

Organigramme du siège d'Unité Commerciale de Touggourt



## الملحق رقم (02): ميزانية الأصول (2015-2016)

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal : 0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 2 4

Article : 0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2016 au 31/12/2016

09/04/18 10:18

**Bilan Actif**  
Exercice clos le 31/12/2016

Unité:

ACTIF	Note	2016 Brut	2016 Amort-Prov.	2016 Net	2015 Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Immobilisations incorporelles</b>		350 000,00	0,00	350 000,00	350 000,00
<b>Immobilisations corporelles</b>		584 475 106,80	464 702 261,40	119 772 845,40	103 214 558,75
Terrains		6 473 931,68	0,00	6 473 931,68	6 473 931,68
Bâtiments		259 984 757,01	255 327 825,61	4 656 931,40	5 871 780,20
Autres immobilisations corporelles		318 016 418,11	209 374 435,79	108 641 982,32	90 868 846,87
Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Immobilisations encours</b>		32 072 647,22	0,00	32 072 647,22	28 500 000,00
<b>Immobilisations financières</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalence – entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Impôts différés actif</b>		16 884 773,94	0,00	16 884 773,94	13 523 692,09
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		633 782 527,96	464 702 261,40	169 080 266,56	145 588 250,84
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		103 997 438,01	0,00	103 997 438,01	71 755 285,46
<b>Créances et emplois assimilés</b>		812 398 340,88	0,00	812 398 340,88	339 462 143,69
Clients		11 653 075,48	0,00	11 653 075,48	8 655 386,96
Autres débiteurs		800 191 474,95	0,00	800 191 474,95	330 806 756,73
Impôts et assimilés		553 790,45	(0,00)	553 790,45	0,00
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>		317 556 620,49	0,00	317 556 620,49	287 014 575,63
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	(0,00)	0,00
Trésorerie		317 556 620,49	0,00	317 556 620,49	287 014 575,63
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		1 233 952 399,38	0,00	1 233 952 399,38	698 232 004,78
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		1 867 734 927,34	464 702 261,40	1 403 032 665,94	843 820 255,62

## الملحق رقم (03): ميزانية الأصول 2016-2017

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal : 0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 2 4

Article : 0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2017 au 31/12/2017

09/04/18 10:15

**Bilan Actif**  
**Exercice clos le 31/12/2017**

Unité:

ACTIF	Note	2017 Brut	2017 Amort-Prov.	2017 Net	2016 Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		350 000,00	349 997,00	3,00	350 000,00
Immobilisations corporelles		652 281 576,43	493 239 495,47	159 042 080,96	119 772 845,40
Terrains		6 473 931,68	0,00	6 473 931,68	6 473 931,68
Bâtiments		259 984 757,01	256 542 674,41	3 442 082,60	4 656 931,40
Autres immobilisations corporelles		385 822 887,74	236 696 821,06	149 126 066,68	108 641 982,32
Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Immobilisations encours</b>		<b>208 799 999,68</b>	<b>0,00</b>	<b>208 799 999,68</b>	<b>32 072 647,22</b>
Immobilisations financières		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalence – entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00		0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Impôts différés actif</b>		<b>26 199 867,08</b>	<b>0,00</b>	<b>26 199 867,08</b>	<b>16 884 773,94</b>
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>887 631 443,19</b>	<b>493 589 492,47</b>	<b>394 041 950,72</b>	<b>169 080 266,56</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		154 774 813,51	0,00	154 774 813,51	103 997 438,01
Créances et emplois assimilés		321 754 769,21	0,00	321 754 769,21	812 398 340,88
Clients		6 484 728,01	0,00	6 484 728,01	11 653 075,48
Autres débiteurs		312 582 082,26	0,00	312 582 082,26	800 191 474,95
Impôts et assimilés		2 687 958,94	(0,00)	2 687 958,94	553 790,45
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>		<b>222 997 454,56</b>	<b>0,00</b>	<b>222 997 454,56</b>	<b>317 556 620,49</b>
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	(0,00)
Trésorerie		222 997 454,56	0,00	222 997 454,56	317 556 620,49
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>699 527 037,28</b>	<b>0,00</b>	<b>699 527 037,28</b>	<b>1 233 952 399,38</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 587 158 480,47</b>	<b>493 589 492,47</b>	<b>1 093 568 988,00</b>	<b>1 403 032 665,94</b>

## الملحق رقم (04): ميزانية الخصوم (2015-2016)

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal : 0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 2 4

Article 0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2016 au 31/12/2016

09/04/18 10:19

## BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2016

Unité:

Passif	Note	2016	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		0,00	0,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		0,00	0,00
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		647 228 222,52	47 219 552,44
Autres capitaux propres – Report à nouveau		(0,00)	(0,00)
Liason inter unite		523 507 188,16	597 166 240,20
<b>Part de la société consolidante) (1)</b>		<b>1 170 735 410,68</b>	<b>644 385 792,64</b>
<b>Part des minoritaires (1)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL I</b>		<b>1 170 735 410,68</b>	<b>644 385 792,64</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		0,00	0,00
Emprunts et dettes financières		0,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		80 889 834,50	64 914 346,85
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>80 889 834,50</b>	<b>64 914 346,85</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>		0,00	0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		65 400 957,49	59 747 353,36
Impôts		185 904,00	132 952,00
Autres dettes		85 820 559,27	74 639 810,77
Trésorerie Passif		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>151 407 420,76</b>	<b>134 520 116,13</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>1 403 032 665,94</b>	<b>843 820 255,62</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.



## الملحق رقم (05): ميزانية الخصوم (2016-2017)

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal : 0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 2 4  
Article 0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2016 au 31/12/2016

09/04/18 10:19

## BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2016

Unité:

Passif	Note	2016	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		0,00	0,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		0,00	0,00
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		647 228 222,52	47 219 552,44
Autres capitaux propres – Report à nouveau		(0,00)	(0,00)
Liason inter unite		523 507 188,16	597 166 240,20
<b>Part de la société consolidante) (1)</b>		<b>1 170 735 410,68</b>	<b>644 385 792,64</b>
<b>Part des minoritaires (1)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL I</b>		<b>1 170 735 410,68</b>	<b>644 385 792,64</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		0,00	0,00
Emprunts et dettes financières		0,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		80 889 834,50	64 914 346,85
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>80 889 834,50</b>	<b>64 914 346,85</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>		0,00	0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		65 400 957,49	59 747 353,36
Impôts		185 904,00	132 952,00
Autres dettes		85 820 559,27	74 639 810,77
Trésorerie Passif		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>151 407 420,76</b>	<b>134 520 116,13</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>1 403 032 665,94</b>	<b>843 820 255,62</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

## الملحق رقم (06): جدول حسابات النتائج (2016-2015)

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal : 0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 2 4

Article 0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2016 au 31/12/2016

09/04/18 10:20

Compte de resultats  
(Par nature)

Unité:

	Note	2016	2015
Ventes et produits annexes		2 217 020 450,17	1 867 832 766,18
Variation stocks produits finis et en-cours		0,00	0,00
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		967 698 639,95	347 739 369,00
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>3 184 719 090,12</b>	<b>2 215 572 135,18</b>
Achats consommés		(1 892 749 125,08)	(1 595 802 249,75)
Services extérieurs et autres consommations		(400 733 386,17)	(359 571 501,01)
<b>II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>(2 293 482 511,25)</b>	<b>(1 955 373 750,76)</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>891 236 578,87</b>	<b>260 198 384,42</b>
Charges de personnel		(157 759 655,06)	(132 183 517,14)
mpôts, taxes et versements assimilés		(22 610 633,92)	(26 129 465,54)
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>710 866 289,89</b>	<b>101 885 401,74</b>
Autres produits opérationnels		2 467 739,66	3 717 898,38
Autres charges opérationnelles		(1 938 876,73)	(648 675,00)
Dotations aux amortissements et aux provisions		(53 107 480,26)	(29 240 177,17)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 380 779,66	0,00
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>660 668 452,22</b>	<b>75 714 447,95</b>
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	0,00
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>660 668 452,22</b>	<b>75 714 447,95</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		(0,00)	(0,00)
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		3 361 081,85	(7 753 605,70)
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>3 189 567 609,44</b>	<b>2 219 290 033,56</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>(2 542 339 386,92)</b>	<b>(2 172 070 481,12)</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>647 228 222,52</b>	<b>47 219 552,44</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>647 228 222,52</b>	<b>47 219 552,44</b>
<b>Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

## الملحق رقم (07): جدول حسابات النتائج (2016-2017)

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal : 0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 2 4

Article : 0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2017 au 31/12/2017

09/04/18 10:23

Compte de resultats  
(Par nature)

Unité:

	Note	2017	2016
Ventes et produits annexes		2 493 886 074,82	2 217 020 450,17
Variation stocks produits finis et en-cours		0,00	0,00
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		526 941 402,00	967 698 639,95
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>3 020 827 476,82</b>	<b>3 184 719 090,12</b>
Achats consommés		(2 127 654 150,99)	(1 892 749 125,08)
Services extérieurs et autres consommations		(466 882 296,77)	(400 733 386,17)
<b>II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>(2 594 536 447,76)</b>	<b>(2 293 482 511,25)</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>426 291 029,06</b>	<b>891 236 578,87</b>
Charges de personnel		(200 426 430,24)	(157 759 655,06)
mpôts, taxes et versements assimilés		(26 582 504,77)	(22 610 633,92)
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>199 282 094,05</b>	<b>710 866 289,89</b>
Autres produits opérationnels		2 967 351,01	2 467 739,66
Autres charges opérationnelles		(2 180,49)	(1 938 876,73)
Dotations aux amortissements et aux provisions		(70 073 724,13)	(53 107 480,26)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 365 195,11	2 380 779,66
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>142 538 735,55</b>	<b>660 668 452,22</b>
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	0,00
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>142 538 735,55</b>	<b>660 668 452,22</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		(0,00)	(0,00)
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		(49 460 147,92)	3 361 081,85
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>3 034 160 022,94</b>	<b>3 189 567 609,44</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>(2 962 762 082,25)</b>	<b>(2 542 339 386,92)</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>71 397 940,69</b>	<b>647 228 222,52</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>71 397 940,69</b>	<b>647 228 222,52</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		0,00	0,00
<b>XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.