الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم-

جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

فعالية التدقيق المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z

مقدمة من طرف الطالب :

بساحة سمية

تحت إشراف الأستاذ المحترم:

مقيدش فاطمة الزهراء

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم
مقررا	مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذة مساعدة- ب-	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر- ب-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:

2017-2016

الإهداء

إلى روح أبي الغالي الذي طالما تمنى أن أصل إلى أعلى المراتب العلمية

رحمك الله يا أعز وأغلى ما أملك في الوجود.

أمي حفظها الله التي كانت لي سندا بدعواتها وتشجيعاتها والتي كان لها الفضل في قطف هذه الثمرة.

إلى زوجي رفيق دربي حمزة.

إلى أخواتي وجميع أفراد عائلتي.

إلى رفيقات دربي صديقاتي وكل من جمعتني بهم مسيرة الدراسة.

شكر وعرفان

أشكر الله عز وجل على توفيقه لي لإتمام هذا العمل.

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير

والعرفان إلى أستاذتي ومرشدتي الأستاذة مقيدش فاطمة الزهراء على قبولها الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاتها وحرصها المستمرين إلى غاية إنهاء المذكرة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا عناء قراءتها ومناقشتها.

كذلك أشكر كل من ساعد في إتمام هذا البحث وقدم لي العون ومد لي يد المساعدة وزودني بالمعلومات اللازمة من قريب أو بعيد.

العنوان	الصفحة
الإهداء	
التشكر	
قائمة الجداول والأشكال	I
مقدمة	01
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي	
تمهيد	06
المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	07
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	07
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	08
المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه	10
المبحث الثاني: معايير التدقيق	14
المطلب الأول: المعايير العامة	14
المطلب الثاني: معايير الفحص الميداني	16
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	18
المبحث الثالث: أنواع، فروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق	20
المطلب الأول: أنواع التدقيق	20
المطلب الثاني: فروض التدقيق	23
المطلب الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق	24
خلاصة الفصل	28
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية والعينية	
تمهيد	30
المبحث الأول: التثبيتات المعنوية	31
المطلب الأول: تعريف التثبيتات المعنوية والحسابات المستعملة	31
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية	32
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية	33
المبحث الثاني: التثبيتات العينية	36
المطلب الأول: تعريف التثبيتات العينية والحسابات المستعملة	36
المطلب الثاني: تقييم التثبيتات العينية	37
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات	38
المبحث الثالث: التثبيتات المعنوية والعينية (اهتلاك، خسارة، تنازل)	42
المطلب الأول: اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية	42

المطلب الثاني: خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات	45
المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات	48
خلاصة الفصل	51
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك مركب GP1/Z	
تمهيد	53
المبحث الأول: نظرة عامة عن مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z	54
المطلب الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك	54
المطلب الثاني: تقديم المركب GP1/Z	56
المطلب الثالث: تقديم دائرة المالية لـ GP1/Z	59
المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسة	61
المطلب الأول: عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة	61
المطلب الثاني: تقييم حسابات التثبيتات العينية والمعنوية للمؤسسة	64
خلاصة الفصل	70
الخاتمة	72
قائمة المراجع	75
الملاحق	79

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	11
01-02	الحسابات المستعملة للتثبيتات المعنوية	37
02-02	نموذج لشكل ميزانية	58
01-03	التطور التاريخي للمركب GP1/Z	66
02-03	قائمة الأصول للمؤسسة لسنتي 2015-2016	76
03-03	قائمة الخصوم للمؤسسة لسنتي 2015-2016	78

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	أنواع تقارير التدقيق	32
01-03	الأنشطة الرئيسية لسوناطراك	65
02-03	الهيكل التنظيمي للمركب GP1/Z	76
03-03	الهيكل التنظيمي لـدائرة المالية للمركب GP1/Z	69
04-03	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة	71

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الإقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم ولمواكبة هذه التطورات عليها اتباع سياسة مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة، ما أوجب عليها ضرورة الإعتماد على جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والإستغلال الأمثل لمواردها والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات.

ومن بين هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي شهد تطورات مستمرة وفي مسار مواز للمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الإقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات والمستندات للتأكد من صحتها وتحديد درجة الإعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية، فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها سياستها المتبعة إذ يتميز بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة والرقابة الداخلية من طرف أشخاص ذوي كفاءات علمية ومؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالإستقلالية وهذا ما نقصد به الحياد كما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها بمصداقية وموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية وذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشادة والصواب.

لكي تحقق المؤسسة الإقتصادية نجاحها يتطلب لذلك إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية إل مستخدميها وفق نظام محاسبي، تجد قبولا عاما وتمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات والتوجيهات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ولا شك أن غياب هذا النظام يعرض المعلومة التي تعدها المؤسسات الإقتصادية المختلفة لمخاطر التحيز وعدم الموضوعية والوثوق، علاوة على عدم إمكانية الإعتماد هذه البيانات والمعلومات المحاسبية، وبما أن التثبيتات تعد من أهم مكونات القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية مما يترتب علئ ذلك نظام محاسبي محكم يوفر معلومات دقيقة كأساس لإتخاذ القرارت بشأن هذه المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي، وللوفاء بهذه المعلومات كان ينبغي للأهداف الوظيفية المحاسبية تسجيل وتقييم كل التأثيرات التي تسببها التغيرات في قيمة هذه التثبيتات، والمعالجة المحاسبية لكل تثبيت ووضع شروط وقواعد التقييم لها.

1-إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي الآتي:

ما هو تأثيرعملية التدقيق المحاسبي على التثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسة الإقتصادية ؟

2-الأسئلة الفرعية :

ولتبسيط الإشكالية العامة تم طرح الأسئلة الفرعية الأتية:

- ما معنى التدقيق المحاسبي، وما هو إطاره العام ؟
- ما هي التثبيتات وما مختلف أنواعها؟ وكيف تتم عملية تسجيلها وتقييمها وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف تساهم تقنيات التدقيق المحاسبي في تقييم التثبيتات في المؤسسة الإقتصادية ؟

3- فرضيات البحث:

- التدقيق فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص مستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من

طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ومن معاييره الاستقلالية.

_ تعني التثبيتات تلك الأصول التي تفرض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة، تفوق مدة حياتها على العموم السنة الواحدة، تتم عملية تسجيلها وتقييمها حسب النظام المحاسبي المالي التي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

- يسعى التدقيق المحاسبي للتأكيد على صحة المعلومات المالية المقدمة من عملية المحاسبة ليعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها.

4- دوافع اختيار الموضوع:

- دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية التثبيتات.
- مساهمة متواضعة في المجال العملي والعلمي.
- الإهتمام بالمجال المحاسبي والمالي.
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الأهمية التي يحظى بها التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

5- أهمية اختيار الموضوع:

جاءت أهمية هذا البحث لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتسجيل والتقييم المحاسبي للتثبيتات، ومدى قدرة هذه المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي بخصوص ذلك للوصول إلى إعداد تقارير وقوائم مالية أكثر موضوعية وموثوقية من قبل مستخدميها.

كما جاءت لإبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسة وفي المحافظة على أصولها وتحقيق مصداقية بياناتها.

6- أهداف الموضوع: تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في فشل أو لنجاح المؤسسة من تحقيق أهدافها.
-التعرف على التدقيق المحاسبي.

-الإطلاع على مدى تقييم التدقيق المحاسبي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية من خلال الجانب التطبيقي.

7- منهج البحث:

تم الإعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي و التحليلي، فقد تم اتباع المنهج الوصفي في الفصلين الأول و الثاني، حيث تم عرض ماهية التدقيق المحاسبي وكذا الفصل الثاني فتم التطرق إلى مفهوم التثبيتات العينية والمعنوية والمالية، كيفية تسجيلها وتقييمها، أما الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الذي يحتوي على دراسة حالة الأمر الذي أوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تسجيل و تقييم التثبيتات على أرض الواقع.

8- الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع التدقيق المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسة الإقتصادية نذكر منها:

- خالدي كلثوم وطمار رشيدة، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيتات في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015.

تدور إشكالية البحث حول معرفة الدور الذي تكتسيه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الداخلية للتثبيتات، حيث قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول، ثلاث فصول تمثل الجانب النظري والفصل الرابع يمثل الجانب التطبيقي.

حيث تناول في الفصل الأول مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة من حيث تعريفها وعوامل تطورها وكذلك أنواعها وأهدافها، وكذلك وسائلها وإجراءات ومراحل وأساليب الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني فقد تطرق فيه إلى التدقيق المحاسبي من حيث تعريفه ونشأته وكذلك أهدافه وأنواعه وأهميته، كما أدرج في هذا الفصل فروض ومعايير التدقيق المحاسبي وكذا مسار التدقيق.

كما تناول في الفصل الثالث المعالجة المحاسبية للتثبيتات من حيث مفهومها وأنواعها وتقييمها والتسجيل المحاسبي لها، أما في الفصل الرابع قد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال وحدة مواد التنظيف والصيانة والذي احتوى على نظرة عامة حول المؤسسة وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية على التثبيتات.

9- خطة البحث:

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسم البحث إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول تطرقنا فيه إلى التدقيق المحاسبي من حيث التعريف والنشأة وكذلك أنواعه وأهميته، كما أدرجنا في هذا الفصل فروض ومعايير التدقيق المحاسبي وكذا التزامات المدقق.

كما تناولنا في الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للتثبيتات من حيث مفهومها وأنواعها وتقييمها والتسجيل المحاسبي

لها، أما في الفصل الثالث قد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع والذي احتوى على نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة سوناطراك فرع GP1/Z وكذلك إظهار كيفية تسجيل التثبيتات حسب النظام المحاسبي، وإبراز مساهمة التدقيق المحاسبي في عملية تقييم هذه التثبيتات.

كما قمنا في خاتمة هذا البحث بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ككل وكذا أهم التوصيات المتعلقة بالدراسة التطبيقية.

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب،فبعد انتهاء المحاسب من تجميع و تبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة،يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات .

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا،نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات،فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط،إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها،وكان لابد من إطار نظري يحكمها،فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق وبذلك قسمناه إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول : المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي.**
- **المبحث الثاني: معايير التدقيق.**
- **المبحث الثالث: أنواع وفروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق.**

المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها.سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ، مفهومه ، أهميته وأهدافه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، و معناها يستمع[1] .

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م :**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية ، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية [2]. وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته .

- **الفترة من 1500 حتى 1850م :**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية .

- **الفترة من 1850 حتى 1905م :**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الإنفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل .أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي [3]:

- إكتشاف الغش والخطأ؛

---

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

[2]-إدريس عبد السلام اشتيوي ، **المراجعة معايير وإجراءات** ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص14

[3]- إدريس عبد السلام اشتيوي ، **المراجعة معايير وإجراءات**، مرجع سبق ذكره، ص16 .

- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛
- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

- **الفترة من 1905م إلى يومنا هذا :**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي .أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي[1].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق :

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، وهذا بإختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها. و رغم الإختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف. و نذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

1-جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية associator accounting American للتدقيق كما يلي" [2]: التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة "

2-كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين "

من خلال التعريفيين ، يمكن إستخلاص ما يلي:

عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق ؛

يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها ؛

أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛

أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات ؛

إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

3-جاء تعريف germond et Bonnault للتدقيق على أنه:" إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،

---

[1]-هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص19.

[2]- وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص18.

وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة [1]"

4-بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[2]

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي :

- التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية ؛
- إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية ؛
- رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة ؛
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير " .

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:[3]

الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي . التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

---

[1] –LIONNEL.C et GERARD.V , Audit et Control Interne-aspects financiers , opérationnels et stratégiques- , Dalloze, Paris, 1992, p21

[2] -Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28.

[3]-مسعود صديقي ، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة الباحث ، العدد الأول ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 ، ص 65.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق و أهميته

الفرع الأول: أهداف التدقيق:

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية . ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم01- 01 : التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والخطأ	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	فحص إختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	بداية الإهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)** ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000،ص 18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبتها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة .كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين .[1]والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق .

[1]- احمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000 ، ص09.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[1]

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة:[2]

أولا : الأهداف التقليدية :

1-أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها ؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2-أهداف فرعية:

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش ؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك ؛
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا ؛
-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم ؛
-معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة ؛
-تقدير التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة:

مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها ؛
-تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة ؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط ؛
-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها ، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي :

1- عرض القوائم (الإفصاح) :

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها [3].

---

[1] - Philipe LAURENT. et Pierre TCHERKWSKY, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

[2]- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 ، ص10.

[3]- مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص26.

2-الشمولية:

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3- الوجود والتحقق :

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

4- الملكية والمديونية

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا .

5- التقييم :

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمباد ئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى

6- إبداء رأي فني:

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إ ثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال .لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء :[1]

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
-تقييم الهيكل التنظيمي ؛
-التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
-التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
-محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق :

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد

1 -إدارة المؤسسة :

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

[1] - BELAIBOUD Mokhtar , **Guide pratique d'audit financier et comptable** , Maison des livres , Alger , 1986 , p22.

2 -الملاك والمساهمين :

إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3 -الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز 1المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام[1] وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تح صيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة .

4 -الزبائن :

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[2]

5 -العاملين :

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.[3]

6 -البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .

7-الهيئات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة [4]. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في :

-يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة ؛

-يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي ؛

-استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

---

[1]- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره ، ص12.

[2]- عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006

[3]- نفس المرجع السابق.

[4]-خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، مرجع سبق ذكره ، ص12

المبحث الثاني: معايير التدقيق:

معايير التدقيق تعتبر بمثابة قواعد للسلوك يفترض أن يسترشد بها المدقق عند إنجازه لعملية التدقيق. وحتى تؤدي المعايير بصفة عامة، ومعايير التدقيق بصفة خاصة دورها كأداة للاتصال وكأداة لتقييم المراسلات، فإنها يجب أن تتوافق مع خصائص وظروف المجتمع التي تستخدم فيه وتتطور بتطوره، وهو ما يعني من الناحية المنطقية انه لا يوجد هيكلا وحيدا من معايير التدقيق يمكن أن يكون قادرا على مقابلة خصائص وظروف جميع المجتمعات على اختلاف أشكالها. ولكن ما يمكن قوله هو أن هناك حدا أدنى من معايير التدقيق يجب توافرها في أي مجتمع، ويمكن الإضافة إليها تبعا لظروف كل مجتمع وخصائصه.

وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

المطلب الأول: المعايير العامة:

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:

-أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي؛

- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال ؛

- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

أولا: التأهيل العلمي والعملي:

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة[1].

ثانيا: الاستقلالية:

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.[2]

فيما يخص محافظ الحسابات ، فقد أوصى المشرع الجزائري حسب المادة 715 مكرر 06 ، المرسوم التشريعي 93 – 08 المؤرخ في 25 افريل 1993 ، القانون التجاري الجزائري ،على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته.

فلا يجوز أن يكون لمحافظ حسابات في شركة معينة أحد:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسئولي المؤسسة وأزواجهم؛

---

[1] – محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 35.

[2] –محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ،الطبعة الثانية ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005 ، ص 38.

- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات؛

-الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي :[1]

-القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

-القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

-قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

-شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته؛

-زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

-يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية؛

-يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ثالثا: العناية المهنية:

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسئولا عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة .[2]

[1]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 11.

[2]- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص39.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:

حتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني .تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

أولا: التخطيط والإشراف الملائمين:

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، و من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسئول الأول والمباشر عن عملية التدقيق . تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي :

-يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها ؛

-يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته ؛

-يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛

-تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ثانيا: الفهم الكافي للرقابة الداخلية:

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة) ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة . وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد . يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية [1]:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية ؛

[1]- احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث إلى تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص .ص 27، 28.

- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛

- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية ؛

- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق؛

- اختصار إجراءات التدقيق؛

- الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي [1]:

-افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛

-في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين ؛

-تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق ، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم .

ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية:

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة .

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية. أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي [2] .

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير:

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير :

[1]– شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص44.

[2]–خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، مرجع سبق ذكره، ص 80.

أولا: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:[1]

المجموعة الأولى: المبادئ العامة: يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الثبات؛
- مبدأ الشمول؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:

تتضمن:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير.

ثالثا: الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها .المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

[1]- احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث إلى تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص28.

رابعا: إبداء الرأي:

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع. وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها[1].

[1]–خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، ص 74.

المبحث الثالث: أنواع وفروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق:

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، وللتدقيق المحاسبي عدة أنواع، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، كما تسير هذه العملية وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة .سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى فروض عملية التدقيق المحاسبي وأنواعه والمسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات.

المطلب الأول: أنواع التدقيق:

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسنقوم بدراسة عملية التدقيق على النحو التالي:[1]

الفرع الأول: التقسيم الأول:

أولا: من حيث الإلتزام القانوني :

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

أ: التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب: التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، أما في حالة المؤسسات الفردية فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

ثانيا: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات): ينقسم إلى نوعين:

أ: تدقيق شامل(تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة.[2]

ب: تدقيق اختباري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ص11.

[2]- كمال الدين الدهراوي ومحمد السريتي سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مص2006 ،ص ص188،194.

أ: تدقيق مستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية، أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

-كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها؛

-عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛

-توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ب: تدقيق نهائي:

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم ، ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:[1]

-تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها؛

-عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال؛

-تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

-قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛

-القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكشف إلا في نهاية السنة المالية؛

-اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها؛

-قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقارب.

رابعا: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث التدقيق إلى مايلي:

أ: تدقيق كامل:

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء.

[1] – محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، بيروت، لبنان، المكتبة المحاسبية (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع)، 1990، ص 50.

ب: تدقيق جزئي:

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.[1]

خامسا: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

أ: تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق.

ب: تدقيق خارجي: التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).[2]

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فان ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها.

الفرع الثاني: التقسيم الحديث للتدقيق

يشمل الأنواع التالية:

1-تدقيق البيانات المالية:

وهو جمع و تقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية و تمثل الميزانية العامة، حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية و غيرها من الكشوفات المالية، لأجل التمكن من إعطاء الرأي عن عدالة المركز المالي كما بتاريخ الميزانية وأن حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ و أن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية. أما المستفيدون من هذه البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات على أساسها و هم و على سبيل المثال (الإدارة، المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض دوائر الدولة، الأسواق المالية).

2-تدقيق الرقابة (تدقيق الالتزام):

وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات و التعليمات و القوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية و على سبيل المثال التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من

---

[1]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 35.

[2]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، مرجع سبق ذكره، ص30.

دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.

3-تدقيق النشاط:

يشمل هذا النوع ربما جميع الأنشطة، أوكل الفرع أو خط الإنتاج أو جزء (قسم) من النشاط، على سبيل المثال: قسم المبيعات ،أو المشتريات ،أو المخازن ،أو قسم التسويق، أو قسم الحاسوب.

وقد يعرف مجمع المحاسبون الداخليون تدقيق النشاط بأنه: "هي إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات". [1]

المطلب الثاني:فروض التدقيق:

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع أطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. وتتمثل الفروض فيما يلي:[2]

الفرع الأول: قابلية البيانات المالية للفحص.

هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية.فهذه المعايير تتمثل في:

- **الملائمة:** يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .
- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.
- **القابلية للقياس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق وإدارة المشروع.

هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي، ولكن لايعني استحالته. وهو ما يعني ضمان وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة.

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص.

---

[1]-هادي تميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مرجع سبق ذكره، ص ص23-24.

[2]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)** ، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 23 -25.

الفرع الخامس : التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لسلامة القوائم المالية.

يعني هذا الفرض أن المدققون يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، ويعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال.

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، ويعني أن مدقق الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح.

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى .

الفرع الثامن:القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات[1] .

المطلب الثالث:مسار تنفيذ عملية التدقيق

الفرع الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كمعرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

أولا: الخطوات التمهيدية: هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق ، والمتمثلة فيما يلي:[2]

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الاتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة.

---

[1]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2]– راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص139.

ثانيا: مخطط التدقيق: عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:[1]

- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم و المستنفذ فعلا للانتهاء من كل خطوة وإجراء؛
- ملاحظات الشخص المسئول عن كل خطوة وإجراء نفذ؛
- توقيع الشخص المرؤول عن إنجاز الإجراء.

ثالثا: الإشراف على مهمة التدقيق: معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم .بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسئول بعملية التدقيق. يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:[2]

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات؛
- فحص العمل المنتهي؛
- فحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا: أوراق العمل: أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق.

و الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ،كما أنه يعتمد عليه كونه من

[1]- نفس المرجع ،ص 143.

[2]-زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، الأردن، دار الراية للنشر، 2009، ص79.

غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- جمع الإجراءات؛
- اختبارات التطابق؛
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية؛
- اختبارات الاستمرارية،
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

الفرع الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري.

الأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.[2]

والمدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

أنواع أدلة الإثبات: قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، وهي " المستندات، الفحص المادي، المصادقات، الفحص التحليلي، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، صحة الأرصدة من الناحية الحسابية، الاستفسارات من العميل".

الفرع الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال، والتي 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[3].

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

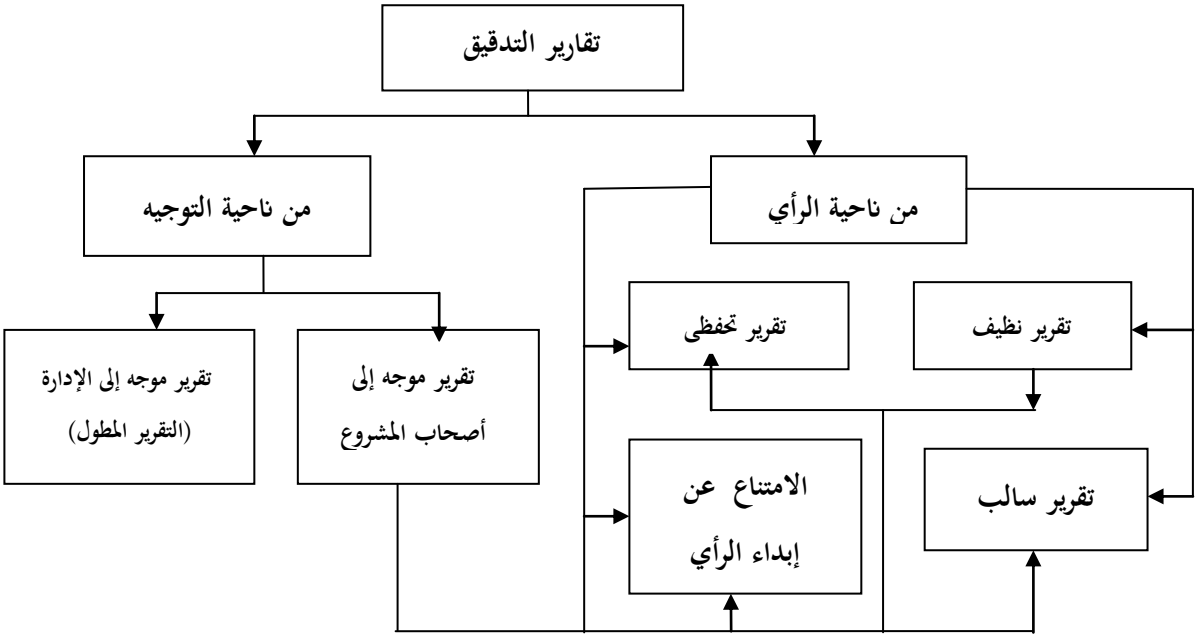
---

[1]–زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، مرجع سبق ذكره، ص80.

[2]–محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 1998، ص166.

[3]–عبد الفتاح الصحن وآخرون ، **أصول المراجعة** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية،مصر، 2000، ص 316.

الشكل رقم01-01: أنواع تقارير التدقيق



المصدر: محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجبل، بيروت، 1998، ص47.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي،انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق المحاسبي، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق، فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق.

تمهيد:

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضع شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما احتوى على مدونة الحسابات التي تشكل الهيكل العام للنظام ويبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وحدد أنواع الكشوف المالية ومكوناتها وكيفية عرضها.

وهذا ما سوف نعرضه في هذا الفصل من خلال:

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية
- التثبيتات المعنوية والعينية (اهتلاك، خسارة، تنازل)

المبحث الأول : التثبيتات المعنوية

تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى التثبيتات المعنوية حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وتقييمها التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي آخر، وهذا ما سوف نعرضه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف لتثبيتات المعنوية والحسابات المستعملة

أولا: مفهوم التثبيتات المعنوية:

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة

تعريف التثبيتات :

يعبر مصطلح التثبيتات(الأصول الثابتة)كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة واحدة.[1]

تعريف التثبيتات المعنوية :

عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي(وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل: شهرة المحل، العلامات التجارية،برامج الإعلام الآلي،البراءات، ورخص الاستغلال[2].

يتم الإعتراف بأصل على أنه أصل ثابت غير مادي ينبغي توفر المعايير التالية[3]:

- **عنصر قابل للتشخيص:** معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه أو إنتقاله وتحويله وكذا إيجاره أو تبديله، كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق وإلتزامات.
- **مورد تحت الرقابة:** تحقق المؤسسة من خلاله مزايا إقتصادية ويمكن لها أن تمنع استفادة الغير منها.
- وجود مزايا إقتصادية مستقلة منتظرة.
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.

ثانيا: الحسابات المستعملة للتثبيتات المعنوية:

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم 02-01 الحسابات المستعملة للتثبيتات المعنوية

الحساب	شرحه
ح/20 التثبيتات المعنوية	ممتلكات ليس لها وجود مادي وغير نقدية وقابله للتحديد، محتفظ بها لغرض استعمالها في الإنتاج، أو لتأخيرها للغير.
ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	وهي تمثل مصاريف تحديث الأصول غير الملموسة وذلك بشروط.
ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج

[1]-كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات)وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011 ،ص93 .

[2]-محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010 ، ص133.

[3]- نفس المرجع.

	البرمجيات ومواقع الانترنت.
ح/205 الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض الشروط (scf) .
ح/207 فارق الشراء	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يتميز عن التثبيتات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز.
ح/208 التثبيتات المعنوية الأخرى	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر.

المصدر: بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، دار الهومة، الجزء الأول، الجزائر،2010، ص 331.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

أولا: تقييم الأصل غير المادي في البداية

يقيم الأصل في البداية بتكلفته ويفرق بين أربع حالات وهي[1]:

1-الحصول على الأصل منفردا:

تكلفة الشراء= سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

- **تكلفة الشراء:** سعر الشراء الصافي من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.
- **التكاليف المباشرة:** تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل+ الأتعاب غير المباشرة + إختبارات سير الأصول.

تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل تستثنى ولا تدخل التكلفة في التكاليف التالية:

- تكاليف الإنطلاق بما في ذلك الإستثمار.
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.
- خسائر العملية عند البداية.

2-إنتاج الأصل داخليا:

قيم الأصل الثابت غير المادي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج (التكلفة المباشرة) والمؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج هذه، إبتداءً من إعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت مادي، أي عندما تستطيع تقديم البرهان أما المصاريف السابقة (مصاريف ما قبل مرحلة التطوير) فلا تدخل في تكلفة الأصل.

[1]- بوتين محمد، **المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 136-137 .

التكاليف المباشرة هي تكاليف المواد والخدمات ، تكاليف المستخدمين، حقوق التسجيل وإهتلاك شهادة الإختراع المستعملة في جني هذا الأصل.

وتستثنى من تكلفة الإنتاج ولا تدخل فيها المصاريف الإدارية والمصاريف العامة إلا إذا كانت مباشرة من الأصل المعني، خسائر العمليات الأولية، مصاريف تكوين المستخدمين والتكاليف غير المباشرة.[1]

3-تبادل الأصل:

إذا كان الأصل الثابت غير المادي محل تبادل فإنه يقيم ويسجل بالقيمة العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إليها) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.

4-الحصول على الأصل نتيجة تجميع:

قيم الأصل الثابت غير المادي الذي تم الحصول عليه في إيطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد القيمة العادلة للأصل بمصداقية.

ثانيا: تقييم الأصل الثابت غير المادي فيما بعد

تقيم الأصول غير المادية بعد تقييمها الأول بطريقتين هما[2] :

- طريقة التكلفة:

تحسب القيمة الصافية للأصل الثابت غير المادي كما يلي:

القيمة الصافية = القيمة المحاسبية – مجموع الإهتلاكات – مجموع خسائر القيمة

- طريقة إعادة التقييم:

تحسب القيمة المحاسبية للأصل الثابت المعنوي كما يلي:

القيمة المحاسبية= تكلفة أعيد تقييمها حسب القيمة العادلة.

وتحدد القيمة العادلة إعتمادا على سوق الأصل.

معايير هذا السوق هي:

- تجانس العناصر المتداولة في هذا السوق.
- وجود بصفة دائمة بائعين ومشترين وتحت نفس الظروف.
- توفير أسعار عمومية.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية كما يلي:

[1]-نفس المرجع السابق، ص 137.

[2]-نفس المرجع، ص 138.

أولا: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203) : ويتم تسجيلها بطريقتين وهما[1]:

1-حسب طبيعتها:

يتم التسجيل بوضع مختلف التكاليف (الأعباء) في جانب المدين وأحد الحسابات المالية أو حسابات موردو القيم الثابتة في الجانب الدائن.

6x		حسابات الأعباء	Xxx	
	4x	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل الأعباء حسب طبيعتها		

2-تحويل المصاريف إلى قيم معنوية

حيث يعد إثبات المصاريف حسب طبيعتها إلى قيم معنوية كما يلي:

203		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	Xxx	
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		xxx
		تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية		

ثانيا: برمجيات المعلومات وما شابهها (ح/204) تسجل وفق حالتين هما [2]:

الحالة الأولى: شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة محددة

في هذه الحالة نجعل ح/204 مدينا بتكلف شراء البرامج مع جعل أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات دائنا.

204		برمجيات المعلومات وما شابهها	Xxx	
	4X	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة زمنية		

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من المؤسسة وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

-القيد الأول: تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو موردو التثبيتات دائنا.

-القيد الثاني: نجعل ح/204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حساب الإنتاج المثبت للأصول العينية ح/732 دائنا.

[1]-عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص69.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 70.

6X		حسابات الأعباء	Xxx	
	4X	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		Xxx
		تسجيل مصاريف الإنتاج		
204		برمجيات المعلومات وما شابهها	Xxx	
	723	إنتاج مثبت للأصول العينية		xxx
		تسجيل ح/204 في حالة إنتاج البرامج من المؤسسة		

ثالثا: الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (ح/205)

لتسجيل هذه الأصول نجعل ح/205 مدينا وأحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات دائنا كما يلي:

205		الإمتيازات،الرخص والعلامات	Xxx	
	4X	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل حساب 205		

رابعا: فارق الشراء أوالإقتناء (ح/207)

أو كما تسمى كذلك شهرة المحل وهو أصل غير ملموس ينشأ في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإدارتها أو لأية عوامل أخرى.

ويسجل في هذا الحساب فرق الإقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إذماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة أخرى ويسجل كما يلي[1]:

207		فارق الشراء	Xxx	
	105	فارق إعادة التقييم		xxx
		تسجيل حساب فارق الإقتناء		

خامسا: التثبيتات المعنوية الأخرى

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة ويسجل كما يلي:

208		التثبيتات المعنوية الأخرى	Xxx	
	4X	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل باقي القيم المعنوية		

[1]-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص 41.

المبحث الثاني: التثبيتات العينية

تحتل التثبيتات الملموسة مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط الوطني المحاسبي السابقة للإستثمارات، سواءً في طرق التقييم أو في كيفية التسجيل أو في طرق إهتلاكها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاء به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي : IAS16، IAS17 ، IAS36،IAS38 .

المطلب الأول: تعريف التثبيتات العينية والحسابات المستعملة

أولا: تعريف التثبيتات العينية

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والإستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن يستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية[1].

فالتثبيتات العينية هي إذن أصول مادية مثل (التجهيزات، الأراضي والمباني ....) تكون فترة إستخدامها أكثر من سنة، وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو إستثمارها (في حالة إيجار تمويلي)[2]

يتم الاعتراف بأصل مادي إذا توفرت فيه الشرطين معا:

-يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها.

-أن يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.

-وأن يكون قابل للتعيين ومراقب من طرف المؤسسة أي أن المؤسسة هي المستفيد من إراداته وتحمل التكاليف والأعباء الناتجة عن إستعماله.

ثانيا: الحسابات المستعملة للتثبيتات العينية

تتكون حسابات التثبيتات العينية من :

- ح/21 التثبيتات الملموسة.
- ح/211 الأراضي.
- ح/212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي.
- ح/ 213 البناءات.
- ح/215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.
- ح/218 التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل، تجهيزات اجتماعية، معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي، العلاقات المتداولة وغيرها من التثبيتات الملموسة غير الواردة في الحسابات أعلاه).
- ح/22 تثبيتات في شكل إمتياز.

ح/22 تثبيتات في شكل إمتياز.

ح/232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها.

ح/238 التسبيقات والحسابات المدفوعة.

ح/281 إهتلاك التثبيتات العينية.

---

[1]- الجريدة الرسمية القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ص 08.

[2]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 72.

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات العينية

أولا: تقييم الأصول الثابتة المادية:

في حالة توفر شروط تسجيلها التي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار IAS16 على ما يلي[1]:

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للإسترجاع (الرسم على القيمة المضافة TVA) والصافي من التخفيضات التجارية (أي الصافي التجاري في الفاتورة).
- التكاليف المباشرة الضرورية لبدأ إستعمال الأصل مثل مصاريف النقل.
- المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الإستعمال المتوقعة.
- تجارب التشغيل.
- بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لإقتناء الأراضي والمباني وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:
  - مصاريف إدارية وأعباء عامة.
  - مصاريف الإنطلاق والمصاريف السابقة.
  - خسائر التشغيل الأولى.
- تكلفة القرض الممول لإقتناء التثبيتات الملموسة (بإستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي حسب ما نص عليه المعيار IAS23 'تكلفة القرض').

ثانيا: تقارب المكونات

يفرض معيار IAS16 على المؤسسة إتباع التقارب بحسب المكونات إذا كان بإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيم لها معنى، فيقيم ويسجل ويصان ويهتلك باعتباره أصل مستقل قائم بذاته مثلا (المعمل وسقف المعمل، آلة صناعية، محرك الآلة الصناعية، الطائرة ومكوناتها) وعليه فتكاليف الأصل وتكاليف مكوناته مختلفة ومدة حياتهما مختلفة.

ثالثا: الدفع بالأجل:

في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل، الدفع بالأجل) ينبغي تحديث كلفة الأصل وذلك بالأخذ في الحسبان عنصر الزمن والهدف من ذلك حياد (عدم التأثير) تكلفة الدين على تقييم الأصل.

رابعا: تبادل الأصول الثابتة

يجب أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت ماديا مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو أنه يسجل قياس القيمة العادلة بمصداقية، سواءً كان بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيمة العادلة المعطى في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية. وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

[1]-بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ، مرجع سبق ذكره، ص 265.

خامسا: التقييم البعدي للأصل

تقييم الأصول الثابتة المادية في البداية بحسب التكلفة وقد تم التعرض إلى ذلك، كما تقيم فيما بعد بطريقتين هما التكلفة وإعادة التقييم.

- **طريقة التكلفة**: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية= التكلفة التاريخية – الإهتلاكات – خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم**: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية= القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الإهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

تعرف القيمة العادلة للأصل حسب المعايير الدولية على أنها المبلغ الذي يتبادل بين الأطراف حسنة الإطلاع متفاهمة وتعمل في إطار شروط المنافسة العادية وهي سعر السوق المالي للسلع المتشابهة إذا كان هناك سوق، وإذا لم يكن هناك سوق والطبعة الخاصة لبعض أنواع الأصول، فالإتفاق أن يعاد تقييم هذه الأصول بالتكلفة التعويضية الصافية من الإهتلاكات.

تشترط في تطبيق إعادة التقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصداقية كما يشترط تطبيق الطريقة من دورة إلى أخرى وتطبق بصفة منتظمة على جميع الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة، ويجب تطبيقها كلما تطلب الأمر ذلك، أي كلما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل[1].

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية

إن القيم الثابتة أو التثبيتات المادية (العينية) ح/21 يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الحصص من طرف الشركاء أو تكلفة الإقتناء في تاريخ دخول الأموال الثابتة ضمن ممتلكات المؤسسة ذاتها حيث يقابلها في الجانب الدائن إحدى الحسابات التالية ح/10x ح/45x ح/732.[2]

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المادية وفق الحالتين التاليتين:[3]

الحالة الأولى: شراء التثبيتات من الغير

في هذه الحالة تكون الحسابات المادية مدينة وأحد حسابات البنك (ح/512) أو الصندوق (ح/530) إذا كان الشراء نقدا أو موردو التثبيتات (ح/404) إذا كان الشراء على الحساب دائنا حيث تقيم التثبيتات بتكلفة شرائها ويسجل كما يلي:

21x		التثبيتات العينية	Xxx	
	4x	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل حالة شراء التثبيت من الغير		

[1]-محمد بوتين، **المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 100-103.

[2]-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص42.

[3]-عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، المرجع سبق ذكره، ص 73.

الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة

في هذه الحالة تسجل التثبيتات في قيدين وهما:

- **القيد الأول**: تسجل فيه المصاريف المحتملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية.

- **القيد الثاني**: يسجل فيه بعد الإنجاز الكلي للأصل، حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب الإنتاج المثبت للأصول العينية (ح/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

6x		حساب الأعباء	Xxx	
	4x	حسابات الديون		xxx
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل المصاريف المتحملة لإنجاز التثبيتات		
21		التثبيتات المادية	Xxx	
		الإنتاج المثبت للأصول العينية		xxx
		تسجيل الإنجاز الكلي للتثبيت		

كما توجد حالة خاصة تتمثل في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي: وهي في حالة حيازة إستثمار عيني عن طريق عقود إيجار تمويل بحيث لا تعود ملكية الإستثمار قانونا للمؤسسة وعليه نميز بين التسجيل عند المستأجر والتسجيل عند المؤجر كما يلي[1]:

- **المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر**: يسجل عقد إيجار تمويل في الأصل بحيث يجعل إحدى حسابات القيم الثابتة مدينا (ح/21) ويقابله حساب الديون الخاص بهذا العقد كحساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي (ح/167) في الجانب الدائن ويسجل كما يلي:

21		التثبيتات المادية	xxx	
	167	الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		xxx
		تسجيل عملية عقد الإيجار التمويلي في دفاتر المستأجر		

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الإنفاق يجعل ح/167 مدينا بمبلغ السداد وكذلك المصاريف المالية (ح/66) يجعل مدينا وفي الجانب الدائن يكون حساب الخزينة والصندوق كما يلي:

167		الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	xxx	
66		المصاريف المالية	xxx	
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل عملية التحصيل		

- **المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر**:

يسجل مبلغ (العقد) الأصل محل عقد إيجار تمويلي في الحقوق الطويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) في حساب القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويلي (ح/274) ولا يمكن تسجيلها ضمن الممتلكات، ولو

[1]-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43.

كان المؤجر لديه عقد إمتلاك هذا الأصل وعند التحصيل يسجل في الجانب الدائن في (ح/274) و(ح/762) عائدات الأصول المالية مقابل تسجيل حساب الخزينة في الجانب المدين كما يلي:

274		القروض والحسابات المترتبة على عقد إيجار تمويلي	xxx	
	21	التثبيتات العينية		xxx
		تسجيل عملية مبلغ الأصل في دفاتر المؤجر		
5X		الحسابات المالية	xxx	
	274	القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار		xxx
	762	التمويلي		xxx
		عائدات الأصول المالية		
		تسجيل عملية التحصيل		

ثانيا: التثبيتات في شكل إمتياز(ح/22)

عرف إختيار الخدمة العمومية بأنه عقد يستند بموجبه شخص عمومي إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي، هذا الأخير يلتزم خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق إقتضاء أتاوي من مستعملي الخدمة العمومية، وتكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازات عينية والموضوعية موضع الإمتياز (ح/22) بصفة مدين أما الحساب الدائن فهو حساب حقوق مانح الإمتياز (ح/229)، وظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية والتي تسمى بالخصوم غير الجارية، إذن مما سبق صياغة القيد يكون كما يلي:

22		التثبيتات في شكل إمتياز	xxx	
	229	حقوق مانح الإمتياز		xxx
		إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل إمتياز		

ثالثا: التثبيتات الجاري إنجازها (ح/23)

إن تثبيت قيد الإنجاز هي التثبيتات العينية والمعنوية والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، كما نسجل في هذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة من موردي التثبيتات.

التسجيل المحاسبي: نسجل بحسابات التثبيتات قيد الإنجاز تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء كانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير أي مؤسسة أخرى ويسجل كما يلي:

الحالة الأولى: إنجاز التثبيتات من قبل الغير

في نهاية السنة يكون ح/23 مدين وحساب موردو التثبيتات (ح/404) دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها وعند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزة للإستخدام يرصد حساب 23 بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20 أو 21 مدينا كما يلي[1]:

23		التثبيتات الجاري إنجازها	xxx	
	404	موردو التثبيتات		xxx
		تسجيل التثبيتات التي تمت من قبل الغير		

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص75.

20		التثبيتات المعنوية	xxx	
أو21		التثبيتات العينية	xxx	
	23	التثبيتات الجاري إنجازها		xxx
		تسجيل إستلام التجهيزات بصورة كاملة		

الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة

في نهاية السنة نجعل (ح/23) مدينا وحساب الإنتاج المثبت (ح/73) أو أحد حساباته الفرعية أي حساب الإنتاج المثبت للأصول العينية (ح/732) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات كما يلي:

232		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	xxx	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		xxx
		تسجيل إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة		

المبحث الثالث: التثبيتات المعنوية والعينية (إهتلاك، خسارة، تنازل)

المطلب الأول: إهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية

أولا: تعريف الإهتلاكات

تمثل الإهتلاكات بصفة عامة الملاحظة المحاسبية للخسارة الواقعة على قيمة الأصول الثابتة والتي تتدنى قيمتها حتميا مع مرور الزمن بفعل الإستعمال أو التقادم، بحيث تسمح هذه العملية من إعادة تكوين الأموال المستثمرة.

وتحسب الإهتلاكات بكيفية تسمح بإعادة تكوين الأموال الموظفة خلال فترة زمنية محددة لكل نوع من الإستثمارات تعتبر العمر الإنتاجي له.[1]

كما تحسب من حيث المبدأ اعتبارا من تاريخ شراء الإستثمارات وإنجازه، وفي كل سنة مالية وحتى غياب الأرباح ويمكن إعطاء تعريف آخر للإهتلاكات من خلال ثلاثة زوايا وهي مقسمة كالتالي:[2]

1-المفهوم المالي للإهتلاك: يرتبط هذا المفهوم عادة بالنظر للإهتلاك المخصص لتجديد الإستثمارات والذي يعرف بكونه عملية تمكن المؤسسة من استبدال أصولها الثابتة، أي تعتبر مصدر من مصادر التمويل الذاتي.

2-المفهوم الاقتصادي للإهتلاك: حسب هذا المفهوم هو عبارة عن توزيع لتكلفة شراء الأصل الثابت على تكاليف الإنتاج التي تخص دورات من أجل قياس تكلفة رأس المال الثابت أو حساب النتيجة.

3-المفهوم المحاسبي للإهتلاك: يهدف الإهتلاك إلى قياس قيمة الأصل الثابت في أي مرحلة من مراحل حياته وذلك من أجل :

- قياس الربح الذي نتج عن استخدام الأصل خلال فترة معينة، وأن هذا الربح يقيم كجزء من تكلفة ذلك الأصل.
- الإهتلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض الأصل الثابت المهتلك وإنما هو ضمان لصيانة رأس المال.

ومن المفاهيم الثلاثة يتبين أن للإهتلاك ثلاثة أدوار:

1-الدور الاقتصادي للإهتلاك: الإهتلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدريجي للإستثمار، وكل دورة استغلال أن تأخذ بعين الاعتبار تدهور الاستثمار نتيجة الاستخدام، لذلك لابد من توزيع تكلفة الاستثمار عبر الزمن.

فالإهتلاك يحول الاستخدام المؤقت للإستثمار إلى استخدام نهائي وذلك من خلال تحميل عبء الإهتلاك للدورة المحاسبية (يمثل تدفق داخلي للمؤسسة).

2-الدور القانوني للإهتلاك: يتمثل دور الإهتلاك من الناحية القانونية في إعادة توازن الميزانية حيث تصبح ميزانية سليمة وتعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة.

3-الدور المالي للإهتلاك: يتم تخصيص الإهتلاكات من أجل استرجاع المبلغ الذي أنفق من أجل شراء هذا الإستثمار وذلك من خلال مدة استخدامه.

ثانيا: طرق حساب الإهتلاكات

1-طريقة الإهتلاك الثابت[3]**:** تطبق هذه الطريقة على الأصول الثابتة (العينية والمعنوية)، ويتمثل الإهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الإهتلاك على أساس مدة الاستعمال يسجل القيد محاسبيا كما يلي:

---

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص15.

[2]- جمعة هوام، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص ص 53 ،54.

[3]- مداني بلغيث، أعمال نهاية الدورة، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية، حسب القواعد SCF، جامعة ورقلة، 2011، ص 3.

681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيم	xxx	
	28x	إهتلاك التثبيتات غير المالية		xxx
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		

2-طريقة القسط المتناقص[1]: بحسب قسط الإهتلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للإستثمار وليس على القيمة الأصلية للإستثمار، وذلك بضرب معدل الإهتلاك، الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت، في إحدى المعاملات التالية:

- 1,5 إذا كانت مدة الإهتلاك 3 أو 4 سنوات.
- 2 إذا كانت مدة الإهتلاك 5 أو 6 سنوات.
- 2,5 إذا كانت مدة الإهتلاك أكثر من 6 سنوات.

3-طريقة الإهتلاك المتزايد: تخضع لهذه الطريقة الإستثمارات التي تتآكل وتتناقص بصفة متزايدة مع الزمن، يتم إعداد جدول الإهتلاك المتزايد بعد تحديد عناصر الإهتلاك كما يلي:[2]

- معدل الإهتلاك المتزايد لكل سنة = رقم السنة / مجموع أرقام سنوات المنفعة .
- معدل الإهتلاك السنوي = معدل الإهتلاك المتزايد × المبلغ القابل للإهتلاك.

4-طريقة الوحدات المنتجة: في هذه الطريقة يقدر العمر الإنتاجي بعدد وحدات الإنتاج أو الاستخدام المتوقع للأصل الثابت، فالإهتلاك هنا يرتبط بالاستخدام الفعلي وليس بمرور الزمن، كما هو الحال في طريقة القسط الثابت.

ثالثا: جرد التثبيتات في نهاية السنة

جرد الأصول الثابتة:

1-تعريف الجرد:

يعرف الجرد بأنه عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المنشأة في نهاية السنة المالية بعد الإنتهاء من إعداد ميزان المراجعة وقبل إعداد القوائم المالية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية تلك السنة، ولهذا نجد أن عملية الجرد تتضمن فحصا شاملا لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.[3]

هناك طريقتان متلازمتان لجرد الأصول وهما الدفتري والجرد الفعلي ويمكن التطرق لهما بالتفصيل كما يلي:

---

[1]- سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة منقحة ومزيدة، الجزائر،2002، ص 207.

[2]- خالد هادفي، **البدر في التسيير المحاسبي المالي**، ج1، دار البدر للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2014، ص 15.

[3]- حفيظة بوخالفة، **المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي،، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 45.

الجرد الدفتري:

يقصد بذلك تحديد قيمة الأصل من واقع ما هو مسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة، أي من خلال الفواتير المسجلة في دفتر اليومية العامة وكذلك من واقع أرصدة ميزان المراجعة.

الجرد الفعلي:

يقصد به القيام بالمعاينة الفعلية للأصول الثابتة من سيارات وغيرها والتأكد من وجودها وعددها وما يتعلق بها من واقع المشاهدة المادية الملموسة.

وهذا النوع من الجرد يتطلب الخبرة في طرق الجرد وكذلك فيما يتعلق بالأصول الثابتة من أمور فنية، وفيما يلي كيفية القيام بكل من الجرد الدفتري والجرد الفعلي.

خطوات الجرد الدفتري:

أي تحديد ممتلكات المنشأة دفتريا ومطابقة المسجل مع المستندات الأصلية بهدف إظهارها بصورة حقيقية، وحتى يمكن إنجاز هذه المهمة ينبغي القيام بالخطوات التالية:

- الحصول على دفاتر الأصول الثابتة المشتملة على مستندات الأصول، ويجب التأكد من أن هذه الدفاتر واضحة وسليمة ومرقمة وأنها تخص السنة المالية.
- الإطلاع على فواتير شراء الأصول الثابتة، والتأكد من أنها فواتير أصلية معتمدة وخالية من أي تعديل.
- مقارنة المسجل بدفتر الأصول مع فواتير الشراء.
- متابعة قيود التسجيل المحاسبي وترحيلها.
- التأكد من صحة قيمة الأصل بعد حساب الإهتلاك.

خطوات الجرد الفعلي:

كما سبق يقصد بالجرد الفعلي معاينة الموجودات أو الأصول ميدانيا لمعرفة الموجود فعليا، وتتميز هذه الطريقة بالدقة في تحديد موجودات المنشأة فعليا من أرض الواقع من حيث العدد والموقع، ولكي يتم تحقيق الجرد، يتم القيام بالخطوات التالية:

- الحصول على قائمة بالموجودات، أصول المنشأة دفتريا، وهذه القائمة تشمل إسم الأصل ورصيده دفتريا بالإضافة إلى البيانات الخاصة به.
- تصنيف الأصول حسب الواقع.
- الذهاب إلى مواقع الأصول، وقد تتبع المنشأة سياسة معينة في طريقة الذهاب، مثل زيارة المواقع حسب الترتيب الذي تراه لمنشأة.
- بدأ عملية الجرد الفعلي لكل بند، ويجب الإلمام بعملية الجرد الفعلي وكيفية القيام بها كسؤال أهل الخبرة الذين سبق لهم القيام بعمليات مشابهة.
- وفي هذه الخطوات يجب التأكد من فحص جميع الموجودات لمعرفة التالف منها، كما ينبغي أن يكون هناك قائمة لعملية الجرد الفعلي يعتمد شكلها على نوعية الأصول المجرودة.
- إعداد قائمة نهائية بالجرد الفعلي.

ضرورة القيام بعملية الجرد في نهاية السنة:

إن عمليتي الجرد المادي والمحاسبي ضروريتان للأسباب التالية:

- تلبية المتطلبات القانونية، حيث أن كلا من القانون التجاري (المادة 10 من النظام المالي المحاسبي) يلزمان المؤسسة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي بالقيام بعملية جرد الأصول والخصوم على الأقل مرة واحدة كل سنة.

- تحديد نتيجة الدورة وهي عملية تتطلب تسوية حسابات المصاريف والنواتج والأصول والخصوم وهذه كلها تمثل أحد جوانب الجرد المحاسبي.

- إعداد الكشوف المالية الخاصة بنهاية السنة، هذه الكشوف إجبارية قانونا إنما تلخص نتائج عملية الجرد.

المطلب الثاني: خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات

أولا: خسائر القيم عن التثبيتات وكيفية تسجيلها

1-خسائر القيم عن التثبيتات:

إضافة إلى إهتلاك التثبيتات فقد سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التثبيتات، والمادة 121-10 من النظام المحاسبي المالي تنص على:" إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته الصافية المحاسبية بعد الإهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة" أي أنه وإضافة إلى الإهتلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة ويتم ذلك بتسجيل خسارة القيمة[1].

التعريف بالمصطلحات الخاصة بالقيمة: يمكن استعراض التعريفات التالية:

-تعريف قيمة المنفعة: وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المنتظرة من إستعمال الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها، أي القيمة الحالية الصافية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني.

-تعريف القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين تكلفة الاقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الإهتلاكات الخاصة به.

-القيمة القابلة للتحصيل: وهي القيمة الأكبر ما بين البيع الصافي لأصل ما والقيمة النفعية.

-تعريف القيمة العادلة وفق منظمة: السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء والثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى كلا من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة[2].

-تعريف خسارة القيمة: هي مبلغ القيمة المحاسبية للتثبيت على القيمة الواجبة التحصيل أو القابلة للتحصيل.

-تحديد خسارة القيمة:

تحدد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له وقيمته القابلة للتحصيل بهدف التبسيط نعتبر القيمة القابلة للتحصيل من أي هي سعر البيع الصافي له، ويقصد المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع هذا التثبيت مع طرح منه تكاليف الخروج وعليه:

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل.

سعر البيع الصافي = سعر البيع – تكاليف الخروج.

---

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[2]- إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير إستعمالها في مؤشرات المصارف التجارية**، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة، ص229.

2-التسجيل المحاسبي لخسائر قيمة التثبيتات:

لقد اعتمد النظام المحاسبي المالي (ح/29) خسائر القيمة عن التثبيتات عند ثبوت خسارة في القيمة بوضعه دائنا، ووضع حساب مخصصات عناصر الإستغلال أو العناصر المالية أو الاستثنائية المعينة لحساب 68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، وفي هذه الحالة نخص بالذكر الأصول غير الجارية من خلال الحساب 681 مدينا، ويظهر التسجيل المحاسبي كما يلي[1]:

68x		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	xxx	
	29x	خسائر القيمة عن التثبيتات		xxx
		تسجيل خسارة القيمة		

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات وكيفية تسجيلها

1-تعريف إعادة التقييم

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

ينص على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات أن لا تقتصر على تثبيت محدد، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل أو معدات الإنتاج ، أو مباني صناعية ... وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا).[2]

مصادرومجال التطبيق:

في إطار قانون المالية 2007 وفي المادة 56 منه، فإن التجهيزات المادية القابلة للاستهلاك وغير القابلة للاستهلاك والموجودة في الميزانية للسنة المنتهية 2006 للمؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري يمكنها إعادة تقييم تجهيزاتها.

المرسوم التنفيذي 07-210 المؤرخ بتاريخ 04 جويلية 2007 والذي يحدد شروط وأنماط إعادة تقييم التجهيزات المادية: [3]

- إعادة التقييم تتعلق بالتجهيزات المادية المهتلكة والتي تظهر في الميزانية النهائية 2006.

- المؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري، والتي هي ليست في حالة تصفية، يمكنها وبناءً على قرار من هيئاتنا الإجتماعية القيام بإعادة تقييم تجهيزاتها المادية فيما بعد إلى غاية 2007/12/31 معفاة من الضريبة.

---

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2]- عبد الرحمان عطية، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، 218.

[3]- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2010، ص 77.

واختلافا عن المراحل السابقة لإعادة التقييم، فإنه يجب أن تثبت بأن العملية الجديدة تتم على أساس قيمة محدودة من قبل خبير يعين من قبل المؤسسة أو المنظمة المعنية وليس على أساس معاملات محددة من قبل الإدارة الجبائية.

في الإطار المرجعي IFRS، فإن المعيار IAS16 "التجهيزات المادية" تقترح طريقتين ممكنتين للتقييم اللاحق للتجهيزات المادية، طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، إذا فضلت المنشأة الطريقة الثانية، يجب عليها إعادة تقييم التجهيزات المعنية كلما انحرفت القيمة المحاسبية بشكل فعال عن القيمة العادلة.

فطريقة إعادة التقييم هي طريقة التقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو اختياري وإنتقائي.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم: تتمثل في[1]:

يسجل الحساب فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من (ح/105)، وقد جاء في النظام المحاسبي المالي ما يلي:

يسجل الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية إن النظام المحاسبي المالي لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105 والذي يمكن وعلى غرار المخطط المحاسبي الوطني توزيعه إلى الحسابات التالية:

(ح/1050) فارق إعادة تقييم معفى من الضريبة، ويقابل الحساب 150 في المخطط المحاسبي الوطني)، وهذا الحساب لا يستخدم حالي نظرا لأن عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

(ح/1051) فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة، (أي الحساب 150 في المخطط المحاسبي الوطني).

حيث يكون التسجيل المحاسبي لفارق التقييم كالتالي:

2xx		التثبيتات	xxx	
	105	فارق إعادة التقييم		xxx
		تسجيل عملية فارق إعادة التقييم		

أهداف إعادة التقييم : وتتمثل في :

- **هدف إعلامي:** يسمح لنا بالتعرف الوضعية الحقيقة للميزانيات.
- **هدف اقتصادي ومالي:**
  - يصحح من آثار التدني النقدي.
  - يسمح بخلق تدفق مالي يتناسق مع قيم التعويض.
  - يساهم في صيانة تواجد المؤسسة من الناحية النقدية، حيث بدون إعادة تقييم فإننا نجمع في حساباتنا عناصر نقدية لقدرات نقدية متناقضة.

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق ذكره، ص ص 219، 220.

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات

أولا: تقييم الأصول المادية بتاريخ التنازل

إذا كان الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، أو أن المؤسسة لم تعد تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية، أو تقرر خروجه من المؤسسة فإنه يتم حذفه من الميزانية.

تكون نتيجة هذا التنازل بالفرق بين منتوجات خروجه الصافية والقيمة المحاسبية له، وتظهر في جدول حسابات النتائج كأعباء أو منتوجات (الفقرة 15: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16).[1]

في حالة هدم أو تدمير الأصل فإن إخراجه من ذمة المؤسسة لا يقدم قيمة زائدة لعملية التنازل فهو معدوم وبالتالي إما أن يقدم نقص قيمة أو يقدم قيمة معدومة إذا تم إهلاكه كليا.

حالات إستثنائية:

1-في حالة المباني أو جزء منها أو الأراضي الموجهة للكراء فهي بذلك غير موجهة للبيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة، فعند التسجيل الأولي يقيم بشكل عادي باعتباره أصل مادي ثابت غير جاري، في حين أن التقييم اللاحق فإنه تستعمل إحدى الطريقتين التاليتين:

-إما بالتكلفة المنقوص منها مجموع الإهتلاكات ونقص القيمة العادية والمرجعية المستعملة لتقييم الأصول المادية غير الجارية (طريقة التكلفة).

-أو على أساس القيمة العادلة (طريقة القيمة العادلة).

2-حالة القطاع الفلاحي من خلال الأصول البيولوجية التي يجب أن تقيم على أساس القيمة العادلة سواءً عند التسجيل الأولي بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة وفي نهاية كل دورة محاسبية، إلا في حالة عدم إمكانية الحصول على القيمة العادلة أو عدم تقييمها بشكل صادق، كما أن خسارة أو ربح القيمة الناتج عن تغير القيمة العادلة من دورة لأخرى فإنه يسجل حساب النتيجة ويؤثر على نتيجة الدورة بالزيادة وبالنقصان.

التسجيل المحاسبي:

أثناء التنازل عن الأصول غير الجارية، فإنه يدخل في الدفاتر المحاسبية مباشرة الفارق بين قيمة التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه:

- تسجل في الجانب المدين (ح/652) نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مادية إذا كان الفرق سالبا.
- تسجل في الجانب الدائن (ح/752) فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المادية إذا كان الفرق إيجابيا.

1-إذا كان الفارق سلبيا، يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:

-تسجيل مرحلة البيع أو التنازل.

462		حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	xxx	
652		نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية التثبيت المعني	xxx	
	2xx	التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/462		Xxx

[1]- مسعود درواسي و آخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS)، قياس لبنود القوائم المالية، بدون اسم الملتقى، جامعة بسكرة، ص 6.

-تحصيل حقوق التنازل:

5xx		الحسابات المالية	Xxx	
	462	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		xxx
		التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/462		

2-إذا كان الفارق إيجابيا: يتم التسجيل على مرحلتين:

- تسجيل مرحلة التنازل أو البيع

462		التنازل عن الأصول الثابتة	xxx	
	752	فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		xxx
	2xx	التثبيت المعني		xxx
		التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/462		

- تحصيل حقوق التنازل

5xx		الحسابات المالية	xxx	
	462	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		xxx
		التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/5xx		

ثانيا: تقييم الأصول الدائمة المالية (غير الجارية) بتاريخ التنازل:

فيما يخص السندات المثبتة الموجهة للتنازل لاحقا والتي تمثل أدوات مالية فإنه لابد من تقييمها على أساس القيمة العادلة بحيث إن كانت[1]:

- مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس السعر المتوسط لآخر الشهر.
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوض عليها.

ثانيا: تقييم التثبيتات بتاريخ إعداد الميزانية

تقييم الأصول المادية بتاريخ إعداد الميزانية

من أجل القيمة الواجب إدراجها في الميزانية لابد من مراعاة إذا كان استعمال الأصل المادي غير الجاري محدودة في الزمن، أي أن المزايا الإقتصادية المستقبلية التي يمكن أن يقدمها تتناقص مع مرور الوقت عن طريق الاستعمال أو بسبب تغير التقنيات المستعملة أو أي سبب آخر.

[1]- إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص76.

يستوجب على المؤسسة تسجيل نقص القيمة الحاصلة عن طريق تحديد جدول إهتلاك الأصل المبني على القيمة الأصلية عند دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة على أساس التكلفة التاريخية، ومن الممكن إعادة النظر أو تعديله حسب ظروف الواقع.

ففي نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة أن تبحث إن كان يوجد مؤشر على نقص القيمة، فإن وجد وجب إعداد اختبار لتدهور الأصل، عن طريق مقارنة القيمة المحاسبية الصافية مع القيمة القابلة للتغطية فإن كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد طرح قسط إهتلاك الدورة ونقص القيمة الحاصل على الأصل من تكلفته التي دخل بها إلى ذمة المؤسسة[1]، ويكون شكل الميزانية على النحو التالي:

الجدول رقم 02-02 نموذج لشكل الميزانية

رقم الحساب	عناصر الأصول	مبالغ إجمالية	إهتلاكات خسائر القيم	مبالغ صافية للسنة (N)	مبالغ صافية للسنة (N-1)	رقم الحساب	عناصر الخصوم	مبالغ صافية للسنة N	مبالغ صافية (N-1)
	-الأصول غير الجارية -الأصول الجارية						-الأموال الخاصة -الخصوم غير الجارية		
	مجموع الأصول						مجموع الخصوم		

المصدر: مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية حسب القواعد SCF، جامعة ورقلة، 2011، ص22.

تقييم الأصول غير الجارية المعنوية بتاريخ إعداد الميزانية

بتاريخ إعداد الميزانية فإن الأصول المعنوية غير الجارية ودائما تقيم بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الإهتلاكات ونقص القيمة التي حصلت في الأصل كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الثابتة.

فبتاريخ إيفاق الحسابات لابد من مراقبة هل يوجد أي مؤشر يدل على نقص الأصل مما يستدعي إجراء اختبار تدهور له ومن ثم إجراء مقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتغطية له كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الثابتة[2].

[1]- إسماعيل رزقي، مرجع سبق ذكره، ص64.

[2]- إسماعيل رزقي، مرجع سبق ذكره، ص 75.

الخلاصة:

في ختام هذا الفصل استنتجنا أن النظام المحاسبي المالي يساهم في إنتاج معلومات دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية من خلال قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي التي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات وأن القيم الثابتة هي التي تملكها المؤسسة وغرضها الأساسي هو الملكية والاستخدام.

كما أعطى النظام المحاسبي المالي للإستثمارات مفهوم جديد هو الأصول الثابتة وهذا المفهوم أكثر دلالة في التعبير عن هذه العناصر كما أعطاها معالجة محاسبية تختلف عن المخطط المحاسبي وتتفق مع المعايير المحاسبية الدولية حيث عالج الأصول الثابتة وفق المعايير التالية: المعيار رقم 16 يعالج الأصول العينية والمعيار رقم 38 يعالج الأصول المعنوية، كما عالج المعيار المحاسبي رقم 17 قروض الإيجار كحالة خاصة في الأصول الثابتة.

فقد تبين مما سبق أن هناك عمليات قد تغيرت طريقة تسجيلها عما كان عليه في السابق، وهذا من شأنه أن يحدث تحولا كبيرا في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فعالية، وذلك من أجل مواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة.

تمهيد:

خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة وتحليل حالة لإحدى الشركات الجزائرية وهي شركة سوناطراك فرع GP1Z، فهي الشركة الوطنية لإنتاج، نقل و تسويق المحروقات ذات طابع عالمي، تعتبر القوة الإقتصادية الأولى للجزائر، تهتم بربط الإقتصاد الجزائري بالعالمي.

الشركة معتمدة تحت القرار رقم 63_491 الصادر في 31 ديسمبر 1963 برأس مال إجتماعي قدر بـ245 مليار دينار ب 245000 سهم ب مليون دينار للسهم الواحد المساهم الوحيد هو الدولة.

كما أن الجزائر تعد من أهم البلدان المصدرة لغاز البترول المميع (GPL) و الغاز الطبيعي حيث يعد هذين الأخيرين منبع للطاقة بالإضافة إلى اعتبارهما مادة أولية للعديد من الصناعات.

حيث يعتبر الجنوب الجزائري على أنه غني بالمواد الطبيعية منها المذكورة سابقا ، لتفكيك و معالجة هذه المواد ومشتقاتها إضطرت الجزائر إلى إنشاء العديد من المجمعات الضخمة متحدة فيما بينها منها الفرع GP1 /Z الذي سوف نتعرف عليه من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة سوناطراك SONATRACH

المطلب الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك:

1-تعريف المؤسسة:

إسمها الكامل الشركة الوطنية للبحث والتنقيب ونقل وتسويق المحروقات، وهي الشركة الوحيدة المسؤولة في الجزائر عن إستغلال المصادر النفطية والغازية وبيعها.

تأسست المؤسسة الوطنية سوناطراك بموجب الأمر 491/63 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 31-12-1963 لتوكل لها جميع المهام الخاصة بنقل وتسويق المحروقات التي كانت تحت السيطرة الأجنبية قبل الإستقلال.

في سنة 1966 شهدت الشركة توسعا شمل كافة نشاطات قطاع المحروقات بالجزائر، حيث تحولت إلى شركة وطنية للبحث والإنتاج والتحويل والبيع وذلك بموجب المرسوم رقم 296/66 و المؤرخ في 22-09-1966 والذي أعطى للشركة المهام التالية:

- تنفيذ كافة العمليات المتعلقة بالتنقيب والإستثمار الصناعي والتجاري لحقول المحروقات والمواد المشتق منها إلى جانب استغلالها.

- معالجة وتحويل المحروقات بالإضافة إلى نقلها وتسويقها.

وبحلول عام 1971 وإصدار قرار تأميم المحروقات في 24-02-1971، عمدت الشركة إلى تغيير مسار الإسترجاعات التامة للثروات البترولية والغازية، بعدما كانت الجزائر تسيطر على حوالي 90% من قطاع النفط، ولم يخرج عن نطاق سيطرتها سوى شركات الإمتياز الفرنسية العاملة في حقل الإنتاج النفطي، والتي كانت تسيطر على ثلثي الإنتاج في البلاد، وقد جاءت قرارات 24-02-1971 القاضية بتأميم المحروقات واستكمال مصادرة وتأميم شركات الإنتاج الفرنسية لتصبح ملكا للدولة الجزائرية.

وفي سنة 1981 وصل عدد العاملين في المؤسسة إلى 103000 عامل، مما جعل المؤسسة تخضع إلى اعتماد سياسة إعادة الهيكلة المنتهجة آنذاك، ونتج عن ذلك انسحاب المؤسسة الوطنية سونطراك من النشاطات الثانوية كالخدمات البترولية والبتروكيميائية والتكرير وتوزيع المحروقات، حيث انفردت بنشاط البحث والإنتاج والنقل بالإضافة إلى معالجة الغاز والتسويق.

وطبقا للمخطط الخماسي الأول 1980-1984 أعيد هيكلة مؤسسة سوناطراك، وتم إنشاء 16 مؤسسة مستقلة عن المؤسسة الأم، تهتم بكل نشاطات الإنجاز وكل المصالح المتعلقة بميدان المحروقات .

2-الأنشطة والمهام الرئيسية لمؤسسة سوناطراك:

إن مهام مؤسسة سوناطراك عديدة ومتنوعة، حيث عرفت تطورات وتحولات مع صدور كل مرسوم رئاسي جديد، إلا أن نشاطاتها تدور حول أربعة مهام رئيسية هي كالآتي:

- أنشطة المنبع Activités Amont:

يجمع نشاط المنبع عمليات البحث والتنقيب المرتبطة بحقول المحروقات، تنجز سوناطراك ذلك بمفردها عن طريق فروعها التابعة للشركة القابضة للخدمات النفطية وشبه النفطية SPP، أو بالشراكة مع شركات بترولية دولية، ويتضمن هذا النشاط العمليات التالية: الإكتشاف، رقابة بيانات العمليات، البحث والتطوير في مجال المحروقات والتكنولوجيات الجديدة، الحفر، الهندسة والبناء.

- أنشطة النقل عبر الأنابيب Activités Transport Par Canalisation:

يرتبط نشاط النقل عبر الأنابيب بإيصال المحروقات من بترول خام وغاز ومكثفات نحو المرافئ البترولية، ومناطق التخزين، وبلدان التصدير.

تدير مؤسسة سوناطراك شبكة أنابيب يبلغ طولها 16000كلم^2 ، تتضمن خطين لأنابيب الغاز العابرة للمحيطات، خط يتجه نحو اسبانيا عبر المغرب، والآخر نحو إيطاليا عبر صقلية، تقوم المؤسسة بخدمات النقل بواسطة فرعها المؤسسة الوطنية ENAC.

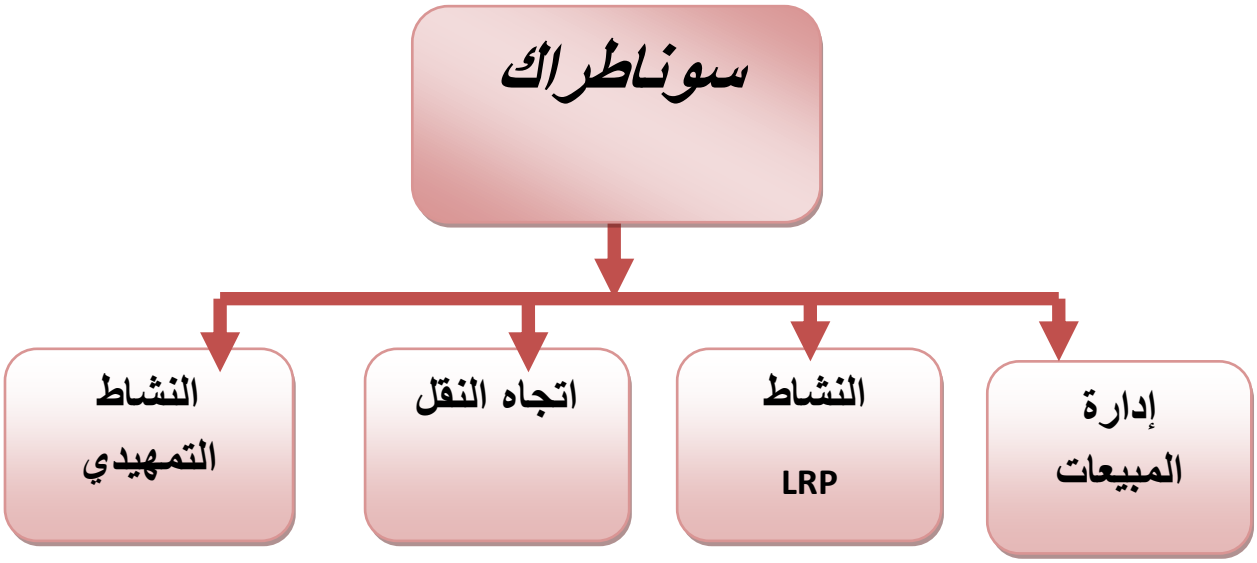
- أنشطة التمييع والتكرير البتروكميائي LRP:

يشمل هذا النشاط في تحويل المحروقات ضمن 5 مهن أساسية وهي: تمييع الغاز الطبيعي، فصل غاز البترول المميع، التكرير، البتروكيمياء، الغازات الصناعية (هليوم و آزوت)، تعمل المؤسسة بشكل ذاتي في بعض المشاريع بواسطة فروعها التابعة للشركة القابضة للتكرير والبتروكيمياء، وبشكل ذاتي في بعض المشاريع الأخرى، وأهم عملياتها هي: تمييع الغاز الطبيعي، فصل غاز البترول المميع، تكرير البترول، دراسة وتطوير التكنولوجيات الجديدة.

- أنشطة التسويق Activités Commercialisation:

يهتم هذا النشاط بتسويق المحروقات على الداخلي والمحلي للبلاد، وعلى المستوى الخارجي و الأسواق الأجنبية، تملك المؤسسة ثلاث فروع للقيام بهذا النشاط التابعين للشركة القابضة لتثمين المحروقات، وأهم عمليات هذا النشاط هي كالآتي: التسويق الخارجي، التسويق في السوق الوطنية، النقل البحري للمحروقات.

الشكل رقم 03-01 الأنشطة الرئيسة لسوناطراك



النشاط التمهيدي:الاستكشاف والإنتاج

اتجاه النقل:النقل بواسطة خط أنابيب

النشاطLRP:التمييع والتكرير البتروكميائي

إدارة المبيعات:التسويق

المطلب الثاني: تقديم لمركب غاز البترول GP1Z:

1-التعريف بالمركب:

هو من المركبات التابعة للمؤسسة الوطنية سوناطراك، باسم 'GUMBO-GPL' ، وهو اسم مستعار للفيل، وتم تسميته بهذا الإسم نظرا لقدراته الإنتاجية الكبرى، فهو يحتوي على 9 قطارات لإنتاج غاز البترول المميع GPL، كما يعتبر من بين المركبات الأولى في العالم نظرا لقدراته الإنتاجية ونوعية الغاز الجيدة، بالإضافة إلى المساحة الكبرى التي يحتلها.

تم بناءه من طرف شركة يابانية تسمى IHI-ITOCHU، والجدول التالي يوضح أهم الأحداث التاريخية التي مر بها الركب أثناء إنجازه:

الجدول رقم 03-01 التطور التاريخي للمركب GP1/Z

التاريخ	الحدث
1978-12-11	تم التوقيع على عقد البناء مع الشركة اليابانية IHI-ITOCHU
1980-10-11	فتح ورشة العمل Le chantier
1980-11-10	بدأ الأشغال
1983-12-12	بدأ الإنتاج الجزئي في المرحلة الأولى بأربعة 4 قطارات لمعالجة غاز البترول المميع
1984-02-20	تحميل أول باخرة بغاز البروبان متجه إلى السوق العالمية
1998-02-24	إنطلاق المرحلة الثانية بإضافة قطارين لإنتاج الغاز
أفريل 2010	إنطلاق المرحلة الثالثة من الإنتاج بإضافة 3 قطارات لإنتاج الغاز

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

البطاقة التقنية للمركب:

الموقع: مرسى الحجاج أرزيو.

المساحة: 120 هكتار.

الهدف: فصل و تمييع GPL.

المنتجات التامة: البوتان، البروبان.

الطريقة المتبعة :التقطير تحت الضغط.

عدد القطارات: 09 قطارات.

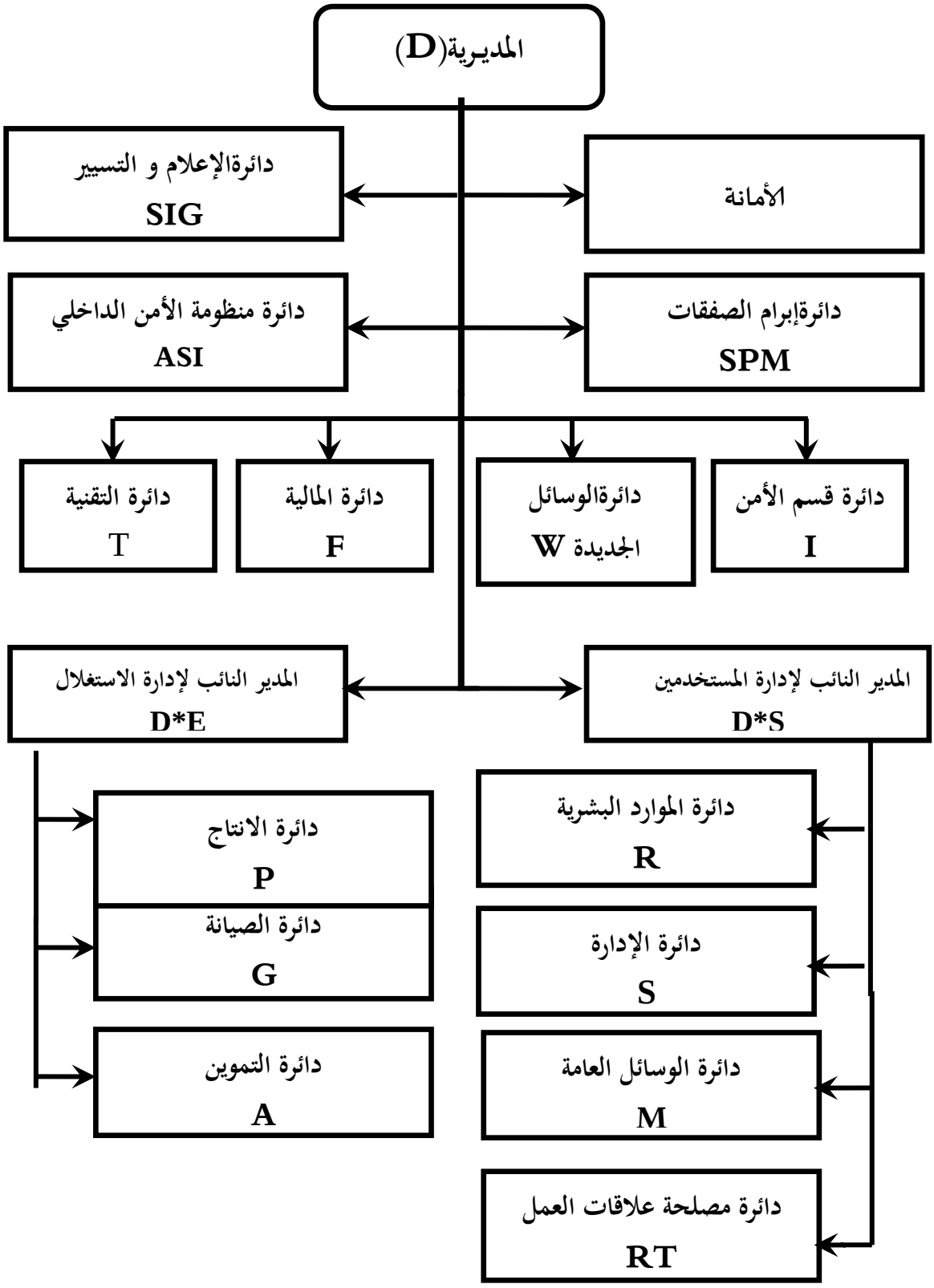
قدرة الإنتاج : 09 مليون طن سنوياً.

2-الموقع الجغرافي والهيكل التنظيمي للمركب:

يقع المركب على الغرب الجزائري، يبعد عن مدينة وهران ب: 40كلم، وعن مدينة أرزيو: 8كلم، يحده من الشرق محول الطاقة المركزي لمرسي الحجاج، ومن الغرب مركبات GPL.

يتربع على مساحة قدرها 120 هكتار في حدود الطريق الوطني رقم 11 شاطئ البحر الأبيض المتوسط.

الشكل رقم 03- 02 الهيكل التنظيمي للمركب:

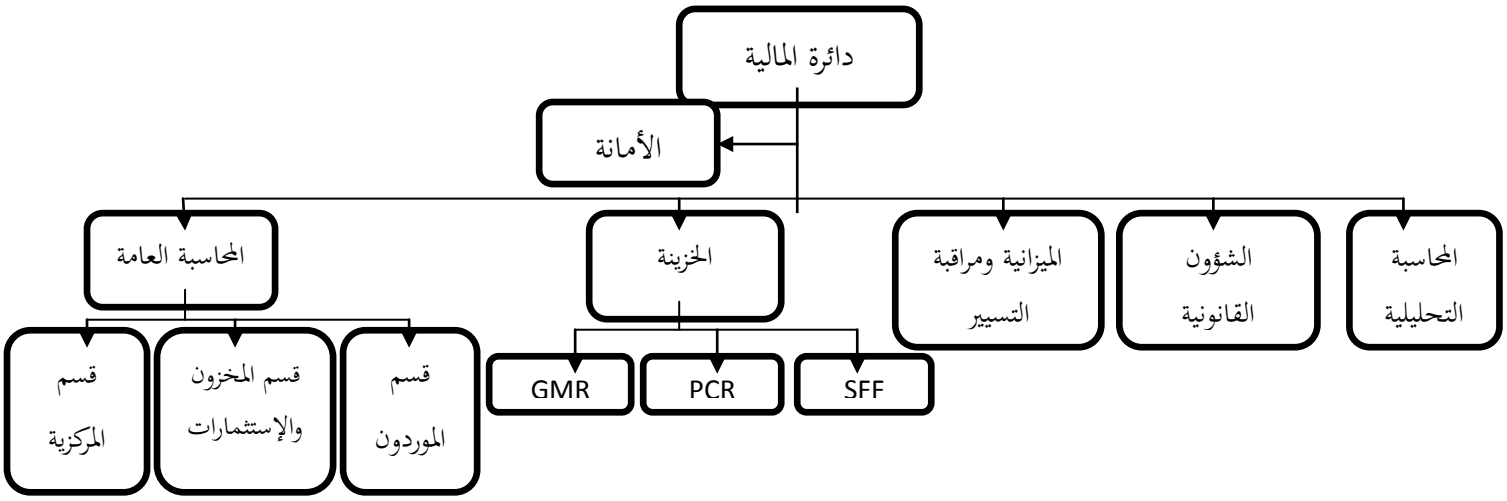


المطلب الثالث: دائرة المالية

1-الهيكل التنظيمي لدائرة المالية لفرع GP1/Z:

دائرة المالية يدرس ميزانية كل إدارة ، كل المعلومات الإدارية و رصد جميع العمليات المالية والقانونية .
تنقسم الإدارة المالية إلى خمسة مصالح، نذكر منها مصلحة المحاسبة التحليلية، مصلحة التخزين، مصلحة الميزانية،
مصلحة المحاسبة العامة، و أخيرا المصلحة القانونية.

الشكل رقم 03-03 الهيكل التنظيمي لدائرة المالية للمركب GP1/Z



SFF: تسجيل التدفقات المستقبلية.
PCR: قسم الأحكام الرصد و الإبلاغ.
GMR: قسم إدارة وسائل التسوية.

عرض الأقسام:

1/مصلحة المحاسبة التحليلية :

لما تطرقنا إليها تطبيقا وجدناها مصلحة جديدة بالميدان و مهمتها حساب تكلفة المنتوج.

هذا القسم تم إنشاءه حديثا و هو المسؤول عن إنشاء وتحليل المحاسبة التحليلية والذي تم كتابتها بالمركب مركز التكلفة .و هذا يجري حاليا تنفيذ المستشارين الأجانب من خلال برامج الحاسوب .

2/مصلحة الخزينة:

يتعامل مع إدارة الخزينة الحالية للمركب و يضمن استخدام وسائل الدفع بشكل صحيح .و تتألف من قسمين :

- قسم البنك
- قسم المصرف

مهمتها تسوية الموردون كما أنها تسير علي برنامج محدد اسمه KTP و هدفه ب SFF يشتري مرتين بالشهر الاستغلال و الاستثمار، و تدخل مصاريفهما بحسابين في البنك مرة من أول الشهر والثانية بمنتصف الشهر .

ثم التطرق إلى مرحلة GMR يعمل إرسال أموال الموردونVIRMENT DE FRS ثم يتم المصادقة عليها مدير الإدارة المالية من ثم ترجع إلى البنك .

مرحلة ثالثة PCR هدفها تعمل تقارير شهرية وسنوية للخزينة وأيضا إن كان هناك مشكل مع البنك يقوم PCR بحل المشكل .

رابعا و أخيرا قسم المحاسبةCOMP عملها بعد معرفتها عن طريق البنك كم دفعت من فاتورات الموردين تتم هنا تسجيل و ترتيب جميع العمليات المحاسبية

3/مصلحة الميزانية :

و هي مجموعة منسقة من التوضيحات نظرا للظروف الداخلية التي قد تؤثر علي الأعمال التجارية للشركة و يميل إلى التكيف مع الوسائل إلى الغايات المنشودة .

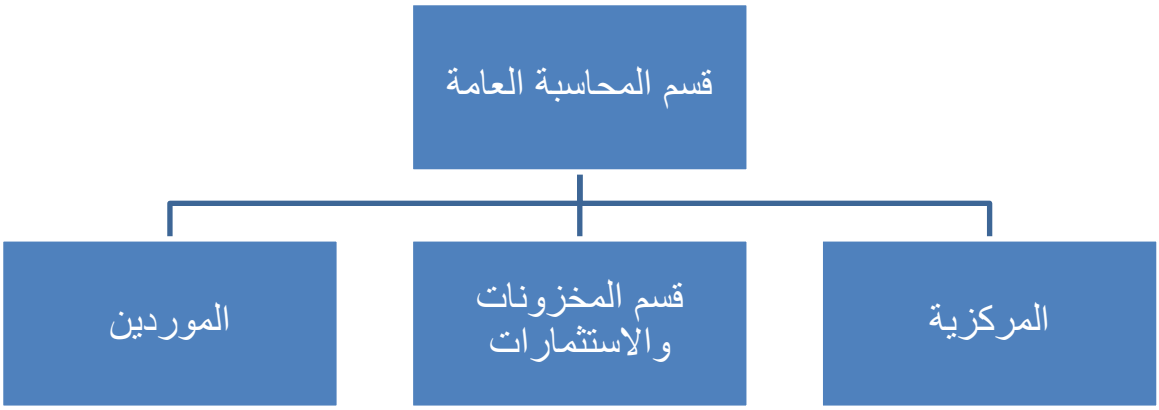
و بالتالي فان الموازنة التشغيلية هي التوقعات العددية من جميع العناصر المقابلة لافتراض معين لفترة سنوية تحدد عموما .

و يكمن هدف مراقبة الميزانية في :

- توفير متجانس لنفقات و منتجات الشركة لفترة محددة .
- توقعات العمل الحالي وتستخدم هذه التوقعات باتخاذ قرارات الإدارة الراشدة .
- مشاركة القادة (المرؤوسين) علي جميع المستويات لتحقيق الأهداف التي وصفوها بأنفسهم.

4/مصلحة المحاسبة العامة :

الشكل رقم 03-04 الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة



هذا القسم هو المسؤول عن المحاسبة لجميع العمليات لدراسة الميزانية السداسية والسنوية .

و من وظائفها :

- تسجيل و تقييد العمليات المحاسبية .
- إعداد ميزانية السنة (سداسية وسنوية) .

– عمليات الجرد للمخزونات والاستثمارات .

5/المصلحة القانونية :

هذه الخدمة تساعد الإدارات في المركب علي :

– تطبيق و مراقبة العقود و الاتفاقيات الوطنية والدولية .

– البرمجة و المشاركة في مختلف اللجان و التقييم الفني للعطاءات .

– إدارة التقاضي .

– إدارة التامين الكامل للمركب .

المبحث الثاني: مراجعة التثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسة:

المطلب الأول: عملية المراجعة

إن عملية المراجعة في مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z تكون بشكل مركزي و الأولوية تقع على عاتق الإدارة المركزية

الحالة الأولى: المراجعة لأول مرة:

1- التحقق من الوجود الفعلي:

وذلك من خلال الوجود الفعلي من التثبيتات العينية والمعنوية المخصص لها حساب بدفتر الأستاذ إذ تم التحقق من وجود الأصل من خلال الجرد الفعلي حيث تضمن ذلك الإختبار التأكد من الكيان المادي للتثبيتات.

وقد تضمن هذا الإختبار اللجوء إلى بعض القرائن غير المباشرة مثل التحقق وجود بوليصة التأمين على الآلات كدليل على وجودها.

2- التحقق من ملكية المؤسسة للتثبيتات:

وهذا من خلال فحص السندات الخاصة بشراء التثبيت وعقود الملكية، حيث يتم في هذه الحالة التحقق من توفر الشروط القانونية اللازمة لتلك المستندات، معتمدا في ذلك على شهادات الملكية والتأكد من عدم التصرف في الأصل حتى نهاية مدة الفحص.

3- التأكد من سلامة القيمة:

لقد ارتبط هذا الإختبار بضرورة تحديد القيمة الملائمة، والتي يظهر بها التثبيت في قائمة المركز المالي وأوضحت القواعد المتعارف عليها أن التثبيتات العينية والمعنوية يتم تقييمها على أساس التكلفة التاريخية بعد استبعاد مجمع الإهتلاك المحتسب على تلك التثبيتات وإختبار التحقق من القيم تضمن الآتي:

- الإطلاع على المستندات وعقود التثبيتات حيث تبين العقود قيمة التثبيت وكذلك جميع المصاريف المصاحبة لعملية الإقتناء مثل أتعاب التقنيين، تحديد العقد وعمولة الشراء...

- فحص جميع المستندات الدالة على المصروفات الرأسمالية المرتبطة بجعل الأصل صالح للإستعمال لأول مرة مثل مصاريف التركيب، تكاليف إقامة قاعدة الآلات، حيث أن المرتجع يتأكد من صحة التوجيه للمحاسب لتلك المصروفات مما يضمن عدم الخلط بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإرادية.

- التأكد من مدى تنفيذ سياسات المؤسسة بخصوص تحديد ومعالجة المصروفات الرأسمالية، وسلطة الإعتماد اللازمة لها.

- فحص الإهتلاك وكيفية معالجته لغرض التوصل لرصيد مجمع للإهتلاك لكل تثبيت على حدى، وللتأكد من عنصر الإهتلاك قام الراجع بمجموعة من الإختبارات تتناول الجوانب التالية:

- التحقق من سلامة القيمة المتخذة أساسا لاحتساب الإهتلاك ومدى التماشي مع سياسة المؤسسة والقواعد المحاسبية المتعارف عليها باستخدام التكلفة التاريخية للأصل كأساس لحساب أقساط الإهتلاك.
- التحقق من كفاية قسط الإهتلاك لمقابلة النقص في قيمة الأصل الثابت.
- التأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق معدلات وطرق الإهتلاك وهل المعدلات والطرق المطبقة هذا العام هي نفسها التي كانت مطبقة في الأعوام السابقة.
- التحقق من الدقة المحاسبية لاحتساب قسط الإهتلاك من خلال إعادة عمليات الضرب والجمع ونقل الأرقام من دفتر الأستاذ إلى القوائم المالية.

4- التحقق من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصل:

تتميز التثبيتات المادية بملائمتها استخدامها كضمان على على القروض طويلة الأجل، ومن أجل ذلك تحقق المراجع من عدم وجود أية حقوق للغير على تلك الأصول المادية، لما لذلك من منفعة للمعلومات التي تظهرها القوائم المالية وتم ذلك بالإطلاع على عقود القروض والضمان المنصوص عليها للحصول على تلك القروض والسندات.

5-التحقق من الدقة المحاسبية :

يضمن هذا الإختبار ضرورة مطابقة مجموع مفردات التثبيتات للحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام، ويتضمن هذا الإختبار كذلك التحقق من سلامة نقل الأرصدة من دفتر أو دفاتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة والقوائم المالية المناسبة.

6- التأكد من سلامة العرض في الميزانية:

يعتبر سوء العرض أو عدم سلامة تبويب المفردات بالقوائم المالية الختامية أحد الأخطاء التي على المراجع الإفصاح عنها إن وجدت ولذلك فإن هذا الإختبار تضمن التحقق من الجوانب التالية:

- التحقق من إظهار التثبيتات في مجموعة مستقلة في الميزانية، مع إبراز أهميتها وفقا لطبيعة المؤسسة.

- التأكد من إظهار التثبيتات بتكلفتها التاريخية مخصوما منها مجموع الإهتلاك.
- التأكد من سلامة الأرقام المقارنة لمفردات التثبيتات ومجمع الإهتلاك المرتبط بها والتي تمثل أرقام العام الماضي.
- التأكد من كفاية غطاء التأمين لتلك الأصول لمواجهة الأخطار المحتملة.

7- التحقق من استمرار منفعة الأصل:

يهدف المراجع من وراء هذا الاختبار إلى التأكد من أن التثبيتات المادية على اختلاف أنواعها مازالت تستخدم في الإنتاج، وأن خدماتها المتوقعة مازالت على نفس القدر من النوعية والكفاءة، ومن هذا الاختبار ثم تحديد تلك الأصول التي انخفضت قيمتها الإقتصادية نتيجة لعوامل أخرى خلاف الإهتلاك.

الحالة الثانية: حالة المراجعة في السنوات السابقة :

أهداف المراجع في هذه الحالة تختلف عن الحالة الأولى للمراجعة فأنه يهتم:

- بالتغيرات التي تطرأ على التثبيتات سواء كانت إضافات أو استغناءات،وتتضمن أهداف الإجراءات التحقق من الآتي :
- اختبارات تحليلية للحصول على مجموعة من القرائن للتحقق من سلامة أرصدة التثبيتات.
- فحص واختبار الإضافات التي تمت خلال العام.
- فحص واختبار الإستغناء خلال العام.
- فحص واختبار أعباء الإهتلاك الدوري ورصيد مجمع الإهتلاك.

1-الإختبارات التحليلية:

تهدف للوصول على مجموعة القرائن غير المباشرة التي تساعد على اكتشاف بعض الجوانب التي تحتاج إلى فحص خاص أو مزيد من الدراسة مثال ذلك:

- استخدام عدد من المعدلات وتفسير ما تظهره النتائج.

- المقارنة الشهرية أو السنوية لمصروفات الصيانة و الإصلاحات.

- التأكد من تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- دراسة وفحص أي تخفيض في غطاء التأمين وتفسير أسباب هذا التخفيض.

- فحص وتقييم أنظمة الرقابة الدالية للتثبيتات.

2- فحص واختبار الإضافات للتثبيتات العينية و المعنوية التي تمت خلال العام :

التأكد من :

- الحصول على التثبيت.

- صحة تقويم التثبيت المضاف.

3- فحص واختبار الإستغناء عن التثبيتات خلال العام:

تنبع أهمية الرقابة الإستغناء من أن عدم وجود نظام للرقابة الداخلية يؤدي إلى عدم الإثبات الدفتري للإستغناء عن بعض التثبيتات مما يعني تضخيم في أرصدة التثبيتات، وما لذلك من تأثير على حساب عبء الإهتلاك للفترة.

سوف يرتكز اهتمام المراجع في هذا الصدد على التحقق من الوجود والقيمة، فبالنسبة للوجود فذلك يعني ضرورة استبعاد التثبيت من مجموعة الطاقة الإنتاجية المتاحة إلى التحقق من عدم وجود التثبيت ضمن موارد المؤسسة المتاحة وتخفيض التثبيتات بذلك القدر.

وتعتبر القائمة التي يعدها العميل نقطة بداية لإجراء هذا الإختبار حيث تضمن قائمة الإستغناءات عن التثبيتات البيانات التالية عن كل أصل تم الإستغناء عنه:

تاريخ الإستغناء، إسم المشتري، سعر البيع، التكلفة الأصلية، تاريخ اقتناء الأصل المستغنى عنه، مجمع الإهتلاك في تاريخ الإستغناء، وبيانات تلك القائمة المستندات المؤيدة لها:

- صور عقود البيع، قيود اليومية، مفردات دفتر الأستاذ، سجل التثبيتات.

4-التحقق من سلامة إختبارات رصيد آخر المدة للتثبيتات:

بعد إجراء اختبارات التحقق من الإضافات والإستغناءات عن التثبيتات خلال العام من وجود نظام الرقابة الداخلية نثبت فاعليته فيصبح من السهل على المراجع أن يتحقق من رصيد نهاية السنة للأصل الثابت، من خلال أوراق العمل عن العام الماضي ويمكن التحقق من سلامة أرصدة أول المدة لحسابات التثبيتات من خلال نتائج اختبارات هذا العام للإضافات والإستغناءات.

المطلب الثاني: تقييم حسابات التثبيتات العينية والمعنوية

تعتبر القوائم المالية الصورة التي تعكس أداء أي مؤسسة خاصة إذا كانت تتميز بالشفافية والمصداقية وتعطي الصور الحقيقية عن المركز المالي للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض القوائم المالية لشركة سوناطراك فرع GP1Z لسنة 2016 مقارنة بسنة 2015 حسب ما وردت في التقرير السنوي لسنة 2016، وهذا ما سيسمح لنا بتحليل التثبيتات العينية والمعنوية ومعرفة مدى فعالية التدقيق المحاسبي في تسجيلها ومتابعتها وتحليلها.

قائمة الميزانية

الجدول رقم 03-02 قائمة الأصول للمؤسسة لسنتي 2015-2016

الأصول **الوحدة: مليون دينار**

الأصول	2016	2015
صافي الأصول غير المتداولة	4813	4678
أصول معنوية	07	02
أصول مادية	379	247
تثبيتات في شكل امتياز	-	-
تجهيزات ومنشآت	2087	1262
أصول قيد الإنجاز	1870	2647
مساهمات أخرى وديون	441	437
الأصول المالية	22	76
الضرائب المؤجلة	07	07
صافي الأصول المتداولة	3742	3386
مخزونات	456	512
بضاعة	-	-
مواد أولية	07	04
تموينات أخرى	249	277
مخزون المنتجات التامة	198	219
المخزونات المتأتية من التثبيتات	-	-
مخزون خارجي	02	12
مدينون وتوظيفات مشابهة	2726	2231

الموردون	18	19
الزبائن	533	536
تنظيمات إجتماعية وحسابات ملحقة	-	-
الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة	01	01
الدولة والجماعات المحلية	882	558
المجمع والشركاء	1218	1095
مدينون آخرون	68	17
مصاريف مقيدة سلفا	06	05
النقديات ومشابهة	560	643
القيم المنقولة للتوظيف	-	25
البنك والمؤسسات المالية	557	618
الصندوق	-	-
وكالات التسبيقات والإعتمادات	03	-
المجموع	8555	8064

من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أصول الميزانية في تطور وتزايد موجب خلال الفترة المدروسة بنسبة

الجدول رقم 03-03 قائمة الخصوم للمؤسسة لسنتي 2015-2016

الخصوم الوحدة مليون دينار

الخصوم	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة	5554	5138
رأس المال	1000	1000

علاواة وإحتياطات	4143	3646
النتيجة الصافية	411	578
ترحيل من جديد	-	-86
الخصوم غير المتداولة	143	125
المؤونات والأعباء	138	116
قروض وديون مالية	02	06
ديون أخرى غير متداولة	03	03
خصوم متداولة	2858	2801
الموردون	275	248
الزبائن	13	04
العمال والحسابات الملحقة	19	20
تنظيمات اجتماعية وحسابات ملحقة	07	07
الدولة والجماعات المحلية	304	395
المجموعة والشركاء	2189	2125
دائنون آخرون	45	02
منتجات مقيدة سلفا	05	-
خصم الخزينة	01	-
المجموع	8555	8064

من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

من خلال النتائج المتوصل إليها ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن خصوم الميزانية تعرف تطورا ملحوظا خلال الفترة المدروسة، وترجع هذه الزيادة في ذلك إلى:

- زيادة مجموع ديون الموردين بوتيرة متوسطة، كما لاحظنا أن الشركة تحقق نتيجة موجبة ومتصاعدة على مدار عامي الدراسة.

ثانيا: تحليل الميزانية

لقد تم تقديم عناصر الميزانية بالمقارنة بين سنة 2015-2016 وتم الفصل بين عناصر الأصول والخصوم وترتيبها:

-عناصر الأصول إلى أصول جارية وغير جارية.

-عناصر الخصوم إلى أموال خاصة، خصوم جارية وغير جارية.

تتكون تثبيتات المؤسسة من :

-التثبيتات المعنوية: تتكون من برامج المعلومات ورخص الاستغلال، ومصاريف المناجم الموجهة للاستغلال التجاري.

ويتم الاعتراف بعنصر كتثبيت معنوي حسب التقرير السنوي لشركة سوناطراك إذا توفرت الشروط التالية:

- إذا توفرت كل الموارد الضرورية لإكمال المشروع.

- إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات المتعلقة بالمشروع بصورة صادقة.

- وجود سوق لأجل البيع أو دليل فائدة للمشروع للاستعمال الداخلي.

- وجود نية أكيدة لإتمام المشروع واستعماله الداخلي أو بيعه.

- إذا كانت تلك النفقات ذات الصلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

وتسجل في حسابات الشركة وفق التكاليف المباشرة المتعلقة بها، ويتم حساب أقساط الإهتلاك للتثبيتات المعنوية وفق المدة المقدرة.

الملاحظ أن هنالك تطور للتثبيتات المعنوية وذلك بين سنتي 2015 -2016

-التثبيتات العينية: حسب ما ورد في التقرير السنوي يتم الاعتراف بالتثبيتات بتكلفة الاقتناء مضافا إليها كل التكاليف التي تسمح بجاهزية العنصر للاستعمال، مثلا الرسوم المدفوعة والضرائب غير المسترجعة وكل التكاليف المباشرة.

وقد تم تبيان جميع المبادئ المتعلقة بتجميع أو فصل العناصر المكونة للتثبيت:

- بأنه تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة في الحسابات على شكل تثبيتات عندما يكون استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى ويعزم الكيان استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

- العناصر ذات القيمة الضعيفة لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات بل تعتبر كمستهلكات السنة المالية.

- إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيمة ومعنى وتختلف في مدد الانتفاع بها وفي وتائر المنافع الإقتصادية التي توفرها، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل مستقل قائم بذاته.

- تكاليف التفكيك الواجبة عند انتهاء مدة حياة الأصل تضاف إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني.

- التكاليف المرتبطة بالبيئة والأمن يتم اعتبارها كتثبيتات عينية.

وأيضا قد تم تبيان مكونات التثبيتات المعنوية الأخرى والتي تتكون من الآبار وتركيبات الاستخراج، شبكات النقل، تركيبات المعالجة والتحويل.

-**التثبيتات المالية**: تدرج في الحسابات لشركة سوناطراك الأصول المالية بتاريخ شرائها بسعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف المرتبطة بعملية الشراء مثل الرسوم غير المسترجعة، والمصاريف البنكية وغيرها.

متوسطة.

الخاتمة:

بعدما استعرضنا أهم الخطوات للقيام بمهمة المراجعة في المؤسسة والخاصة بحسابات التثبيتات العينية والمعنوية موضوع دراستنا، حيث كان هذا من خلال استعراض الجانب النظري الذي تناول دراسة تطبيقية لتدقيق الحسابات وكذا استخلاص الأهداف من هذه العملية، استخلصنا ما يلي:

حتمية القيام بعملية المراجعة للتثبيتات العينية والمعنوية للحرص على سلامة التسجيل المحاسبي لهذه العناصر وضمان الإستغلال الأمثل لها.

تسهر مؤسسة سوناطراك فرع GP1/Z على مسايرة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة بالإعتماد على التقنيات الحديثة للمهنة وكذا الطرق المثلى لمزاولتها.

انتهاج النظام المحاسبي المالي الجديد والتغيرات الحاصلة اثره على مهنة المراجعة وذلك لمواكبة التغيرات في المجال الإقتصادي العالمي وضمان أكثر نسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية ظهر لنا جليا الأهمية الكبيرة التي تمنحها المؤسسات لحماية ممتلكات وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها هذا ما أدى إلى ضرورة وضع نظام فعال، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات ومجهوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات

المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد، وتقسيم بناءً لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي حيث وجدنا أنه جد ضروري في المؤسسات كون أنه يتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الإعتماد عليها والإستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير وكذا ضمان الإستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

كما أن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان لابد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظراتها المتقدمة، فكانت هذه الضوابط السبيل للعديد من دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات ولأن بقاء المؤسسة متعلق بما تملكه من أصول خاصة منها التثبيتات عموما فإن القيام بعملية التدقيق المحاسبي للتثبيتات يستوجب القيام بدراسة دقيقة تشمل جميع الجوانب المحيطة بالتثبيتات وكل المؤشرات التي تؤثر فيها بشكل مباشر أو غير مباشر.

الإستناجات:

الفرضية الأولى: تم التأكيد على صحة الفرضية المتمثلة في أن التدقيق فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص مستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي المالي وكذا النظام المحاسبي المالي ومن معايير الإستقلالية.

الفرضية الثانية:" التثبيتات تلك الأصول التي تفرض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة، تفوق السنة الواحدة وتتم عملية تسجيلها وتقييمها حسب النظام المحاسبي المالي التي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية" تم التأكيد على صحتها في الجانب النظري من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التثبيتات، كما أن هذا النظام يقترح حلول تقنية للتسجيل والتقييم المحاسبي للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني ويقدم شفافية وثقة أكثر للحسابات والمعلومات المالية، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسات ويمكنها من تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية.

الفرضية الثالثة: التأكيد على صحة هذه الفرضية المتمثلة سعي التدقيق المحاسبي للتأكيد على صحة المعلومات المالية المقدمة من عملية المحاسبة ليعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها.

النتائج:

من خلال هذا البحث تمكنا من الخروج بعدة نتائج حول هذا الموضوع وهي:

- التدقيق المحاسبي جاء بناءً على الحجة إليه وتطوره كان بالتوازي مع التطور الإقتصادي.

- تعتبر عملية المعالجة المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا.

- المعالجة المحاسبية تجسد الأحداث الاقتصادية الواقعة في المؤسسة حيث أن لكل حدث اقتصادي أو عنصر من عناصر موجودات المؤسسة معيار محاسبي دولي يعالجه خاصة هذا التوحيد المعالجات المحاسبية الدولية خاصة بوجود الشركات المتعددة الجنسيات، فقد عالج المعيار رقم 16 الأصول الثابتة العينية والمعيار 38 الأصول الثابتة المعنوية.

التوصيات:

- ضرورة وجود دليل دقيق لتوحيد كافة التسجيلات المحاسبية على مستوى كافة فروع المؤسسة.

- تأهيل المؤسسات الإقتصادية الوطنية عن طريق توضيح أهمية النظام المحاسبي المالي.

- قيام المؤسسات بإجراء تربصات لمحاسبيها عن تقنيات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).

- ضرورة مراقبة التسجيل المحاسبي للتثبيتات التي تقوم بها المؤسسة.

- دعم آلية الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- توفير نظام معلومات يتميز بالشفافية والمصداقية.

الكتـــب:

1) إبراهيم عبد موسى السعيري، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير إستعمالها في مؤشرات المصارف التجارية، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة،
2) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة 1، الأردن ،دار الصفاء، 2000.
3) إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة 1، لبنان، دار النهضة العربية، 1996.
4) بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء 1، الجزائر، دار الهومة، 2010.
5) جمعة هوام، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء 1، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
6) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية)، الطبعة 1، الأردن، دار وائل للنشر، 2000.
7) خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الأردن، دار المستقبل، 1998.
8) خالد هادفي، البدر في التسيير المحاسبي المالي، الجزء1، الطبعة 1، الجزائر، دار البدر للطباعة والنشر والتوزيع، 2014.
9) راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
10) زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، الأردن، دار الراية للنشر، 2009.
11) سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، طبعة منقحة ومزيدة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
12) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية، 2008.
13) عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
14) عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
15) عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، جامعة بغداد، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2006.
16) عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ،الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية ، 2000.
17) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية، مصر، 2004،

18) كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات)وفقا للنظام المحاسبي المالي، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011 .

19) كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2006.

20) محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، الإسكندرية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 1998.

21) محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

22) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 2، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2005.

23) محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 1998.

24) محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2002.

25) محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، لبنان، المكتبة المحاسبية (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع)، 1990.

26) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 3، الأردن، دار وائل للنشر، 2006.

27) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة 2، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.

28) وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب 1، السعودية، دار المريخ للنشر، 1997.

الرسائل العلمية:

29) بوخالفة، المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

30) رزقي اسماعيل، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

31) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

الجريدة الرسمية:

32) الجريدة الرسمية القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

33) القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

الملتقيات:

34) درواسي مسعود وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) بالمعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS)، قياس وتقييم لبنود القوائم المالية، بدون إسم الملتقى، جامعة بسكرة.

دروس ومحاضرات:

35) بن بلغيث مداني، أعمال نهاية الدورة، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية، حسب القواعد SCF، جامعة ورقلة، 2011.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

36) Bernard Germond , Audit Financier Guide pour l'audit de l'information Financère des entreprises, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991 .

37) Lionel C et Gérard V, Audit et control Internes, aspects Financiers, Opérationnels et Stratégique, Dalloze , Paris,1992 .

38) Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audit Apports de Guide Synthétique, Organisation de la fonction présentation des normes IAS/IFRS Berti, Editions, Alger, 2005 .

الملخص:

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها، وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة.

وبالتالي تهدف هذه الدراسة إلى التطرق للتدقيق المحاسبي للتثبيتات. من خلال هذه الدراسة سنتطرق إلى التدقيق المحاسبي ومعاييره وفرضه، وكيفية معالجة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي من خلال التسجيل المحاسبي لها وتقييمها، مدعمين ذلك بدراسة حالة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي، التثبيتات العينية، التثبيتات المعنوية

L’audit de comptes est une opération méthodique et bien organisée, qui compte un ensemble de procédures successives et bien planifiée, aussi obéit –il à un cadre théorique précis. L’audit a des objectifs et des normes reconnues. Ces normes s’effectuent à des niveaux approfondis et garantissent le professionnalisme et la crédibilité de l’auditeur pendant la réduction du rapport et enfin rédiger et exécution.

Ainsi, cette étude vise à vérifier les installations comptables abordées. Grâce à cette étude, nous examinerons les normes de comptabilité et d'audit et appliquées, et comment gérer les installations conformément au système de comptabilité financière grâce à la comptabilité de l'enregistrement, l'évaluation.

Les mots clés :

Audit comptable, immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles.