**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة محمد خيضر – بسكرة -**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

# الموضوع

## واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية
## دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–

**مـذكرة مقدمـة كـجزء من مـتطلبـات نيـل شهـادة الماستر في العلوم المالية والـمحاسبة**

**تخصص: مـحاسبة**

**من إعداد الطالبتان:**

- مدوكالي عزيزة
- مسعودي سلسبيل

**الأستاذ (ة) المشرف (ة):**

- كحول صورية

**لجنة المناقشة**

| أعضاء اللجنة | الرتبة | الصفة | الجامعة |
|---|---|---|---|
| تومي ميلود | أستاذ التعليم العالي | رئيسا | بسكرة |
| كحول صورية | أستاذ محاضر أ | مقررا | بسكرة |
| شين نوال | أستاذ محاضر أ | مناقشا | بسكرة |

السنة الجامعية: 2023/2022

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة محمد خيضر – بسكرة -**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

# الموضوع

## واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية
## دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–

**مـذكـرة مقدمـة كـجزء من مـتطلبـات نيـل شهـادة الماستر في العلوم المالـية والـمحاسبة**

**تخصص: مـحاسبة**

**من إعداد الطالبتين:**

- مدوكالي عزيزة
- مسعودي سلسبيل

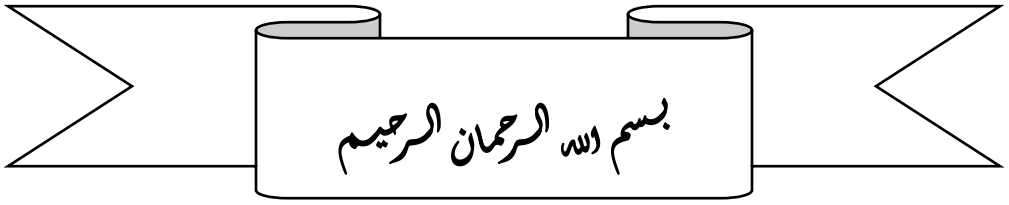
**الأستاذة المشرفة:**

- كحول صورية

**لجنة المناقشة**

| أعضاء اللجنة | الرتبة | الصفة | الجامعة |
|---|---|---|---|
| تومي ميلود | أستاذ التعليم العالي | رئيسا | بسكرة |
| كحول صورية | أستاذ محاضر أ | مقررا | بسكرة |
| شين نوال | أستاذ محاضر أ | مناقشا | بسكرة |

السنة الجامعية: 2023/2022




[وَلَوْلَا فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ وَرَحْمَتُهُ لَهَمَّت طَّائِفَةٌ مِّنْهُمْ أَن يُضِلُّوكَ وَمَا يُضِلُّونَ إِلَّا أَنفُسَهُمْ وَمَا يَضُرُّونَكَ مِن شَيْءٍ وَأَنزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا]

سورة النساء (الآية **116**).

# الإهـــدَاء

في مسيرتنا نلتقي بأشخاص لهم الفضل في نجاحنا ويستحقون الشكر وكل التقدير

أولى بالذكر الوالدين

اللذين ساهما في نجاحي وكان دعمهما هو المحفز لي وحلمهما برؤيتي في أرقى المناصب

ثم للأستاذة المشرفة

التي بدأت معي المشوار من البداية إلى النهاية وكونها ساهمت في حبي لتخصصي ولدورها في مدنا بالمعلومات لتكون في النهاية

هذه المذكرة ثمرة جهدي

ولأعضاء المؤسسة محل الدراسة الذين قدموا لنا يد العون وكل المعلومات التي نحتاجها

ثم لأصدقائي الحقيقيين

الذين كانوا سندا لي في جميع مراحل حياتي

داعيا في الأخير الله عز وجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى ابراز كيفية تدقيق أهم عنصر من عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي التثبيتات، حيث تم تسليط الضوء على التدقيق الداخلي وأثره الإيجابي على المؤسسات الاقتصادية فقمنا بتوجيه دراستنا إلى ما هو عام وخاص، ففي البداية قمنا بإعطاء فكرة عن التدقيق بصفة عامة ثم التركيز على التدقيق الداخلي من خلال الاحاطة بمختلف جوانبه والمؤهلات الواجب توفرها في المدقق الداخلي وكيفية اعداده للتقارير، وركزنا على كيفية التعامل مع التثبيتات وذلك من بداية دخولها للمؤسسة إلى غاية التنازل عنها، ومعرفة كيفية معالجتها محاسبيا، كما تطرقنا لبرنامج التدقيق الداخلي للتثبيتات والإجراءات المتبعة من طرف قسم التدقيق داخل المؤسسة والهدف أو الغاية من التدقيق الداخلي للتثبيتات.

وقد توصلت الدراسة الى ان التدقيق الداخلي له دور كبير في المحافظة على أصول وممتلكات المؤسسة خاصة التثبيتات، ولتحقيق اهداف الدراسة وتجسيدها على أرض الواقع تم اختيار مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- كمحل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق، التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي، النظام المحاسبي المالي، التثبيتات، تدقيق التثبيتات.

Summary:

This Study aims to clarify how to audit the most important element of the Balance sheet in the firm, which is the fixed assets, where we shed light on internal audit and its positive impact on economic firms, so we directed our study to what is general and specific. At the beginning, we gave an idea of auditing in general, then we focused on internal auditing by encompassing its various aspects and the qualifications that are available in the internal auditor and how he prepares reports. Then we focused on how to deal with fixed assets, from the beginning of their entry into the firm until their assignment, and handling it from an accounting perspective, we also discussed the internal audit program and the procedures followed by the internal audit department within the organization, as well as the purpose or objective of fixed assets internal audit.

The study concluded that internal auditing plays a significant role in preserving the assets and properties of the organization, especially the fixed assets. To achieve the study's objectives and implement them in practice, the cable manufacturing company in Biskra was chosen as the case study.

**Keywords**: Audit, internal audit, Internal Auditor, SCF, Fixed assets, fixed assets audit.

**قائمة الجداول:**


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي | 13 |
| 02 | الفرق بين كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات | 17 |
| 03 | الأهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق | 20 |
| 04 | الفرق بين المحاسبة والتدقيق | 21 |
| 05 | المعايير الدولية للتدقيق الداخلي | 28 |
| 06 | مصطلحات خاصة بالاهتلاك | 59 |
| 07 | معاملات الاهتلاك المتناقص | 60 |
| 08 | تصنيف حسابات التثبيتات المالية | 66 |
| 09 | الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية | 68 |
| 10 | الفرق بين التكلفة السوقية والتكلفة العادلة | 69 |
| 11 | أنواع التثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل | 98-97 |
| 12 | جدول اهتلاك للمكتب | 100 |
| 13 | جدول اهتلاك خزانة المكتب | 101 |
| 14 | جدول اهتلاك كرسي مكتب | 101 |
| 15 | جدول اهتلاك الة طابعة | 102 |
| 16 | جدول اهتلاك تثبيت TESTEUR HAUTE TENSION | 106 |


**قائمة الاشكال:**


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | أهداف التدقيق الداخلي | 31 |
| 02 | موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية | 41 |


**قائمة الرموز:**

| الرمز | العنوان |
|---|---|
| **SCF** | **النظام المحاسبي المالي** |
| **PCN** | **المخطط المحاسبي الوطني** |
| **IASB** | **مجلس المعايير المحاسبية الدولية** |
| **AICPA** | **معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي** |
| **NCEF** | **اللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية** |

| | |
|---|---|
| CICA | المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين |
| IAA | معهد المدققين الداخليين |
| ENICAB | المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل المنزلية |

فهرس المحتويات:


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| الإهداء | |
| الملخص | |
| قائمة الجداول | |
| قائمة الرموز | |
| فهرس المحتويات | |
| مقدمة | أ–ز |
| الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق الداخلي | |
| تمهيد | 9 |
| المبحث الأول: عموميات حول التدقيق | 10 |
| المطلب الأول: ماهية التدقيق | 10 |
| الفرع الأول: التطور التاريخي ومفهوم التدقيق | 12–10 |
| الفرع الثاني: خصائص وأنواع التدقيق | 14–12 |
| الفرع الثالث: أهمية التدقيق | 15 |
| المطلب الثاني: أساسيات حول التدقيق | 15 |
| الفرع الأول: فروض ومعايير التدقيق المتعارف عليها | 16–15 |
| الفرع الثاني: ممارسو التدقيق | 18–16 |
| الفرع الثالث: طرق التدقيق | 18 |
| المطلب الثالث: المقارنة بين المحاسبة والتدقيق | 19 |
| الفرع الأول: لجان التدقيق | 20–19 |
| الفرع الثاني: أهداف التدقيق | 21–20 |
| الفرع الثالث: الفرق بين المحاسبة والتدقيق | 21 |
| المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي | 21 |
| المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي | 21 |
| الفرع الأول: لمحة عن التدقيق الداخلي | 25–21 |
| الفرع الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي وبعض الجوانب الخاصة به | 28–26 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثالث: خدمات ووظائف التدقيق الداخلي وأهدافه | 31–28 |
| المطلب الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي | 31 |
| الفرع الأول: المدقق الداخلي وأنواع التدقيق الداخلي والشروط الواجبة لتحقيق نظام فعال للتدقيق الداخلي | 34–31 |
| الفرع الثاني: أدلة الاثبات في التدقيق الداخلي ووسائل الحصول عليها | 36–34 |
| الفرع الثالث: مراحل التدقيق والتقرير النهائي للمدقق الداخلي | 38–37 |
| المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية | 38 |
| الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية | 40–38 |
| الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية | 41–40 |
| الفرع الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية | 42 |
| خلاصة الفصل الاول | 43 |
| الفصل الثاني: الإطار النظري حول التدقيق الداخلي للتثبيتات | |
| تمهيد | 45 |
| المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي | 46 |
| المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي | 46 |
| الفرع الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي | 47–46 |
| الفرع الثاني: تعريف النظام المحاسبي المالي | 47 |
| الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهميته وأهدافه | 50–48 |
| المطلب الثاني: أساسيات حول النظام المحاسبي المالي | 50 |
| الفرع الأول: خصائص ومميزات النظام المحاسبي المالي | 51–50 |
| الفرع الثاني: فروض النظام المحاسبي المالي | 53–51 |
| المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات ومعالجتها المحاسبية وفق SCF | 53 |
| المطلب الأول: التثبيتات العينية (ح/21) والمعنوية (ح/20) | 53 |
| الفرع الأول: تعريف التثبيتات العينية وشروط الاعتراف بالتثبيتات | 54–53 |
| الفرع الثاني: أنواع التثبيتات العينية وحساباتها وطرق تقييمها وإعادة تقييمها | 58–54 |
| الفرع الثالث: الاهتلاك والتنازل عن التثبيتات | 61–58 |
| الفرع الرابع: تعريف التثبيتات المعنوية | 62–61 |
| الفرع الخامس: أنواع التثبيتات المعنوية | 62 |
| الفرع السادس: تقييم التثبيتات المعنوية وطريقة اهتلاكها | 63–62 |
| المطلب الثاني: التثبيتات المالية (ح/26) و (ح/27) | 64 |
| الفرع الأول: ماهية التثبيتات المالية | 67–64 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثاني: طرق التقييم لكل من الأسهم والسندات | 69-67 |
| المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية | 69 |
| الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لاقتناء التثبيتات العينية | 71-69 |
| الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية في نهاية الدورة | 73-72 |
| الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات العينية | 76-73 |
| الفرع الرابع: معالجة التثبيتات المعنوية المشتراة والمنتجة داخل المؤسسة | 78-76 |
| الفرع الخامس: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية في نهاية الدورة | 79-78 |
| الفرع السادس: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية عند التنازل | 80-79 |
| المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية | 80 |
| الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية (حـ/26) | 82-80 |
| الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية الأخرى (حـ/27) | 84-82 |
| المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للتثبيتات | 85 |
| المطلب الأول: برنامج التدقيق الداخلي للتثبيتات | 86-85 |
| المطلب الثاني: إجراءات التدقيق الداخلي للتثبيتات | 87-86 |
| المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي للتثبيتات | 87 |
| خلاصة الفصل الثاني | 88 |
| الفصل الثالث: التدقيق الداخلي للتثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB | |
| تمهيد | 90 |
| المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة– | 91 |
| المطلب الأول: نبذة تاريخية مؤسسة صناعة الكوابل –بسكرة– | 91 |
| الفرع الأول: نشأة مؤسسة ENICAB وتطورها | 91 |
| الفرع الثاني: تعريف المؤسسة محل الدراسة | 92-91 |
| المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ونشاطها | 92 |
| الفرع الأول: اهداف المؤسسة | 93-92 |
| الفرع الثاني: نشاط المؤسسة | 94-93 |
| المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 96-94 |
| المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وانواعها بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة– | 97 |
| المطلب الأول: انواع التثبيتات ومراحل شرائها بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة | 97 |
| الفرع الأول: أنواع التثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة | 98-97 |
| الفرع الثاني: مراحل عملية الشراء داخل مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة | 99-98 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات الخاصة بمؤسسة صناعة الكوابل | 99 |
| الفرع الأول: في حالة شراء التثبيتات من داخل الوطن | 105–99 |
| الفرع الثاني: في حالة شراء التثبيتات من خارج الوطن | 109–105 |
| المبحث الثالث: واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB –بسكرة– | 109 |
| المطلب الاول: اجراءات التدقيق الداخلي داخل المؤسسة | 112–109 |
| المطلب الثاني: التدقيق الداخلي للتثبيتات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة | 113–112 |
| خلاصة الفصل الثالث | 114 |
| الخاتمة | 118–115 |
| قائمة المراجع | 125–119 |
| الملاحق | 126 |

**مقــدمة:**

تسعى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لمواكبة التغيرات الحاصلة في العالم، حيث أصبح لديها دور في عدة مجالات فهي تساهم في التنمية والتوازن الاقتصادي، وهذه الأخيرة مهما كان نوعها فهي تسعى لتوسيع أنشطتها مما يزيد في فروعها وأقسامها وهذا يؤدي حتميا في زيادة أصولها، وذلك بغرض توسيع مجال استثمارها وتعظيم أرباحها، وينتج عن هذه التطورات في وقتنا الراهن أن المؤسسات امتازت بكبرها مما جعل المساهمين يهتمون أكثر بالمحافظة على أموالهم وممتلكاتهم وهنا ظهر احتياج المؤسسة للتدقيق الداخلي الذي يساهم في حماية أصول المؤسسة من التلاعبات ومحاولة كشف الثغرات للتقليل من جميع أنواع التحايل.

حيث أن استمرارية المؤسسة الاقتصادية وتحقيقها لأهدافها المسطرة ناتج لحسن استغلال كافة مواردها المتاحة بالشكل الأمثل ومن ضمن هذه الموارد التثبيتات الخاصة بها التي تدر لها منافع اقتصادية على المدى البعيد، فيجب هنا على المدقق الداخلي تدقيق هذه التثبيتات للتأكد من مصداقية الحسابات الخاصة بها مما يعطي شفافية أكثر للقوائم المالية ومنه حسن اتخاذ القرارات لدى المؤسسة.

**إشكالية الدراسة:**

بناء على ما سبق يمكن بلورة إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

- **ما هو واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات بالمؤسسة الاقتصادية؟**

**الأسئلة الفرعية:**

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن صياغة التساؤلات الفرعية المبدئية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟
- فيما تتمثل التثبيتات وماهي أنواعها؟ وكيفية معالجتها وتقييمها وفق نظام SCF؟
- ماهي إجراءات المتبعة للتدقيق الداخلي للتثبيتات بالمؤسسة محل الدراسة؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي للتثبيتات في الحد من التلاعبات والاحتيال داخل المؤسسة وحماية ممتلكات المؤسسة؟

**الدراسات السابقة:**

من بين الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها في الدراسة:

1- شناي عبد الكريم وأمزال فريدة، (2022)، التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي(خزارتك)، العدد الأول، المجلد الثاني عشر.

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وتبيان الدور الأساسي للمدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية داخل المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل نظام إدارة المخاطر، ودعم الحوكمة، مع استعراض مفهوم التدقيق الداخلي وتوضيح أهميته، وأهدافه ومبادئه، والإشارة إلى دوره في ظل التوجه الجديد لمفهوم التدقيق الداخلي المتمثل في تقديم التوصيات والاستشارات، وهذا بالاستعانة بمناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، وذلك من خلال المنهج الوصفي الذي يقوم على وصف الظاهرة من خلال المزج بين المعلومات النظرية المتعلقة بمختلف المفاهيم الخاصة بالدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- أن التدقيق الداخلي الذي يتصـــف بالاســـتقلالية والكفاءة في الأداء والفعالية في التخطيط يســـاهم في الحد أو التقليل من المخاطر، وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وتجسيد الحوكمة وترشيد القرارات.
- كما توصلت إلى وجوب حدوث تغيير جذري في المؤسسات الاقتصادية التي يجب أن تفعل دور المدقق الداخلي.

2- عزيز لوجاني، (2020)، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة حالة بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة.

سعت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الريادي للتدقيق الداخلي في تفعيل وإرساء حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة مخرجات النظام المالي والمحاسبي، ومنه الوصول الى رقابة شاملة ممثلة في التحكم المؤسساتي مما يجعل هذه المؤسسات بمنأى عن الفساد المالي والإداري والتقليل من حدة المخاطر والهزات المالية وبالتالي الوصول إلى حماية الأصول وممتلكات المؤســـســـة. وذلك بالاســـتعانة ببرنامج "SPSSV"23.، وذلك لإجراء مختلف الاختبارات الإحصـــائية اللازمة لاختبار الفرضيات.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة هي:

- يعد التدقيق الداخلي مرآة الإدارة العليا فهو أداة فعالة لديها ويعمل على تأكيد التزاماتها بالعمل على تطوير وتحســـين مختلف النظم الرقابية.
- ضرورة توافر مجموعة من المواصفات العلمية والمهنية للمدقق للإلمام بمهام التدقيق.
- يعمل التدقيق الداخلي على زيادة الموثوقية في القوائم المالية والمحاسبية للمؤسسات، مما يسمح بزيادة القيمة السوقية للمؤسسة وحصص هذه الأخيرة في السوق المالي.
- تعتبر جودة التدقيق والمخاطر المتعلقة بها اليوم من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، وذلك للأثر السلبي أو الإيجابي الذي يمكن أن تؤثر فيه خاصة على مستوى أدائها المالي والمردودية المالية للمؤسسة.

3- عبد اللطيف عثمان وعباس لحمر، (2018)، المعالجة المحاسـبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسـبي المالي دراسـة حالة مجمع متيجي، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 02، المجلد 04.

هدفت هذه الدراســة إلى إبراز طرق المعالجة المحاســبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاســبي المالي، حيث قامت الجزائر بتبني قواعد هذا النظام لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية استجابة للتوحيد المحاسبي وذلك من خلال تبيان أثر ذلك على محاسبة التثبيتات العينية من خلال الدراســة الميدانية على مســتوى مجمع متيجي بمســتغانم، وهذا بتوظيف المنهج الوصــفي التحليلي الذي يهدف إلى توضــيح أهم النتائج المرتبطة بأثر النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية.

وقد قادت هذه الدراسة إلى الخروج بمجموعة من النتائج تتمحور فيما يلي:

- أن النظام المحاسبي المالي يعتمد في تقييم التثبيتات العينية على الموجودات الفعلية وليس على أساس الميزانية.
- يحمل النظام المحاسبي المالي الكلفة الحقيقة للتثبيتات العينية بتقييمها لتكلفة التاريخية وليس السوقية.
- أن مجمع متيجي لم يصل إلى التطبيق الكلي لقواعد النظام المحاسبي المالي، وهو يسعى جاهدا لتحقيق ذلك.

- أن التطبيق الجيد لقواعد النظام المحاسبي المالي يسمح لتقييم الصحيح للموجودات وهو أكثر إفصاحا.

4- مباركي مروان والعرابي حمزة، (2018)، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 02 العدد 19.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية إعادة تقييم التثبيتات وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية وشروط القيام بها وكيفية معالجتها في إطار معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي مع تسليط الضوء من خلال دراسة واقع قيام الشركات الصناعية المسعرة في البورصة بإعادة تقييم تثبيتاتها في فترات التضخم.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- اختيار المؤسسة تطبيق نموذج إعادة التقييم التثبيتات بالقيمة العادلة في فترات التضخم يسمح بنقل صورة حقيقية عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة، وعرض أفضل للقوائم المالية مما يجعلها أكثر ملائمة لتقييم أداء المؤسسة وأكثر موثوقية لترشيد قرارات المستثمرين، لكن الشركات الصناعية الجزائرية المسعرة في البورصة تفضل تطبيق نموذج التكلفة على نموذج إعادة التقييم في تقييم التثبيتات مع أن النظام المحاسبي المالي يسمح لها بإعادة تقييم تثبيتاتها في فترات التضخم في ظل الشروط التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية وأن آخر مرة قامت فيها بإعادة تقييم التثبيتات كانت في إطار عملية إعادة التقييم القانونية لسنة 2007، وفي ظل معدلات التضخم التي شهدتها الجزائر منذ سنة 2007 إلى وقتنا الحالي حيث أن العملة الجزائرية فقدت أكثر من نصف قوتها الشرائية، واستمرار الشركات الجزائرية بتطبيق نموذج التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات.

5- مريم عمارة، (2018)، مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة فرتيال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة.

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مساهمة التدقيق الداخلي، مراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة في المؤسسة كل حسب توجهاته، تناولت هذه الدراسة تكامل رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كآليتين من نظام الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وبصفة مباشرة، من خلال التطرق إلى عرض تفصيلي لإسقاط كافة أبعاد التكامل الرقابي بين الآليتين على تفعيل أبعاد الحوكمة، وذلك بالاعتماد على أدوات الملاحظة، المقابلة، الاستبيان وإسقاطها تحديدا في المؤسسة محل التطبيق، وقد تم تعزيز هذه الدراسة بنموذجين الأول "نظري" مقترح لتدعيم وتلخيص الرؤية الهيكلية للعلاقة بين المتغيرات المدروسة وتيسير قراءة ترابطها وتفاعلها، وآخر "تطبيقي" مقترح للاستغلال الأمثل للمتغيرات الرقابية وتفاعلها نحو تحقيق سبل الحوكمة تماشيا مع طبيعة تواجدها في المؤسسة محل الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى تميزها بأسلوبها البحثي حيث تعتبر دراسة مقارنة أيضا كونها قارنت بداية بين أداء الخدمات التي يؤديها كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المؤسسة ومنه استنبطت العلاقة التقاربية من خلال طرح وعرض أوجه الشبه البليغة بينهما تفاديا لازدواجية العمل والاستغلال الأمثل والمعمق لجهود كل الطرفين في المؤسسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- إن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عناوين مختلفة لوظيفتين داخليتين وبالرغم من أن لكليهما عدة أوجه اختلاف لكن هذا لا ينفي وجود جملة من الخدمات المتبادلة وأوجه الشـــبه والتي بدأت بوادرها بالتطور التاريخي للوظيفتين وكذا أســـاليب العمل وخصائص كل منهما والتي تستدعي ضرورة العمل التكاملي بينهما، حيث توفر كليهما الدور الاستشاري للمؤسسة.
- من الأمور الهامة في مجال الرقابة والتدقيق ضـرورة وجود تعاون وثيق بين المدقق الداخلي ومراقب التسـيير كعمودين أسـاسـيين لنظام رقابة المؤســسـة النابع بداية من داخلها حيث يعتبر عمل كل منهما فعالية تدقيقية ورقابية، حتى ولو اختلف كل منهما في النطاق فانه لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما لأن الهدف واحد والأصـــل أن تتغلب الطبيعة التكاملية على عملهما حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق فيما بينهما بما يخدم بالدرجة الأولى نظام الرقابة الداخلية بشتى أوجه أهدافه ويضفي عليه قيمة ومن ثم دعم وتفعيل مستوى حوكمة الشركات.

6- محمد لمين علون، (2018)، الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مجلة الحقيقة، العدد 43.

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية عموما، وواقع تطبيقها بديوان الترقية والتسيير العقاري خصوصاً من خلال التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي، ومراحل وإجراءات تنفيذه، تطور تطبيق هذا الأخير في المؤسسات والإدارات ومحاولة إسقاط الدراسة النظرية على واقع إحدى هذا النوع من المؤسسات، وذلك من خلال دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تقييم وتحسين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة.
- يسعى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديه من إمكانيات، وبما يحيط به من تغيرات، فيحاول أن يوفر جو رقابي يســاعده على أداء أنشــطته بصــورة تقل فيها الأخطاء، والأعمال غير المرغوب فيها.
- تســتعين إدارة الديوان بالتدقيق الداخلي للتخفيف من ثقل المســؤولية الملقاة على عاتقها، والتي تخص تطبيق الســياســات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومســـاعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضـــعف من خلال فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومحاولة ســد الثغرات القائمة اختلاس وأخطاء، التي من شــأنها أن تعرقل المؤســســة الاقتصادية من غش وتحقيق أهدافها.

7- حافي هدى والحاج عامر، (2017)، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير / استيراد، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الثاني والعشرون.

تهدف هذه الدراســة إلى معرفة مختلف التغيرات المحاســبية في قيمة التثبيتات العينية الناتجة عن إعادة تقييم هذه الأخيرة وكيفية معالجتها محاسبيا، وعلى هذا الأساس تم دراسة وحدة تصدير/استيراد التابعة للمؤسسة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب، حيث

تم التوصـل أن أهم التغيرات المحاسـبية الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات العينية لوحدة تصـدير/اسـتيراد عن طريق الاسـتعانة بخبير مثمن هي الزيادة في القيمة نتيجة لعدة عوامل تحكم الوضـع الاقتصـادي للوطن، ويسـاهم فائض إعادة التقييم في التمويل الذاتي للمؤسـسـة من أجل تعويض التثبيتات التي تم اهتلاكها بالإضافة إلى إظهار التثبيتات العينية بقيمتها الحقيقية عند تاريخ إعداد الميزانية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- أن اســتخدام التثبيتات العينية لعدة دورات يؤدي إلى اســتنفاد منافعها الاقتصــادية تدريجيا مما يتطلب توزيع تكلفتها على الدورات المستفيدة من خدماتها، ويساهم فائض إعادة التقييم في التمويل الذاتي للمؤسسة مما يجعلها مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة؛
- أن المؤسسة محل الدراسة قامت بإعادة تقييم تثبيتاتها العينية وكان التغير في قيمة التثبيتات العينية عبارة عن فائض في القيمة لمختلف التثبيتات المعاد تقييمها من معدات وأراضي ممنوحة في شكل امتياز وتثبيتات جاري إنجازها، وتمت المعالجة المحاسبية لكل نوع على حدى، بالنســبة للأراضــي الممنوحة في شــكل امتياز والتثبيتات الجاري إنجازها تم إيجاد فارق إعادة التقييم مباشرة وتسجيله محاسبيا في الحساب 105دائن وحساب التثبيت المعني مدين.

**ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:**

كان للدراسات السابقة التي تم تناولها في هذا البحث الدور الأكبر في الفهم الجيد للموضوع وكذلك لمتغيراته البحثية، بالرغم أن معظم الدراسات لم تتطرق لمتغيرات البحث بصفة مباشرة، فمنها من تطرقت إلى التدقيق الداخلي ومنها من تطرقت إلى التثبيتات والالمام بكل جوانبها.

وقد تمثلت الإضــافة في هذا البحث بدمج كل من المتغيرين التدقيق الداخلي والتثبيتات بكل أنواعها والتطرق للمعالجة المحاســبية لها حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

**فرضيات الدراسة**

وكإجابة مبدئية احتمالية عن التساؤلات المطروحة سنضع الفرضيات الآتية:

- التدقيق الداخلي يقوم به شخص مؤهل من داخل المؤسسة.
- التثبيتات هي كل ممتلكات المؤسسة التي تساهم في العملية الإنتاجية.
- تقوم مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة بتقييم التثبيتات ومعالجتها محاسبيا ثم تخضعها للتدقيق الداخلي وفق برنامج محدد.
- يساهم التدقيق الداخلي للتثبيتات في الحد من التلاعبات والاحتيال داخل المؤسسة وحماية ممتلكات المؤسسة.

**المنهج المتبع في الدراسة**

للوصـول إلى إجابة عن إشـكالية البحث والتسـاؤلات الفرعية واختبار صـحة الفرضـيات، سـيتم اسـتخدام في الجانب النظري **المنهج الوصفي التحليلي** الذي يمكننا من وصف وتحليل مختلف عناصر الموضوع.

وكذا **منهج دراسـة حالة** في الجانب التطبيقي بغرض تحليل البيانات والمعلومات بالإضـافة إلى المقابلات والملاحظات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

**تصميم بحث:**

صممت الدراسة وفق الابعاد التالية:

- نوع الدراسة: واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات
- مدى تدخل الباحث: دراسة الأحداث كما هي بموضوعية وبعيدا عن التحيز.
- التخطيط للدراسة: ميدانية.
- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من المدقق الداخلي ورئيس مصلحة المحاسبة في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة.
- المدى الزمني 2023/2022.

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

- توضيح الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الداخلي في تدقيق التثبيتات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.
- مساهمة التدقيق الداخلي في فحص الحسابات للتأكد من أن المؤسسة تعمل في إطار المبادئ التوجيهية التي وضعتها المحاسبة.
- أهمية التدقيق الداخلي للتثبيتات في الحصـول على نتائج نزيهة ودقيقة والحفاظ على ممتلكات المؤسـسـة وحمايتها من الاحتيال والتلاعب.
- ابراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية وتحقيق أهدافها.
- القدرة على تقييم أداء المؤسسة وقدرتها على الاستمرار.

**أهداف الدراسة:**

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى عدة أهداف منها:

- إزالة الغموض عن التساؤلات المطروحة.
- التعرف على كيفية التدقيق الداخلي والخطوات المتبعة من طرف المدقق الداخلي.
- كيفية معالجة التثبيتات والتعرف بمختلف أنواعها في المؤسسة المعنية بالدراسة.
- الاطلاع على مدى تطبيق التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة المعنية بالدراسة.
- اثراء الرصيد المعرفي حول موضوع الدراسة.

**هيكل البحث:**

للإحاطة بمختلف حيثيات الموضــوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشــكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم اســتخلاص الشــق النظري عن أهم الدراسـات والأطروحات والكتب والمقالات العلمية أما الشـق التطبيقي فسـيكون عبارة عن محاولة لإسـقاط ما جاء في الجانب النظري على واقع المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة لذلك تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول متكاملة هي:

حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بـ: الإطار النظري حول التدقيق الداخلي الى التدقيق بصفة عامة ثم التدقيق الداخلي بصفة خاصة وحاولنا الالمام بمختلف جوانبه.

اما الفصل الثاني المعنون بـ: الإطار النظري حول التدقيق الداخلي للتثبيتات فقد تطرقنا للتثبيتات بجميع انواعها وكيفية معالجتها محاسبيا، مع التطرق الى كيفية التدقيق الداخلي للتثبيتات.

اما الفصــل الثالث الذي جاء تحت عنوان: التدقيق الداخلي للتثبيتات بمؤســســة صــناعة الكوابل ENICAB فمن خلاله تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وتطرقنا أيضا الى المعالجة المحاسبية لعينة من تثبيتات المؤسسة محل الدراسة وكذا كيفية تدقيقها من طرف المدقق الداخلي

وفي الأخير الخاتمة: تضــمنت إجابة مختصــرة عن الإشــكالية المعتمدة واختبار الفرضــيات وعرض اهم النتائج والتوصــيات بالإضــافة الى الاقتراحات المتوصل اليها.

# الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق الداخلي

**تمهيد:**

نظرا للأهمية التي يكسبها التدقيق على المستوى الاقتصادي والدور الذي يلعبه في مختلف المجالات، تسعى الهيئات الدولية لتطويره وسن قوانين تضبط مسؤوليات المدققين لإعطاء مصداقية وشفافية أكثر للتقارير المقدمة، ومن خلال هذا الفصل سنولي أهمية أكبر لوظيفة التدقيق الداخلي أحد القضايا المحاسبية الهامة دائمة الجدل والتطوير سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو المجال ونطاق العمل أو معايير الأداء، وذلك للتكيف مع التطورات الجديدة للبيئة المحيطة بها والتي تتطلب من التدقيق الداخلي القيام بخدمات مساعدة لمساعدة إدارة المؤسسة على تحقيق مزيد من الفعالية لخدمة المجتمع وذلك بتزويده معلومات لإضفاء الاعتمادية والثقة على المعلومات المنشورة، وسنتناول خلال هذا الفصل مجموعة من المباحث التي تجيب على تساؤلات المطروحة في هذا البحث، وهي:

- ***المبحث الأول: عموميات حول التدقيق***
- ***المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي***

## المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

تعرض العالم في العقود القليلة الماضية إلى العديد من الأزمات المالية وانهيار العديد من المؤسسات في الدول المتقدمة وكان هذا مرتبط بالتلاعبات التي كانت تحدث على مستوى المؤسسات للوصول إلى هدف معين، وهذا أثر بدوره على عدم مصداقية التقارير الصادرة عن المدققين الذين لم يولوا أهمية لتلك التلاعبات أو لم يكتشفوها كون أن التدقيق في تلك المرحلة لم يكن ذا أهمية كبيرة مما أدى لاحقا إلى انهيار تلك المؤسسات التي كانت تتلاعب لتغطية عجزها وهذا أثر بصورة واضحة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، مما جعل بعض الدول تعطي أهمية أكبر وتسن قواعد وقوانين تضبط وتسيطر على ممارسين التدقيق لعدم تكرار ما حدث والحد من التلاعبات الخطيرة، ومن خلال المبحث القادم سنتطرق لأهمية التدقيق ونبين أهميته لاستمرارية المؤسسات.

### *المطلب الأول: ماهية التدقيق*

الفرع الأول: التطور التاريخي ومفهوم التدقيق

أولا: التطور التاريخي للتدقيق.

1. التدقيق قبل الميلاد: تشير الدراسات التاريخية إلى أن التدقيق رافق نشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها، اذ تبين أن الألواح الطينية التي وجدت في بلاد ما بين النهرين على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية وتشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر. (حسين و القاضي، 1999، صفحة 1)

وكان الأمر بالتدقيق آنذاك يصدره الملك أو الامبراطور أو الكنيسة على حسب نظام الحكم القائم في الدولة والذي يقوم بعملية تدقيق هو رجل الدين، والهدف من التدقيق آنذاك مجازاة اللصوص والمختلسين وحماية الأموال ومصير الموظف المتلاعب هو الجلد، ظهرت في العديد من الحضارات منها الحضارة المصرية القديمة. (الدوري و عمر، 2014)

2. التدقيق بعد الميلاد: ظهرت ملامح التدقيق بعد الميلاد في الكتاب المقدس الانجيل (bible) اذ تشير واحدة من أقدم التفسيرات للكتاب المقدس في القرن الثاني بعد الميلاد إلى أن قصة النبي يوسف عليه السلام تحمل بين طياتها تدقيق السجلات المحاسبية اذ أنه كان مؤتمنا على كافة موجودات بيت بوتيفار، ووصف التفسير أن يوسف عليه السلام عمله تمثل في فحص سجلات مساعديه، وهذا يدل على أهمية التدقيق واعتبر أن يوسف عليه السلام أول مدقق للسجلات المحاسبية ذكر في الكتاب المقدس، وذكر التدقيق أيضا في كتاب الله تعالى القران الكريم المنزل على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، وتبين أهمية التدقيق أكثر بفضل الخليفة عمر بن الخطاب في تدوين عمليات بيت المال، حيث كان موسم الحج موعدا للتدقيق فيقوم الولاة و العمال خلاله بعرض حساباتهم عن العام المنصرم ويحضر أصحاب الشكاوى والمدققون، والمعنية أكثر بالرقابة آنذاك هو ديوان الزكاة.
3. التدقيق في العصور الوسطى: كان النظام الاقطاعي هو السائد ولم يكن للنشاط التجاري أي أهمية تذكر، فقد كانت الوحدة الاقتصادية في ذلك الحين هي ضيعة أو العزبة التي يملكها النبلاء أو الأثرياء الذين يطلق عليهم بالإقطاعيين وقد كان الوكلاء الاقطاعيين في هذه الحقبة التاريخية يدققون أعمال الفلاحين فيقومون بمراجعة التسجيلات المحاسبية والتقارير المعدة من قبل

الموظفين، كما أن التدقيق بدء بالتطور من العملية السمعية إلى الفحص الدقيق للسجلات المكتوبة. (الدوري و عمر، 2014)

4. التدقيق في عصر النهضة: وفي عصر الاكتشافات تفجرت الثورة الصناعية كما اتسع النشاط الصناعي والتجاري وتوسعت التجارة بين أوروبا الشرقية وأمريكا، وأصبحت حيازة الآلات الصناعية ذات إنتاجية أعلى صعبة على الفرد أو شركة التضامن مما أدى إلى نشوء شركات الأموال. وما تعنيه هذه الشركات من انفصال بين الملكية والإدارة أي ينتخب الملاك الذين قد لا يعرف بعضهم بعضا مجلسا للإدارة يفوضون له الصلاحيات، ثم يطلعون على نتيجة أعماله بعد مرور دورة مالية (وفي أغلب الأحيان تكون سنة) من القوائم المالية الخاصة بالشركة، وهذه القوائم المالية لا يمكن الاعتماد عليها إلا إذا تم تدقيقها من قبل مدقق مهني مستقل. الذي نص عليه قانون الشركات البريطاني الذي أوجب على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل منذ 1844، وتم انتهاج هذا القانون من باقي دول العالم. (حسين و القاضي، 1999، صفحة 2)
5. التدقيق في مطلع القرن العشرين إلى يومنا هذا: في عام 1900م تحديدا صدر قانون الشركات الجديد في المملكة المتحدة ألزم الشركات كافة بتعيين مدققين فيها كما صدرت قوانين أخرى في العامين 1929م و1948م وسعت من مهام المدقق ليقوم بإعداد تقرير عن حسابات النتائج فضلا عن قائمة الميزانية، كما تغيرت أهداف التدقيق لتصبح شاملة للرأي الفني المحايد للمدقق بشأن عدالة البيانات المالية لكونها تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، وجاء هذا التغيير استجابة للعديد من المستثمرين الجدد في الشركات، ونتيجة لهذا التغيير زادت عدد القضايا التي أقامها المساهمون ضد المدققين لمطالبتهم بالتعويض عما أصابهم من ضرر نتيجة عدم اكتشافهم لتلاعبات الإدارة ومن هنا كان ينظر للمدقق على أنه كبش فداء كونه موضع الاتهام الأول ولذلك وجب عليه الدفاع عن نفسه ضد تلك الاتهامات في المحكمة وبالقانون. (الدوري و عمر، 2014)

ثانيا: مفهوم التدقيق

1. عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) التدقيق على أنه: " طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الاثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات، حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى أطراف معينة" (سعود، 2012، صفحة 8)
2. كما يعرف على أنه: هو أسلوب من أساليب الرقابة لفحص البيانات والمستندات والحسابات للأنشطة المالية الخاصة بالمشروع، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات السابق تحديدها لتنفيذها ثم رفع التقرير لمن يهمه الأمر (سعود، 2012، صفحة 8)
3. كما أنه: عبارة عن فحص وتحقق وتقرير، يقصد بالفحص تأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها، أما تحقق فيقصد به إمكانية الحكم عن صلاحية القوائم المالية النهائية عن فترة مالية معينة، فيعتبر الفحص والتحقق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من ابداء رايه، أما تقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق واثباتها في تقرير يقدم لأي من يهمه الامر وهو ختام عملية تدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية (حبابة، اصول تدقيق الحسابات، 2017، صفحة 13)

4. كما عرفه BOYNTON على أنه عملية منتظمة وموضـوعية للحصـول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمؤسـسـة وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضـوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة (الشحنة، 2015، صفحة 24)

ومن التعريفات السـابقة الملمة بجميع جوانب التدقيق يمكن اسـتخلاص أن التدقيق عبارة عن عملية منظمة يقوم بها المهني سـواء كان مدقق داخلي أو خارجي للفحص والتحقق من القوائم المالية الخاصـة بالمؤسـسـة ومطابقتها مع الواقع والكشـف عن أي تلاعبات تمس بمصداقية القوائم المالية واعداد تقارير من طرف المدقق ليبدي فيها رأيه المحايد عن الممارسات التي قامت بها المؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص وأنواع التدقيق

أولا: خصائص التدقيق، حيث هناك عدة خصائص ومن أهمها (حسين و القاضي، 1999، صفحة 13)

- التدقيق عملية منتظمة ومنهجية: حيث تتضـــمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق اســـتنادا إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها.
- ضرورة الحصول على أدلة وبراهين بطريقة موضوعية: بمعنى أن الأدلة يجب ألا تتأثر أو تخضع لأهواء جامعيها أو تكون عرضة لتحيزهم.
- التدقيق لا يقتصـر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسـب وإنما أيضـا فحص النظام المحاسـبي الذي ينتج عنه مثل هذه المعلومات المالية.
- ويشـمل على ابداء رأي أو اصـدار حكم حول عدالة القوائم المالية المعدة حسـب المبادئ المحاسـبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- توصيل نتائج الفحص من خلال تقرير معد من طرف المدقق إلى الأطراف المعنية.

ثانيا: أنواع التدقيق

هناك عدة أنواع وتم تبويبها كما يلي: (احمدقايدنورالدين، 2015)

أ. من حيث القائم بالتدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بالتدقيق إلى نوعين أساسيين هما:

1. التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي يتم بواسـطة طرف من خارج المؤسـسـة حيث يكون مسـتقل عن إدارة المؤسـسـة وذلك بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.
2. التدقيق الداخلي: وهو تدقيق يعتبر حديث إذا ما قارناه بالخارجي، فالتدقيق الداخلي يعتبر أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحســـابية والمالية. ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد المعلومات المسـتمرة للإدارة فيما يتعلق بالنواحي التالية:
   - دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
   - الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

ومن التعاريف السابقة لكل من التدقيق الخارجي والداخلي يتضح أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف.

- يمكن حصر أوجه التشابه في النقاط الاتية:

- كل منهما يسعى لتوفير معلومات ضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في اعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

- أما أوجه الاختلاف يمكن اختصارها في الجدول التالي:

**جدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي**

| م | بيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|---|
| 1 | الهدف | - تحقق اعلى كفاية إدارية وانتاجية من خلال القضاء على الاسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات<br>- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها | ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها |
| 2 | علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة | موظف من داخل المؤسسة (تابع) | شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل) |
| 3 | نطاق وحدود التدقيق | تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما له من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة | يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق |
| 4 | التوقيت المناسب للأداء | - يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية<br>- اختيارية وفقا لحجم المؤسسة | - يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة)<br>- قد يكون كاملا أو جزئي<br>- إلزامية وفقا للقانون السائد |
| 5 | المستفيدون | إدارة المؤسسة | - قراء التقارير المالية<br>- أصحاب المصالح<br>- إدارة المؤسسة |

المصدر: احمد قايد نور الدين، 2015، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، صفحة 17

ب. من حيث الالتزام:

1. التدقيق الإلزامية: هو التدقيق الذي يحتم القانون العمل بها (قانون الشركات، قانون الضرائب، قانون الاستثمار وقانون المالية).
2. التدقيق الغير الزامية (اختيارية): الأصل في التدقيق أن يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

ج. من حيث مجال او نطاق التدقيق:

1. التدقيق الكامل: هو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ويتعين عليه في نهاية الأمر ابداء رأيه المحايد الفني على مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته
2. التدقيق الجزئي: وهو التدقيق التي يتضمن وضع بعض القيود على النطاق أو مجال التدقيق، حيث يقتصر عمل المدقق على بعض لعمليات دون غيرها، ويتعين على المدقق في هذه الحالة أن يبرز تقريره التفصيلي ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات، ويتعين وجود عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه.

د. من حيث مدى الفحص وحجم الامتيازات:

1. التدقيق الشامل أو التفصيلي: يعني التدقيق الشامل أو التفصيلي أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص. من الملاحظ أن هذا نوع من التدقيق يصلح للمؤسسة صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسة كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها باستمرار.
2. التدقيق الاختياري: هو التدقيق التي تعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر التدقيق الاختياري الآن هو الأساس السائد للعمل الميداني والتدقيق التفصيلي تمثل الاستثناء لذلك الأساس.

هـ. من حيث توقيت عملية التدقيق واجراء الاختبارات:

1. التدقيق النهائي: يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.
2. التدقيق المستمر: يعني أن عملية الفحص والإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمؤسسة وبطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج سنوي محدد مسبقا، مع ضرورة اجراء تدقيق اخر بعد اقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، وهذا التدقيق يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق

حيث تتناول أهمية التدقيق عدة نقاط نذكر منها: (هاجر، 2014، صفحة 5)

- تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية.
- يعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

- يعتبر وسيلة للتأكد من مصداقية القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.
- وسيلة للحد من جميع أنواع التلاعبات والغش في التسجيل المحاسبي.
- وسيلة لاكتشاف الأخطاء في التسجيل المحاسبي وتصحيحها.
- إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من معلومات وبيانات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين فيها.
- يستخدم كوسيلة للمراقبة.

***المطلب الثاني: أساسيات حول التدقيق***

الفرع الاول: فروض ومعايير التدقيق المتعارف عليها

أولا: فروض التدقيق

يتكون التدقيق من عدة فروض نذكرها في النقاط الآتية: (العيد، 2015، الصفحات 11-12)

1. قابلية البيانات للفحص: يتم تقييم المخرجات المحاسبية بهدف الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:
   - ملائمة المعلومات: يعني تطابقها مع الواقع.
   - قابلية الفحص: توفر إمكانية الاطلاع على كل المستندات وإمكانية قراءتها بسهولة.
   - التسجيل الصحيح للعمليات: التسجيل وفق النظام المحاسبي المعمول به.
2. قابلية القياس الكمي للبيانات: يجب أن يتوفر شرطين:
   - كل العمليات يمكن حسابها دون صعوبات.
   - خلو القوائم المالية من الأخطاء التواطئية.
3. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يتم اعداد المعلومات وفق المبادئ المحاسبية المتفق عليها كما لا بد من الالتزام بها بهدف الوصول إلى نتيجة محاسبية حقيقية، ومن ثم تحديد المركز المالي للمؤسسة.
4. وجود نظام رقابة داخلي سليم:
   - إذا توفر نظام رقابة داخلية سليم يؤدي الى تقليل الأخطاء والتلاعبات الى حد كبير وقد يتم ازالتها كليا.
   - توفر المصداقية لكل من المراجع والمؤسسة: بمعنى ان تقدم المؤسسة المعلومات الصحيحة للمواجع الذي بدوره يدقق هذه المعلومات ويعد تقرير يحدد به الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات المناسبة.
5. عدم وجود تعارض بين مصلحة المدقق والمؤسسة: حيث يوجد منفعة متبادلة بين المدقق والمؤسسة، فالمؤسسة تستفيد من التدقيق لقوائمها مما يجعلها ذات مصداقية وامكانيتها لاتخاذ القرارات المناسبة، أما المدقق فيستفيد من امتيازات محددة في العقد بينه وبين المؤسسة.

ثانيا: معايير التدقيق المتعارف عليها

تحتوي معايير التدقيق النقاط الآتية: (حبابة، اصول تدقيق الحسابات، 2017، صفحة 33)

1. المعايير الشخصية العامة وهي تضم المعايير الفرعية التالية:
   - معيار التأهيل العلمي والفني.
   - معيار الاستقلالية.
   - معيار بذل العناية المهنية المعقولة أو المناسبة.
2. معايير العمل الميداني وهي تضم المعايير الفرعية التالية:
   - معيار التخطيط للعمل والاشراف على المساعدين.
   - معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية.
   - معيار كفاية وصلاحية أدلة الاثبات.
3. معايير التقارير وهي تضم المعايير الفرعية التالية:
   - معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
   - معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
   - معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات.
   - معيار ابداء الرأي.

الفرع الثاني: ممارسو التدقيق

ممارســو مهنة التدقيق في الجزائر نوعان كما هو متعارف عليه، وهما المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وســنتطرق لكل منهما على حدا: (خلايفية و جاوحدو، 2019، الصفحات 456-461)

1. المدقق الخارجي: هو كل شــخص طبيعي أو معنوي يمارس تحت مســؤوليته ولحســابه الخاص، تحت أي تســمية كانت مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.

في الجزائر مزاولي مهنة التدقيق الخارجي هم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، يجب توفر شروط للالتحاق بالمهنة حسب القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، وليتم ممارسة المهنة يجب توفر الشروط التالية:

- الجنسية الجزائرية.
- يتحصل على شهادة تؤهله لمزاولة المهنة من خلال التحاقه بمعهد التعليم المختص لمهنة المحاسب واتمام التكوين المتخصص على مدار ثلاثة سنوات.
- يتمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية.
- لم يرتكب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة أدت إلى اصدار حكم في حقه.
- معتمد من طرف وزير المالية.
- قام بأداء اليمين "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد بأن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"، أمام المجلس القضائي التابع له إقليميا.

- أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

تتمثل فروقات أيضا لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في:

جدول 02: الفرق بين كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

| البيان | الخبير المحاسب | محافظ الحسابات |
|---|---|---|
| المهام | – مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات أو الهيئات التي تكلفه بمهمة خبرة الحسابات بصفة تعاقدية.<br>– مسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.<br>– القيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات.<br>– يقدم استشارات للمؤسسات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.<br>– يؤهل الخبير المحاسب لممارسة وظيفة محافظ الحسابات. | – المصادقة على صحة حسابات المؤسسات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها<br>– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذلك الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة.<br>– يفحص مدى صحة ومطابقة الحسابات السنوية مع تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين<br>– يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة او المسير.<br>– يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة محل التدقيق والمؤسسات التابعة لها، أو المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة وغير مباشرة.<br>– يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.<br>– يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدمجة في حالة إذا ما كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة<br>– لا يتدخل في التسيير. |
| العهدة | – مهمة ظرفية أو مؤقتة في إطار عقد تأدية الخدمة يحدد بوضوح مجال تدخله والوسائل الموضوعة | – ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات لنفس المؤسسة لأكثر من عهدتين متتاليتين، إلا بعد مضي ثلاثة سنوات من انتهاء العهدة الثانية. |

| | | |
|---|---|---|
| | تحت تصـــرفه وشـــروط تقديم التقرير. | |
| الأتعاب | – تحدد في بداية المهمة ولا يمكن احتسابها من الأرباح التي حققتها المؤسسة. | – تقوم الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات بتحديد أتعاب المحافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن تحت أي ظرف كان أن يتلقى أي أجرة تحت أي شـكل، باسـتثناء أتعابه والتعويضـات المنفقة اثناء تأديته لمهامه، كما لا يمكن احتسـاب الأتعاب اعتمادا على النتائج المالية التي تحققها المؤسسة محل التدقيق. |

مصدر: خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، 2019، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، عنابة، صفحة 461-460

2. المدقق الداخلي: هو شخص طبيعي يتم اختياره من طرف مجلس الإدارة، ليقوم بالفحص والتأكد من أن جميع الأنظمة والإجراءات تتم وفق ما هو مخطط له، والتدقيق الذي يقوم به يعتبر وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لضمان حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصـوى، وذلك بتوفر كل من اسـتقلالية وموضـوعية وكفاءة المدقق الداخلي. (زكريا و نبيل، 2019، صـفحة 51،50)

الفرع الثالث: طرق التدقيق

للتدقيق طرق متعددة ومتنوعة وفيما يلي الطرق المستعملة في عملية التدقيق: (سعود، 2012، صفحة 19،18)

1. الملاحظة (observation): وتطبق من أجل الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة وأنظمة الرقابة المستخدمة والطرق المحاسبية المتبعة في المؤسسة.
2. التفتيش (inspection): وهي عملية البحث عن الأدلة والقرائن التي تعزز عملية التسجيل المحاسبي للقيود.
3. التعزيز (confirmation): وهي عملية التأكد من أن أرصدة الحسابات مطابقة للأرصدة في دفاتر المؤسسة.
4. المقارنة (comparaison): مقارنة نتائج أعمال المؤسسة مع المشاريع الأخرى في نفس الحقل ولنفس الفترة الزمنية.
5. التحليل (analyse): عملية دراسة الحسابات والبيانات الختامية من أجل التقرير حول صلاحية نشرها أم لا.
6. الاحتسـاب (computation): عملية اسـتخراج النسـب المالية، بضـاعة آخر المدة، جرد الذمم المدينة الدائنة، المستحقات.
7. الاسـتفسـارات (Enquêtes): وهي البيانات التحليلية والايضـاحات التي تكون مرافقة مع التقرير وقائمة المركز المالي وهي قد تكون سرية غير صالحة للنشر.

***المطلب الثالث: المقارنة بين المحاسبة والتدقيق***

الفرع الاول: لجان التدقيق

زاد الاهتمام بلجان التدقيق من طرف العديد من المؤسسات، مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية بأمريكا (NCEF)، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، وغيرهم حيث مرت هذه اللجان بمراحل خلال نشأتها وسنتطرق اليها في النقاط الآتية: (مردف و ليعلاوي، 2022، صفحة 8،9)

1- نشأة لجنة التدقيق:

ظهرت الحاجة لأهمية لجنة التدقيق وتطورت تطورا ملحوظا وهذا من أجل تغطية جوانب القصور في التدقيق، ففي الولايات المتحدة الأمريكية والتي تعتبر من أوائل الدول التي بادرت بتشكيل لجنة التدقيق كرد فعل للعديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية والتقارير المالية المنشورة المتسببة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير عام 1929، وكان ضعف استقلالية مدققي الحسابات والمحاسبين الأمريكي American Institute Of Certificated Public Accountants (AICPA) ،مما أدى لوجوب تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، ويكون من مهامها حل المشاكل التي تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة وخاصة في نواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

وفي عام 1974 أصدرت هيئة سوق الأمريكية نشرتها التي يطلب فيها ضرورة الإفصاح في البيانات المالية الختامية عن وجود لجنة التدقيق في الشركات المدرجة وكيفية تشكيلها، كما طلبت سنة 1978م الشركات بتحديد عدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة سنويا مع توضيح الوظائف والمهام التي تؤديها اللجنة.

وفي عام 1979م قررت بورصة نيويورك (NYSE) استخدام لجان التدقيق، وهو ما شجعته هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) وكذلك معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA)

وفي عام 2002م، صادق الكونغرس الأمريكي على قانون (SARBANES-OXLEY) وذلك بعد انهيار عدد من الشركات العملاقة، حيث أكد القانون على أهمية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، بالإضافة إلى الإلزام وتدعيم فعالية التدقيق الداخلي.

كذلك ظهرت نشأت لجان التدقيق في بريطانيا إلى بداية السبعينات من القرن التاسع عشر، حيث شهدت المرحلة ما بين 1970 إلى 1990 اعتماد لجان التدقيق في 80% من الشركات المدرجة في البورصة.

أما في كندا ظهرت فكرة لجان التدقيق في نهاية الستينات بالتحديد سنة 1965م.

تعتبر الولايات المتحدة وبريطانيا وكندا من الدول السباقة لإنشاء لجان التدقيق لتحذو حذوها فيها العديد من الدول الأخرى مثل فرنسا وأستراليا وألمانيا وماليزيا وسنغافورة قد ظهرت لديها تطبيقات عملية حول مهام ودور لجان التدقيق وتطور مسئولياتها.

2- مفهوم لجان التدقيق:

هناك عدة تعاريف للجان التدقيق منها: (عمر، 2017، صفحة 136،137)

أ. عرف المجمع للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجان التدقيق على أنها: لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية.

ب. كما عرفها القانون البنكي الفرنسي على أنها: الوسيط بين إدارة المؤسسة ومحافظي الحسابات والمدققين الداخليين، فهي تشكل مجموعة عمل تسمح بمجلس الإدارة من تنظيم نقاشه بتوكيل بعض الأعضاء بإعداد التقارير حول المسائل الكبرى.

ج. تعرف أيضا أنها مجموعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يمثلون الوساطة بين المدقق الخارجي والإدارة والمدقق الداخلي في تنظيم أعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم فضلا عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء الصورة الصادقة حول مدى تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة.

ومنه نستنتج أن لجنة التدقيق هي لجنة صادرة من مجلس الإدارة متكونة من الأعضاء الغير تنفيذيين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق ولا يقل عدد أعضاء هذه اللجنة عن ثلاثة، مسؤوليتها الرئيسية الاشراف على إعداد التقارير المالية والافصاح عنها ودعم استقلالية المدقق الخارجي مع تقييم أداء المدقق الداخلي، بالإضافة إلى ضمان سلامة وملائمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

التدقيق يعتبر وسيلة لإيصال المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وقديما كانت النظرة لأهداف التدقيق كونها تقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش ومحاولات التلاعب، ولكن هذه النظرة لأهداف التدقيق تغيرت وأصبح الناتج الرئيسي والنهائي هو ابداء المدقق لرأيه الفني المحايد وأن اكتشاف الأخطاء والغش... الخ، أصبح هدف متضمن داخل الهدف الرئيسي، فيمكن اعتباره أهدافا فرعية لا يمكن اهمالها لأنه يعتمد عليها المدقق في ابداء رأيه عن عدالة القوائم المالية للمؤسسة. (محمد و خالد، 2009، الصفحات 19-21)

وانطلاقا من هنا سنوضح بشكل موجز الأهداف التقليدية للتدقيق وما تطورت اليه في الجدول التالي:

جدول03: الاهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق

| الأهداف التقليدية | الأهداف المعاصرة |
|---|---|
| التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والسندات المؤيدة للعمليات. | اهتمت بالأهداف التقليدية وتعدت هذه الأهداف لمهام جديدة تتمثل في تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها هذه القرارات |
| اكتشاف ما قد يوجد من غش واخطاء وتلاعب وتزوير في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها. | تدقيق كافة الأحداث (الوقائع المالية وغير المالية) وتقييم نتائج الأعمال ومقارنتها مع نتائج المتوقع الوصول إليها. |
| الحصول على رأي فني محايد يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات على ضوء ادلة وقرائن اثبات. | تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الاسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالية. |

| | |
|---|---|
| | تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد المجتمع الذي يعمل داخل المؤسسة وذلك تماشيا مع تحول اهداف المؤسسة إلى المشاركة في رفاهية المجتمع الذي يعمل داخلها. |

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، 2009، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الاولى، الأردن، صفحة21

الفرع الثالث: الفرق بين المحاسبة والتدقيق

- سبق وأن عرفنا التدقيق بأنه الأسلوب الذي يتبع لفحص والتحقق من الأنشطة المالية ثم رفع التقرير للجهات المعنية.
- أما المحاسبة فتعرف بأنها: النظام أو الأسلوب الذي يتبع في تسجيل وتبويب العمليات المالية للمشروع.

فالمحاسبة تبدأ بتسجيل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية أولا بأول ثم ترحيلها إلى دفاتر الأستاذ للتبويب والترصيد ثم تأتي عملية تسويات الجرد ثم تأتي القوائم المالية.

أما التدقيق فيبدأ بتحليل ما تتضمنه تلك القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها ومطابقتها للواقع، ويتضح من هذا أن المدقق يبدأ من حيث انتهى المحاسب. (سعود، 2012، الصفحات 28-29)

ويمكن توضيح الفرق ما بين المحاسبة والتدقيق بالجدول التالي:

الجدول 04: الفرق بين المحاسبة والتدقيق

| المحاسبة | التدقيق |
|---|---|
| - علم يقوم بتحضير تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات التجارية المختلفة التي يمر بها المشروع | - لا يحتاج |

المصدر: سعود كايد، 2012، تدقيق الحسابات، عمان، صفحة 29

**المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي**

مع تطور حجم المؤسسات وانتشار فروعها ووحداتها وتعدد نشاطاتها وتعقدها، وما نجم عنها من أخطاء وانحرافات وتلاعبات، تطلب الأمر من مسيريها البحث عن أساليب للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل حماية أصولها ومواردها وضمان دقة البيانات والمعلومات، وتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى وحداتها الداخلية، وبذلك نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

***المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي***

الفرع الأول: لمحة عن التدقيق الداخلي

أولا: لمحة تاريخية وتطور مفهوم التدقيق الداخلي

يقتضي الوصول إلى مفهوم دقيق للتدقيق الداخلي استعراض كافة مراحل نشأة وتطور التدقيق، من نشأته التاريخية مرورا بكافة الفترات الزمنية.

أ. لمحة تاريخية: (مفيد احمد الشامي و وسام عبده مثنى، 2018، صفحة 2)

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية في عام 1929م إلى عام 1933م، وازدادت أكثر بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة افلاس العديد من المؤسسات وتحمل إدارات هذه المؤسسات المسؤولية عن ذلك، فضلا عن حاجة إدارات هذه المؤسسات لمتابعة مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية فيها، الأمر الذي دفعها إلى انشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة للإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه المؤسسات إلى تحقيقها باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث أنها تشكل بؤرة هذا النظام، وخصوصا بعد إعطاء هذه الوظيفة أهمية مميزة سعيا إلى تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية للمؤسسة إلى مهنة معترف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبة الدولية حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات صلة في المؤسسة وخارجها.

ويعود بداية الاهتمام بالتدقيق كمهنة منظمة إلى عام 1941م حيث تم انشاء معهد المدققين الداخليين (IIA. INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS) في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم هذا المعهد منذ انشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، حيث تم في عام 1947م اصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي والتي ورد فيها تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط محايد يتم داخل المؤسسة بقصد تدقيق العمليات المالية والمحاسبية باعتبارها أساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة وهو نوع من أنواع الرقابة التي تعمل على قياس وتقييم أنواع الرقابة الأخرى.

وفي عام 1957م تم ادخال تعديلات عليها، وفي عام 1964م تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه تدقيق للأعمال والسجلات تتم بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض.

ومن أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974م لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1979م انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم المصادقة عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المدققين الداخليين الأمريكي.

ب. تطور مفهوم التدقيق الداخلي

عند تتبع التطور الزمني للتدقيق الداخلي نجد بأنه قد مر بالعديد من المراحل وهي: (المدهون، 2014، صفحة 21)

1. ما قبل سنة 1957: كان يقصد بالتدقيق الداخلي في تلك الفترة العمل الذي يقوم به مجموعة من الموظفين في المؤسسة لتعقب الأخطاء، فقد انحصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية فقط، فكان هدفا وقائيا وليس هدفا بناءا.
2. ما بين 1957 حتى 1971: توسع مجال عمل التدقيق الداخلي وما يهدف له، لم تقتصر على الأهداف الوقائية فقط بل تعداها للأهداف البناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين وإبداء

الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات فقد جاء تعريف التدقيق الداخلي على أنه النشـاط التقييمي المحايد داخل المؤسـسـة لتدقيق العمليات المحاسـبية والمالية وذلك بقصـد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة.

3. من 1971حتى الآن: في عام 1999 تم صـــياغة دليل جديد للتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخلين(IIA): حيث يقصد بأنه نشاط نوعي، استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز أهداف المؤسـسـة من خلال التحقق من إتباع السـياسـات والخطط والإجراءات واقتراح التحسـينات اللازمة وإدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

وعرف التدقيق الداخلي أيضاً بأنه: عملية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شـخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القـانوني لعمـل تقييم موضـوعي للأدلـة المتعلقـة بـالإقرارات الاقتصـادية والأحـداث لتحديـد درجـة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس إيصال النتائج إلى المستفيدين.

فالمفهوم الشـامل للتدقيق الداخلي يضـمن في محتواه الواسـع المفاهيم التالية: (مفيد احمد الشـامي و وسـام عبده مثنى، 2018، صـفحة 6)

- نشاط داخلي مستقل داخل المؤسسة تنشؤه الإدارة للقيام بخدماتها.
- أداة رقابية تستخدم في تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.
- وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات الواجب إدخالها.

أما الفرق بين التعريف القديم والحديث هو:

1- المفهوم القديم لمعهد المدققين الداخليين يشـير إلى أن التدقيق الداخلي: وظيفة تقويم مسـتقلة تنشـأ داخل المؤسـسـة بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويدهم بالتحليلات، والتقويمات، والتوصيات، والمشورة، والمعلومة المختصة بفحص الأنشطة.

2- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي الصـادر عن معهد المدققين الداخليين عرف التدقيق الداخلي بأنه: نشـاط مسـتقل وتأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات المناسبة.

من خلال استعراض المفهومين نجد أن هناك فرق جوهري وتطور استراتيجي كبير يتمثل في:

- فالمفهوم القديم يتضمن: الفحص والتقويم.
- والمفهوم الحديث يتضمن وظيفتان هما:

– وظيفة التأكيد الموضوعي: وهو الفحص الموضعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفعالية وكفاءة المؤسسة.

– وظيفة الخدمات الاستشارية: تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة وخارجها مصممة لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها.

ثانيا: العوامل التي أدت إلى نمو وتطور التدقيق الداخلي

هناك عدة عوامل ســـاهمت في تطور مفهوم التدقيق الداخلي من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث وزادت من الاهتمام بالتدقيق الداخلي داخل المؤسسات وتفعيل دوره بشكل كبير أهمها: (لوجاني، 2020، صفحة 35)

- ❖ التطور التكنولوجي: إن الاســتخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات زاد من مخاوف الإدارة في حماية أصــولها وأمن بياناتها المالية والمحاسبية خاصة، الأمر الذي أدى بهذه الشركات إلى تصميم نظام الرقابة الداخلية بمكنها من إدارة المخاطر بالشكل الملائم، إذ جعلت هذه التطورات الهامة في تكنولوجيا المعلومات زيادة الاهتمام للدور الهام للمراجعة الداخلية.
- ❖ التحول إلى التدقيق الاختباري: لقد ترتب عن كبر حجم الشـركات وزيادة فروعها وتشـعب عملياتها تعذر المدقق القيام بهذه المهمة لكونها تتطلب وقتا أطول وزيادة ارتفاع تكلفة مهامه، ومنه لابد من اســتحداث نظام رقابة داخلي فعال وملم بكافة أنشطة الشركة متمثلة في التدقيق الداخلي الذي هو من أهم الأركان الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية.

بالإضافة إلى عوامل أخرى تتمثل في: (علون، 2016، صفحة 17)

- ❖ كبر حجم المؤسـسـات وتعقد عملياتها: إن ظهور شـركات المسـاهمة وتعقد عملياتها اسـتوجب تصـميم وتشـغيل أنظمة فعالة للرقابة الداخلية، وذلك لضـــمان إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات ســـوآءا المتعمدة أو الغير متعمدة، وضـــمان التزام العاملين بقوانين المؤسـسـة لضـمان كفاءة وفعالية عملياتها، وفي سـبيل وفاء الإدارة بهذه المسـؤولية الإدارية وجب وضـع وتنفيذ آليات فعالة للرقابة الداخلية والتي من أهمها التدقيق الداخلي.
- ❖ التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية :إن إنشـاء الفروع للمؤسـسـات وتعددها بسـبب حجم تعاملاتها وبالإضـافة إلى تباعد مقر الفروع عن المركز الرئيسـي، أدى إلى ضـرورة إيجاد وظيفة التدقيق الداخلي بهدف ضـمان سـلامة العمل في الفروع وذلك من خلال إرسـال المدقق الداخلي لتدقيق أعمالها ومتابعة التزام العاملين بالسـياسـات الإدارية واقتراح التعديلات الضرورية.
- ❖ انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة: إن كبر حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا أدى إلى قيام الإدارة العليا بتفويض الإدارات المركزية في بعض الســلطات إلى مديري الفروع، وعلى الرغم من تفويض الســلطات لهم إلا أنه يزال على الإدارة العليا التأكد من التزام الإدارات بتطبيق السـياسـات والإجراءات، ولتحقيق ذلك كان لابد من اسـتحداث وسـيلة رقابية تحقق ذلك مثل التدقيق الداخلي.
- ❖ تطور مفهوم الرقابة الداخلية :تعتبر الرقابة الداخلية على العمليات من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي تنظيم إداري سـليم، وذلك لضـمان حسـن سـير العمل والحد بقدر الإمكان من احتمالية حدوث مخالفات، وبما أن أهداف المؤسـسـة وتنظيمها الداخلي والبيئة التي تعمل فيها في تغير وتطور مســتمر، فإن المخاطر التي تتعرض لهَّا والتي قد تؤثر على تحقيق أهدافها تتغير بصـفة مسـتمرة، و لذلك فالنظام السـليم والفعال للرقابة لا يتحقق إلا بوجود أداة التدقيق الداخلي والتي تقوم على التقييم المستمر والمنظم لطبيعة المخاطر التي تواجه المؤسسة والعمل على تخفيضها إلى مستوى مقبول.
- ❖ ظهور الشركات متعددة الجنسيات: كان لظهور الشركات متعددة الجنسيات زيادة طبيعة المسؤوليات الإدارية ونطاقها كنتيجة لزيادة حجم النشاط، واتساع النطاق الجغرافي للعمليات بالإضافة إلى التعقيدات المصاحبة للأسواق الجديدة. مما أدى إلى

تزايد حاجات الإدارة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سـليمة، فقد برز اهتمام التدقيق الداخلي بالعمليات الدولية، وترتب على ذلك وجود تغييرات جوهرية في وظيفتها تتمثل في الزيادة في نطاق عمل المدقق الداخلي.

ثالثا: أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دور هاما في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات وانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ويمكن القول إن هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان في الإدارة ويمكن وضعها بعيون وآذان الإدارة، وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في: (سعود، 2012، صفحة 190،191)

- يحقق التدقيق الداخلي إعداد تقارير متعددة تنفذ بدقة وكفاءة بالغتين من قبل الدوائر المحاسـبية المختلفة بناءا على طلب من الإدارة.
- المراقبة المستمرة لأنظمة الضبط الداخلي والتطبيق التفصيلي لطرق التدقيق الأصولية.
- تجنب التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تنفيذ مراجعه مسـتمرة من قبل المدققين الخارجين حيث أن وجود إدارة للتدقيق الداخلي تقوم بعملها بالشكل الصحيح، يقل إلى حد كبير من عمل المدقق الخارجي ويختصر وقت المدقق الخارجي وتكاليفه.

وبالإضافة إلى: (نورالدين و عمارة، 2016، صفحة 22)

- ظهور شركات المساهمة مما أدى إلى حاجة الجمعية العمومية على معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات المالية والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة (استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها) نظام التدقيق الداخلي والرقابة الذي من شأنه التأمين على الأموال وحمايته.

كما تكمن أهميته في: (حديدي، صفحة 6)

- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- تغيرت النظرة إلى مهنة التدقيق الداخلي من تدقيق أدوات الرقابة إلى تقييم المخاطر مما أثر ذلك في مجال عملها فأصبح يشمل المنظمة ككل بدلا من التركيز على العمليات المالية والمحاسبية.
- يمثل التدقيق الداخلي أداة رقابة فعالة تسـاعد إدارة المؤسـسـة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء. (عباس و بن عويدة، 2022، صفحة 67)

بالإضافة لما سبق: (مزيمش، 2021، صفحة 9)

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة هامة في المؤسسة لأنه يسمح بتقييم الكفاءة والفعالية التشغيلية في المؤسسة ويساهم في تحسين عملياتها، وهذا من خلال عملية المراقبة المستمرة التي تسمح بتحديد الثغرات والمخاطر، ومن ثم وضع خطط لمعالجة تلك المشاكل أو التخفيف منها، كما يعمل على تحسين نظام الرقابة الخاص بالمؤسسة وضمان الامتثال للقوانين والسياسات الموضوعة قبلها، والعمل على قياس مدى تنفيذ الاقتراحات الموضوعة.

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي وبعض الجوانب الخاصة به

أولا: مبادئ التدقيق الداخلي

وتتجسد مبادئ التدقيق الداخلي فيما يلي: (صالحي، 2016، صفحة 36،35)

أ. النزاهة " Integrity": يجب على المدقق الداخلي التحلي بالعدل عند قيامه بعمله المهني في أي شـــركة أو منظمة، وأن يتحلى وبالنزاهة والعفة، لأن النزاهة تعد مبدئا أساسيا، والصدق والموضوعية والالتزام بالسلوك الحسن أثناء عمله وخارج أوقات عمله أيضا، كما يجب عليه ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده.

ب. السرية "Confidentaility": يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني والامتناع عن كشـفها خارج الشـركة، كما عليه ألا يسـتخدم أو يكشـف عن هذه المعلومات شـفاهيا أو كتابيا دون ترخيص صـــريح ومحدد، إلا في حال وجود حق قانوني ومهني، أو واجب يعطيه الحق في الكشـــف عنها. كما يجب عدم استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية لتحقيق مزايا شخصية.

ج. الموضـوعية "Objectivity": يظهر المدققين الداخليين أعلى درجات الموضـوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصـال المعلومات حول النشـــاط أو العمل تحت الفحص. يضـــع المدققين الداخليين تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة ولا يتحيزون لمصالحهم الشخصية أو بالآخرين في إصدار الأحكام. (عمر، 2017، صفحة 116)

د. الكفاءة "COMPETENCY": يجب أن يتمتع العاملين في أجهزة التدقيق بمسـتوى مقبول وعال من المهارة الفنية إضـافة إلى التأهيل العلمي والمظهر اللائق ويتمتع بأسـلوب الإقناع والمقدرة على التفاهم مع الغير وضـرورة مواصـلة التعليم المسـتمر للمدققين وتحسين المستوى المهني لديهم. (عباس و بن عويدة، 2022، صفحة 20)

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي

لقد عرف معهد المدققين الداخليين (IAA)المعايير بأنها: المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قســم التدقيق الداخلي حيث تمثل المعايير نموذج ممارســة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين (IAA).

وضــع معهد المدققين الداخليين الأمريكي معايير تنظم عمل المدقق الداخلي وتضــمن الاســتفادة من عمل التدقيق الداخلي في خدمة المؤسسة، وتعزيز ثقة المدقق الخارجي بتقرير المدقق الداخلي عن الأعمال التي يقوم بها (حديدي، صفحة 6)

وفيما يأتي عرض لهذه المعايير:

أ- معايير صفات المدقق الداخلي "معايير الألف 1000": (صالحي، 2016، صفحة 32)

1- الأهداف، السـلطة والمسـؤولية: يجب تحديد غرض وسـلطة ومسـؤولية نشـاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضـمن ميثاق التدقيق، بما يتماشـــى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارســـة التدقيق الداخلي، إذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصـــفة دورية وتقديمه إلى الإدارة ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

2- الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلا، كما يجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

3- المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

بالإضافة إلى: (سايح، 2019، صفحة 29)

4- برنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين جودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط .حيث لابد من إجراء تقييمات داخلية وخارجية لمراقبة جودة العمل والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي والشركة.

ب- معايير أداء عملية التدقيق الداخلي "معايير الألفين 2000": (صالحي، 2016، صفحة 34)

1- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

2- طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.

3- تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها.

4- تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

وهناك أيضا: (سايح، 2019، صفحة 38)

5- توصيل النتائج: ويوضح أن المدققين الداخليين أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة، ويأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار مكونات الاتصال فالتقرير لابد أن يوضح أهداف المهمة، ونطاقها، جودة التقرير: حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة، وموضوعية، وواضحة، ومختصرة، وبناءة، وكاملة، وفي الوقت المناسب ويجب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية، واضحة، موجزة، بناءة، كاملة وفي الوقت المناسب.

6- مراقبة تنفيذ التوصيات: حيث يجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤسس ويحافظ على نظام خاص لمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريره وكفاءة عمليات التدقيق الداخلي لا تنتهي بإصدار التقرير النهائي لمهمة التدقيق، بل لابد أن يعمل المدقق الداخلي على أن يتبع ما اتخذ إزاء التوصيات الواردة بتقريره، وإرسال تنبيهات للإدارة العليا في حال عدم التقيد بما ورد في التقرير.

7- مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات: إذا ما وجد المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فإن عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا، وعند عدم الوصول إلى حل على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي بالتشاور مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.

الجدول 05: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

| ***معايير الصفات*** | | ***معايير الأداء*** | |
|---|---|---|---|
| رقم المعيار | اسم المعيار | رقم المعيار | اسم المعيار |
| 1000 | الأهداف، السلطة والمسؤولية | 2000 | إدارة نشاط التدقيق الداخلي |
| 1100 | الاستقلالية والموضوعية | 2100 | طبيعة العمل |
| 1200 | المهارة والعناية المهنية اللازمة | 2200 | تخطيط مهام التدقيق الداخلي |
| 1300 | برنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي | 2300 | تنفيذ مهام التدقيق الداخلي |
| | | 2400 | توصيل النتائج |
| | | 2500 | مراقبة تنفيذ التوصيات |
| | | 2600 | مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات |

المصدر: عزيز لوجاني، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2020.

الفرع الثالث: خدمات ووظائف التدقيق الداخلي وأهدافه

أولا: خدمات ووظائف التدقيق الداخلي

أ. خدمات التدقيق الداخلي: تتمثل الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي في الآتي: (علون، 2018، صفحة 557،556)

1. خدمات التأكيد: وهي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية التدقيق، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (المؤسسة، المدقق الداخلي، المستخدم).
2. خدمات استشارية: وهي التي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين لاتفاق مع العميل، وعموما تشمل الخدمات الاستشارية طرفين (المدقق الداخلي، صاحب العمل المطلوب) ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أداءه الخدمات الاستشارية.

3. خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
4. خدمات إنشائية: وهي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.
5. خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء واكتشافها أو التوضيحات التي يتضمنها تقرير تدقيق والخاصة بإصلاح أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

ب. وظائف التدقيق الداخلي: يمكن تلخيص وظائف التدقيق الداخلي فيما يلي: (عباس و بن عويدة، 2022، صفحة 21)

1. الفحص: ويشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، كما يمتد إلى التقارير المستخرجة من سجلات الشركة، فالفحص يعطي للمدقق القدرة للحكم على مدى قوة النظام ونقاط ضعفه، مما يمكن من تقييم واقتراح تعديلات؛
2. التقييم: أن عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الداخلي تمد الإدارة بمعلومات كافية ودقيقة، تمكنها من المحافظة على مواردها، والرقابة على جميع الخطوات التشغيلية، وتقييم المحاسبية، وتقييم العمل لجميع إدارات التشغيل؛
3. التنفيذ: وذلك من خلال مقارنة نتائج التنفيذ مع أرقام الخطة، فعلى سبيل المثال فحص بند الاتفاق من ناحية الإنفاق المستندي ليس كاف لتحقيق تدقيق داخلي، وإنما يجب مقارنته مع البند الذي حدد في الموازنة، والتعرف على أسباب الإنفاق ومبرراته وقيمة المبلغ المنفق، وقربه أو بعده عن المبلغ المعتمد في الموازنة.

ج. مهام التدقيق الداخلي

تشمل أعمال التدقيق الداخلي مهام مختلفة منها: (علون، 2016، صفحة 22،23)

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الاعتماد عليها من خلال تدقيق وفحص العمليات ومدى تنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة، ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر، وضبط إدارة التحكم المؤسسي.
- التأكد من مدى ملائمة سياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقها.
- تدقيق الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والطرق وكافة اللوائح، والسياسات، والنظم المالية والرقابية والإدارية المستخدمة داخل المؤسسة لحماية الأصول والوفاء بالالتزامات المستحقة.
- تقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية في المؤسسة، تأكيدا للمحافظة على أصولها.
- تدقيق كافة الأعمال المؤداة داخل جميع أقسام المؤسسة بما يشمل مختلف أنشطتها، والتأكد من مدى التزامها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة.
- تزويد إدارة المؤسسة بدرجة اطمئنان معقولة عن مدى كفاية نظم الرقابة ا لداخلية ومدى فعالية تطبيقها.

- تزويد الإدارة العليا للمؤسسة بدرجة اطمئنان معقولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية ومدى فعالية تطبيقها.
- تدقيق نظام الموازنات التقديرية وتقارير الأداء الدورية والتحليلات الإحصائية والبرامج التدريبية للعاملين بغرض رفع كفاءتهم في تنفيذ الواجبات والمسؤوليات المكلفين بها
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- إعداد التقارير مفصلة ودورية، بأعمال وبنتيجة التدقيق ورفعها إلى الإدارة العليا، ومجلس الإدارة.

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

تكمن أهداف التدقيق الداخلي في: (سعود، 2012، صفحة 189)

- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقسيمها حتى يمكن اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظام أو الإجراءات المستعملة بقصد التحسين والتعديل.
- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها، ويتطلب من المدقق الداخلي القيام بعمليات تدقيق مستمر مستنديا وحسابيا وما شابه ذلك.

بالإضافة إلى: (حسين و القاضي، 1999، صفحة 251)

- طمأنة الإدارة العليا إلى حسن سير عمليات المشروع والعمل وفق الخطط والسياسات المقررة.
- الوقوف على تجاوزات ومشكلات لا يقدر للإدارة العليا كشفها بالوسائل العادية.
- تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع بما يحقق أهدافه من جهة ويعد الركيزة من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي من جهة أخرى.
- التحقق من تنفيذ التعليمات المحددة، وخاصة تلك المتعلقة بتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.

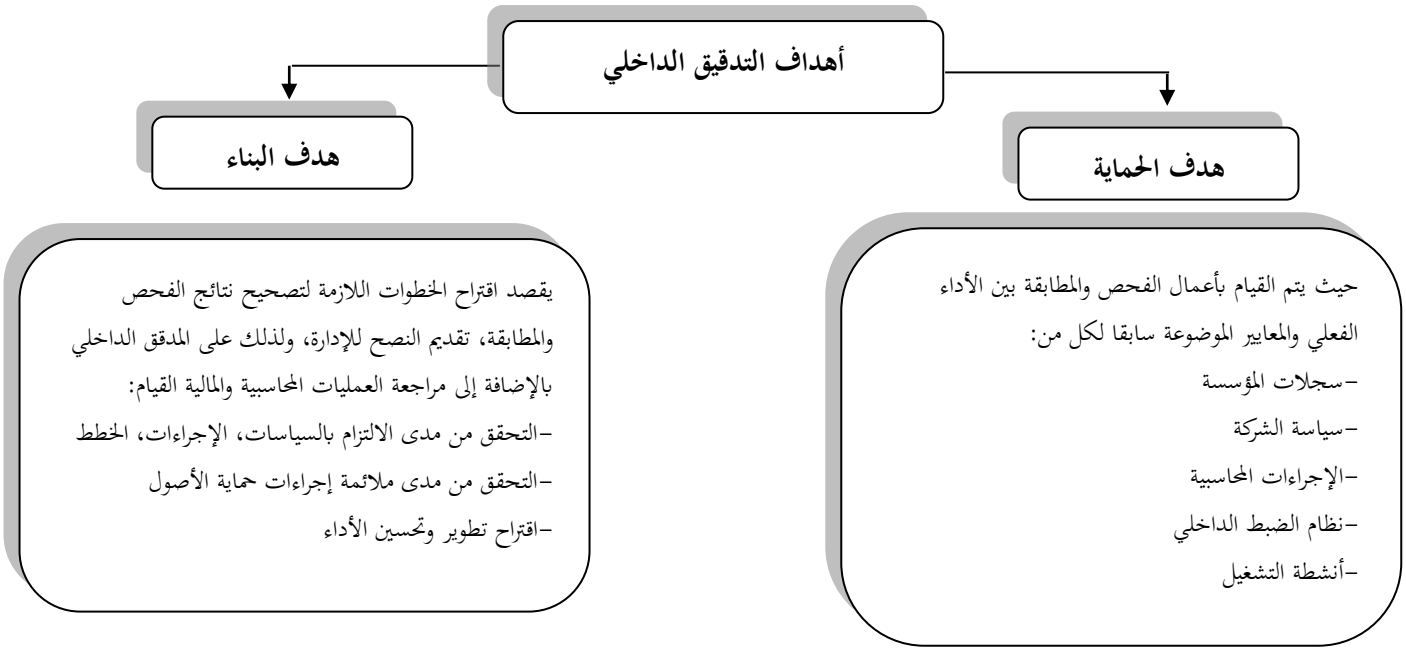
وهناك أيضا: (نورالدين و عمارة، 2016، صفحة 21)

- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
- اختبار المعلومات التشغيلية.

أي أن أهداف التدقيق الداخلي تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وهو هدف نظام الرقابة الداخلية.

في حين حدد البعض الآخر أهداف التدقيق الداخلي في الهدفين التاليين:

الشكل رقم 01: أهداف التدقيق الداخلي




المصدر: أسماء مزيمش، دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، اطروحة نيل شهادة دكتوراه في العلوم المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف،2021

***المطلب الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي***

الفرع الأول: المدقق الداخلي وأنواع التدقيق الداخلي والشروط الواجبة لتحقيق نظام فعال للتدقيق الداخلي

أولا: تعريف المدقق الداخلي

أ. تعريف المدقق الداخلي: المدقق الداخلي هو موظف يتم تعيينه داخل المؤسسة لخدمة الإدارة وللتأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة والعمل على اكتشاف الغش ومنعه، ولذلك يمثل المدقق الداخلي عين الإدارة داخل المؤسسة ليقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها، وتحفيز التشغيل بكفاءة من خلال مجموعة من الأعمال التي يقوم بها في مجال التدقيق المالي. (الشحنة، 2015، صفحة 42)

ب. مواصفات المدقق الداخلي

من المواصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي هي: (علون، 2016، صفحة 63)

- التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية المناسبة في مجال التدقيق.
- الإلمام بالقوانين والتشريعات الخاصة بعمل التدقيق مثل القوانين المنظمة للمهنة.
- على المدقق الداخلي أن يكون قادرا على تجميع وتصنيف وتحليل البيانات الإنتاجية، وإدراكه التام لنظام الرقابة الداخلية بما يتيح له الوقوف على دقة العمليات بالمؤسسة.
- يجب على المدقق وضع مصلحة العمل فوق أي مصلحة من حيث الأولوية.
- الضمير الحي والإخلاص في العمل والأمانة وحفظ أسرار المؤسسة.

- يجب أن يواكب التطورات في مجال التخصص ومجالات الاقتصاد والإحصاء والإدارة.
- اهتمام المدقق بكافة عمليات المؤسسة وأنشطتها حتى يرى مدى الارتباط والتنسيق بينها.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بنظرة رجل الأعمال من ناحية دراسة أثر الظروف والتغيرات المحيطة على منتجات المؤسسة.

ج. حقوق وواجبات المدقق الداخلي

1. حقوق المدقق الداخلي: (شعبان، 2016، صفحة 24)

- حق المدقق في الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة في أي وقت.
- حق المدقق طلب البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمساعدته في القيام بعمله.
- له الحق في تحديد وقت جرد ممتلكات المؤسسة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقعها.
- له الحق في الحصول على نسخة من الاستفسارات أو البيانات التي يوجهها لمجلس الإدارة للمساهمين.
- له الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين.

2. واجبات المدقق الداخلي: (الصمد، صفحة 15)

- الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك.
- يجب على المدقق الداخلي معرفة مهارات التعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بهم بفعالية.
- يجب على المدقق الداخلي الحفاظ على تأهيله المهني الفني وذلك من خلال التعليم المستمر.

كما من واجباته: (ماهر، 2023، صفحة 59)

- يجب على المدقق الداخلي رفع تقارير التدقيق الداخلي الرسمية للجنة التدقيق حول الأنشطة المختلفة.
- إعداد التقارير عن الأداء العام للشركة وأقسامها ومدى تنفيذها للخطط المرسومة.
- رصد المخاطر التي قد تواجه الشركة والإبلاغ عنها لإدارة الشركة لمكافحتها.
- قياس كفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الشركة.

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي

ويقسم التدقيق الداخلي إلى: (عباس و بن عويدة، 2022، صفحة 20)

أ. التدقيق المالي: هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي الذي يهدف إلى إظهار البيانات المالية بصوره موضوعية، كي تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها، لإظهار مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأي متطلبات أخرى، وقد قسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين هما:

- التدقيق الداخلي المالي قبل صرف: أي القيام بمراجعة الأعمال المالية قبل وأثناء تنفيذها.
- النوع الثاني هو تدقيق داخلي مالي بعد الصرف: الذي ينفذ وفق خطة مرسومة، وذلك ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا أن العمليات تسير وفق القوانين واللوائح الموضوعة والمقررة سلفا.

**ب.** تدقيق الالتزام: ويتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على الأدلة التدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة. ومنهم من يرى أن هذا النوع من التدقيق يدخل ضمن إطار التدقيق التشغيلي. وعليه فالتدقيق الداخلي لم يعد يهتم بالتدقيق المالي فقط بل تعداه ليشمل كل النشاطات داخل الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية من أجل استغلال الموارد المتاحة للشركة استغلالا أمثل.

**ج.** التدقيق التشغيلي (العملياتي): ويقصد بها التدقيق الشامل للوظائف المختلفة داخل المنظمة للتأكد من كفاءة وفعالية هذه الوظائف من خلال تقويم واختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء وتقويم وفحص شامل لعمليات المنظمة وتقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين. وهو عبارة عن فحص وتدقيق جميع عمليات المنظمة المختلفة بهدف التأكد من إنجازها وتنفيذها طبقاً للسياسات المعتمدة من قبل الإدارة، والتحقق من أن مختلف المستويات الإدارية تنجز وظائفها وعملياتها بكفاءة وفاعلية واقتصادية. هو المجال الغير تقليدي للتدقيق الداخلي. (القاضي و دحدوح، 2008، صفحة 124)

**د.** تدقيق نظم المعلومات: عرف على أنه: هو عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات – الورقية والإلكترونية – الخاصة بالإدارة وتقييمها تقييما موضوعيا، وتقييم كل من الرقابة الداخلية والبيانات في جميع مراحل نظام المعلومات الإلكتروني من مدخلات وتشغيل ومخرجات، ثم تحديد مدى تماشي هذه الأدلة مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر. (علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، 2016، صفحة 27)

**هـ.** تدقيق المهام الخاصة: غالبا ما يكون هذا النوع من التدقيق الداخلي فجائيا، وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ولكن يقوم به المدقق بما يتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع الأنواع السابقة والاختلاف يكون في التوقيت، من خلال القيام بزيادة مفاجأة إلى قسم معين، المستودعات مثلا والتأكد من سير العمل بما يتفق مع التعليمات التي تضعها الشركة، والتأكد من مطابقة المخزون للسجلات والدفاتر وفحص إجراءات الصرف ايضا بما يتفق مع أنظمة الرقابة، وبذلك فإن ومثل هذا النوع من التدقيق يكون مناسبا وذا فعالية، والسبب في ذلك أنه لا تكون هناك أي تجهيزات مسبقة من قبل القسم استعدادا لزيادة، إضافة إلى امكانية إجراء أنواع التدقيق السابقة مع بعضها البعض مثل القيام بالتدقيق المالي والتشغيل الالتزامي في وقت واحد (الصرايرة، 2014، صفحة 22).

ثالثا: الشروط الواجب توافرها لتحقيق نظام سليم وفعال للتدقيق الداخلي

يمكن قياس فعالية نظام التدقيق الداخلي من خلال معرفة مدى توافق التدقيق الداخلي مع المعايير العامة وبشكل عام يعتبر نظام التدقيق الداخلي فعالاً إذا توافرت فيه الشروط التالية: (المدهون، 2014، صفحة 26)

- إعداد تقارير واضحة وحاسمة بواسطة المدقق الداخلي.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية فور عرض التقارير على المسئولين.

- رفع التقارير إلى الجهات العليا بالمؤسسة وأن تحظى باهتمام وبتأييد الإدارة.
- إدراك المدقق الداخلي أن عمله ذو طبيعة استشارية فقط وليس مباشرة أو تنفيذية.
- حصول المدققين الداخليين على الدورات المهنية المتخصصة التي تزيد من دقة وفعالية أداء التدقيق الداخلي.

كما من الشروط أيضا: (سعود، 2012، صفحة 192)

- توافر الخبرة العلمية والعملية لموظفي التدقيق.
- أن يتم رسم الخطط المحكمة للعمل وتوزيعها على المساعدين ومتابعتهم.
- أن يتم إعلان تقارير العمل ورفعها للإدارة في الأوقات المناسبة
- ضرورة ضمانة استقلال المدقق الداخلي واتصاله مع المدير العام أو مجلس الإدارة.

الفرع الثاني: أدلة الاثبات في التدقيق الداخلي ووسائل الحصول عليها

أولا: أدلة الإثبات في التدقيق الداخلي

ليتمكن المدقق من إبداء رأيه المحايد لابد له أن يتحصل ويجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي تثبت سلامة رأيه وتمكنه من تحقيق هذا الهدف وتجعله يطمئن من تقاريره التي يصدرها.

أ. تعريف أدلة الإثبات:

التعريف الأول: تعرف على أنها جميع الوثائق والقرائن التي من خلالها تثبت وقوع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة.

والتي يعتمد عليها المدقق عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه الأحداث الاقتصادية. (العمري و نوبلي، 2021، صفحة 527)

التعريف الثاني: وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أدلة التدقيق بأنها المعلومات التي يتحصل عليها مراقب الحسابات ويستخدمها للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه الدقيق. (وهاب، 2020، صفحة 43)

ومما سبق يمكن القول إن أدلة الإثبات هي كل المعلومات التي يتحصل عليها المدقق التي يستعملها كدليل في إعداد تقاريره والتي تثبت صحة البيانات الواردة في السجلات ولتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني.

ب. تعريف القرينة: وهي استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو جملة من الحقائق ومن خلال ذلك يمكن استخلاص رأيه في مسألة معينة. وتعتبر كل مجموعة قرائن دليل إثبات. (سعود، 2012، صفحة 132)

من خلال التعريف نستنتج الخصائص التالية: (احمدقايدنورالدين، 2015، صفحة 22)

1- الكفاية في الأدلة: ويقصد بها أن تكون كمية الأدلة المعقول متاحة لدعم وتأكيد رأي المدقق حيث تستخدم العينات لتحديد وجمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة وتكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق.

2- صلاحية أدلة الإثبات: لتتحقق صلاحية دليل الإثبات يجب أن يكون فعالا وملائما والفعالية أن تكون الأدلة موثوقة ويمكن الاعتماد عليها أما الملائمة أن تكون أدلة الإثبات ذات علاقة وثيقة بأهداف التدقيق.

ثانيا: أنواع أدلة وقرائن الإثبات

وتتمثل أدلة وقرائن الاثبات فيما يلي: (وهاب، 2020، صفحة 47)

أ. الوجود الفعلي أو الذاتي: يمثل الوجود الفعلي أحد أدلة الإثبات التي يستعين بها مراقب الحسابات لفحص الموجودات الملموسة بهدف التأكد من وجودها، وكميتها ومواصفتها ومدى صلاحيتها ومدى تطابق الأرصدة الدفترية والوجود الفعلي والواقعي. مثلا يقوم بجرد النقدية لتحديد مقدار النقد في الصندوق بتاريخ معين لغرض الحصول على دليل إثبات بشأن وجود تلك النقدية كما يتضمن الفحص أيضا معاينة وجود آلة جديدة وعد الاستثمارات في الأوراق المالية وغيرها. إن الوجود الفعلي لا يكفي بأن يكون دليل إثبات موثوق لذا يجب على مراقب الحسابات تعزيز هذا الدليل بأدلة أو قرائن أخرى.

ب. المستندات والسجلات: المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا يستند إليه المراجع للتأكد من صحة حدوث واقعة معينة وتنقسم المستندات إلى نوعين:

1- مستندات داخلية: وهي المستندات التي تصدرها المؤسسة وتستخدم إما لأطراف خارجية مثل سندات الدفع، سندات الصرف، بطاقات الوقت للعمال، الحسابات الختامية وغيرها. أما السجلات فتتمثل في جميع السجلات المالية والإحصائية التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي لدى المؤسسة من يوميات مساعدة وعامة وسجلات الأستاذ المساعدة والعامة وسجلات المخزون وغيرها.

2- مستندات خارجية: وهي تلك المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من أطراف خارجية مثل فواتير شراء الموجودات والمواد الأولية، سندات ملكية العقارات، وثائق تسجيل السيارات لدى دوائر المرور. وهناك مستندات صادرة من طرف ثالث ومحفوظة لديه مثل قضية مقامة ضد الشركة ولدى المحامي أدلة تدين الشركة وقد يتطلب الأمر أن يطلع عليها مراقب الحسابات لبيان رأيه حولها حيث أن حجيتها تكون أكثر قوة من غيرها.

كما من بين الأدلة وقرائن الإثبات: (عمارة، 2018، صفحة 88)

ج. الإقرارات(المصادقات): هي عبارة عن الشهادات التي يحصل عليها المدقق من الغير بالموافقة أو الاعتراف على صحة أرصدة الحسابات، وهذا يعطي تأكيد إضافي لوجود ملكية الأصول والمطلوبات أو تقويمها .وتتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموعة المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية.

د. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. وذلك من خلال فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وهذا ضروري من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات.

بالإضافة إلى: (عميروش، 2011، صفحة 36)

هـ. دقة العمليات الحسابية في الدفاتر والسجلات: تعتبر دقة العمليات الحسابية في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازين المراجعة والكشوف المالية الأخرى.

و. نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: إن عمل المدقق يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة وهذا يستغرق مدة وبعد هذه المدة قد تظهر بعض العمليات المرتبطة بفترة سابقة ومن خلالها قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج والتي يقوم بها المدقق بفحصها.

ز. شهادة أدلة المشروع: هناك العديد من الأمور التي لا يستطيع المدقق التأكد من وجودها وسلامة وجودها، مثلا عندما لا يستطيع الحضور عند القيام بجرد المخزون السلعي رغم أنه من المفترض حضوره لكن يمكنه أن يطلب من الإدارة محضر جرد البضاعة وإقرار من الإدارة أنها قامت بعملية الجرد. ومع ذلك يجب أن يكون المدقق حريص عند قبول هذا النوع من الشهادات أو التأكد من صحة البيانات بطريقة ما لأنه قد يكون هناك احتمال تزوير أو تلاعب في البيانات المقدمة من طرف الإدارة. (سعود، 2012، صفحة 134)

ثالثا: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

تتجسد وسائل الحصول على أدلة الإثبات في: (العمري و نوبلي، 2021، صفحة 529،528)

أ. المراجعة الحسابية: ويقصد بها قيام المدقق بالتحقق من مجاميع وأرصدة الحسابات فإذا كانت النتائج صحيحة فإن هذا دليل على صحة تسجيل العمليات.

ب. المراجعة المستندية: يجب أن يتحقق المدقق من المستند من الناحية الشكلية والقانونية، أي أن المستند يحمل اسم المؤسسة وأن تاريخ المستند يخص الفترة المعنية.

ج. نظام المصادقات: وهي عبارة عن شهادات وإقرارات يتحصل عليها المدقق من الغير وهي تمثل اعتراف بصحة الحسابات الغير في دفاتر المؤسسة.

د. الاستفسارات: وهي تمثل الأسئلة أو الإيضاحات التي يتحصل عليها المدقق من العديد من الجهات ليتأكد من صحة الأدلة التي جمعها، وتكون إما شفوية أو كتابية ويجب على الإدارة الرد على جميع الاستفسارات وفي حالة عدم الرد فمن حق المدقق إثبات ذلك في تقريره.

هـ. المراجعة الانتقادية: وهي أسلوب مراجعة وفحص سريع يهدف إلى اكتشاف النواحي الغير عادية في دفاتر الشركة وتتوقف هذه الطريقة على الخبرة لدى المدقق.

و. المقارنات: وهي عبارة عن إجراء مقارنة حساب أو معلومة لفترة معينة بنفس المعلومات أو الحسابات الخاصة بفترات أخرى.

ز. فحص السجلات الفرعية: يجب على المدقق عند القيام بفحص الأرصدة الإجمالية أن يفحص الأرصدة التحليلية في الدفاتر المساعدة وذلك من أجل التأكد من صحة هذه الأرصدة، فإذا تساوت الإجمالية مع التحليلية دل ذلك على صحة التسجيل.

ح. الجرد الفعلي: يعد وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل وهو وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل وصحة البيانات. (المغربي، 2018، صفحة 115)

الفرع الثالث: مراحل التدقيق والتقرير النهائي للمدقق الداخلي

التقرير عبارة عن نتيجة ما قام به المدقق من أعمال، وهو عبارة عن وثيقة مكتوبة من قبل المدقق الداخلي الذي يوضح فيها الأخطاء المرتكبة وكيفية تصحيحها وأيضا مجموعة من الملاحظات وتكون بشكل دوري وسنوي، وفي آخر المطاف بعد التأكد من المعلومات من طرف المؤسسة الخاضعة للتدقيق يتم كتابة التقرير النهائي من طرف المدقق.

أولا: مراحل التدقيق

تتمثل مراحل التدقيق في: (بعوج، 2014-2015، الصفحات 40-42)

أ. مرحلة التحضير للمهمة:

التدقيق الداخلي الجيد يستوجب خطة سير جيدة لينتهجها المدقق، لتصل المؤسسة إلى الأهداف المراد تحقيقها وذلك عن طريق ارسال للبدء بالمهمة لقسم التدقيق الداخلي من طرف الإدارة العليا، ومن هنا سنتطرق إجراءات المتبعة للتدقيق الداخلي:

1. الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل اعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة بحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا.
2. خطة التقرب: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر المهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم...، وهذه المرحلة لا تقتصر فقط على جمع المعلومات الأولية حول المؤسسة محل التدقيق، بل نستطيع تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة والدراسة الأولية لها من ثم تنظيمها بطريقة تسمح للوصول إلى الأهداف المسطرة، كما تتضمن خطة التقرب مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته.
3. جدول القوى والضعف: هذا الجدول يعتبر خاتمة لمرحلة تحليل المخاطر فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليل للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف، وهذا الأخير يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.
4. التقرير التوجيهي: يعرض التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده وأيضا الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المدققين والمعنيين به، فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مشرف أو مسؤول التدقيق.
5. برنامج التحقق: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق موجه للتعريف بالمهمة وتوزيع الفريق، ومتابعة أعمال المدققين، ومن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.

ب. مرحلة تنفيذ المهمة:

وهنا يتم البدء في المهمة ميدانيا، وتتكون من عدة نقاط هم:

1. تخطيط عمل التدقيق: يعمل على تنظيم مهمة التدقيق مكانا وزمانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فيعتبر برنامج ووسيلة مراقبة لعمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة.

2. ورقة التغطية: عبارة عن وثيقة تبرز النتائج المستخلصة من برنامج التحقق وتصف طريقة العمل المعرف في هذا الأخير، وتعتبر وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني.
3. ورقة ابراز وتحليل المشاكل: ترتبط هذه الوثيقة بالمشاكل التي يلقي بها المدقق في عملية القيام بمهمته، ونعني بالمشاكل عدم القدرة على تطبيق اجراء معين أو غيابه تماما، ويقابل كل ورقة مشكل في اجراء معين، وعند ترتيب هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي، وتتكون هذه الورقة من المشكل وطريقة حله، وعند عدم وجود أي مشكل يمكن الاستغناء عن هذه الورقة.

ثانيا: التقرير النهائي للمدقق الداخلي

حيث يتكون التقرير النهائي للمدقق الداخلي من عدة مراحل نذكرها: (داود و ابوفارس، 2021-2020، صفحة 44،45)

1. مشروع التقرير النهائي:

في ختام مهمة المدقق الداخلي وبالرغم من أن العمل الذي قام به يعتبر منتهي وأن التقرير مكتوب وجاهز، لكنه يعتبر مشروع فقط للاعتبارات التالية:

- لأن الملاحظات التي يحتوي عليها لم يتم التحقق منها ومن صحتها مع الخاضعين للتدقيق، لذا لا يمكن اعتباره نهائي.
- لأن توصيات المدققين لا تحتوي على أجوبة الخاضعين للتدقيق.
- لأنها لا توجد خطة عمل واضحة في التقرير والتي توضح من سيقوم بتنفيذ التوصيات التي قبلها الخاضعين للتدقيق لهذا هذا المشروع سوف يكون موضوع اجتماع ختامي، يجيب للخاضعين للتدقيق على كل هذه الأجوبة.

2. الاجتماع النهائي:

في هذا الاجتماع يلتقي فيه نفس العناصر التي جاءت في الاجتماع الافتتاحي عند بداية عملية التدقيق ويتم فيها فحص مشروع التقرير وعرض الوثائق وأدلة الاثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات والتوصيات والشكوك المطروحة، والسماح للخاضعين للتدقيق بالتعليق والاجابة هم والمسؤول المباشر الذي سيتم معه المصادقة على نتائج التدقيق، فيتم بعد ذلك ابلاغ المصالح المعنية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية وإذا أمكن قبل أيام قليلة للسماح لهم بمطالعتها لأنه لا يجب لهذا التقرير ان يكون سري ومفاجئ لأن الهدف منها في هذه المرحلة هو تسوية النزاعات المحتملة ورفع الملاحظات والتوصيات المثارة في مشروع التقرير وأثناء الاجتماع ليتوفر مبدأ المعرفة المشتركة وأن الأطراف المشاركة على علم بكل الملاحظات والمشاكل، وفي نهاية الاجتماع تقوم الأطراف المشاركة بالمصادقة على التقرير ويكون مرفق معه أوراق العمل وأدلة الاثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

وفي الأخير يجب على المدقق ابلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق الذي قام به، وابراز الخلل المتواجد في نظام الرقابة الداخلية ويجب تنبيه الإدارة عن مخاطر عدم التمشي مع القوانين والأنظمة المنصوص عليها، مع ارفاق برنامج الاعمال التصحيحية مع التقرير.

***المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية***

الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية وخصائصها

أ. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

تعددت التعريفات التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية بسبب التطور، ومن أهم التعريفات:

1- تعريف لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمعهد المحاسبيين القانونيين الأمريكي بدراسة شاملة للرقابة الداخلية في عام 1948حيث عرفته على النحو التالي: أن الرقابة الداخلية تتألف من الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس التي تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي أصول المشروع وتأكيد الدقة والثقة في البيانات المحاسبية ورفع الكفاية التشغيلية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة. (سعود، 2012، صفحة 149)

2- وفي عام 1977صدر كما عرفته هيئة الخبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية التعريف التالي: الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وإلى تطبيق تعليمات الإدارة، وتدعيم تحسين الأداء، من جهة أخرى. وتنبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها (حسين و القاضي، 1999، صفحة 142)

ومن التعريفيين السابقين يمكن أن نعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه نوع من أنواع السلوك الإنساني تشمل مختلف الطرق والمقاييس التي تعتمدها المؤسسة لأجل ضمان وحماية أصولها وحسن سير المؤسسة.

ب. خصائص نظام الرقابة الداخلية:

ومن خلال ما سبق يتضح لنا أن الرقابة الداخلية تتمتع بالخصائص التالية: (سعود، 2012، صفحة 151)

1- شاملة حيث تتناول كافة العمليات والقيود، فهي ليست محصورة بعمليات معينه أو قيود محدده مثل العمليات والقيود المحاسبية والمالية مثلا، بل يمتد نشاطها إلى كافة عمليات المشروع.

2- تنفذ بشكل مستمر ولا تتوقف خلال مراحل زمنية لأنها ملازمة لعمل المشروع واستمرار نشاطاته.

3- تنفذ من قبل أشخاص تتوفر يهم شروط معينه، أي أنه يجب أن تتوفر في الشخص المرشح ليكون مراجعا داخليا الكفاءات اللازمة وقدر مناسب من التأهيل العلمي والعملي.

ثانيا: أهمية ومكونات نظام الرقابة الداخلية

أ. أهمية نظام الرقابة الداخلية: (المدهون، 2014، صفحة 67)

1- تعتبر الرقابة الداخلية حاليا خط الدفاع الأول ضد الفشل في المنشآت، كما وتقوم المؤسسات الناجحة بتطبيق نظام رقابة داخلية فعال يعمل على إدارة المخاطر لتحسين أدائها، ويعتبر نظاما أساسيا في ودعم انجازات وأهداف المؤسسة وتعظيم الرقابة الداخلية عنصر الربحية وتقليل المخاطر وتوفير الوقت والتكلفة وخلق الميزة التنافسية للمؤسسة.

2- ولقد نمت أهمية الرقابة الداخلية نتيجة التوسع في أنشطة المؤسسة، وتعدد مهامها، وضخامة الأموال المستثمرة في مشروعات المؤسسة، وللحاجة إلى تقليل فرص الغش والاختلاس، وحماية أصول المؤسسة وضمان سلامة استخدامها، وتوفير المعلومات والبيانات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية، بما يساعدها في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء.

3- كما وتعد الرقابة الداخلية أحد مكونات العملية الإدارية المهمة، فالرقابة تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف المرجوة وفقاً للسياسات المقرة، والتأكد من حسن الأداء، وكفاية العمليات، وفاعلية مما ينعكس إيجابيا القرارات، وتحديد الانحرافات، والعمل على تقويمها، على متخذي الإدارية والمالية.

4- وتمكن التطبيقات الجيدة لأساليب الرقابة الداخلية وتوقيتاتها من توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية بما يساعدها على تقييم أنشطتها ومقارنتها مع نتائج أعمالها في فترات زمنية مختلفة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة أية تجاوزات أو قصور أولاً بأول، ومنع تفاقم المشكلات.

ب. مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تصميم وتنفيذ نظام رقابة الرقابة الداخلية مراعاة خمس مكونات أساسية: (ميلي، 2020، صفحة 19)

1- بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى وأساس تحقيق نظام رقابي فعال.

2- تقييم المخاطر: لابد من تحديد وتحليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، ومحاولة تخفيف حدة تأثرها إلى مستويات مقبولة.

3- أنشطة الرقابة: تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية.

4- المعلومات والاتصالات: يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات التي تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

5- المتابعة: يقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام وهي: (سعود، 2012، صفحة 156)

1- الرقابة الإدارية Administration control:

تعرف الرقابة الإدارية على أنها مراجعة وتدقيق الإنجاز وفقا للخطط الموضوعة، ويشمل تخطيط التنظيم الإداري في المشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، مع تشجيع التمسك بالسياسات الإدارية حسب ما رسمت له بالاعتماد على وسائل متعددة مثل: الموازنات التقديرية، الكشوفات الإحصائية، استخدام الخرائط والرسومات، البيانات، التكاليف المعيارية

2- الرقابة المحاسبية Accounting control:

الجزء الذي يعنى بتحقيق المحاسبة للوحدة الحكومية في نظام الرقابة الداخلية هو نظام الرقابة المحاسبية والذي يهتم كذلك بالعمليات المالية، ويمثل ذلك الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية والمحافظة على الموارد والممتلكات وأصول تلك الوحدة وتحضير التقارير المالية التي تتوفر بها الدرجة المطلوبة من الثقة.

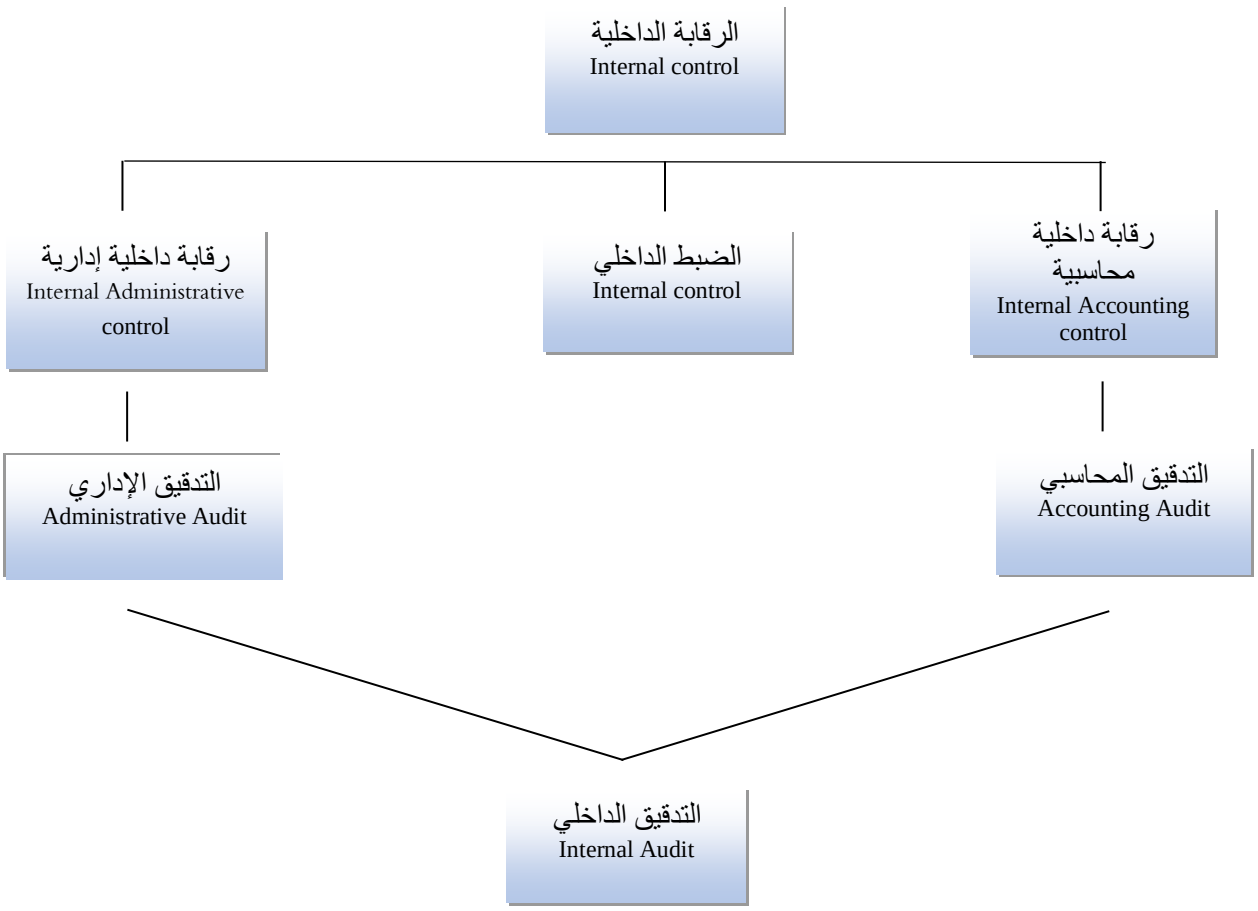
فالرقابة المحاسبية تشتمل على تخطيط التنظيم الإداري وجميع الوسائل ومقاييس التنسيق والإجراءات، والتي تهدف إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها، ومن وسائل هذا النوع: نظام القيد المزدوج، إتباع نظام المصادقات، اعتماد قيود التسوية، اتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات.

3- الضبط الداخلي Internal control:

يعني اصطلاح الضبط الداخلي ضمن إطار الرقابة الداخلية جميع أنماط وأنواع الضبط المتعلقة بالعمليات اليومية لوحد الحكومية أو المشروع وذلك خلال عملية ضبط يقوم بها كل شخص مستقل أو متمم للعمل الذي قام به شخص آخر.

وقد عرف الضبط الداخلي بعدة تعاريف جميعها كانت تصب في أنه يشمل الخطة التنظيمية في المشروع ومرتبط بها من وسائل ومقاييس تستخدم للحفاظ على الموجودات من الاختلاس والضياع والتزوير، ويعتمد في سبيل تحقيق ذلك على المراقبة الذاتية للعمل مع تقسيمه، حيث يقدم كل موظف إلى الرقابة من قبل موظف آخر، يشاركه في تنفيذ العملية، وكذلك يعتمد على تحديد المسؤوليات والاختصاصات لكل موظف.

الشكل رقم 02: موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية




المصدر: سعود كايد، تدقيق الحسابات، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص152

الفرع الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية في: (لوجاني، 2020، صفحة 152)

1- حماية أصول الوحدة الاقتصادية: من الأنشطة الفعالة لنظام الرقابة الداخلية تخصيص أماكن مغلقة للمخازن والاستخدام لوسائل حديثة لفتح وغلق تلك المخازن وذلك منعا للسرقة، وكذلك استخدام الخزائن الرقمية والتأمين ضد المخاطر والسرقة والاختلاس والكوارث. كل ذلك خدمة لحماية أصول الشركة.

2- التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية: ومعنى ذلك ضرورة الاعتماد على صحة التسجيل للعمليات وتشغيلها حيث يتطلب ذلك مهمة تقسيم العمل والتدقيق في كل عملية من حيث صحة المستندات أو من ناحية صحة عملية التسجيل المحاسبي، حيث يستند في ذلك إلى وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي لتكون ذات دور كبير في هذا الشأن.

3- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية: يتم ذلك من خلال الاستخدام الأمثل والعقلاني في الموارد المتاحة وتجنب الإسراف والقصور وعملية التبذير أثناء استخدام هذه الموارد المتاحة. لأجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة.

4- الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية: يهدف نظام الرقابة الداخلية الفعال للوصول إلى تحقيق الأهداف المرسومة عن طريق الالتزام بمختلف السياسات المحاسبية والمالية وكذلك القواعد والإجراءات المرسومة من أجل التقليل من الأخطاء والسرقة التي قد تحدث، كما يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضرورة الالتزام باللوائح والقوانين الملائمة وتحديد الإجراءات التنفيذية الطريقة التي تضمن عملية انسياب وسيرورة العمل.

**خلاصة الفصل الأول:**

حاولنا في هذا الفصل الالمام بكل جوانب التدقيق بصفة عامة في المبحث الأول وميزنا الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي وأيضا تطرق لممارسون التدقيق وأهدافه التقليدية والحديثة وعدة نقاط مهمة أخرى، ثم خصصنا دراستنا في المبحث الثاني للتدقيق الداخلي وإعطاء لمحة تاريخية عنه وتحديد مفهومه من بداية ظهوره إلى يومنا هذا وخصائصه مع ذكر المدقق الداخلي وحقوقه وواجباته ووظائف التدقيق الداخلي أيضا والتطرق الى وسائل الاثبات وطرق الحصول عليها لإعداد التقرير النهائي للمدقق الداخلي الذي يتسم بالشفافية والمصداقية، مع ذكر نظام الرقابة الداخلية ومفهومها وتطرق لنقاطها الأساسية وأهميتها لتنفيذ عملية التدقيق، فيعتبر التدقيق وسيلة من وسائل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وإن لم يكن نظام الرقابة الداخلية مفعلا لا يمكن أن يتوفر تدقيق داخلي داخل المؤسسة.

وسنحاول التطرق في الفصل الثاني إلى التثبيتات بكل أنواعها ومحاولة الإجابة عن التساؤلات الخاصة بها.

# الفصل الثاني: الإطار النظري حول التدقيق الداخلي للتثبيتات

**تمهيد:**

تكسب المحاسبة في الوقت الراهن أهمية كبيرة جدا في جميع الميادين، كونها مهمة في مختلف المجالات سواء اقتصاديا أو ماليا أو اجتماعيا، لذلك قامت الهيئات المحاسبية الدولية من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في العالم قامت بإيجاد ما يسمى بالنظام المحاسبي المالي.

ولهذا حاولنا في هذا الفصل التطرق والالمام بكل جوانب النظام المحاسبي المالي والتثبيتات بكل أنواعها والموجودة في أي مؤسسة اقتصادية، وكيفية معالجتها المحاسبية وفي النهاية التطرق الى التدقيق الداخلي للتثبيتات، ومن هنا جاء تقسيم الفصل الثاني الى ثلاث مباحث:

- ***المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي***
- ***المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات ومعالجتها المحاسبية وفق SCF***
- ***المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للتثبيتات***

## المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

لقد تم إعداد النظام المحاسبي المالي للتكيف مع المستجدات البيئية الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية كالانتقال من النظام الاشتراكي على نظام اقتصاد السوق، هذه التحولات جعلت الجزائر أمام ضرورة توفير معلومات ذات خصائص نوعية تتفق ومعايير المحاسبة الدولية قصد مساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات صحيحة.

### *المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي*

الفرع الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي

أولا: مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

في بداية سنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل هي: (كحول، 2017، صفحة 42،41)

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.
- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.
- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة وهي:

أ. الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر، هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية من قبل مرسوم وزارة رقم 42 في أكتوبر1999 المتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة وكانت النتيجة، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى مع الإطار التصوري المحاسبي المعمول به. أما بالنسبة للمهنيين والخبراء خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني

ب. الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

ج. الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن إنجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

ثانيا: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأن التشريع هو خطة المنطق السليم. لهذا قام بإصدار جملة من النصوص القانونية لهذا النظام وتمثلت في: (مهاوة، 2010، صفحة 20)

- القانون رقم 07-11 الصـادر بتاريخ 25/ 11/ 2007 المتضـمن النظام المحاسـبي المالي: احتوى هذا القانون على العديد من التعاريف المتعلقة بالنظام، كما أنه جاء ولأول مرة بمفهوم التوطيد المحاسبي (la consolidation).
- المرسـوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضـمن تطبيق أحكام القانون 07-11: جاء هذا المرسـوم لشـرح كيفية تطبيق (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 بالإضـافة إلى مجموعة أخرى من التفسـيرات المتعلقة بتطبيق النظام.
- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تضمن المرسوم الإجراءات التي يجب مراعاتها عند تطبيق المحاسبة آليا.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة
- التعليمة رقم 02 الصـــادرة بتاريخ 29-10-2009 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاســـبي المالي: تحتوي هذه التعليمة على الإجراءات التي يجب اعتمادها لضمان الانتقال الجيد من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: تعريف النظام المحاسبي المالي

أ. من الناحية القانونية:

وفقا للقانون 11.07الصـادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007م: يدعى النظام المحاسـبي المالي في صـلب النص "المحاسـبة المالية" النظام المحاسبي المالي "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسـمح بتخزين معطيات قاعدية، عددية، وتصـنيفها، وتقييمها، وتسـجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. (المادة 3من الجريدة الرسمية، 2007)

ب. من الناحية الاقتصـــادية: المحاســـبة المالية عبارة عن نظام للمعلومات تقوم على مجموعة عن الافتراضـــات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية تخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين، هذه العملية تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصـــادية وفقا لقواعد واجراءات وأســـاليب مســـتمدة من المبادئ والافتراضـــات المحاســـبية. (كحول، 2017، صفحة 33)

ج. ويعرف كذلك النظام المحاسـبي المالي أنه عبارة عن مجموعة العناصـر المادية والمعنوية المسـتعملة في تنفيذ العمل المحاسـبي وتنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية كاملة. (أولاد سالم، 2022، صفحة 30)

وبالتالي النظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسـمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصـــادية للمؤســـســـة (مدخلات النظام المحاســـبي)، لتحديد القيم الاقتصـــادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي). وذلك بهدف إيصـال المعلومات المحاسبية إلى مسـتخدميها، لمسـاعدتهم في تقييم أداء المؤسـسـة والاسـتخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديها، مما يسمح باتخاذ قرارات صحيحة وإجراء المقارنات. (بن خليفة، 2018، صفحة 7)

الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهميته وأهدافه

أولا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02،04،05 من القانون 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي: (المادة 2،4،5 من الجريدة الرسمية، 2007)

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي: (بن خليفة، 2018، صفحة 11)

- توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يستجيب لاحتياجات القوائم المالية الحالية والمستقبلية.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة وتدقيق الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

كما تتمثل أهمية النظام المحاسبي المالي في: (بن عيشي، 2014، صفحة 88،89)

- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب .
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية .
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، من هذه الأهداف: (جودي، 2009، صفحة 83)

- قابلية المقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي والدولي.
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة في بيئتها، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى.
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الاجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

بالإضافة إلى أهداف أخرى هي: (قريرة، 2016، صفحة 45)

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات المالية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية.
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ الصورة الوفية والعادلة.

وكذلك منها: (بوفرح، 2012، صفحة 36)

- الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في تطبيق النظام.
- العمل على تعزيز مكانة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.

- السماح لكل المسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين لمراقبة الحسابات حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.

***المطلب الثاني: أساسيات حول النظام المحاسبي المالي***

الفرع الأول: خصائص ومميزات النظام المحاسبي المالي

أ. خصائص النظام المحاسبي المالي: تتجسد خصائص النظام المحاسبي المالي في: (مهاوة، 2010، صفحة 191)

1- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الحقيقة القانونية؛

2- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة؛

3- مفاهيم جديدة لأعباء والإيرادات مثل تغيير طرق الاهتلاكات والمؤونات؛

4- إدراج الاستثمارات المالية ضمن التثبيتات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق؛

بالإضافة إلى خصائص أخرى تتمثل في: (بلعور، 2014، صفحة 206)

5- وجود إطار فكري للمحاسبة يحدد بصفة واضحة المبادئ والمفاهيم والأهداف؛

6- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛

7- وصف محتوى كل واحدة من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها الكيانات، وتقديما طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير؛

8- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعاجلها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الإيجاري الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك؛

9- تبين القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي؛

ومن أبرز خصائصه: (بن موفقي، 2017، صفحة 12)

10- يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة، كالبنوك ولتأمينات والأدوات المالية، عقارات التوظيف والزراعة، وتكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم؛

11- يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية بشكل كامل؛

12- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع نظام اقتصاد السوق والمنافسة، وتوجه وفقه المعلومة بالدرجة الأولى نحو المستثمرين المحليين والدوليين، عكس PCN الذي يتلاءم مع نظام الاقتصاد المخطط أين يتم تقديم معلومات بالدرجة الأولى إلى الدولة للقيام بالتخطيط الاقتصادي وتحديد الضرائب المفروضة على المؤسسة؛

ب. مميزات النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية هي: (كحول، 2017، صفحة 34)

1- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيق النظام المحاسبي المالي للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية، ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومات مفصلة.

2- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تيسر التطبيق لاسيما تسجيل المعاملات، تقيمها وإعداد الكشوفات المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسجيل فحص الحسابات.

3- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

4- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

الفرع الثاني: فروض النظام المحاسبي المالي

تتمثل فروض النظام المحاسبي المالي في: (المطارنة، 2006، صفحة 22)

1- الاستمرارية: ويقصد بها افتراض أن المشروع مستمر ما لم يثبت عكس ذلك، حيث يقوم المحاسبون تحت هذا الافتراض بإعداد قوائمهم المالية، مما يعني إبراز وتقييم الأصول الثابتة بكلفتها التاريخية والاستمرار بإهلاكها من سنة مالية إلى أخرى طالما المؤسسة مستمرة في استخدام هذا الأصول لذا لا يلجأ المحاسبون إلى تقييم الأصول الثابتة بقيمتها السوقية لطالما لا توجد نية لبيع هذه الأصول أو نية لتصفية المؤسسة وبالتالي التخلص من أصولها المختلفة.

2- وحدة القياس النقدي: يعتبر هذا الفرض المحاسبي حجر الأساس في القياس المحاسبي، حيث ينص على اعتبار وحدة النقد الوسيلة الوحيدة للتعبير عن الأحداث الاقتصادية وقياسها، وبدون وحدة القياس هذه لا يمكن للمحاسب تقييم البنود المختلفة في القوائم المالية، وعلى الرغم من أهمية هذا الفرض وسهولة تطبيقه إلا أنه لا يخلو من بعض نقاط الضعف التي يتوجب على المحلل المالي أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه بالتحليل.

بالإضافة إلى: (خمقاني، 2012، صفحة 52،51)

3- محاسبة الاستحقاق (الالتزام): وفقا لهذا الفرض يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التقاعد أي فور التعهد بها ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، جاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي تنص على: "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها".

4- الوحدة المحاسبية: من خلال هذا الفرض لا يتم الأخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث التي لها علاقة بنشاط المؤسسة أو وحدتها القانونية، وهذا بهدف التمييز بين شخصية المؤسسة وشخصية ملاكها كما يهدف إلى تحديد مسؤولية المؤسسة اتجاه الأطراف المتعاقدة معها، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذا الفرض في المادة 9 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي جاء فيها:

- يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها؛
- تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها ومنتجاتها وأعبائها، وأصول وخصوم ومنتجات وأعباء المشاركين معها في رؤوس الأموال والمساهمين.

ثالثا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تتمثل مبادئ النظام المحاسبي المالي في:

1- التكلفة التاريخية: يعد مفهوم التكلفة التاريخية نتاج مفهومين أساسيين والحذر. إن للتكلفة التاريخية معنى أكيد للدلالة على قيمة عناصر ذمة المؤسسة عند تاريخ حدوثها وتسجيلها، وتفقد هذه الدلالة لمعناها مع بقاء هذه العناصر ملكا للمؤسسة

وهذا في ظل التغيرات في المؤشرات الاقتصادية التي تحكم المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة (بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات ، 2004، صفحة 39). وبناءا على هذا المبدأ يجب على المؤسسة أن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها بالاستناد إلى قيمة الشراء أو الحيازة، أي تكلفة الشراء إذا تعلق الأمر بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة بنفسها (كواشي، 2017، الصفحات 11-12)

2- ثبات واستمرارية الطرق المحاسبية: تلتزم المؤسسة وفق هذا المبدأ بوجوب تبني طريقة واحدة لا تغيرها من فترة إلى أخرى. أي تغييرات يجب الإشارة إليها وتبريرها في الملاحق (كواشي، 2017، صفحة 25_31)كما أن هذا المبدأ يمكن مستخدمي المعلومات من مقارنة تغيرات في الكشوف المالية لنفس الوحدة في الوقت المناسب وأيضا مع تلك المؤسسات التي في نفس مجال النشاط، أي يجب تطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية نفسها حتى تسمح بإجراء مقارنة متجانسة لحسابات السنوية للمؤسسة. (سعيدي، 2015، صفحة 120)

3- الحيطة والحذر: وفقا لهذا المبدأ فإنه يجب مراعاة درجة معقولة من الحذر عند اتخاذ الأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، بكيفية لا يتم تقييم الأصول أو المنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم والأعباء بأقل من قيمتها.

4- عدم المقاصة: يقوم هذا المبدأ على عدم جواز القيام بالمقاصة بين حسابات كل من أصول وخصوم المؤسسة أو حسابات إيراداتها أعبائها، وذلك بهدف إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال لمعالجة السليمة والصحيحة والكاملة لكل العمليات التي حدثت دون اختصار. (كواشي، 2017، صفحة 25_31)

5- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يتم وفق هذا المبدأ محاسبة العمليات المالية وجميع الأحداث حسب حقيقتها الاقتصادية، وليس على شكلها القانوني ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156و التي جاء فيها: تقيد العمليات المحاسبية وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني. (خمقاني، 2012، صفحة 55)

6- الدورة المحاسبية: إن مبدأ الدورة المحاسبية يقتضي ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية (مدتها سنة) لأن مستخدمي البيانات يحتاجون المعلومات من حين لآخر بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات، ارتبط مفهوم الدورة المحاسبية بنشوء شركات المساهمة في منتصف القرن التاسع عشر حيث ألزمت التشريعات آنذاك هذه الشركات بنشر قوائمها دوريا. ويتطلب هذا المبدأ ضرورة القيام بالتسويات الجردية في نهاية الدورة لتحديد نتيجة الدورة بدقة.

7- استقلالية الدورات :(تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها.المادة:12) يتطلب هذا المبدأ قياس نتيجة النشاط الذي تزاوله المؤسسة، والمتعلق بدورة معينة، دون تداخل بتلك المتعلق بالدورات الأخرى ويكون ذلك بمقابلة إيرادات الدورة بالمصروفات المتعلقة بها بصرف النظر عن تمام أو عدم تمام السداد النقدي لها أو عما إذا كان ذلك قد تم في فترة سابقة عن الدورة المعينة أو خلالها. (بومزايد، 2018، صفحة 25)

8- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: مبدأ الحفاظ على الميزانية الافتتاحية يعني أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية يجب أن تتوافق مع إغلاق الميزانية الختامية للسنة السابقة، وينبغي بعد ذلك تحميل التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الممكنة

على الميزانية الافتتاحية، أي يجب مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية، لأن ذلك يتناقض مع مصداقية المحاسبة، فإذا أدركنا أن هناك أعباء ونواتج قد تم إغفالها في الدورة السابقة، فإنه سوف تعتبر فعليا في حسابات النتائج للسنة الحالية بدلا من إجراء تصحيحات على الميزانية الافتتاحية. (سعيدي، 2015، صفحة 121)

**المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات ومعالجتها المحاسبية وفق SCF**

وعلى أثر ما درسناه وبعد محاولة الالمام بكافة المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة شاملة حول التثبيتات بأنواعها، حيث تعتبر التثبيتات من الأصول الثابتة سواء كانت عينية او معنوية أو حتى المالية، والتي تعتبر من أهم العناصر في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، لذلك سنحاول في هذا المبحث المام بمفاهيم كل نوع من التثبيتات وكيفية معالجتها محاسبيا

***المطلب الأول: التثبيتات العينية (ح/21) والمعنوية (ح/20)***

الفرع الأول: تعريف التثبيتات العينية وشروط الاعتراف بالتثبيتات

أولا: مفهوم التثبيتات العينية

1. التثبيتات العينية: هي عبارة عن استثمارات مادية ملموسة مدة حياتها الإنتاجية محددة تجعلها قابلة للإهتلاك مثل المباني...الخ، أما بالنسبة للأراضي رغم أنها تصنف من الاستثمارات المادية غير أنها لا تهتلك والسبب في ذلك مدة حياتها غير محددة بمكان أو زمان لذلك فهي تنقص في قيمتها بفعل انخفاض الأسعار السوقية. (جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، 2007، صفحة 19)
2. كما تعرف على أنها: عبارة عن أصول ثابتة التي حازتها المؤسسة أو انشاتها بنفسها ليس بغرض البيع أو التحويل وانما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة، وجمعت في المجموعة الثانية في ح/21. (شبايكي، 2002)
3. التعريف الثالث: هي الأصول الملموسة المستخدمة في العمليات العادية للأعمال التجارية، مثل الممتلكات والآلات والمعدات، حيث كانت الممارسة مع الأصول الثابتة سابقا على أساس "التكلفة الغارقة" التي لا تفسح المجال للمسيرين لاتخاذ القرار وتمتاز بأنها تكاليف دفعتها المؤسسة في الماضي ولكن نتيجة لتغير الطلب في السوق أصبحت تلك الأموال بمثابة خسارة للمؤسسة ومثال ذلك مصاريف البحث والتطوير، أما حاليا التكلفة التفاضلية هي التي ترتبط بالأصول الثابتة اذ تستخدم في صنع القرار نقيض التكاليف الغارقة وتعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها الأرباح المفقودة لأفضل بديل يأتي بعد البديل الذي تم اختياره فمثلا الأصول العينية ضمن التكاليف الغارقة ومن ثم فهي تكاليف غير مناسبة ولكن إذا أمكن تأجير هذه الآلات بدلا من استخدامها في تحقيق أهداف القرار محل الاعتبار فإن قيمة إيجار الآلات تعتبر تكلفة فرصة بديلة لأن المؤسسة كان بإمكانها تأجيرها إلى الغير ولكنها فقدت هذه الفرصة بسبب استخدام تلك الآلات في تحقيق أهداف القرار المعني. (PETERSON, 2002, p. 15)

4. التعريف الرابع: يعرف القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 من الجريدة الرسمية 2009 التثبيت العيني على انه أصـــل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والايجار، والاســـتعمال لأغراض ادرية، والتي يفترض ان تســـتغرق مدة استعماله الى ما يعد مدة السنة المالية (المادة 1.121 من الجريدة الرسمية ، 2009، صفحة 08)

ومنه نستنتج أن التثبيتات العينية هي أصل ثابت من أصول المؤسسة تمتلكها من أجل الاحتفاظ بها وليس من اجل البيع، تقتنيه المؤسسة أو تستأجره او تنشؤه او في شكل امتياز، من أجل تحقيق منفعة الاقتصادية على المدى البعيد، وتحتفظ به أكثر من سنة.

ثانيا: شروط الاعتراف بالتثبيتات

طبقا للقاعدة العامة فانة يتم الاعتراف بالتثبيتات كأصل إذا تحقق الشرطان المواليان: (جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2010، صفحة 40)

- احتمال أن تتحصل المؤسسة على منافع اقتصادية مستقبلية.
- إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية (بصورة صادقة).

الفرع الثاني: أنواع التثبيتات العينية وحساباتها وطرق تقييمها وإعادة تقييمها

أولا: أنواع التثبيتات العينية وحساباتها

قسم النظام المحاسبي المالي التثبيتات العينية الى حسابات رئيسية وهي: (جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2010، صفحة 42؛272)

- حـ/21: التثبيتات العينية.
- حـ/ 22: التثبيتات في شكل امتياز.
- حـ/ 23: التثبيتات الجاري إنجازها.

وسنعرفها بالتفصيل ونتطرق الى حساباتها الفرعية

أ. التثبيتات العينية (حـ/21): هي التثبيتات الغير جارية والتي تحصلت عليها المؤسسة من خلال اقتنائها (شرائها) او استئجارها من خلال عقد ايجار تمويلي، أو من خلال اعانات التجهيز التي تقدمها الدولة للمؤسسات، ويتفرع هذا الحساب الى:

- حـ/211: الأراضي.
- حـ/ 212: عمليات ترتيب وتهيئة أراضي.
- حـ/ 213: البناءات.
- حـ/ 215: المعدات والأدوات.
- حـ/ 218: التثبيتات العينية الأخرى (يشمل كل من معدات نقل حـ/2182، ومعدات مكتب حـ/2182، الأغلفة المستردة، ...)

ب. التثبيتات في شكل امتياز(حـــ/22): وتكون في شكل عقد بين شخص عمومي (مانح الامتياز)، مع شخص طبيعي أو معنوي يلتزم هذا الأخير بدفع الأتاوى حسب سنوات العقد التي في العموم تكون طويلة، وينقسم هدا الحساب إلى عدة فروع:

- حـ/221: أراضي في شكل امتياز.
- حـ/222: تهيئات وتركيبات الأراضي في شكل امتياز.
- حـ/223: مباني في شكل امتياز.
- حـ/225: تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية في شكل امتياز.
- حـ/228: تجهيزات مادية أخرى في شكل امتياز.
- حـ/229: حقوق مانح الامتياز.

ج. التثبيتات الجاري إنجازها (حـ/23): وهي تلك التثبيتات (المعنوية او المادية) التي لم يكتمل إنجازها خلال السنة الحالية، تشمل أيضا تسبيقات والاقساط المسددة لموردين التثبيتات، وتنقسم الى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/232: تجهيزات مادية قيد الإنجاز
- حـ/237: تجهيزات معنوية قيد الإنجاز
- حـ/238: تسبيقات واقساط على طلبيات التجهيزات.

ثانيا: طرق تقييم التثبيتات العينية

تخضع الأصول عند دخولها للمؤسسة الى التقييم وفق التكلفة التاريخية التي نص عليها القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 من الجريدة الرسمية 2009 والتي تتكون من الشروط التالية: (المادة 2.112 من الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 7)

- الموجودات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشراء.
- الموجودات المنتجة من قبل المؤسسة تسجل بتكلفة الإنتاج.
- الموجودات المكتسبة مجانا من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.
- الموجودات المكتسبة عن طريق التبادل.

وهنا سنتطرق اليها بالتفصيل:

1. حالة الشـــراء من الغير (تكلفة الاقتناء): نص النظام المحاســبي المالي على وجوب قياس بند الممتلكات والمصـــانع والمعدات المعترف به كأصـــل وفقا للتكلفة التاريخية، وقانونها كالآتي: (بومزايد، المحاســبة المالية وفق النظام المحاســبي المالي، 2018، الصفحات 175-176)

| تكلفة الاقتناء (الشراء) = ثمن الشراء+ المصاريف الملحقة |
|---|

وتشمل هذه التكلفة:

- ثمن الشراء (HT): وهو السعر الصافي الذي نجده في عقد البيع او فاتورة الشراء، غير متضمن الرسم على القيمة المضافة

- جميع التكاليف المباشرة: نقصد بها جميع التكاليف التي تصرف على التثبيت بشكل مباشر لجعله جاهزا للاستخدام، وأشار إليها النظام المحاسبي المالي ضمن قواعد تقييم وادراج التثبيتات المادية نذكر منها:
  - الرسوم الجمركية الغير قابلة للاسترجاع في حالة الاستيراد والضرائب على المشتريات غير مستردة.
  - تكلفة تهيئة المكان.
  - تكاليف المناولة والاستسلام.
  - تكاليف التركيب.
  - الاتعاب المهنية بما فيها تلك الاتعاب التي تدفع للمهندسين.

2. حالة الإنتاج (انشاء ذاتي من المؤسسة نفسها): التثبيتات التي تنشؤها المؤسسة بنفسها تسجل بتكلفة الإنتاج قانونا كالآتي: (جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2010، الصفحات 49-50)

| تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد واللوازم المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة والغير مباشرة |
|---|

نقصد بكل من:

- تكلفة شراء المواد واللوازم المستهلكة: هو صافي سعر المواد واللوازم المستهلكة في عملية الإنتاج.
- الأعباء المباشرة للإنتاج: هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط الى التكلفة الأصل او الخدمة المحددة.
- الأعباء الغير مباشرة للإنتاج، تنقسم الى قسمين:

❖ التكاليف الغير مباشرة الثابتة للإنتاج: هي تلك التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة استهلاك المباني والتجهيزات الصناعية.

❖ التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج: هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج مثل اليد العاملة الغير المباشرة مصاريف الدراسات مصاريف الهدم لإعادة البناء.

حيث هناك حالتين في مرحلة الإنجاز من طرف المؤسسة:

- الحالة الأولى (انشاء ذاتي واكتمال التثبيت في نفس العام): حيث تسجل مصاريف الدورة الحالية في (حـــ/××6)، وفي نهاية الدورة يسجل التثبيت المعني مدينا بتكلفته الاجمالية من (حـــ/×21) الى (حـــ/732) انتاج مثبت للأصول المادية بجعله دائنا. (دبابش، 2021/2020)
- الحالة الثانية (انشاء ذاتي وعدم اكتمال التثبيت في نفس العام): تسجل التثبيتات التي لم ينتهي من إنجازها في نهاية السنة المالية بتكلفتها (تكلفة العتاد، اليد العاملة، واعباء الإنتاج الأخرى)، فعند انجاز المؤسسة تثبيتات لنفسها على مراحل خلال عدة دورات تسجل المصاريف المعنية بالإنجاز لكل دورة في حساب المصاريف (حـــ/××6) حسب طبيعتها، وفي نهاية الدورة تسجل التثبيتات قيد الإنجاز مدينا في (ح/232) الى حساب انتاج مثبت

للأصول المادية (ح/732)، وعند الانتهاء من الإنجاز في السنة الأخيرة يرصد (ح/232) في الجهة الدائنة مع

التثبيت المعني (حـ/××2) مدينا. (بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، 2018)

3. حالة الأصول المقتناة بالتبادل: المؤسسة قد تحصل على الأصل نتيجة لعملية تبادل كلي أو جزئي مع أصل اخر، وفي هذه الحالة يفرق بين حالتين للتبادل منهما:

- التبادل مع أصول مماثلة: ويقصد بذلك أن يكون التبادل مع أصل ذات طبيعة مماثلة للأصل المتنازل عنه، كان يكون للأصل المتنازل عنه نفس الخدمة أو يستخدم في نفس خط الإنتاج، وفي هذه الحالة تكون تكلفة الأصل الجديد معادلة للقيمة المرحلة للأصل المتنازل عنه، بحيث لا يجب الاعتراف بمكاسب أو خسائر العملية.
- التبادل مع الأصول الغير مماثلة: تقاس تكلفة الأصل في هذه الحالة بالقيمة العادلة للأصل المسلم والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه معدلة بمبلغ النقدية او ما يعادلها. (بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، 2018، صفحة 177)

ثالثا: إعادة التقييم التثبيتات

1. يعرف القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 من الجريدة الرسمية 2009 إعادة تقييم التثبيتات على أنها: يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ اقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول لم يفقد قيمته وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فان الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل، وذلك بالمقارنة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، حيث نقصد بـ: (المادة 5.112 و 6.112 من الجريدة الرسمية ، 2009، صفحة 7)

- ثمن البيع الصافي: هو المبلغ ممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند ابرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.
- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

حيث: ثمن البيع الصافي= القيمة العادلة – مصاريف البيع

و: القيمة النفعية = تقدير التدفقات النقدية الداخلة – تقدير التدفقات نقدية الخارجة

ثم نقارن بين القيمة النفعية وثمن البيع الصافي، ونختار القيمة الأكبر بينهما وهي القيمة القابلة للتحصيل، ثم نقارن بين القيمة القابلة للتحصيل مع القيمة المحاسبية الصافية

حيث: القيمة المحاسبية الصافية= القيمة الاجمالية للأصل – مجموع الاهتلاك

فاذا كانت: (القيمة القابلة للتحصيل< القيمة المحاسبية الصافية) تكون هناك خسارة قيمة.

وإذا كانت: (القيمة القابلة للتحصيل = القيمة المحاسبية الصافية) تعني أنه لا توجد خسارة قيمة.

وإذا كانت: (القيمة القابلة للتحصيل > القيمة المحاسبية الصافية) تكون هناك فائض قيمة.

حيث تعرف كل من: (دبابش، 2021/2020)

- القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة الأكبر بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية.
- القيمة المحاسبية الصافية (القيمة الدفترية): هو المبلغ المدرج في الميزانية بعد خصم مجمع الاهتلاكات ومجمع خسائر القيمة المتعلقة بهذا الأصل.
- خسارة القيمة: عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية الصافية ذلك الفرق يسمى خسارة قيمة.
- فائض القيمة: عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية الصافية ذلك الفرق يسمى فائض قيمة.

2. أسباب إعادة تقييم التثبيتات:

هناك عدة أسباب واجب ذكرها وهي: (عاد و بوحفص، 2021، صفحة 254)

- ارتفاع قيمة الأصول الثابتة ارتفاعا كبيرا بصفة نهائية وتستخدم هذه الزيادة لتقوية المركز المالي؛
- انخفاض قيمة هذه الأصول انخفاضا كبيرا الأمر الذي قد يدفع المكلف إلى اظهارها بالقيمة الحقيقية حتى تمثل حسابات مركزه المالي بدقة؛
- تغيير شكل الشركة القانوني بانفصال شريك أو انضمام شريك أو اندماجها بشركة أخرى وذلك من أجل تحديد حصة الشريك المنفصل أو المنضم من صافي الأصول؛
- تقدير القيمة الحقيقية للأصول عند التقدم للحصول على ائتمان طويل الاجل؛
- تقدير قيمة الأصول التي ترغب المؤسسة في التأمين عليها ضد الاخطار المختلفة؛
- عرض هذه الأصول للبيع.

3. خواص إعادة التقييم:

نموذج إعادة التقييم ليس اجباري حسب النظام المحاسبي المالي وحتى يطبق هذا النموذج يجب توفر الشروط التالية: (عاد و بوحفص، 2021، صفحة 254)

- يجب ان تتوفر إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية وعادة سعر السوق يشكل هذه القيمة العادلة؛
- إعادة التقييم ليست ضرورية سنويا بل يجب القيام بها بانتظام حتى تظهر التثبيتات في القوائم المالية في نهاية السنة بقيمتها المحاسبية الصافية المعاد تقييمها المقربة للقيمة العادلة؛
- كل التثبيتات الملموسة وغير الملموسة يمكن إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي غير ان شرط وجود سوق نشطة كشرط لتحديد القيمة العادلة.

الفرع الثالث: الاهتلاك والتنازل عن التثبيتات

أولا: إهتلاك التثبيتات

1. تعريف الاهتلاك: هو النقص أو التدني قيمة الأصول الثابتة مع مرور الزمن بفعل الاستعمال أو التقادم، بحيث تسمح هذه العملية من إعادة تكوين الأموال المستثمرة. (كتوش، 2008، صفحة 15)

يعرف القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 في الفقرة رقم 7.121 الاهتلاك كالتالي: الاهتلاك هو استهلاك المنافع

الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء الا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل انتجه الكيان نفسه. (كواشي، 2017، صفحة 229)

يعرف أيضا: هو نظام توزيع القيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي، حيث يتم اتباع طريقة الاهتلاك الثابت أو طريقة الاهتلاك المتناقص أو طريقة الاهتلاك المتزايد أو طريقة وحدات الإنتاج، ويتم اختيار الطريقة الأفضل على أساس نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المضمنة في الأصل. (GUPTA, 2015, p. 03)

- وأهم العناصر التي يجب التطرق اليها هي:

الجدول 06: مصطلحات خاصة بالاهتلاك

| اسم العنصر | التعريف |
|---|---|
| القيمة الاجمالية | هي القيمة الأصلية لتكلفة حيازة الاستثمار المعني والقابل للإهتلاك حيث: تكلفة حيازة الأصل= ثمن الشراء+ المصاريف الملحقة |
| القيمة القابلة للإهتلاك | حيث القيمة القابلة للإهتلاك= تكلفة الاقتناء خارج الرسم – القيمة الباقية |
| القسط السنوي الاهتلاك | هو مبلغ الاهتلاك المحتسب في نهاية السنة المالية والخاص بهذا الأصل |
| معدل الاهتلاك | ويتم بواسطته حساب قسط الاهتلاك السنوي حيث: معدل الاهتلاك= 100÷ العمر الانتاجي |
| العمر الانتاجي | يحدده خبراء مختصين وعلى أساسه يبقى الأصل قابلا للإهتلاك |
| القيمة المحاسبية الصافية | تمثل الفرق بين القيمة الاجمالية الأصلية ومجموع الاهتلاكات هذا الأصل |

المصدر: من اعداد الطالبيتين بالاعتماد على قوانين المحاسبة العامة

2. أنواع الاهتلاك:

حيث توجد أربعة أنواع وهي:

- الاهتلاك الثابت (الخطي).
- الاهتلاك المتناقص (الثابت على الرصيد المتناقص).
- الاهتلاك المتزايد.
- طريقة وحدات الإنتاج.

وسنتطرق اليها بالتفصيل:

1.2 **الاهتلاك الثابت (أو الاهتلاك الخطي)**: حسب هذه الطريقة يهتلك الأصل الثابت بأقساط سنوية ثابتة خلال عمره الإنتاجي إلى أن يهتلك تماما إلى أن تصبح الاهتلاكات المتراكمة تساوي قيمة الأصل الثابت، وأن القيمة الباقية في نهاية مدة

الاستخدام تساوي الصفر. ولحساب الاهتلاك الثابت نتبع الخطوات التالية: (جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، 2007، صفحة 58)

مجمع الاهتلاك = تكلفة شراء الأصل خارج الرسم × معدل الاهتلاك × المدة

فنجد: معدل الاهتلاك= 100×1/ العمر الانتاجي

أو: القسط السنوي للإهتلاك= تكلفة شراء الأصل خارج الرسم ÷ العمر الإنتاجي

**2.2 الاهتلاك المتناقص (الثابت على الرصيد المتناقص)**: تطبيقا لهذا النوع من الاهتلاكات، نجد أن التدني الملاحظ على بعض الاستثمارات كبير نوعا ما خلال السنوات الأولى ولتطبيقه هناك شرطين أساسين نص عليهما قانون المالية: (كتوش، 2008، الصفحات 21-22)

- الشرط الأول: أن يكون العمر الإنتاجي للتثبيتات أكثر من ثلاث سنوات.
- الشرط الثاني: لا تخضع كل من مباني وعقارات والمحلات إلى الاهتلاك المتناقص.

ومنه: الاهتلاك المتناقص= تكلفة شراء الاصل خارج الرسم× معدل الاهتلاك المتناقص

فنجد أن: معدل الاهتلاك المتناقص= معامل الاهتلاك المتناقص×1/ العمر الانتاجي

وتعطى معاملات الاهتلاك المتناقص وفق الجدول التالي:

الجدول 07: معاملات الاهتلاك المتناقص

| مدة الاستعمال | المعامل |
|---|---|
| 3-4 سنوات | 1.5 |
| 5-6 سنوات | 2 |
| أكثر من 6 سنوات | 2.5 |

المصدر: عاشور كتوش،2008، المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر، صفحة 24

**3.2 الاهتلاك المتزايد**: تعتبر هذه الطريقة لحساب الاهتلاكات نادرة جدا للاستعمال، وتستخدم هذه الطريقة في حالة الاستثمارات التي تم الحصول عليها بواسطة القروض التي يتم تسديدها من خلال أقساط ثابتة، تؤدي هذه الطريقة الى عبئ يتنامى على المدة النفعية للأصل. (كتوش، 2008، صفحة 26)

ولحساب قسط الاهتلاك المتزايد= القيمة الاصلية للأصل × معدل الاهتلاك المتزايد

فنجد: معدل الاهتلاك المتزايد= ن ÷ م

- ن: هي مدة الاستعمال السابقة (عدد سنوات الاستعمال)
- م: هو العمر الإنتاجي

حيث: العمر الإنتاجي (م) = [العمر الإنتاجي× (العمر الإنتاجي+ 1)] / 2

**4.2 حسب وحدات الإنتاج**: تستعمل عندما يكون تشغيل المعدات متغير بشكل كبير بين دورة إلى أخرى (وحدات منتجة، ساعات عمل، مسافات مقطوعة وغيرها)، ويترتب عليها عبئ يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل ويكون معدل الاهتلاك وفق هذا النوع كما يلي: (دبابش، 2021/2020، صفحة 4)

| معدل الاهتلاك= عدد وحدات الإنتاج خلال الدورة المعنية ÷ وحدات الإنتاج المقدرة خلال مدة نفعية |
|---|

ثانيا: التنازل عن التثبيتات (المادة 11.121 و 12.121 من الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 9)

- يعرفه القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 من الجريدة الرسمية 2009 على أنه: يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروج من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم بعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله أو من خروجه لاحقا.
  - تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين إيرادات التنازل المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل.
  - إخراجه من الميزانية، بترصيد الحسابات المعنية.

ونتبع لهذا الغرض ثلاث خطوات محاسبية: (بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، 2018، صفحة 217،216)

1. تسجيل حصة الاهتلاك للسنة المعنية؛
2. ترصيد حساب الاهتلاك والتثبيت المعني كما يلي:
   - نحسب رصيد الاهتلاك المتراكم
   - نحسب القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل – الاهتلاك المتراكم
3. نحدد نتيجة التنازل (ربح او خسارة) = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية

حيث انه:

- في حالة سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية فإن المؤسسة تحقق فائضا ويسجل بالحساب (ح/752)
- أما في حالة الخسارة سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية فإن المؤسسة تحقق نواقص ونسجل بالحساب (ح/652).

وعموما ولأكثر توضيح، ما يمكننا ملاحظته أن هناك 3 أنواع للتنازل عن الاستثمارات: (كتوش، 2008، صفحة 29)

- التنازل عن الاستثمارات غير القابلة للإهتلاك؛
- التنازل عن الاستثمارات المهتلكة نهائيا؛
- التنازل عن الاستثمارات خلال المدة العادية للاستعمال (خلال الاهتلاك).

الفرع الرابع: تعريف التثبيتات المعنوية

أولا: تعريف التثبيتات المعنوية

1. التعريف الأول: حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 من الجريدة الرسمية 2009 التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار انشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات،

وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والاعفاءات، ومصاريف التنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري. (المادة 2.121 من الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 08)

2. التعريف الثاني: هو أصل غير نقدي يحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو عرض السلع والخدمات أو التأجير للأخرين، تضم شهرة محل والعلامات التجارية وبرامج الكومبيوتر، وبراءة الاختراع وما إلى ذلك، وأحيانا يكون الأصل يشمل على عناصر ملموسة وعناصر غير ملموسة لا يمكن فصلها علميا، فمثلا شراء المؤسسة قرص مضغوط يحتوي على برامج الكمبيوتر فيتم التعامل معها بشكل عام كجزء من الأصل غير الملموس المتضمن فيه. (JAIN, 2018, pp. 151-152)

الفرع الخامس: أنواع التثبيتات المعنوية

- حـ/203: مصاريف التطوير القابلة للتجهيز.
- حـ/204: خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو انتاج البرمجيات ومواقع الأنترنت.
- حـــ/ 205: تنازلات وحقوق مشابهة، براءات، شهادات، نماذج. وهي عبارة عن مصاريف تمت من اجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة الى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، جق ملكية أدبية أو فنية.
- حـ/207: فرق الشراء. الموجب أو السالب الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الادماج أو التوحيد.
- حـ/208: تجهيزات معنوية أخرى.

ونعرف كل من:

- شهرة محل: هي مدى تفضيل الزبائن الشراء من المؤسسة بدلا من غيرها من المؤسسات المنافسة، ولا يتم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخليا، ولكن يمكن الاعتراف بشهرة المحل الناتجة عن الاندماج (بوتين، 2003، صفحة 108)
- براءة الاختراع: تمنح من قبل الحكومات وتعطي لمالكها الحق الكامل في التصـــنيع، البيع ومراقبة هذا الاختراع لمدة يحددها القانون وفي نهاية الفترة يدخل الاختراع في المجال العام ويمكن اســـتخدامها من قبل أي شـــخص مادي او معنوي، ولا يمكن تجديد براءة الاختراع ولكن يمكن الحصول على براءة اختراع جديدة.
- العلامات والنماذج والرســـومات: عبارة عن رموز، أسماء، أنماط وتعتبر نوع من الدعاية والاعلان ولها تأثير على سمعة المنتجات وثقة الزبائن في هذه المنتجات، وان تطوير هذا النوع من التثبيتات المعنوية يتطلب أموال باهظة.

ويجب الإشـــارة أن التثبيتات المعنوية من الصـــعب تحديد قيمتها أي لا يوجد طريقة لتقييم وتحديد القيمة الحقيقية لأصـــل معنوي. (جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، 2007، صفحة 29)

الفرع السادس: تقييم التثبيتات المعنوية وطريقة اهتلاكها

أولا: طرق تقييم التثبيتات المعنوية عند الدخول

1. التثبيتات المعنوية المشـتراة: تتضـمن تكلفة التجهيزات المعنوية سـعر الشـراء، بما فيها رسـوم الاسـتيراد والرسـوم الغير المسـتردة بعد تخفيض الحسومات والتخفيضات التجارية، كذلك كل المصاريف المباشرة المحملة لإعداد هذا الأصل من أجل الاستخدام (جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2010، صفحة 68)

2.الأصول المعنوية المولدة داخليا: فتعالج على مرحلتين (بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، 2018، صفحة 173)

- المرحلة الأولى: أثناء الإنجاز نجعل حسابات المصاريف المعنية حسب طبيعتها مدينة بتكاليف الإنتاج، وبجعل حسابات الديون أو الحسابات المالية المعنية بالعملية دائنة.
- المرحلة الثانية: في نهاية الدورة نحول المصاريف المعنية بالإنجاز إلى عناصر الأصول المعنية بالتثبيتات المعنوية بجعل حـ/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائن.

ملاحظة: يسجل حـ/205 الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد، مثل امتياز استخدام علامات تجارية.

أما بالنسبة لرخص استغلال البرمجيات المعلوماتية وما شابهها فتسجل بحساب خاص بها حـ/204

3.فيما يخص تقييم حـ/203 مصاريف التنمية والقابلة للتثبيت: هنا يجب التفريق بين المصاريف المنفقة على البحث والمصاريف المنفقة على التطوير (التنمية)، وتعتبر معقدة نسبيا لكون بعضها لا تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية كأحد الشروط اللازمة للاعتراف بها كأصل، حيث نعرف كل من: (بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، 2018، صفحة 170)

البحث: هو استقصاء يهدف إلى الحصول على معرفة.

التطوير: هو استعمال نتائج البحث المتمثلة في المعرفة العلمية المتوصل إليها في شكل نماذج وأنظمة محسنة للإنتاج قبل البدء في العملية الإنتاجية.

- بالنسبة لمصاريف البحث فإنه لا يعترف باي أصل معنوي ناتج عن البحث، لذلك تعتبر النفقات الناجمة عن البحث بمثابة مصاريف تحمل على الدورة الجارية، فهي بذلك أعباء تدرج في الحسابات ولا يوجز تثبيتها وفق النظام المحاسبي المالي.
- ويعترف بالأصل المعنوي الناشئ عن مرحلة التطوير.

ثانيا: اهتلاك الأصول المعنوية

حيث حددها القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 من الجريدة الرسمية 2009 وفق المواد التالية: (المادة 7.121 من الجريدة الرسمية، 2009)

- مدة الاهتلاك: يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عام. وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية (المادة 13.121 من الجريدة الرسمية، 2009)
- طريقة الاهتلاك: إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

***المطلب الثاني: التثبيتات المالية (ح/26) و(ح/27)***

الفرع الأول: ماهية التثبيتات المالية

أولا: تعريف التثبيتات المالية

عرفت التثبيتات المالية حسب SCF على أنها: "تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها". (الجريدة الرسمية ، صفحة 11)

تتكون التثبيتات المالية أساسا من:

أ. الأسهم (ح/26)

**1.** تعريف الأسهم: يمكن تعريف السهم بأنه صك يمثل حصة في رأس مال المؤسسة، بحيث تعني كلمة سهم حق الشريك في المؤسسة، فعند تأسيس أي شركة مساهمة فإن رأس مالها يتكون من عدد من الحصص المتساوية يسمى كل منهما سهما ويحدد المؤسسون في عقد تأسيس المؤسسة ونظامها الأساسي الحد الأقصى لعدد الأسهم التي يمكن للمؤسسة إصدارها والقيمة الاسمية للسهم، ويعرف هذا الحد الأقصى برأس المال المرخص به، ويعطي السهم لحامله الحق في الحصول على توزيعات اذا ما حققت المؤسسة أرباحا وقررت الإدارة توزيعها كلها او جزء منها، وليس من حق حامل السهم مطالبة المؤسسة باسترداد قيمته طالما أن المؤسسة ما زالت تزاول النشاط، ولكن يمكن لحامل السهم بيعه في بورصة الأوراق المالية اذا كانت أسهم المؤسسة تتداول في البورصة. (الجوزي، 2012/2011، صفحة 33)

**2.** خصائص الأسهم:

تتمثل خصائص الأسهم في التقاط التالية: (الجوزي، 2012/2011، صفحة 34،33)

- القابلية للتداول: يتميز السهم بمرونة مطلقة وكبيرة في بورصة الأوراق المالية؛
- الأسهم متساوية القيمة: تصدر جميع الأسهم العادية بقيمة متساوية عكس التعامل بالسندات؛
- المسؤولية المحدودة للسهم: تكون مسؤولية المساهم محدودة في المؤسسة بقدر حصته في رأس مال المؤسسة.

**3.** أنواع الأسهم:

تتضمن أنواع الأسهم على النقاط التالية: (الجوزي، 2012/2011، الصفحات 35-39)

- الأسهم العادية: هو وثيقة مالية تصدر عن مؤسسة مساهمة ما بقيمة اسمية ثابتة، تضمن حقوقا وواجبات متساوية لمالكيها وتطرح للجمهور عن طريق الاكتتاب العام في الأسواق الأولية ويسمح لها بالتداول في الأسواق الثانوية.
- الأسهم الممتازة: هي حصة من حقوق الملكية دون إعطاء حامل الأسهم الممتازة حق التصويت في الجمعيات العامة، وعادة ما تصدر عن شركات المساهمة عدد من الأسهم الممتازة في سبيل جذب جمهور المستثمرين، توفر هذه الأسهم لصاحبها مزايا خاصة لا يتمتع بها صاحب السهم العادي سواء في الرباح الموزة سنويا او عند تصفية المؤسسة فيكون له الأولوية في الحصول على الأرباح الموزعة.

- السهم الاسمي: يكون اسم صاحب المؤسسة مثبت على الشهادة ويسجل بسجلات المؤسسة وانتقال الملكية يلزم نقل الملكية في سجلات المؤسسة
- السهم لحامله: يصدر على شكل شهادة لا تحمل اسم صاحبها، فيتميز بمرونة كبيرة عند التداول وتنتقل الملكية بمجرد استلامه.

**ب.** السندات (ح/27)

**1.** تعريف السندات: السند هو شهادة دين يتعهد بموجبها المصدر بدفع قيمة القرض كاملة عند الاستحقاق لحامل هذا السند في تاريخ محدد بالإضافة إلى منحه مبالغ دورية تعبر عن فائدة معينة في فترات محددة. (الجوزي، 2012/2011، صفحة 41)

تعرف أيضا: بأنها صك مديونية وليس صك مشاركة أو ملكية في رأس المال، كما أنه يدر عائد أو فائدة سنوية ولا يرتبط بما تحققه الجهة المصدرة له من أرباح أو خسائر، ولها آجال استحقاق محددة تلتزم الجهة المصدرة بسداد قيمتها خلالها، وتعتبر السندات وسيلة من وسائل الحصول على التمويل الخارجي طويل الأجل وذلك في حالة عدم لجوء الجهة المصدرة إلى زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة (بلبالي، 2019، صفحة 55)

. خصائص السندات:

تتمثل خصائص السندات في 4 نقاط هي: (الجوزي، 2012/2011، صفحة 41)

- السندات أداة دين: يعتبر السند دين لحامله على الجهة المقترضة، ويكون لحامله الأولوية عن حامل السهم؛
- السندات أداة استثمارية ثابتة الدخل: يتقاضى حامل السند فائدة سنوية ثابتة؛
- محدودية الاجل: يصدر السند دائما بأجل محدد يستحق بتاريخه، ويسجل هذا التاريخ في عقد الإصدار ويعتبر أجل السند عنصرا هاما في تحديد معدل فائدة السند، وكذلك السعر السوقي له؛
- قابلية السند للتداول: تساهم هذه الخاصية في توفير سيولة إضافية للسندات طويلة الأجل في بورصة الأوراق المالية.

**2.** أنواع السندات:

تتكون أنواع السندات من النقاط التالية: (الجوزي، 2012/2011، صفحة 41،42)

- السند لحامله: يقصد به السند الذي يخلو من اسم المستثمر، وتنتقل ملكيته بمجرد الاستلام ويكون لحامله الحق في الحصول على فائدة السند عند استحقاقها أما عند تاريخ الاستحقاق فيحق لحامله استلام قيمته الاسمية.
- السندات الاسمية: هو ذلك السند الذي يصدر باسم صاحبه غير قابل للتداول، وتتم عملية البيع والشراء وفق القواعد القانونية لنقل الملكية، ويضم هدا النوع من السندات الحماية الكاملة للمستثمر من ناحية السرقة أو التلف.
- لدينا أيضا السندات الحكومية: تصدر من الدولة ومؤسساتها مثل (سندات الخزينة) وتمتاز هذه السندات الحكومية بمجوعة من المزايا تشجع المستثمرين نحو الاستثمار بها
  - الاستثمار بها يكون اقل مخاطرة؛

- السندات الحكومية أكثر سيولة من السندات الأخرى؛
- تصدر بشروط الاعفاء الضريبي لفواتيرها من ضريبة الدخل؛

– سندات المؤسسات: تعتبر أدوات دين للمؤسسات المصدرة لها، وتصدر عادة عن مؤسسات ذات طابع تجاري وصناعي وكذلك المؤسسات التي تتعامل بالأنشطة الخدمية ولأغراض التوسع وزيادة راس المال.

ثانيا: تصنيف التثبيتات المالية حسب SCF

الجدول رقم 08: تصنيف حسابات التثبيتات المالية

| الحساب | شرح الحساب |
|---|---|
| ح/26 مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | ويقصد بها مساهمات شركة محددة في شركات أخرى في شكل سندات مساهمة ويتفرع هذا الحساب إلى عدة حسابات. |
| ح/261 سندات الفروع المثبتة<br>ح/ 2611 الأسهم<br>ح/ 2618 سندات الفروع المثبتة الأخرى | هي عبارة عن أسهم أو حصص إجتماعية والتي تعود ملكيتها الدائمة للمؤسسة التي تصدر هذه الأسهم أو ضمان الرقابة عليها. |
| ح/262 سندات المساهمة الأخرى | وهنا تكون الرقابة على المؤسسة المستغلة بمساهمة عدد غير محدد من الشركاء والقرارات الناتجة تكون بالإجماع. |
| ح/ 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة | هي تلك سندات المحصل عليها نتيجة بيع سلعة معينة لشركة مرتبطة بعلاقة شراكة كان يتم تموينها ببضائع معينة مقابل إصدار سندات تعادلها في القيمة لصالح الشركة التي تمون بالبضائع كوسيلة دفع من نوع خاص. |
| ح/266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع | هي كل الحقوق الناتجة عن تعاملات تمت داخل شركات من نفس المجموعة ولها علاقات تساهمية ببعضها البعض كالمعاملات المتمثلة في شراء سندات من فرع تابع لنفس المجموعة التي ينتمي لها الفرع الذي اشترى السندات. |
| ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة | ويسجل السندات التي لا دخل في نشاط يتعلق بمملوكات الشركة كالتي تقبض في مقابل مديونية كانت مشكوك في تحصيلها. |
| ح/272 السندات الممثلة في حق الدين المدين | ويضم الوثائق التي تمثل حق مديونية لحاملها لمدة تفوق الدورة المالية وينوي الكيان استبقائها كأصل مالي دائم. |

| | |
|---|---|
| ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة | هي الأصول المالية المملوكة بصفة عادية بهدف تحقيق مردودية مرضية سواء في الأمد القريب أو البعيد دون أن يكون لمالك هذه السندات الثابتة أي دور تسييري في الشركة المصدرة لهذه السندات. |
| ح/274القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار تمويل | ويعلق فقط بالقروض التي تمنحها المؤسسة في إطار العمليات المتعمقة بقروض الإيجار التمويلي. |
| ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة | وهي عبارة عن مبالغ مالية تدفعها المؤسسة للموردين كضمان لتسديد الديون أو الفواتير ضمن عقد محدد الشروط بينهما. |
| ح/276 الحقوق الأخرى المثبتة | وهي الحقوق التي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة. |
| حـ/279دفوعات باقية لتسديد عن السندات المثبتة غير المسددة | ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام عن سندات مثبتة غير مسددة. |

المصدر: من إعداد الطالبيتين بالإعتماد على (محمود، 2023)

الفرع الثاني: طرق التقييم لكل من الأسهم والسندات

تعتبر مشكلة التقييم من أصعب المشاكل في شركات المساهمة، ويزيد من صعوبة المشكلة تعدد المداخل المختلفة التي يمكن استخدامها لغرض التقييم وبالنسبة للأسهم العادية أو السندات يجب التمييز بين القيمة الاسمية، وقيمته الدفترية، وقيمته السوقية.

1. تقييم الأسهم والسندات:

حيث يتم تقييم الأسهم والسندات بالاعتماد على القيم التالية: (بلبالي، 2019، صفحة 52،51)

1.1القيمة السوقية: تتمثل في القيمة التي يباع بها السهم أو السند في سوق الأوراق المالية، وهذه القيمة قد تكون أكبر أو أقل من القيمة الاسمية أو الدفترية، فإذا كان أداء الوحدة الاقتصادية جيدا ونحقق أرباح فمن المتوقع أن السعر السوقي سيكون أعلى من القيمة الدفترية أو الاسمية، وإذا كان أداء الوحدة الاقتصادية ضعيف فمن المتوقع أن ينخفض السعر في السوق وربما يصل إلى أقل من القيمة الدفترية أو الاسمية.

2.1 القيمة الاسمية: هي القيمة المدونة في قسيمة السهم أو السند وهي سعر اعتباري تضعه الشركة عند إصداره لأول مرة ولا يرتبط بسعر السهم أو السند في السوق.

3.1 القيمة التصفوية: تمثل قيمة السهم الخاص بالوحدة الاقتصادية عند الشروع بتصفيتها وتساوي القيمة السوقية لموجوداتها مطروح منها ديونها وقسمة النتيجة على عدد الأسهم.

4.1 القيمة الدفترية: هي عبارة عن حصة السهم الواحد من صافي موجودات الوحدة الاقتصادية وليس لها تأثير كبير على أسعار الأسهم في السوق.

5.1 القيمة العادلة: تمثل القيمة العادلة للسهم أو السند ما ينبغي أن تكون عليه القيمة الحقيقية للأصل في سوق الأوراق المالية النشطة.

6.1 قيمة اصدار أسهم: هي تلك القيمة التي تتجدد عند اتخاذ قرار اصدار الأسهم، يتم بيعها في السوق وفق هذه القيمة وتختلف عادة قيمة اصدار الأسهم خاصة بالشركات القائمة عن قيمة الأسهم الاسمية لهذه الشركات، فتكون قيمة الإصدار أكثر من القيمة الاسمية وأقل من قيمة السهم في السوق، خاصة إذا كان تداول الأسهم لهذه الشركة بأسعار مرتفعة بهذه السوق مقارنة بالقيمة الاسمية، ويسمى الفرق بين القيمة الاسمية وسعر الإصدار علاوة الإصدار وتدفع مباشرة الى الشركة المصدرة وتضاف محاسبيا إلى حقوق الملكية.

بالإضافة إلى العامل الأخير وهو: (تسعديت، 2016/2015، صفحة 39)

7.1 القياس بالتكلفة التاريخية: تقاس الأدوات المالية عند شرائها بتكلفة الشراء مضاف إليها النفقات المرتبطة مباشرة باقتناء الأصل بحيث تصبح تلك التكاليف جزءا من المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام، وعند البيع تقاس الأداة المالية بسعر البيع مطروح منه العمولات المدفوعة ومصاريف البيع المباشرة، ويعامل الفرق بين صافي ثمن البيع والتكلفة على أنه مكاسب أو خسائر استثمارات ويظهر في حساب مستقل لحسابات التسيير.

ومنه نستطيع القول إن تقييم الأدوات المالية أو قياسها هي عملية تحديد القيم النقدية للأدوات المالية التي تظهر في القوائم المالية، ويعتبر التوجه نحو القياس وفق القيمة العادلة خطوة مهمة نحو تحسين طرق التقييم المحاسبية، باعتبار أن البيانات المالية المفصح عنها وفق هذه الطريقة أكثر ملائمة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع المعلومات الناتجة عن التقييم وفق التكلفة التاريخية.

ومنه سنتطرق إلى أوجه الاختلاف بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية:

الجدول 09: الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية

| البيان | القيمة العادلة | التكلفة التاريخية |
|---|---|---|
| **الملائمة** | تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها. | تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء الأصول أو تحمل الديون او تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة في حيازة الأصل او تحمل الالتزامات. |
| **الموثوقية** | تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية. | تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية. |

المصدر: بوسبعين تسعديت، (2016/2015)، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين محلولة، غير منشورة، البويرة، صفحة 30

ويجب التفرقة أيضا بين القيمة السوقية والقيمة العادلة حيث تعتبر القيمة السوقية أسلوب لتحديد القيمة العادلة، والتي سنتطرق اليها فيما يلي:

الجدول 10: الفرق بين التكلفة السوقية والتكلفة العادلة

| القيمة العادلة | القيمة السوقية |
|---|---|
| القيمة العادلة هي السعر المعلن في السوق النشط | القيمة السوقية هي السعر المعلن في السوق سواء كان هذا السوق نشط (كفء) او غير نشط (غير كفء) |
| تتحدد القيمة العادلة على أساس دراسة العناصر المؤثرة في سوق الأوراق المالية | تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب في السوق، أي انها متوقفة على حركة الشراء والبيع في سوق الوراق المالية (البورصة) |
| القيمة العادلة على أساس افتراضات التي يمكن للمشاركين استخدامها عند تسعير الاصل | تتأثر القيمة السوقية بمتغيرات كثيرة |

المصدر: بوسبعين تسعديت، (2016/2015)، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين محلولة، غير منشورة، البويرة، صفحة 10

***المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية***

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لاقتناء التثبيتات العينية

أولا: شراء التثبيتات (صلاح، 2017، صفحة 58)

إذا كانت الحيازة على التثبيتات العينية بشكل عادي فإن الحساب الدائن المقابل يكون إما ح/404الموردون أو حسابات الخزينة أو حسابات أخرى معينة.

وتسجل التثبيتات بتكلفة الشراء كالتالي:

ثمن الشراء (H.T) +مجمل المصاريف المدفوعة إلى الغير (مصاريف النقل +مصاريف جمركية +مصاريف التأمين +خدمات وتركيب وتثبيت....).

ويكون القيد كما يلي: (عيساوي، 2015، صفحة 16،15)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21× | | ح/التثبيتات العينية | ×× | |
| 4456 | | ح/الرسم على القيمة المضافة مسترجع | ×× | |
| | 404 | ح/موردو التثبيتات | | ×× |
| | أو512 | ح/البنك | | ×× |
| | أو53 | ح/الصندوق | | ×× |
| | | البيان: الحيازة على التثبيتات | | |

ثانيا: انتاج التثبيت داخل المؤسسة (بلخير، 2016، صفحة 4،3)

تكلفة إنتاج تثبيت عيني تساوي إلى تكلفة شراء المواد المستهلكة +الأعباء الأخرى التي تم تحملها خلال العملية الإنتاجية أي الأعباء المباشرة والغير مباشرة التي يمكن إدراجها منطقيا ضمن تكلفة إنتاج هذا العنصر.

الحالة 01: انتهاء من انتاج التثبيت المادي في نفس السنة

ويتم إثباتها المحاسبي وفق مرحلتين:

أ. القيد الأول: أولها نسجل إدراج الأعباء التي تم تحملها لأجل إنتاج هذا التثبيت

ب. القيد الثاني: وثانيهما نسجل دخول التثبيت لذمة المؤسسة.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6×× | | ح/الأعباء حسب طبيعتها | ×× | |
| | 5×× | ح/أحد الحسابات المالية | | ×× |
| | 401 | ح/موردو السلع والخدمات | | ×× |
| | | البيان: إثبات الأعباء المتحملة لإنجاز تثبيت | | |
| 21× | | ح/التثبيتات العينية | ×× | |
| | 732 | ح/الإنتاج المثبت للأصول العينية | | ×× |
| | | البيان: إثبات إنجاز التثبيت | | |

الحالة 02: لم يكتمل التثبيت العيني في نفس العام

أ. **القيد الاول**: عند انتهاء السنة وبتاريخ N/12/31 ولم يكتمل انجاز التثبيت يسجل بمجموع التكاليف الخاصة به كالاتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 232 | | ح/ التثبيتات العينية جاري إنجازها | ×× | |
| | 732 | ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل تثبيت عيني قيد الإنجاز | | |

ب. **القيد الثاني**: التسجيل في N+1 /01/01 يتم تسجيل المصاريف الجديدة بطبيعتها، وعندما يصبح التثبيت العيني جاهزا للاستخدام يسجل بتكلفة الإنتاج عند استلامه، ويكون التسجيل كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6×× | | ح/ الأعباء حسب طبيعتها | ×× | |
| | 4×× | ح/ الموردون والحسابات | | ×× |
| | 5×× | ح/ الحسابات المالية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل الأعباء المرتبطة بتسجيل أصل في N+1 | | |
| 21× | | ح/ التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 732 | ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية | | ×× |
| | 232 | ح/ التثبيتات العينية جاري إنجازها | | ×× |
| | | البيان: استلام التثبيتات العينية المنتجة بواسطة المؤسسة في N+1 | | |

ثالثا: حالات أخرى (صلاح، 2017، صفحة 58)

الحالة 01: حالة الحيازة عن طريق الإسهام

إذا كانت حيازة التثبيتات عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال، أو حساب الشركاء-عمليات حول أرس المال-(حـ/456)، حيث تكون القيود كما يلي:

أ-حيازة تثبيت بأموال خاصة:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21× | | حـ/التثبيتات العينية | ×× | |
| | 101 | حـ/رأس المال | | ×× |
| | | البيان: حيازة تثبيت بواسطة إسهام خاص | | |

ب-حيازة تثبيت بواسطة إسهام الشركاء:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21× | | حـ/التثبيتات العينية | ×× | |
| | 456 | حـ/الشركاء العمليات عن رأس مال | | ×× |
| | | البيان: حيازة تثبيت بواسطة إسهام الشركاء | | |

الحالة 02: حالة التثبيتات الممنوحة في شكل امتياز

وتكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل امتيازات عينية والموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز الممنوح له وهذا بجعل الحساب 22 تثبيتات في شكل امتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو حـ/229 حقوق مانح الامتياز ويظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية والتي تسمى بالخصوم الغير جارية، وعليه يكون القيد كما يلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 22×× | | حـ/تثبيتات في شكل امتياز | ×× | |
| | 229 | حـ/حقوق مانح الامتياز | | ×× |
| | | البيان: إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل امتياز | | |

الحالة 03: حالة التثبيتات الجاري إنجازها لدى الغير (رقيق، 2020)

التثبيتات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل حـ/23 مدينا بقيمة التثبيتات التي سيتم اقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف، ويكون القيد كما يلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 232 | | حـ/تثبيتات جاري إنجازها | ×× | |
| | 40× | حـ/الموردون والحسابات الملحقة | | ×× |
| | | البيان: إثبات وجود التثبيتات منجز لدى الغير | | |

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية في نهاية الدورة

أولا: التسجيل المحاسبي للاهتلاك (بلغيث، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية ، 2011، صفحة 3)

يعتبر الاهتلاك عبء ويسجل في الحساب 681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة لعناصر الأصول الغير جارية في الجانب المدين وحساب اهتلاك التثبيت المعني في الجانب الدائن، وهو نفس القيد لجميع أنواع الاهتلاك ويسجل وفق القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـ/المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية | ×× | |
| | 28×× | حـ/ إهتلاك التثبيتات العينية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك | | |

ثانيا: التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة: (دبابش، 2021/2020، صفحة 1)

1-إن حساب خسارة القيمة يتم في نهاية السنة وبعد احتساب الاهتلاك.

2-إن تسجيل الخسارة في قيمة التثبيت القابل للاهتلاك سيؤدي إلى التغير في أقساط الاهتلاك السنوية خلال السنوات الموالية لسنة تسجيل خسارة القيمة

- خسارة القيمة: (عطية، 2011، صفحة 27،26)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـــ/المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية | ×× | |
| | 291× | حـ/خسارة قيمة عن تثبيت عيني | | ×× |
| | | البيان: إثبات خسارة القيمة للتثبيتات | | |

- وإذا حدث وان ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل فإننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها للأصل في (حـــ/781) استرجاع خسارة القيمة دائنا، ويكون القيد كالتالي: (فداوي، 2017)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 291× | | حـ/خسارة قيمة عن تثبيت عيني | ×× | |
| | 781 | حـــــ/ استرجاعات الاستغلال عن خسارة القيمة والمؤونات-الأصول غير جارية- | | ×× |
| | | البيان: إثبات استرجاع جزئي أو كلي لخسارة القيمة | | |

ثالثا: إعادة تقييم التثبيتات العينية (بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، 2018، صفحة 235)

القيمة الحقيقية المعاد تقييمها (القيمة العادلة): وفقا لهذه الطريقة فانه يتم إعادة تقييم الأصـــل، أي بقيمته الحقيقية منقوص منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

ويتم تقييم كل من:

- القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي قيمتها في السوق وبتم تقديرها من قبل مقومون محترفون.
- وتدر الإشارة انه بعد إعادة التقييم فان المبالغ القابلة للاهتلاك تحدد على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

ويكون التسجيل في نهاية السنة N=1/12/31 كالتالي:

حالة 01: ارتفاع القيمة المحاسبية للأصل عقب إعادة تقييمه، فان الزيادة تسجل مباشرة كفائض فب الأموال الخاصة بجعل فرق إعادة التقييم (حـ/105) دائنا.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21× | | حـ/التثبيتات العينية | ×× | |
| | 105 | حـ/فرق إعادة التقييم | | ×× |
| | | البيان: تسجيل فائض إعادة تقييم | | |

حالة 02: عندما تنخفض قيمة التثبيت عن القيمة المحاسبية الصافية، يعد ان اعيد تقييمه سابقا بالزيادة فانه يجب تخفيض قيمته، وفق القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 105 | | حـ/ فرق إعادة التقييم | ×× | |
| | 21× | حـ/التثبيتات العينية | | ×× |
| | | البيان: استرجاع خسائر السنوات الماضية | | |

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات العينية (دبابش، 2021/2020، صفحة 1_9)

وهي عملية استثنائية في حياة المؤسسة تنتهي إما بفائض قيمة أو ناقص قيمة، ومحاسبيا نعني بها خروج عنصر التثبيت عن الذمة المالية للمؤسسة ولم تعد تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلي.

أ. التثبيتات القابلة للاهتلاك:

1- التنازل عن التثبيتات بدون مقابل: قد تقوم المؤسسة بهذه العملية نتيجة للتلف الكلي للتثبيت بفعل الكوارث الطبيعية أو بفعل الإنسان كالحريق، حوادث المرور...إلخ، حيث تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

- تسجيل قسط الاهتلاك المكمل لسنة الهدم؛
- ترصيد حساب التثبيت المعني باهتلاكه المتراكم، واعتبار الفرق أعباء غير عادية (حـ/672) القيمة المحاسبية للأصول المحطمة المعرضة للإهمال، لكونه غير صالح للاستخدام وتم التخلص منه.

المعالجة المحاسبية:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـ/مخصصات الاهتلاك عن الأصول المثبتة للأصول غير الجارية | ×× | |
| | 28×× | حـ/ اهتلاك التثبيت العيني | | ×× |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 28×× | | حـ/ اهتلاك التثبيت المعني | X | |
| 29×× | | حـ/ خسائر القيمة عن التثبيت | Y | |
| 672 | | حـ/ القيمة المحاسبية المحطمة المعرضة للإهمال | A-X-Y | |
| | 2×× | حـ/التثبيت العيني | | A |
| | | البيان: قيد التنازل عن التثبيت العيني | | |

حيث أن:

A =القيمة الأصلية للتثبيت المعني؛

X=الاهتلاك المتراكم؛

Y=خسائر القيمة.

- إذا كان التثبيت مأمن عليه، فإننا نسجل مبلغ التأمين المستلم كنواتج استثنائية عن عمليات التسيير(حـ/757)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك | ×× | |
| | 757 | حـ/نواتج استثنائية للتسيير الجاري | | ×× |
| | | البيان: استلام مبلغ التامين | | |

2- التنازل عن التثبيتات بمقابل: تكون وفق المراحل التالية:

- تسجيل القسط الاهتلاك المكمل لسنة التنازل؛
- ترصيد حساب التثبيت المتنازل عنه وتسجيل نتيجة التنازل.

نتيجة التنازل= سعر البيع+ الاهتلاك المتراكم +خسائر القيمة-القيمة الأصلية للتثبيت المعني

- إذا كانت نتيجة التنازل خسارة نسجلها في الجانب المدين في حـ/652(نواقص قيمة عن خروج التثبيتات العينية)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـــ/المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية | ×× | |
| | 281× | حـ/اهتلاك التثبيتات العينية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك لسنة التنازل | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 462 | | حـ/الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | ×× | |
| | | او | | |
| 5×× | | حـ/ الحسابات المالية | ×× | |
| 281× | | حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية | ×× | |
| 29 | | حـ/خسائر القيمة عن تثبيتات عينية | ×× | |
| 652 | | حـ/نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية | ×× | |
| | 21× | حـ/التثبيت المعني | | ×× |
| | 4457 | حـ/TVAمحصل | | ×× |
| | | البيان: تنازل عن التثبيتات العينية | | |

- إذا كانت نتيجة التنازل ربح نسجلها في الجانب الدائن في حـ/752(فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير مالية).

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـــ/المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية | ×× | |
| | 281× | حـ/اهتلاك التثبيتات العينية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك لسنة التنازل | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 462 | | حـ/الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | ×× | |
| | | او | | |
| 5×× | | حـ/ الحسابات المالية | ×× | |
| 281× | | حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية | ×× | |
| 29 | | حـ/خسائر القيمة عن تثبيتات عينية | ×× | |
| | 21× | حـ/التثبيت المعني | ×× | |
| | 4457 | حـ/TVAمحصل | | ×× |
| | 752 | حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير مالية | | ×× |
| | | تكوين مخصص الاهتلاك للتثبيت | | |

1- التثبيتات الغير قابلة للاهتلاك:

- التنازل عن التثبيت العيني بربح، ويكون التسجيل كالاتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 462 | | حـ/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | ×× | |
| 29×× | | حـ/خسائر القيمة عن تثبيتات عينية | ×× | |
| | 21× | حـ/التثبيت المعني | | ×× |
| | 752 | حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير مالية | | ×× |
| | | البيان: التنازل عن التثبيت العيني بربح | | |

2- التنازل عن التثبيت العيني بخسارة وبكون التسجيل كالاتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 462 | | حـ/الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | ×× | |
| 29×× | | حـ/خسائر القيمة عن تثبيتات عينية | ×× | |
| 652 | | حـ/ نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية | ×× | |
| | 21× | حـ/التثبيت المعني | | ×× |
| | | البيان: التنازل عن التثبيت العيني بخسارة | | |

الفرع الرابع: معالجة التثبيتات المعنوية المشتراة والمنتجة داخل المؤسسة

يرى (محمود، محاضرات في المحاسبة المعمقة 2، 2023) أن معالجة التثبيتات المعنوية تكون كالتالي.

أولا: معالجة التثبيتات المعنوية المشتراة

حسب المادة 110-2 من النظام المحاسبي المالي فإن تكلفة اقتناء أصل معنوي تعادل:

- ❖ سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية؛
- ❖ وكذلك التكاليف المباشرة الممنوحة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام المتوقع كذلك تسجل في الأعباء، التكاليف التي تحملتها المؤسسة عندما كان الأصل قد بدء في العمل.

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي، فقد نص النظام المحاسبي المالي على تسجيل عملية شراء التثبيتات المعنوية في دفاتر المؤسسة كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 20× | | حـ/ التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 512 | حـ/ البنك | | ×× |
| | | او | | |
| | 53 | حـ/ الصندوق | | ×× |
| | | البيان: شراء التثبيتات المعنوية نقدا او بشيك | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 20× | | حـ/ التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 404 | حـ/ موردو التثبيتات | | ×× |
| | | البيان: شراء التثبيتات المعنوية على الحساب | | |

ثانيا: معالجة التثبيتات المعنوية المنتجة داخل المؤسسة

الحالة 01: انتهاء من انتاج التثبيت المعنوي في نفس السنة

أ. أثناء إنتاج الأصل: تسجل المصاريف حسب طبيعتها في المجموعة السادسة (6)، وفي التاريخ المناسب لكل مصروف حيث قام النظام المحاسبي المالي بتحديد تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه والتي تتضمن:

- تكلفة العتاد؛
- اليد العاملة؛
- أعباء الإنتاج الأخرى.

ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6×× | | حـ/ الأعباء حسب طبيعتها | ×× | |
| | 4×× | حـ/ الموردون والحسابات | | ×× |
| | 5×× | حـ/ الحسابات المالية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل الأعباء المرتبطة بتسجيل أصل | | |

ب. القيد الثاني: عندما يصبح الأصل المعنوي جاهزا للاستخدام، تسجل عملية الاستلام بتكلفة الإنتاج في تاريخ الاستلام كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 20× | | حـ/ التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 731 | حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية | | ×× |
| | | البيان: استلام التثبيتات المعنوية المنتجة بوسائل المؤسسة | | |

الحالة 02: لم يكتمل التثبيت في نفس العام

ج. القيد الاول: عند انتهاء السنة وبتاريخ N/12/31 ولم يكتمل انجاز التثبيت يسجل بمجموع التكاليف الخاصة به كالاتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 237 | | حـ/ التثبيتات المعنوية جاري إنجازها | ×× | |
| | 731 | حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل تثبيت معنوي قيد الإنجاز | | |

د. القيد الثاني: التسجيل في N+1 /01/01 يتم تسجيل المصاريف الجديدة بطبيعتها، وعندما يصبح الأصل المعنوي جاهزا للاستخدام يسجل بتكلفة الإنتاج عند استلامه، ويكون التسجيل كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6×× | | حـ/ الأعباء حسب طبيعتها | ×× | |
| | 4×× | حـ/ الموردون والحسابات | | ×× |
| | 5×× | حـ/ الحسابات المالية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل الأعباء المرتبطة بتسجيل أصل في N+1 | | |
| 20× | | حـ/ التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 731 | حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية | | ×× |
| | 237 | حـ/ التثبيتات المعنوية جاري إنجازها | | ×× |
| | | البيان: استلام التثبيتات المعنوية المنتجة بواسطة المؤسسة في N+1 | | |

الفرع الخامس: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية في نهاية الدورة

أولا: التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات المعنوية

ويتم حساب قسط الاهتلاك السنوي حسب الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة، والطريقة المعتمدة من اغلبية المؤسسات هي الاهتلاك الخطي (الثابت)، ويكون القيد في نهاية السنة بتاريخ N/12/31 كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـ/ مخصصات إهتلاك مؤونات وخسائر قيمة للتثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 280× | حـ/ إهتلاك التثبيتات المعنوية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك للتثبيت المعنوي | | |

ثانيا: خسارة القيمة

حسب SCF عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية يشكل الفرق مبلغ خسارة في القيمة أي أن: خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

وتسجل خسارة القيمة إذا كان هناك دليل على أن الأصل المعنوي قد فقد من قيمته في نهاية الدورة يجعل (حـــ/681) مخصصات خسارة القيمة للتثبيتات المعنوية مدينا بمبلغ الخسارة، و(حـ/×290) خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية دائنا.

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـــ/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول الغير جارية | ×× | |
| | 290× | حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | | ×× |
| | | البيان: اثبات خسارة قيمة للتثبيتات المعنوية | | |

– وإذا حدث وان ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل فإننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها للأصل في (حـ/781) استرجاع خسارة القيمة دائنا، ويكون القيد كالتالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 290× | | حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 781 | حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسارة القيمة والمؤونات– الأصول غير جارية– | | ×× |
| | | البيان: الغاء كلي او جزئي لخسارة القيمة | | |

الفرع السادس: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية عند التنازل

يتم حذف أي تثبيت معنوي من ميزانية المؤسسة عندما:

- ❖ لا ينتظر منه تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا؛
- ❖ عند خروجه من الكيان؛
- ❖ عندما يكون الأصل المعنوي قابل للاهتلاك ولم يهتلك كليا بعد.

يكون التسجيل المحاسبي لخروج الأصل كما يلي:

أ. القيد الأول: يجب إثبات قسط إهلاك الأصل لسنة خروجه، ويحسب للفترة الممتدة من بداية سنة الاستبعاد إلى غاية تاريخ خروج الأصل وفق القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـ/ مخصصات إهتلاك مؤونات وخسائر قيمة للتثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 280× | حـ/ إهتلاك التثبيتات المعنوية | | ×× |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك للتثبيت المعنوي | | |

ب. القيد الثاني: يُرصد الأصل المستبعد، وهناك حالتين:

حالة01: التسجيل المحاسبي مع تحقيق ربح عند التنازل عن التثبيتات المعنوية

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك، او | ×× | |
| 53 | | حـ/ الصندوق | ×× | |
| او | | | | |
| 462 | | حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | ×× | |
| 290 | | حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | | |
| 280 | | حـ/ إهتلاك التثبيتات المعنوية | ×× | |
| | 752 | حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير مالية | | ×× |
| | 20× | حـ/ تثبيتات معنوية | | ×× |
| | | البيان: التنازل عن التثبيتات المعنوية بربح | | |

حالة02: التسجيل المحاسبي مع تحقيق خسارة عند التنازل عن التثبيتات المعنوية

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك، او | ×× | |
| 53 | | حـ/ الصندوق | ×× | |
| | | او | | |
| 462 | | حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | ×× | |
| 280 | | حـ/ إهتلاك التثبيتات المعنوية | | |
| 290 | | حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | ×× | |
| 652 | | حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية | ×× | |
| | 20× | حـ/ تثبيتات معنوية | | ×× |
| | | البيان: التنازل عن التثبيتات المعنوية بخسارة | | |

***المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية***

الفرع الاول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية (حـ/26)

تتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية حسب SCF كما يلي وفق: (محمود، 2023)

1- المعالجة المحاسبية عند الحيازة

يتم تسجيل حساب سندات المساهمة حـ/26 مبدئيا عند تاريخ إقتنائها بالقيمة العادلة والتي تمثل سعر الشراء مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل الرسوم غير المسترجعة وعمولة الوسطاء وغيرها.

فالحساب 26 مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات يسجل في الجانب المدين، ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير، وإذا ما كانت هناك سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 "مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات" في المقابل الحساب المالي أو حسابات الغير فيما يخص الجزء المستدعى، وفي المقابل قسم فرعي للحساب نفسه (حـ/269)"عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة" فيما يخص الجزء غير المطلوب على أن تتم بعد ذلك تسوية هذا الجزء، ويتم ذلك وفقا للقيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 26× | | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | ×× | |
| | 512 | حـ/ البنك | | ×× |
| | | او | | |
| | 53 | حـ/ الصندوق | | ×× |
| | | البيان: شراء أسهم بشيك او نقدا | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 26× | | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | ×× | |
| | 405 | حـ/ موردوا التثبيتات (أوراق الدفع) | | ×× |
| | | البيان: شراء أسهم على الحساب | | |
| 26× | | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | ×× | |
| | 512 | حـ/ البنك | | ×× |
| | 269 | حـــ/ الدفوعات الباقية للتسديد عن سندات المساهمة غير المسددة | | ×× |
| | | البيان: شراء الأسهم بواسطة دفعات | | |

2- المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة

تقيم هذه التثبيتات المالية (حـــ/26 مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات) وتسجل في نهاية الدورة المالية N/12/31 على الشكل التالي:

1.2-تسجيل فارق التقييم موجب: إذا كانت القيمة المحاسبية اقل من القيمة السوقية، نسجل الفرق في القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 26× | | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | ×× | |
| | 104 | حـ/ فارق التقييم | | ×× |
| | | البيان: تسجيل فارق تقييم موجب | | |

2.2-تسجيل فارق تقييم سالب: إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من القيمة السوقية، نسجل الفرق في القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 104 | | حـ/ فارق التقييم | ×× | |
| | 26× | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | | ×× |
| | | البيان: تسجيل فارق تقييم سالب | | |

3.2- يتم تسجيل خسارة القيمة ان وجدت وفق القيد كالاتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 686 | | حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية | ×× | |
| | 296× | حـ/خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات | | ×× |
| | | البيان: تسجيل خسارة قيمة | | |

3- المعالجة المحاسبية عند التنازل على التثبيتات المالية حـ/26

عند التنازل عن سندات المساهمة حـــ/26 يتم ترصيده دائنا، مقابل الحسابات المالية أو حسابات الغير، مع تسجيل الارباح الصافية للتنازل في حساب حـــ/767 أما إذا نتجت خسائر صافية للتنازل تسجل في حـــ/667، مع تسجيل خسارة قيمة (حـ/296) مدينا ان وجدت. وتسجل محاسبيا كالاتي:

1.3- التسجيل المحاسبي مع تحقيق ربح عند التنازل عن التثبيتات المالية حـ/26:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك، او | ×× | |
| 53 | | حـ/ الصندوق | ×× | |
| | | او | | |
| 465 | | حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المنقولة التوظيفية، وأدوات مالية مشتقة | ×× | |
| 296 | | حـ/ خسارة القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات | ×× | |
| | 767 | حـ/ الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية | | ×× |
| | 26× | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | | ×× |
| | | البيان: تنازل عن الاسهم بربح | | |

2.3- التسجيل المحاسبي مع تحقيق خسارة عند التنازل عن التثبيتات المالية:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/بنك، او | ×× | |
| 53 | | حـ/ الصندوق | ×× | |
| | | او | | |
| 465 | | حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المنقولة التوظيفية، وأدوات مالية مشتقة | ×× | |
| 296 | | حـ/ خسارة القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات | ×× | |
| 667 | | حـ/ الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول | ×× | |
| | 26× | حـ/ مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات | | ×× |
| | | البيان: تنازل عن الأسهم بخسارة | | |

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية أخرى (حـ/27)

تثبت في هذا الحساب كل التثبيتات المالية والسندات الأخرى (حـــ/27 تثبيتات مالية اخرى) وتسجل في نهاية الدورة المالية N/12/31 على الشكل التالي:

**1- المعالجة المحاسبية عند الحيازة:**

تسجل محاسبيا عند تاريخ حيازتها بالقيمة العادلة + التكاليف الملحقة يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 27× | | حـ/ تثبيتات مالية اخرى | ×× | |
| | 512 | حـ/ البنك | | ×× |
| | او | | | |
| | 53 | حـ/ الصندوق | | ×× |
| | | البيان: شراء سندات بشيك او نقدا | | |
| 27× | | حـ/ تثبيتات مالية اخرى | ×× | |
| | 405 | حـ/ موردوا التثبيتات (أوراق الدفع) | | ×× |
| | | البيان: شراء سندات على الحساب | | |
| 27× | | حـ/ تثبيتات مالية اخرى | ×× | |
| | 512 | حـ/ البنك | | ×× |
| | 279 | حـــ/ ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن | | ×× |
| | | السندات المثبتة غير مسددة | | |
| | | البيان: شراء السندات بواسطة دفعات | | |

2- المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة:

تقيم هذه التثبيتات وتسجل في نهاية الدورة N/12/31 على الشكل التالي:

1.2- تسجيل فارق التقييم موجب: إذا كانت القيمة المحاسبية اقل من القيمة السوقية، نسجل الفرق في القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 27× | | حـ/ تثبيتات مالية أخرى | ×× | |
| | 104 | حـ/ فارق التقييم | | ×× |
| | | البيان: تسجيل فارق تقييم موجب | | |

2.2- تسجيل فارق تقييم سالب: إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من القيمة السوقية، نسجل الفرق في القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 104 | | حـ/ فارق التقييم | ×× | |
| | 27× | حـ/ تثبيتات مالية أخرى | | ×× |
| | | البيان: تسجيل فارق تقييم سالب | | |

3.2- أما الفرق الناتج عن خسارة القيمة ان وجدت تسجل في نهاية السنة كالاتي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 686 | | حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية | ×× | |
| | 297 | حـ/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة | | ×× |
| | | البيان: تسجيل خسارة القيمة عن السندات | | |

3- المعالجة المحاسبية عند التنازل عن التثبيتات المالية حـ/27

عند التنازل عن تثبيتات مالية اخرى حـــ/27 يتم ترصيده دائنا، مقابل الحسابات المالية أو حسابات الغير، مع تسجيل الأرباح الصافية عن التنازل عن أصول مالية في حساب حـ/767 أما إذا نتجت خسائر صافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية تسجل في حـ/667، مع تسجيل خسارة قيمة (حـ/296) مدينا ان وجدت. وتسجل محاسبيا كالاتي:

1.3- التسجيل المحاسبي مع تحقيق ربح عند التنازل عن التثبيتات المالية حـ/27:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك، او | ×× | |
| 53 | | حـ/ الصندوق | ×× | |
| او 465 | | | | |
| | | حـــــ/ الحســـابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المنقولة | ×× | |
| 297 | | التوظيفية، وأدوات مالية مشتقة | | |
| | | حـ/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة | ×× | |
| | 767 | حـ/ الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية | | ×× |
| | 27× | حـ/ سندات مثبتة اخرى | | ×× |
| | | البيان: التنازل عن السندات بربح | | |

2.3- التسجيل المحاسبي مع تحقيق خسارة عند التنازل عن التثبيتات المالية:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/بنك، او | ×× | |
| 53 | | حـ/ الصندوق | | |
| او | | | ×× | |
| 465 | | حـــــ/ الحســـابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المنقولة | | |
| | | التوظيفية، وأدوات مالية مشتقة | ×× | |
| 297 | | حـ/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة | ×× | |
| 667 | | حـ/ الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول | | ×× |
| | 27× | حـ/ السندات المثبتة الاخرى | | |
| | | البيان: التنازل عن السندات بخسارة | | |

**المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للتثبيتات**

إن عملية تدقيق التثبيتات غايتها الاطمئنان عن ملكية المؤسسة لتلك الأصول الثابتة وصحة تسجيليها المحاسبي والتأكد من الوجود الفعلي لها، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى كيفية إتمام عملية تدقيق التثبيتات.

***المطلب الأول: برنامج التدقيق الداخلي للتثبيتات***

يمكن تحديد برنامج سير التدقيق المستعمل من طرف المؤسسة الاقتصادية من خلال: (إجراءات المراجعة لكل بند من بنود القوائم المالية، 2018)

1- الحصول على بيان معتمد من المؤسسة بالأصول الثابتة لديها شاملا رصيد أول المدة والاضافات والاستبعادات التي تمت حتى تاريخ قائمة المركز المالي ومع الاهتلاك لكل منها.

2- اختبار الدقة الحسابية ومطابقة الرصيد الافتتاحي مع رصيد ميزانية العام السابق ومع ما هو مثبت بسجل الأصول الثابتة والرصيد بدفتر الأستاذ.

3- الحصول على صورة من الجرد الأصول الثابتة وصورة من نتيجة مطابقة المؤسسة للجرد مع سجل الأصول الثابتة، والتحقق من معالجة الشركة لأية فروق بين الجرد والرصيد الدفتري إن وجدت.

- الإضافات: كما يتم القيام بفحص الأصول الثابتة التي تم حصول عليها كل مجموعة على حدا على أن يتضمن الفحص ما يلي:
  - التحقق من اعتماد الشراء والإضافة ممن له سلطة الاعتماد.
  - الرجوع لفاتورة الشراء الخاصة باقتناء الأصل والتحقق من أنها باسم الشركة وتخص السنة المالية محل الفحص وأنها أصل وليست صوره.
  - التحقق من المصروف الرأسمالي.
  - التحقق من صحة تبويب الإضافات على كل بند بالأصول.
  - مطابقة الإضافات مع سجل الاصول الثابتة بالمؤسسة.
  - التحقق من التاريخ المتخذ كأساس لحساب الإهلاك.
  - الاطلاع على محضر الاستلام والمعاينة للإضافات التي تمت على كل بند.
- الاستبعادات: كما يتم القيام بفحص الأصول الثابتة التي تم استبعادها عليها كل مجموعة على حدا على أن يتضمن الفحص ما يلي:
  - الحصول على كشف تحليلي للاستبعادات التي تمت حتى تاريخ التدقيق ومطابقتها مع دفتر الاستاذ
  - فحص عينة من الاستبعادات والتحقق من الآتي:
  - قيمة الأصل ومجمع الإهلاك وتاريخ الاستبعادات مع دفتر الأصول الثابتة ونتيجة عملية بيع الأصل من أرباح أو خسائر رأسمالية.

- طريقة دفع ثمن الأصل سواء عن طريق النقدية أو البنك.
- إن الاستبعادات تمت بموافقة من له حق الاعتماد طبقا لسياسات المؤسسة.
- التحقق من أن الأصول المستبعدة خلال العام تم استبعاد مجمع الإهلاك لها من دفاتر المؤسسة.
- مراجعة الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الاصول الثابتة.

4- كتابة التقرير النهائي لتوضيح الرأي في وخلاصة مراجعة.

***المطلب الثاني: إجراءات التدقيق الداخلي للتثبيتات***

من ناحية التدقيق الداخلي على الاســـتثمارات يقوم المدقق بإعداد برنامجه لكي يباشـــر عملية التدقيق وفق الإجراءات التالية: (حبابة، اصول تدقيق الحسابات، 2017، صفحة 211)

1- استفسار عن سياسات المحاسبية المتبعة خاصة بالموجودات الثابتة وطرق الاهتلاك والعمر الإنتاجي للأصل.

2- حضر كشف بملخص الموجودات الثابتة على أن يشمل المعلومات التالية:

- الأرصدة الافتتاحية والختامية لكل أصل بالتكلفة؛
- الإضافات والاستبعادات لكل أصل بالتكلفة؛
- نسبة الاهتلاك الخاصة بكل أصل؛
- الأرصدة الافتتاحية والختامية الخاصة بالاهتلاك المتراكم؛
- افحص مرفقات سندات القيود المحاسبية وتأكد من إسم الأصل – التاريخ – المبلغ؛
- راجع احتساب التكلفة وصحة القيد المحاسبي (التوجيه المحاسبي)
- فحص شهادات الملكية من استمارات وصكوك ملكية وتأكد من أنها باسم المؤسسة؛
- تأكد من تسجيل الإضافات المشتراة في حساب الأصول بالتصنيف الصحيح.

3- لفحص إضافة الأصول يجب اتباع الاجراءات التالية:

- التأكد من الموافقة الإدارية على إضافة ذلك الأصل.
- فحص المستندات المؤيدة.

4- لفحص عينة التنازل عن الأصول يجب اتباع الإجراءات التالية:

- تأكد من الموافقة الإدارية على استبعاد ذلك الأصل؛
- افحص المستندات المؤيدة المتعلقة باستبعاد ذلك الأصل؛
- التأكد من المعالجة المحاسبية الخاصة بحساب الأصل والاهتلاك المتراكم المتعلق به كان صحيحا؛
- تحديد الربح أو الخسارة على التنازل عن الأصل قد جرى قيده وتصنيفه بالشكل الصحيح.

5- تحقق من قيام الإدارة بالجرد الفعلي للأصول الثابتة مرة سنويا على الأقل.

6- الاطلاع على أخر محاضر معدة لجرد الأصول وتحقق من كيفية معالجة الفروقات الجردية.

بالنسبة للتدقيق على للأعمال تحت التنفيذ تكون كما يلي: (عواد، 2007)

1- راجع أوامر العمل والموافقات عليها والمستندات المؤيدة لها وتسجيلها في الحسابات المعنية وتتبع تسجيلها بحساب الأصول الثابتة بعد انجازها.

2- تأكد من أن التكاليف المحملة تخص الأصل عن طريق تتبع عينة من التكاليف إلى المستندات الأصلية.

3- أختر عينة من الأصول الثابتة المقيدة بالسجلات وتحقق من وجودها فعليا، وبالعكس أختر عينة من الأصول الثابتة فعليا وتحقق من صحة تسجيلها بالحسابات.

4- راجع حساب مصروفات الصيانة والإصلاح خاصة بالتثبيتات وأختر عينة منه وراجعها كما يلي:

- تأكد أن مصاريف الصيانة تمت بموافقة الإدارة.
- راجع عينة وافية من المبالغ المسجلة بالحساب مع المستندات المؤيدة (المبلغ والتاريخ) وتأكد أن الفواتير موجهة باسم المؤسسة.

***المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي للتثبيتات***

هناك العديد من أهداف التدقيق الداخلي للتثبيتات نتطرق إليها في النقاط التالية: (حبابة، اصول تدقيق الحسابات، 2017، صفحة 208)

1- التأكد من أن التثبيتات قائمة وأن المؤسسة هي التي تملكها؛

2- التأكد من أن إضافات التثبيتات حقيقية ومقيدة بالتكلفة؛

3- التأكد من ان الاستبعادات من التثبيتات وحصيلة بيعها او الخردة منها والتكاليف المتعلقة باستبعادها قد جرى الاعتراف بها على وجه صحيح؛

4- التأكد من أن قسط الاهتلاك قد خصص للفترة على أساس تكلفة الأصل، وأن العمر الإنتاجي وطرق الاهتلاك مطبقة باستقامة وأنه قد عرض في البيانات المالية بصورة عادلة؛

5- أن المبالغ المهمة من الآلات والمعدات العاطلة عن العمل قد أدرجت وصنفت ووصفت بشكل صحيح؛

6- أن المبالغ المهمة من الموجودات المهتلكة بالكامل قد صرح بها؛

7- أن عبئ هذه الموجودات قد عرف به وصرح عنه بشكل واضح في البيانات المالية

8- المحافظة على أصول المؤسسة.

**خلاصة الفصل الثاني:**

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى النظام المحاسبي المالي كيفية تبنيه وتعريفه والهدف من الإصلاح المحاسبي، كما أولينا اهتمام خاص بالتثبيتات وأصنافها العينية والمعنوية والمالية، وأنواع كل منهم على حدا ومختلف حساباتها وطرق تقييمها وإعادة تقييمها، ومعالجتها المحاسبية عند اقنائها وأعمال نهاية الدورة وعند التنازل عنها حسب النظام المحاسبي المالي، ومن ثم إلى كيفية التدقيق الداخلي للتثبيتات من طرف المدقق الداخلي والبرنامج الذي يتبعه والإجراءات التي ينتهجها والأهداف الأساسية من عملية التدقيق الداخلي للتثبيتات، المراد الوصول إليها من طرف المؤسسة لاتخاذ القرارات السليمة المبنية على تقارير المدقق الداخلي ذات مصداقية وشفافية.

# الفصل الثالث: التدقيق الداخلي للتثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB

**تمهيد:**

تطرقنا من خلال الجانب النظري بصـــفة عامة إلى التدقيق الداخلي للتثبيتات وحاولنا الالمام بكل جوانبه المهمة، وســـنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الدراسة التطبيقية أي مطابقة ما تم دراسته في نظريا إلى أرض الواقع، فتم اختيار كنموذج للدراسة مؤسسة صناعة الكوابل –بسكرة–، لكونها مؤسسة اقتصادية بها مدقق داخلي وهذا ما يخدم دراستنا.

وفي هذا الإطار تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–**
- **المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وانواعها بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–**
- **المبحث الثالث: واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB –بسكرة–**

## المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–

مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة هي مؤسسة اقتصادية ذات طابع صناعي وهي واحدة من أهم المؤسسات الجزائرية في مجال صناعة الكوابل الخاصة، تسعى إلى تحسين نوعية وجودة منتجاتها وتعظيم إنتاجيتها من أجل ضمان استمرارها وتطورها والحفاظ على مواردها، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة المؤسسة ونشاطها وأهميتها وهيكلها التنظيمي.

### *المطلب الأول: نبذة تاريخية مؤسسة صناعة الكوابل –بسكرة–*

الفرع الأول: نشأة مؤسسة ENICAB وتطورها

لغرض إرساء قاعدة صناعية متينة وبغرض خلق الصناعة الكهربائية والإلكترونية ولتغطية احتياجات السوق، أسست المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائية والإلكترونية (SONELEC) حسب القرار 83/69 الذي صدر في 21 أكتوبر 1969.وهي المؤسسة التي انبثقت عنها مؤسسة ENICAB وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الكهربائية والإلكترونية SONELEC في 1983/03/01 بموجب المرسوم 82/20 المؤرخ في 1983/1/1 انقسمت إلى عدة مؤسسات:

- ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية.
- EDIMEL: المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الكهربائي.
- ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزلية.
- ENIPEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات.
- ENICAB: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل المنزلية.

الفرع الثاني: تعريف المؤسسة محل الدراسة

يعد مركب صناعة الكوابل بسكرة من أهم المركبات الصناعية ذات الطابع الاستراتيجي على المستوى الوطني والإفريقي كذلك نظرا لقدرته التنافسية في مجال صناعة الكوابل وقدرته على تعويض المنتجات الأجنبية، بل براعته في تقنيات الإنتاج المتطورة والتي أدت إلى حصول المؤسسة على شهادات عالمية ووطنية بتقديمها لمنتجات عالية الجودة.

تأسست مؤسسة ENICAB سنة 1983 وكانت تشرف على ثلاث وحدات هي:

- ✓ وحدة القبة لصناعة الكوابل ذات الضغط المتوسط وذات الضغط المنخفض.
- ✓ وحدة واد السمار بالحراش الأسلاك والكوابل الهاتفية.
- ✓ وحدة بسكرة لصناعة كوابل الطاقة (كل أنواع الكوابل).

في آخر شهر ديسمبر 1997 تم انفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل–بسكرة–عن باقي الوحدتين التي تقعان في واد السمار والقبة، وأصبحت المؤسسة مستقلة بذاتها.

تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة وتتربع على مساحة قدرها 42هكتار منها 12 هكتار مغطاة وتشمل مباني الإدارة ورشات الإنتاج، مخازن ومواقف السيارات، أما بالنسبة للمساحة المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء قد تستعمل أحيانا كمخازن إضافية عند الحاجة.

في سنة 2008 تم خصخصة المؤسسة، حيث تم بيع 70% من أسهمها إلى مجمع جنرال كابل الأمريكية GENERAL CABLE تعد واحدة من أكبر المؤسسات في العالم في تصنيع الأسلاك والكوابل وتملك 57مؤسسة صناعية في 26 دولة، أما بالنسبة لـ 30% المتبقية بقيت في يد شركات مساهمة الدولة SGP (Société DE Gestion et de Participation).

في سنة 2017 استحوذ مجمع كوندور على 70% التي كانت في يد جنرال كابل وأصبحت المؤسسة 30% تابعة للدولة و70% تابعة لمجمع كوندور، وبالنسبة لأهم المتعاملين فهما سونلغاز والشركات الفرعية لها، وسوناطراك والمؤسسات التابعة لها.

عزز الاستحواذ من قبل مؤسسة Condor العملاقة في عام 2017 من مكانتها الرائدة ومكن Enicab من تقديم منتجات جديدة مثل الكوابل ذات الجهد العالي والعالي للغاية وكوابل الاتصالات والبيانات بالإضافة إلى الكوابل الخالية من الهالوجين.

كما يبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية [2023/04/04] 520عامل موزعين إلى:

- إطارات:107
- أعوان تحكم:115
- أعوان تنفيذ:298

***المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ونشاطها***

الفرع الأول: أهداف المؤسسة

نظرا لمجموعتها الغنية، تتواجد Enicab في جميع قطاعات الأعمال بدءا من توزيع الطاقة الكهربائية إلى الهيدروكربونات والبتروكيماويات، بما في ذلك الصناعات المختلفة والاتصالات وكذلك قطاعي البنية التحتية والبناء، تمكنت Enicab من الاحتفاظ بحصة سوقية كبيرة تقريبا من خلال توفير الأسلاك والكوابل عالية الجودة لغالبية مشاريع البناء في البلاد.(enicab, 2023)

تحتل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الوطني والدولي، وتعتبر كذلك أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى القاري، بالإضافة إلى السمعة التي اكتسبتها بعد حيازتها (ISO9001) و(ISO 9002)تتمثل أهدافها كما يلي:

أ. أهداف عامة

- تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.
- تصدير منتجاتها إلى الأسواق العالمية.
- الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد.
- إرضاء العملاء من خلال الحفاظ عليهم وكسب ثقتهم.
- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة.
- الاهتمام بالعنصر البشري، الحفاظ عليه وتحسين ظروف عمله.

- الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد للمواد الأولية.
- الحفاظ على شهادة الـ ISO وزيادة التحكم في مقاييس الجودة والسعي للحصول على شهادة نظام إدارة البيئة.

ب. أهداف سنة 2023:

- تقوية صورة العلامة للمؤسسة
- تحقيق استثمارات جديدة (إدخال منتجات جديدة للسوق).
- تحقيق إنتاج سنوي يعادل 11388 طن.
- تقليص النفايات والتبذير إلى ما يعادل 2,3%.
- توسيع شبكة التوزيع.
- اقتحام أسواق جديدة.
- استرجاع حصص السوق التابعة لسونلغاز.
- إنتاج كوابل من سوناطراك.

الفرع الثاني: نشاط المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية وهذا بفضل إدخالها لتكنولوجيا متطورة في هذا المجال إذ تمكنت المؤسسة في التخصص في إنتاج أكثر من 500 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات:

1. الكوابل المنزلية: حيث تنتج منها المؤسسة حوالي 229 نوع يتم استخدامه في البنايات والمنازل ويتراوح ضغطها ما بين 250 و750 وتصنع من مادة النحاس والعزل يكون بمادة PVC.
2. الكوابل الصناعية: وهي 70 نوع تستخدم لتشغيل الآلات الصناعية ويتراوح ضغطها ما بين 600 و1000 فولط، تصنع من مادتي النحاس والألمنيوم وتعزل بمادتي PCR/PVC.
3. الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط والعالي: تستخدم في النقل الكهربائي حيث يقدر التوتر المتوسط بين 1000 و3000
4. الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط والعالي: تستخدم في النقل الكهربائي حيث يقدر التوتر المتوسط بين 1000 و3000 فولط، أما التوتر العالي فتفوق شدة توتره في نقل الكهرباء 3000 فولط.
5. الكوابل الغير معزولة: يبلغ عدد أنواعها 10 تستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة وتتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط.
6. كوابل التوزيع أو الشبكات الكهربائية: تتكون من حوالي 70نوع تستخدم لتوزيع الكهرباء وتصنع بدرجة أولى من الألمنيوم وخليط يسمى ASG مكون من المغنيزيوم والسليسيوم والألمنيوم وتنقل تيار شدته حوالي 1000 فولط.

تقوم المؤسسة أيضا بصناعة البكرات الخشبية للف الأسلاك الكهربائية فيها كذلك شرعت المؤسسة في إنتاج حبيبات الكومباند (مادة أولية للصناعات البلاستيكية الغذائية) في إطار توسيع استثماراتها، وقد بلغت الطاقة الإنتاجية البدائية 28000 طن، ولكن تغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية.

***المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة***

إن الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات الإدارية والوظائف والعلاقات وكيفيات الاتصال بينهما ويتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة من: (الملحق رقم 1)

- ❖ المديرية العامة: تشرف هذه المديرية على مراقبة متابعة مهام الوحدة والتنسيق بين الدوائر وذلك بمساعدة مجموعة من الكلفين بعدة مهام وهم:

أ. مكتب مساعد الرئيس المدير العام للشؤون القانونية والمنازعات: يهتم بحل ومعالجة الجوانب القانونية داخل المؤسسة وخارجها.

**ب.** مكتب مسؤول هيكل المعلوماتية والاتصالات: يعد من الفروع الناشئة لدى الوحدة وذلك لمواكبة التطورات السريعة على المستوى المحلي والدولي ويشرف على الخدمات التي تقوم بها المؤسسة في إطار شبكة المعلوماتية، وأجهزة الإعلام الآلي.

**ج.** مكتب مساعد الرئيس لضمان النوعية (الجودة): يقوم بإنابة الرئيس العام في حالة غيابه مهمته المصادقة والحكم على نوعية المنتوج ليتم تسويقه.

**د.** التدقيق ومراقبة التسيير: يهتم بتدقيق سير العمل المحاسبي بالمؤسسة ومراقبته.

وتندرج ضمن المديرية العامة 6مديريات فرعية هي كما يلي:

- ✓ المديرية التقنية: وهي الهيئة المعنية بمتابعة القرارات الخاصة بالعمليات الإنتاجية فهي تعد من أكبر المديريات على المستوى التنظيمي، وتتكون من العديد من المصالح:

**1.** مصلحة القلد والظفر.

**2.** مصلحة العزل والتغليف.

**3.** مصلحة العزل والتغليف PCR/PVC

**4.** مصلحة تحضير المادة العازلة.

**5.** مصلحة صنع البكرات.

**6.** مصلحة تسيير وتخطيط الإنتاج.

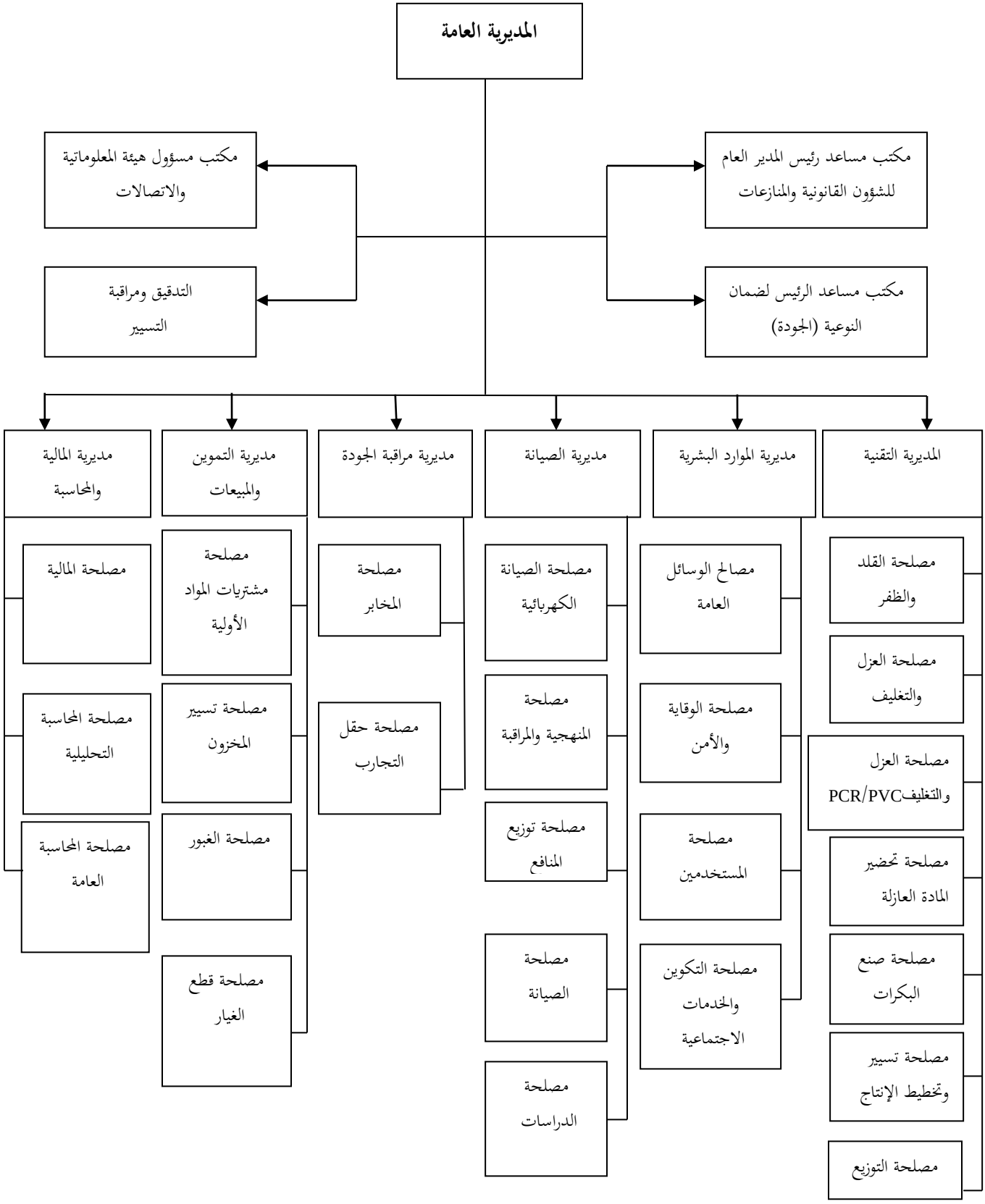
**7.** مصلحة التوزيع.

- ✓ مديرية الموارد البشرية: تقوم هذه المديرية بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من صلاحيته وتأمين محيط العمل وتوفير وسائل النقل وتضم:

1. مصالح الوسائل العامة.
2. مصلحة الوقاية والأمن.
3. مصلحة المستخدمين.
4. مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.

- ✓ مديرية الصيانة: تهتم هذه الدائرة بصيانة مختلف وسائل الإنتاج والآلات الميكانيكية ووسائل التكييف وتأمين الطاقة الكهربائية وتضم المصالح التالية:
  1. مصلحة الصيانة الكهربائية.
  2. مصلحة المنهجية والمراقبة.
  3. مصلحة توزيع المنافع.
  4. مصلحة الصيانة.
  5. مصلحة الدراسات.
- ✓ مديرية مراقبة الجودة: تقوم بمراقبة المنتوج التام الصنع ومدى مطابقته للمقاييس المعمول بها، وكذا لمراقبة المواد المشتراة من الداخل والخارج ومدى مطابقتها لمواصفات الشراء من أجل التأكد من أنها صالحة للاستعمال، وتضم المصالح التالية:
  1. مصلحة المخابر.
  2. مصلحة حقل التجارب.
- ✓ مديرية التموين والمبيعات: تهتم بتزويد المؤسسة بكل ما تحتاجه من مواد أولية في عملية الإنتاج أي تهتم بالتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بمشتريات المؤسسة من خلال وتضم المصالح التالية:
  1. مصلحة مشتريات المواد الأولية.
  2. مصلحة تسيير المخزون.
  3. مصلحة الغبور.
  4. مصلحة قطع الغيار.
- ✓ مديرية المالية والمحاسبة: تعتبر هذه المديرية الركيزة الأساسية لاستمرار المؤسسة نظرا لدورها الهام الذي تقوم به من خلال متابعة وتسجيل جميع العمليات المحاسبية وكذا المالية وتقوم بدراسة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتضم المصالح:
  1. مصلحة المالية.
  2. مصلحة المحاسبة التحليلية
  3. مصلحة المحاسبة العامة.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–




المصدر: من اعداد الطالبات بناءا على المعلومات المقدمة من مصلحة الموارد البشرية

**المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وانواعها بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB –بسكرة–**

في هذا المبحث سنوضح كيف تتم المعالجة المحاسبية لبعض العينات من للتثبيتات في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة على أرض الواقع، مع مراحل اقتنائها وأنواعها داخل المؤسسة.

***المطلب الأول: انواع التثبيتات ومراحل شرائها بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة***

الفرع الأول: أنواع التثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

جدول 11: أنواع التثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل

| CODE | LIBELLE | الشرح |
|---|---|---|
| 2 040 001 | LOGICIELS INFORMATIQUES ET ASSIMILES | برمجيات المعلوماتية وما شابهها |
| 2 041 010 | AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES | التثبيتات المعنوية الأخرى |
| 2 080 001 | AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES | التثبيتات المعنوية الأخرى |
| 2 110 002 | TERRAINS NON BATIS | أراضي غير قابلة للبناء |
| 2 120 001 | AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DE TERRAINS | تهيئات وترتيبات الأراضي |
| 2 130 001 | BATIMENTS | المباني |
| 2 130 002 | BATIMENTS INDUSTRIELS | المباني الصناعية |
| 2 130 003 | BATIMENTS SOCIAUX | المباني الاجتماعية |
| 2 130 040 | AMENAGEMENT BATIMENTS | تهيئات وترتيبات المباني |
| 2 150 001 | INSTALLATION COMPLEXE | المنشآت التقنية |
| 2 150 010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | المعدات والأدوات |
| 2 150 011 | APPAREIL DE MESURE ET CONTROLE | أجهزة القياس والرقابة |
| 2 150 012 | MATERIEL DE CONDITIONNEMENT STOCKS | معدات التعبئة والتغليف |
| 2 150 014 | MATERIEL/ TIRAGE/ MANITENTION | معدات / توزيع/ مناولة |
| 2 150 015 | AUTRES MATERIELS | معدات أخرى |
| 2 150 031 | MATERIEL DE BUREAU | معدات مكتب |
| 2 150 060 | AGENCEMENT ET INSTALLATION | تهيئات وترتيبات متعلقة بالتجهيزات والمعدات الصناعية |
| 2 150 070 | MATERIEL DE SECURITE | معدات السلامة |
| 2 150 160 | AMENAGEMENT INSTALLATIONS TECHNIQUES | تهيئات وترتيبات متعلقة بالتجهيزات التقنية |
| 2 180 011 | MATERIEL SOCIAL | المعدات الاجتماعية |
| 2 180 021 | MOBILIER EQUIPEMENT MENAGER SOCIAL | معدات وأثاث اجتماعية |
| 2 180 031 | AMENAGEMENT EQUIPEMENT SOCIAL | تهيئات وترتيبات اجتماعية |
| 2 181 010 | MAT TRANSPORT/VEHICULES TOURISTIQUES | معدات نقل / المركبات السياحية |
| 2 181 020 | MAT TRANSPORT/CAMIONS | معدات نقل / الشاحنات |
| 2 181 030 | MAT TRANSPORT/VEHICULES UTILITAIRES | معدات نقل / المركبات التجارية |
| 2 181 040 | MAT TRANSPORT/CARS ET BUS | معدات نقل / حافلات |
| 2 181 050 | MAT TRANSPORT/TRACTEURS | معدات نقل / الجرارات |
| 2 181 060 | MAT TRANSPORT/S.REMORQUES | معدات نقل / شاحنات نصف المقطورة |
| 2 181 100 | MOBILIER DE BUREAU | أثاث مكتب |

| | | |
|---|---|---|
| 2 181 110 | MATERIEL DE BUREAU | معدات مكتب |
| 2 181 120 | MATERIEL INFORMATIQUE | معدات الاعلام الآلي |
| 2 181 500 | EMBALLAGE RECUPERABLE | أغلفة متداولة |
| 2 181 600 | AUTRES AMENAGEMENTS | تهيئات وترتيبات أخرى |
| 2 320 001 | INVESTISSEMENT EN COURS | استثمارات (تثبيتات) قيد الإنجاز |
| 2 320 002 | CONSTRUCTION EN COURS | بناءات قيد الإنجاز |
| 2 400 001 | IMMOBILISATIONS REFORMEES | التثبيتات المعاد إصلاحها |
| 2 410 900 | IMMOBILISATIONS A FAIBLE VALEUR | التثبيتات المنخفضة القيمة |
| 2 470 470 | AGENCEMENTS & INSTALLATIONS | تهيئات وتركيبات |
| 2 470 810 | AMORT. AGENCEMENTS & INSTALLATIONS | اهتلاك التهيئات والتركيبات |
| 2 740 001 | PRETS ET CREANCES SUR CONTRAT DE LOC | القروض والحسابات المدينة المترتبة عن عقد الايجار |
| 2 750 001 | DEPOTS ET CAUTION VERSES AUX FOURNIS | الودائع والكفالات المدفوعة للموردين |
| 2 750 002 | DEPOTS ET CAUTION VERSES AUX CLIENTS | الودائع والكفالات المدفوعة للعملاء |

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مصلحة قسم المحاسبة

الفرع الثاني: مراحل عملية الشراء داخل مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

أ. ظهور المشكلة: أساس ظهور المشكلة هي الشعور بالحاجة أو عدم رضى المستهلك عن منتج معين وهنا نقطة الانطلاق لعملية قرار الشراء، وهنا المؤسسة بعد دراسة شاملة ظهرت أن المشكلة الأساسية هي شراء تثبيت.

ب. البحث عن المعلومات: بعد معرفة أين تكمن المشكلة يتم الانتقال إلى مرحلة البحث عن المعلومة التي تشمل أماكن تواجد التثبيت وسعره ومعرفة البدائل المتوفرة، وليتم البحث يجب توفر مستوى المعرفة بالتثبيت وتتمثل أنواع المعرفة بالمنتج بالجوانب التالية:

- فئة التثبيت (Product Class): أي إلى أي صنف ينتمي التثبيت هل هو معنوي أو عيني أو مالي.
- شكل التثبيت (Product Form): فمثلا إذا كان تثبيت عيني فهل سيكون سيارة أو مبنى ...الخ.
- العلامة التجارية (Brand): فمثلا إذا كان التثبيت سيارة فيجب أن يحدد العلامة التجارية التي تنتمي لها هذه السيارة.
- الكمية (Quantity): يجب معرفة الكمية التي سوف تطلبها المؤسسة.
- طرق الشراء (STORE): يجب معرفة المتاجر التي تحتوي على هذا التثبيت وهل هي من داخل الوطن أو خارجه.

ج. تقييم البدائل: تعتمد مرحلة التقييم على المعلومات التي جمعتها المؤسسة في المرحلة السابقة ويعتمد اتخاذ القرار لشراء التثبيت على نقطتان أساسيتان وهم:

- تثبيت ذات جودة
- تثبيت بأقل تكلفة

د. اتخاذ القرار بالشراء: عند اختيار البديل الأفضل من بين البدائل يتم ارسال طلب إلى المورد وحجز الطلبية، وعند الموافقة على الطلب، يتم وضع رمز خاص بالتثبيت (CODE IMMO) ويعتبر رمز التعريف الخاص بذلك التثبيت داخل المؤسسة وعند وصول التثبيت يتم تسجيله محاسبيا وفقا لذلك الرمز.

ومن هنا تم اتخاذ عينة من التثبيتات وتم معالجتها محاسبيا لتكون نموذجا لدراستنا.

***المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات الخاصة بمؤسسة صناعة الكوابل***

الفرع الأول: في حالة شراء التثبيتات من داخل الوطن

هناك العديد من التثبيتات في المؤسسة المعنية بالدراسة كما هو موضح، لذلك سنأخذ عينة ونقوم بدراسة كيفية معالجتها، وسنركز على التثبيتات العينية بناء على الفواتير المقدمة لنا لسنة 2021 من طرف المؤسسة، وسنتطرق اليها على شكل عمليات كالاتي:

أ. **العملية الأولى**: بتاريخ 2021/04/06 قامت مؤسسة Enicab بشراء مكتب وخزانة وآلة طابعة وكرسي من المورد Sarl Horizon Pc، بمبلغ 60.200,00 دج و48.400,00 دج و35.500,00 دج و15.700,00 دج على التوالي والعمر الإنتاجي يقدر بـ: 10سنوات للمكتب والخزانة أما الكرسي والآلة الطابعة تقدر بـ: 4سنوات، الرسم على القيمة المضافة (19%)، تم التسديد بشيك بتاريخ 2021/06/02. الفاتورة رقم (FAC N°: 00067)

الشرح:

المرحلة 01: التأكد من فاتورة الشراء وتاريخ الشراء وتكلفة الشراء إذا كان هناك مصاريف ملحقة أو تخفيضات

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة

بما أنه لا توجد مصاريف ملحقة فإن ثمن الشراء هو نفسه تكلفة الشراء خارج الرسم لكل تثبيت كالاتي:

| البيان | ثمن الشراء (HT) | مصاريف ملحقة | تكلفة الشراء (TTC) |
|---|---|---|---|
| المكتب (bureau 1.60 avec caisson retour) | 60.200,00 | 0 | 60.200,00 |
| خزانة مكتب(armoire mdf 3 ports) | 48.400,00 | 0 | 48.400,00 |
| كرسي مكتب (chaise operateur lux) | 15.700,00 | 0 | 15.700,00 |
| آلة طابعة (imprimante canon laser) | 35.500.00 | 0 | 35.500.00 |

المرحلة 02: حساب الرسم على القيمة المضافة (19%) TVA

TVA= ثمن الشراء × 19%

| البيان | ثمن الشراء (HT) | معدل TVA | مبلغ TVA |
|---|---|---|---|
| المكتب (bureau 1.60 avec caisson retour) | 60.200,00 | 19% | 11.438,00 |
| خزانة مكتب(armoire mdf 3 ports) | 48.400,00 | 19% | 9.196,00 |
| كرسي مكتب (chaise operateur lux) | 15.700,00 | 19% | 2.983,00 |
| الة طابعة (imprimante canon laser) | 35.500.00 | 19% | 6.745,00 |

المرحلة 03: حساب الاهتلاك لكل تثبيت

تعتمد المؤسسة طريقة الاهتلاك الخطي في معالجتها لجميع تثبيتاتها، وعلى هذا الأساس سيتم معالجة العمليات التالية:

1- حساب الاهتلاك للمكتب:

- معدل الاهتلاك =1÷ العمر الانتاجي

حساب معدل الاهتلاك= **1÷ 10 = 0,1**

- قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك × معدل الاهتلاك × المدة

حساب المدة لسنة 2021: بما أنه تم اقتناء المكتب بتاريخ 2021/04/06 فإننا نحسب ابتداء من شهر أفريل كونه أقل من 15 يوم (للتوضيح فقط إذا كان تاريخ الاقتناء 2021/04/16 لا يحسب شهر أفريل كونه أكثر من 15 يوم)، إلى غاية شهر ديسمبر فنجد المدة تساوي 9 أشهر.

حساب قسط الاهتلاك عام 2021= 60.200,00 × (9 ÷ 12) × 0,1 = 4.515,00

أما بالنسبة لمدة عام 2031: فإننا نكمل 3 أشهر المتبقية من عام 2021 لتصبح المدة الاجمالية تساوي 10 سنوات

حساب قسط الاهتلاك عام 2031= 60.200,00 × (3÷12) ×0,1 = 1505,00

الجدول 12: جدول الاهتلاك للمكتب

| السنوات | القيمة القابلة للاهتلاك | المعدل | قسط الاهتلاك | مجمع الاهتلاك | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| 2021 | 60.200,00 | 0,1 × (9÷12) | 4.515,00 | 4.515,00 | 55.685,00 |
| 2022 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 10.535,00 | 49.665,00 |
| 2023 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 16.555,00 | 43.645,00 |
| 2024 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 22.575,00 | 37.625,00 |
| 2025 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 28.595,00 | 31.605,00 |
| 2026 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 34.615,00 | 25.585,00 |
| 2027 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 40.635,00 | 19.565,00 |
| 2028 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 46.655,00 | 13.545,00 |
| 2029 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 52.675,00 | 7.525,00 |
| 2030 | 60.200,00 | 0,1 | 6.020,00 | 58.695,00 | 1.505,00 |
| 2031 | 60.200,00 | 0,1 × (3÷12) | 1.505,00 | 60.200,00 | 0,00 |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

حساب اهتلاك خزانة مكتب: بنفس الطريقة السابقة يتم الحساب

جدول 13: جدول اهتلاك خزانة مكتب

| السنوات | القيمة القابلة للاهتلاك | المعدل | قسط الاهتلاك | مجمع الاهتلاك | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| 2021 | 48.400,00 | (12÷9) × 0,1 | 3.630,00 | 3.630,00 | 44.770,00 |
| 2022 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 8.470,00 | 39.930,00 |
| 2023 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 13.310,00 | 35.090,00 |
| 2024 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 18.150,00 | 30.250,00 |
| 2025 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 22.990,00 | 25.410,00 |
| 2026 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 27.830,00 | 20.570,00 |
| 2027 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 32.670,00 | 15.730,00 |
| 2028 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 37.510,00 | 10.890,00 |
| 2029 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 42.350,00 | 6.050,00 |
| 2030 | 48.400,00 | 0,1 | 4.840,00 | 47.190,00 | 1.210,00 |
| 2031 | 48.400,00 | (12÷3) × 0,1 | 1.210,00 | 48. 400,00 | 0,00 |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

2- حساب اهتلاك كرسي مكتب:

- حساب معدل الاهتلاك = 1÷ 4 = 0,25

جدول 14: جدول اهتلاك كرسي مكتب

| السنوات | القيمة القابلة للاهتلاك | المعدل | قسط الاهتلاك | مجمع الاهتلاك | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| 2021 | 15.700,00 | (12÷9)× 0,25 | 2.944,00 | 2.944,00 | 12.756,00 |
| 2022 | 15.700,00 | 0,25 | 3.925,00 | 6.869,00 | 8.831,00 |
| 2023 | 15.700,00 | 0,25 | 3.925,00 | 10.794,00 | 4.906,00 |
| 2024 | 15.700,00 | 0,25 | 3.925,00 | 14.719,00 | 981,00 |
| 2025 | 15.700,00 | (12÷3) × 0,25 | 981,00 | 15.700,00 | 0,00 |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

3- حساب اهتلاك آلة طابعة: بنفس الطريقة السابقة يتم الحساب

جدول 15: جدول اهتلاك الة طابعة

| السنوات | القيمة القابلة للاهتلاك | المعدل | قسط الاهتلاك | مجمع الاهتلاك | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| 2021 | 35.500,00 | (12÷9)× 0,25 | 6.656.00 | 6.656.00 | 28.844,00 |
| 2022 | 35.500,00 | 0,25 | 8.875,00 | 15.531,00 | 19.969,00 |
| 2023 | 35.500,00 | 0,25 | 8.875,00 | 24.406,00 | 11.094,00 |
| 2024 | 35.500,00 | 0,25 | 8.875,00 | 33.281,00 | 2.219,00 |
| 2025 | 35.500,00 | (12÷3) × 0,25 | 2.219.00 | 35.500,00 | 0,00 |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

المرحلة 04: التسجيل المحاسبي

بما أنه لا يوجد خسارة قيمة أو إعادة تقييم عن التثبيتات يكون التسجيل كما يلي:

- تسجيل قيد الشراء حسب برنامج PC COMPTA:

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 06/04/2021 | 2181110 | FAC N° 00067 | ACHAT MATERIEL DE BUREAU (BUREAU) | 60200,00 | |
| 06/04/2021 | 4450010 | FAC N° 00067 | TVA (BUREAU) | 11438,00 | |
| 06/04/2021 | 2181110 | FAC N° 00067 | ACHAT MATERIEL DE BUREAU (ARMOIRE) | 48400,00 | |
| 06/04/2021 | 4450010 | FAC N° 00067 | TVA (ARMOIRE) | 9196,00 | |
| 06/04/2021 | 2181110 | FAC N° 00067 | ACHAT MATERIEL DE BUREAU (CHAISE) | 15700,00 | |
| 06/04/2021 | 4450010 | FAC N° 00067 | TVA (CHAISE) | 2983,00 | |
| 06/04/2021 | 2181120 | FAC N° 00067 | MATERIEL INFORMATIQUE (IMPRIMANTE) | 35500,00 | |
| 06/04/2021 | 4450010 | FAC N° 00067 | TVA (IMPRIMANTE) | 6745,00 | |
| 06/04/2021 | 4040010 | FAC N° 00067 | FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION: ( SARL HORIZONE PC) | | 190162,00 |

ويتم التسجيل المحاسبي لقيد الشراء في اليومية كالتالي:

- التسجيل المحاسبي لشراء لمعدات مكتب

| مدين | دائن | 2021/04/06 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 2811110 | | حـ/ معدات مكتب | 60200,00 | |
| 4450010 | | حـ/ الرسم على القيمة المضافة | 11438,00 | |
| | 4040010 | حـ/ موردوا التثبيتات | | 71638,00 |
| | | البيان: شراء معدات مكتب (مكتب) | | |

- التسجيل المحاسبي لشراء خزانة مكتب

| مدين | دائن | 2021/04/06 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 2811110 | | حـ/ معدات مكتب | 48400,00 | |
| 4450010 | | حـ/ الرسم على القيمة المضافة | 9196,00 | |
| | 4040010 | حـ/ موردوا التثبيتات | | 57596,00 |
| | | البيان: شراء معدات مكتب (خزانة مكتب) | | |

- التسجيل المحاسبي لشراء كرسي مكتب

| مدين | دائن | 2021/04/06 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 2811110 | | حـ/ معدات مكتب | 15700,00 | |
| 4450010 | | حـ/ الرسم على القيمة المضافة | 2983,00 | |
| | 4040010 | حـ/ موردوا التثبيتات | | 18683,00 |
| | | البيان: شراء معدات مكتب (كرسي مكتب) | | |

- التسجيل المحاسبي لشراء الة طابعة

| مدين | دائن | 2021/04/06 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 2811120 | | حـ/ معدات اعلام الي | 35500,00 | |
| 4450010 | | حـ/ الرسم على القيمة المضافة | 6745,00 | |
| | 4040010 | حـ/ موردوا التثبيتات | | 42245,00 |
| | | البيان: شراء معدات الاعلام الالي (الة طابعة) | | |

- التسجيل المحاسبي للتسديد في البنك حسب برنامج PC COMPTA:

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 02/06/2021 | 4040010 | CHEQUE N°3658408 | REGL FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION (SARL HORIZONE PC) | 190162,00 | |
| 02/06/2021 | 5120001 | CHEQUE N°3658408 | REGL FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION (SARL HORIZONE PC) | | 190162,00 |

ويتم التسجيل المحاسبي لقيد التسديد في اليومية كالتالي:

| دائن | مدين | 2021/06/02 | دائن | مدين |
|---|---|---|---|---|
| | 190162,00 | حـ/ موردوا التثبيتات | | 4040010 |
| 190162,00 | | حـ/ البنك | 5120001 | |
| | | البيان: تسديد موردو التثبيتات | | |

- التسجيل المحاسبي للاهتلاك حسب برنامج PC COMPTA:

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 31/12/2021 | 6810000 | | Dotations aux amortissements, prov. et pertes de valeur – actifs non courants | 17745,00 | |
| 31/12/2021 | 2818111 | | AMORT MATERIEL DE BUREAU (BUREAU) | | 4515,00 |
| 31/12/2021 | 2818111 | | AMORT MATERIEL DE BUREAU (ARMOIRE) | | 3630,00 |
| 31/12/2021 | 2818111 | | AMORT MATERIEL DE BUREAU (CHAISE) | | 2944,00 |
| 31/12/2021 | 2818112 | | AMORT MATERIEL INFORMATIQUE (IMPRIMANTE) | | 6656.00 |

ويتم التسجيل المحاسبي لقيد التسديد في اليومية كالتالي:

| مدين | دائن | 2021/12/31 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 6810000 | | ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية | 17745,00 | |
| | 2818111 | ح/ اهتلاك معدات مكتب (مكتب) | | 4515,00 |
| | 2818111 | ح/ اهتلاك معدات مكتب (خزانة مكتب) | | 3630,00 |
| | 2818111 | ح/ اهتلاك معدات مكتب (كرسي مكتب) | | 2944,00 |
| | 2818112 | ح/ اهتلاك معدات مكتب (آلة طابعة) | | 6656.00 |
| | | البيان: تسجيل قسط الاهتلاك | | |

الفرع الثاني: في حالة شراء التثبيتات من خارج الوطن

ب. **العملية الثانية:** بتاريخ 2021/02/21 قامت مؤسسة ENICAB بشراء 05 TESTEUR HAUTE TENSION من مورد ZUMBACH، بقيمة 23.898.00 اورو خارج الرسم وقدرت مصاريف النقل بـ: 1.600,00 أورو، وتم التسديد بشيك في نفس اليوم والمصاريف البنكية قدرة بـ: 7.069,95 دج علما ان المصاريف البنكية خاضعة لـ: TVA بنسبة 19%، علما أن معدل سعر الصرف كان 159,6183 دج للأورو الواحد، اما الرسوم الجمركية 289.296,00 دج، مصاريف النقل داخل الوطن بـ: 18.000,00 دج، مصاريف التخزين بالميناء 146.590,80 دج، أعباء وكيل العبور بمبلغ: 10.750,00دج سددت نقدا، (FAC N°:025307)

الشرح:

المرحلة 01: تحويل مبلغ الشراء من الأورو إلى الدينار الجزائري وذلك بالضرب في معدل سعر الصرف

| البيان | ثمن الشراء (HT) | مصاريف ملحقة | تكلفة الشراء (TTC) |
|---|---|---|---|
| المبلغ بالأورو (€) | 23.898.00 | 1.600,00 | 25.498,00 |
| معدل سعر الصرف | 159,6183 | 159,6183 | 159,6183 |
| المبلغ بالدينار الجزائري (DA) | 3.814.558,13 | 255.389,28 | 4.069.947,41 |

المرحلة 02: التأكد من فاتورة الشراء وتاريخ الشراء وتكلفة الشراء إذا كان هناك مصاريف ملحقة او تخفيضات

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة

بما أنه توجد مصاريف ملحقة فان تكلفة الشراء سوف تتغير:

| البيان | ثمن الشراء (HT) | مصاريف ملحقة | تكلفة الشراء (TTC) |
|---|---|---|---|
| TESTEUR HAUTE TENSION | 3.814.558,13 | + 255.389,28<br>+18.000,00+289.296,00<br>10750,00 + 146.590,80 | 4.534.584,21 |

المرحلة 03: حساب الاهتلاك

1- حساب الاهتلاك للمكتب:

- معدل الاهتلاك =1÷ العمر الانتاجي

حساب معدل الاهتلاك= **1÷ 4 = 0,25**

- قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك × معدل الاهتلاك × المدة

حساب المدة لسنة 2021: بما أنه تم اقتناء TESTEUR HAUTE TENSION بتاريخ 2021/02/21 فإننا نحسب ابتداء من شهر مارس كون 26 فيفري أكبر من 15 يوم، إلى غاية شهر ديسمبر فنجد المدة تساوي 10 أشهر.

حساب القسط القابل للاهتلاك للوحدة الواحدة = 4.534.584,21 ÷5 = 906916,84

حساب قسط الاهتلاك عام 2021= 906916,84× (10÷ 12) × 0,25 = 188941,00

حساب قسط الاهتلاك عام 2025= 906916,84× (2÷ 12) × 0,25 = 37788,21

جدول 16: جدول اهتلاك تثبيتTESTEUR HAUTE TENSION

| السنوات | القيمة القابلة للاهتلاك | المعدل | قسط الاهتلاك | مجمع الاهتلاك | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| 2021 | 906916,84 | 0,25×(10÷12) | 188941,00 | 188941,00 | 717975,84 |
| 2022 | 906916,84 | 0,25 | 226729,21 | 415670,21 | 491246,63 |
| 2023 | 906916,84 | 0,25 | 226729,21 | 642399,24 | 264517,42 |
| 2024 | 906916,84 | 0,25 | 226729,21 | 869128,63 | 37788,21 |
| 2025 | 906916,84 | 0,25 × (10÷2) | 37788,21 | 906916,84 | 0,00 |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

ملاحظة: بما أن المؤسسة اشترت 5 قطع من نفس النوعية وفي نفس التاريخ فإن جدول الاهتلاك نفسه سيتكرر 4 مرات

المرحلة 04: التسجيل المحاسبي

بما أننا اشترينا 05 وحدات من TESTEUR HAUTE TENSION سوف نسجل كل واحدة على حدا

- تسجيل قيد الشراء حسب برنامج PC COMPTA:

حيث أن: التثبيت لم يخضع للرسم على القيمة المضافة

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 21/02/2021 | 2150010 | FAC N°025307 | ACHAT POUR TESTEUR HAUTE TENSION | 906916,84 | |
| 21/02/2021 | 2150010 | FAC N°025307 | ACHAT POUR TESTEUR HAUTE TENSION | 906916,84 | |
| 21/02/2021 | 2150010 | FAC N°025307 | ACHAT POUR TESTEUR HAUTE TENSION | 906916,84 | |
| 21/02/2021 | 2150010 | FAC N°025307 | ACHAT POUR TESTEUR HAUTE TENSION | 906916,84 | |
| 21/02/2021 | 2150010 | FAC N°025307 | ACHAT POUR TESTEUR HAUTE TENSION | 906916,85 | |
| 21/02/2021 | 4040001 | FAC N°025307 | FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION : ZUMBACH | | 4534584,21 |

ويتم التسجيل المحاسبي لقيد الشراء في اليومية كالتالي:

| مدين | دائن | 2021/02/21 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 2150010 | | حـ/ معدات وادوات | 4534584,21 | |
| | 4040010 | حـ/ موردوا التثبيتات | | 4534584,21 |
| | | البيان: شراء معدات وادوات | | |

- التسجيل المحاسبي للتسديد في البنك حسب برنامج PC COMPTA:

حيث: تم تسديد جزء للموردين بواسطة البنك فنجد= 3.814.558,13+ 255.389,28 = 4069947,41 دج

اما المصاريف البنكية قدرت بـ: 7.069,95 دج

والرسم على القيمة المضافة الخاص بالمصاريف البنكية = 7.069,95 × 0,19 = 1343,29 دج

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 21/02/2021 | 4040001 | | REGL FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION : ZUMBACH | 4069947,41 | |
| 21/02/2021 | 6680003 | | FRAIS DE BNQ | 7069,95 | |
| 21/02/2021 | 4450010 | | TVA | 1343,29 | |
| 21/02/2021 | 5120001 | | REGL FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION : ZUMBACH | | 4078360,65 |

ويتم التسجيل المحاسبي لقيد تسديد في البنك في اليومية كالتالي:

| مدين | دائن | 2021/02/21 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 4040001 | | حـ/ موردوا التثبيتات | 4069947,41 | |
| 6680003 | | حـ/ مصاريف بنكية | 7069,95 | |
| 4450010 | | حـ/ الرسم على القيمة المضافة | 1343,29 | |
| | 5120001 | حـ/ البنك | | 4078360,65 |
| | | البيان: تسديد موردوا التثبيتات | | |

- التسجيل المحاسبي لتسديد نقدا حسب برنامج PC COMPTA:

حيث ان:

المصاريف الملحقة= 289.296,00 + 1.8000,00 + 146590,80 + 10750,00= 464636,80دج

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 21/02/2021 | 4040001 | | REGL FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION : ZUMBACH | 464636,80 | |
| 21/02/2021 | 5300000 | | REGL FOURNISSEUR D'IMMOBILISATION : ZUMBACH | | 464636,80 |

ويتم التسجيل المحاسبي لقيد تسديد نقدا في اليومية كالتالي:

| مدين | دائن | 2021/02/21 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 4040001 | | حـ/ موردوا التثبيتات | 464636,80 | |
| | 5300000 | حـ/ الصندوق | | 464636,80 |
| | | البيان: تسديد موردوا التثبيتات | | |

- التسجيل المحاسبي لقيد الاهتلاك حسب برنامج PC COMPTA: تسجيل الاهتلاك السنوي الخاص ب 5 وحدات

فنجد: 188941.00 × 5 = 944705,00

| DATE | COMPTE | REFERENCE | LIBELLE | DEBIT | CREDIT |
|---|---|---|---|---|---|
| 31/12/2021 | 6810000 | | Dotations aux amortissements, prov. et pertes de valeur – actifs non courants | 944705,00 | |
| 31/12/2021 | 2815011 | | AMORTISSEMENT MATERIEL ET OUTILLAGE | | 944705,00 |

ويسجل وفق اليومية كالاتي:

| مدين | دائن | 2021/12/31 | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 6810000 | | ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية | 944705,00 | |
| | 2815011 | ح/ اهتلاك معدات وادوات | | 944705,00 |
| | | البيان: تسجيل اهتلاك معدات وادوات | | |

**المبحث الثالث: واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة**

في هذا المبحث سنوضح كيف يتم التدقيق الداخلي للتثبيتات في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة على أرض الواقع، بداية من إجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي الى غاية التقرير النهائي.

***المطلب الأول: اجراءات التدقيق الداخلي داخل المؤسسة***

وفقا للمقابلة التي تمت مع المدقق الداخلي للمؤسسة فان إجراءات التدقيق الداخلي تكون وفق الخطوات التالية:

1- الاجتماع بين المدقق الداخلي ورئيس مصلحة التدقيق لمناقشة البرنامج التقديري المعد للسنة القادمة.

2- اعداد برنامج التدقيق التقديري للسنة المقبلة من طرف المدقق الداخلي ويتضمن ما يلي:

- مقدمة
- موضوع مهمة التدقيق
- مخطط التدقيق للسنة المعنية

3- ارسال برنامج التدقيق إلى رئيس مصلحة التدقيق لمراجعته.

4- مناقشة برنامج التدقيق مع مجلس الإدارة ثم يتم تعديل إذا وجد.

5- المصادقة على برنامج التدقيق من طرف مجلس الادارة للمؤسسة.

6- ثم يأتي الأمر من طرف رئيس مصلحة التدقيق الداخلي إلى المدققين الداخليين لمباشرة عملية التدقيق.

7- ارسال رسالة المهمة إلى رئيس المصلحة المعنية بالتدقيق، حيث يتم أخذ عينة من المصلحة المعنية بالتدقيق الداخلي، فتكون شكل الرسالة كالاتي:

**المصلحة:** ..... **بسكرة في:** .....

**إلى السادة:** .....

**الموضوع:** مهمة التدقيق الداخلي لـ .....

أبلغكم أن مهمة التدقيق الداخلي ستبدأ خلال ..... في ..... سيضطلع بها كل من:

- .....
- .....

**الغرض:**

التحقق من الامتثال للإجراءات: .....

لهذا انا أطلب منك أن تعد نفسك للسماح لهم بالوصول السريع إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ مهمتهم.

**رئيس المصلحة العامة**

8- بعد مدة معينة مثلا أسبوع يذهب فريق التدقيق الداخلي للمصلحة المعنية للمعاينة وجلب السندات والمعلومات والفواتير وكل ما يتعلق بأدلة الاثبات لإكمال مهمة التدقيق.

9- اعداد تقرير مدقق الداخلي بعد انهاء المهمة والإشارة إلى الانحرافات الموجودة والتوصيات أيضا الواجب أخذها بعين الاعتبار، وان لم توجد هناك أي انحرافات او أخطاء بعد عملية التدقيق يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقريره أيضا وذكر ذلك كملاحظات إيجابية في تقريره النهائي.

ويكون تقرير المدقق الداخلي كما يلي:

- مقدمة
- موضوع المهمة
- الأهداف ونطاق التدقيق

- نتيجة التدقيق الداخلي وتكون على شكل جدول كالتالي:

| المرجع | |
|---|---|
| الوثائق التي تم جمعها:<br>– | |
| النتائج:<br>– | |
| التوصيات:<br>– | |

- الملخص
- خطة العمل النهائية: هنا يتم كتابة كل الإجراءات التي تم العمل بها في عملية التدقيق التي تم القيام بها بشكل مختصر وتكون على شكل جدول كالاتي:

| رقم | الاجراءات | المصلحة | الزمن | معدل الإنجاز | الملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|
| **01** | | | | | |
| **02** | | | | | |
| **03** | | | | | |
| **04** | | | | | |
| **05** | | | | | |

10- يتم ارسال تقرير التدقيق الداخلي إلى مدير المصلحة المعنية بالتدقيق والقيام باجتماع لتوضيح الإجراءات والأمور التي يجب اتخاذها لتصحيح الانحرافات إن وجدت، ويقوم مدير المصلحة المعنية بإعطاء موعد الذي يتم خلاله تصحيح هذه الانحرافات.

11- عندما ينتهي الموعد المحدد الخاص بتصحيح الانحرافات من طرف المصلحة المعنية يقوم المدقق بالتأكد من إجراءات التصحيحية وذلك من خلال دليل أو وثائق تثبت أن الخطأ تم تصحيحه.

12- وفي الأخير يتم اعداد التقرير النهائي السنوي الذي يشمل ملخص لجميع التقارير الشهرية التي تم القيام بها خلال السنة المعنية للعينات محل التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ويكون شكل التقرير النهائي السنوي كما يلي:

| الرقم | الاجراءات | المصلحة | المواعيد النهائية للإنجازات | المتابعة | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | الحالة في ----/12/31 | الملاحظات |
| 01 | | | | | |
| 02 | | | | | |
| 03 | | | | | |
| 04 | | | | | |
| 05 | | | | | |

13- يجب الإشارة إلى ملاحظة هامة أنه يوجد تدقيق داخلي غير معلن ونقصد به تدقيق ينتج عن وجود مشكلة في مصلحة معينة ناتجة عن أحداث فجائية ولا تكون مدرجة ضمن برنامج التدقيق الداخلي، هنا المدقق يقوم بعملية التدقيق حسب الخطوات السابقة وذلك بإرسال رسالة إلى رئيس المصلحة المعنية والقيام بعملية التدقيق وعند كتابة التقرير يتم اضافته مع تقرير البرنامج المعلن.

***المطلب الثاني: التدقيق الداخلي للتثبيتات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة***

اولا: التدقيق الداخلي للتثبيتات العينية

المدقق الداخلي قبل بدايته للتدقيق لكل مصلحة يجب الإشارة أن لكل مصلحة كتيب تعليمات أو نظام عمل تسير وفقه ويعتمد عليه المدقق الداخلي لمعرفة نظام العمل وما هي الوثائق اللازمة التي يجب عليه الحصول عليها لسير مهمته، ومن هذا المنبر ننتقل إلى كيفية تدقيق التثبيتات العينية.

**أ. التدقيق الداخلي للأراضي (ح/211):**

1- التأكد من الوجود الفعلي للأراضي من خلال الجرد الفعلي الذي يقوم به فريق الجرد داخل المؤسسة؛

2- مطابقة الجرد الفعلي للجرد المحاسبي وهل يوجد فروقات لمعالجتها؛

3- التأكد من الفواتير الخاصة بالشراء لإثبات الملكية والتأكد من مبلغها وطرق الحصول عليها (شراء ام عقد اجار تمويلي أو عن طريق الامتياز).

**ب. التدقيق الداخلي للمباني (ح/213):**

1- التأكد من الوجود الفعلي للمباني من خلال الجرد الفعلي الذي يقوم به فريق الجرد داخل المؤسسة؛

2- مطابقة الجرد الفعلي للجرد المحاسبي وهل يوجد فروقات لمعالجتها؛

3- التأكد من عقود الملكية والتأكد من مبلغها؛

4- التأكد من العمر الإنتاجي ألا يكون مبالغ فيه وطرق حساب الاهتلاك؛

5- عند التنازل يجب التأكد من صحة الوثائق والتأكد من ترصيد الحساب المعني.

**ج. التدقيق الداخلي للمعدات والأدوات (ح/215):**

1- التأكد من الوجود الفعلي للمعدات وأدوات من خلال الجرد الفعلي الذي يقوم به فريق الجرد داخل المؤسسة؛

2- مطابقة الجرد الفعلي للجرد المحاسبي وهل يوجد فروقات لمعالجتها؛

3- التأكد من عقود الملكية والفواتير وطلب الشراء والتأكد من مبلغها؛

4- التأكد من العمر الإنتاجي ألا يكون مبالغ فيه وطرق حساب الاهتلاك؛

5- عند التنازل يجب التأكد من صحة الوثائق والتأكد من ترصيد الحساب المعني؛

**د. التدقيق الداخلي لمعدات مكتب ومعدات نقل (ح/218):**

1- التأكد من الوجود الفعلي من خلال الجرد الفعلي الذي يقوم به فريق الجرد داخل المؤسسة؛

2- مطابقة الجرد الفعلي للجرد المحاسبي وهل يوجد فروقات لمعالجتها؛

3- التأكد من عقود الملكية والفواتير وطلب الشراء والتأكد من مبلغها؛

4- التأكد من العمر الإنتاجي ان لا يكون مبالغ فيه وطرق حساب الاهتلاك؛

5- عند التنازل يجب التأكد من صحة الوثائق والتأكد من ترصيد الحساب المعني؛

ثانيا: التدقيق الداخلي للتثبيتات المعنوية

بالرغم من صعوبة تقييم التثبيتات المعنوية يتم التحقق منها وفق الخطوات التالية:

1- المعاينة الفعلية للأصول المعنوية بالمؤسسة.

2- طلب الفواتير الخاصة بالشراء والتحقق من ملكيتها.

3- مطابقة المعلومات في الفواتير مع ما هو مسجل فعليا.

ثالثا: التدقيق الداخلي للتثبيتات قيد الإنجاز

للتدقيق التثبيتات قيد الإنجاز يتم اتباع الخطوات التالية

1- التأكد من ان المصاريف سجلت بطبيعتها.

2- التأكد من التثبيت قيد الإنجاز سجل بسعر التكلفة.

3- التأكد من طبيعة المصاريف وقيمتها.

**خلاصة الفصل الثالث:**

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية حول المعلومات الأساسية المتعلقة بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB، والمراحل التي تنتهجها لشـــراء تثبيتات وكيفية المعالجة المحاســـبية لها حيث تعتمد على طريقة الاهتلاك الخطي أو الثابت، حيث لا تقوم بإعادة التقييم ولا تقوم بالتنازل عن تثبيتاتها، كما تطرقنا بعد ذلك إلى التدقيق الداخلي للتثبيتات وكيفية اعداد برنامج التدقيق والمراحل التي يقوم بها المدقق الداخلي لجمع البيانات وفي الأخير كتابة التقرير وابداء رأيه الخاص به مع مجموعة من التوصيات.

**الخـاتـمة:**

توصـلت الدراسـة التي قمنا بها الى ان التدقيق الداخلي جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر نظام تعتمده المؤسـسـة لحماية ممتلكاتها من السـرقة او الاختلاس، كما يعتبر التدقيق الداخلي وسـيلة للحد وتفادي التلاعبات مع الاخذ بعين الاعتبار بان التدقيق الداخلي معني بجميع النشاطات داخل المؤسسة وليس مخصص للجانب المالي والمحاسبي فقط، حيث تتم عملية التدقيق الداخلي بواسطة مدقق داخلي ليقوم هذا الأخير باكتشـاف الأخطاء والانحرافات مع تقديم التوصيات والاستشـارات اللازمة في تقريره النهائي والواجب اخذها بعين الاعتبار من طرف المصـلحة التي تم تدقيقها لتصـحيح الأخطاء والانحرافات الموجودة، وركزنا دراسـتنا بالتحديد في التدقيق الداخلي للتثبيتات حيث تطرقنا لأنواع التثبيتات وطريقة معالجتها المحاسبية داخل المؤسسة حيث تسجل التثبيتات عند اقتنائها بالتكلفة التاريخية وتهتلك حسـب طريقة الاهتلاك الخطي، كما ان المؤسـسـة لا تعتمد على إعادة التقييم لتثبيتاتها ولا تتنازل عنها عند اهتلاكها بالكامل بل تحتفظ بها، وتطرقنا أيضـا الى كيفية تدقيق التثبيتات وادلة الاثبات الواجب الحصـول عليها من طرف المدقق الداخلي لتتم عملية التدقيق بالشكل الصحيح، وكل هذا في الأخير يصب في مصلحة المؤسسة من خلال جوانب عديدة منها الحفاظ على ممتلكاتها واعداد قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية.

**اختبار صحة الفرضيات:**

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا كما يلي:

**الفرضية الأولى:**

التدقيق الداخلي يقوم به شخص مؤهل من داخل المؤسسة **صحيحة،** التدقيق الداخلي نشاط مستقل موضوعي يقوم به شخص محترف يتم تعيينه ضـمن جهاز من داخل المؤسـسـة لخدمة الإدارة، ولهذا يلعب المدقق الداخلي الناجح الدور الأكبر في تحقيق أهداف المؤسـسـة التي ينتمي إليها وذلك من خلال الدور الذي يلعبه في نمو المؤسـسـة والمحاولة قدر الإمكان من منع حدوث أي نصب أو احتيال.

**الفرضية الثانية:**

التثبيتات هي كل ممتلكات المؤسـسـة التي تسـاهم في العملية الإنتاجية **صـحيحة،** وهي الموارد الاقتصـادية التي حازتها المؤسـسـة أو أنجزتها بنفسها ولها عمر إنتاجي لأكثر من فترة مالية واحدة، ولا تهدف المؤسسة إلى إعادة بيعها إنما لاستعمالها كوسيلة استعمال دائمة ومنها: الأراضي، المباني، الآلات، التجهيزات، والمعدات...الخ وتتميز هذه الأصـول عن غيرها من الأصـول أنها تستخدم في الإنتاج ومن أجل تحقيق منفعة اقتصادية على المدى البعيد.

**الفرضية الثالثة:**

تقوم مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة بتقييم التثبيتات ومعالجتها محاسبيا ثم تخضعها للتدقيق الداخلي وفق برنامج محدد **صحيحة،** وذلك عند اقتناء التثبيت يسـجل محاسـبيا بتكلفته التاريخية وعندما تريد المؤسـسـة التحقق من ممتلكاتها تقوم بالإجراءات اللازمة لقيام بعملية التدقيق وذلك من خلال اجتماع المدقق الداخلي ورئيس مصـلحة التدقيق لمناقشـة البرنامج التقديري ثم قيام المدقق

الداخلي بإعداده وعرضــه على مجلس الإدارة لمناقشــته وتعديله ثم المصــادقة عليه، ليأتي الأمر من طرف رئيس مصــلحة التدقيق الداخلي إلى المدققين لمباشرة عملية التدقيق بعد ارسال رسالة للمصلحة المعنية للسماح لهم بالوصول السريع إلى المعلومات اللازمة وجلب الســندات وكل ما يتعلق بأدلة الإثبات لتكون نهاية هذا التدقيق تقرير يقدمه المدقق الداخلي لتصــحيح كافة الانحرافات والاخطاء الموجودة ان وجدت مع تقديم استشارات وتوجيهات لتحسين في سير أداء المؤسسة.

**الفرضية الرابعة:**

يساهم التدقيق الداخلي للتثبيتات في الحد من التلاعبات والاحتيال داخل المؤسسة وحماية ممتلكات المؤسسة **صحيحة**، وذلك من خلال كشــف الأخطاء الجوهرية التي تمس في صــدق القوائم المالية الخاصــة بالمؤســسـة والاخطاء الغير الجوهرية ايضــا، من خلال التدقيق الداخلي المعمق بعد جمع كافة السندات وادلة الاثبات وفحصها جيدا من طرف المدقق الداخلي، وعند اكتشاف أي خلل يتم كتابة تقرير عن كافة الأخطاء الموجودة وارســالها للمصــلحة المعنية لتقوم هذه الأخيرة بتصــحيح الانحرافات الموجودة، وكل هذا يصب في مصلحة المؤسسة لتدارك الأخطاء وتصحيحها والحفاظ على ممتلكاتها.

**نتائج الدراسة:**

بناء على هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج نذكرها على النحو التالي:

**نتائج الدراسة النظرية:**

- التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة مســتقلة داخل المؤســســة يقوم بها شــخص ذو خبرة يســمى المدقق الداخلي لغرض اكتشــاف الأخطاء والانحرافات واكتشــاف نقاط القوة والضــعف الخاصــة بالمؤســسـة وتقديم التوصــيات والاســتشــارات والتحسـينات الواجب اتخاذها بعين الاعتبار ويعتبر أداة رقابية لتقييم كفاءة الخطط والإجراءات الإدارية المرسـومة، مما يسـمح بتحقيق الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات الموثوقة.
- المدقق الداخلي عبارة عن موظف ذو خبرة وكفاءة هدفه الأســاســي الالتزام ببذل العناية الوظيفية واعداد تقريره النهائي عن عملية التدقيق الذي قام بها مع إعطاء توصيات وارشادات التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة الخاصة بالمؤسسة.
- يعتبر التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ويعمل على تحسـينها وتطويرها وهذه الأخيرة تعني النظام التي تضــعه المؤسسة ليكون العين الساهرة على الحفاظ على ممتلكاتها وتدعيم تحسين الأداء داخل المؤسسة.
- تعتبر التثبيتات من الأصول الملموسة التي تقتنيها المؤسسة باي صفة كانت او تنتجها والتي تدر منافع اقتصادية على المدى الطويل وتبقى لدى المؤسسة لأكثر من سنة حيث تمتلكها من اجل الاحتفاظ بها وليس من اجل بيعها.
- يساهم برنامج التدقيق الداخلي في معالجة المشاكل داخل المؤسسة وسد الثغرات المتواجدة ووضع خطة علاجية لها.
- كلما كانت الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الداخلي ذات دقة وعلى منهج صــحيح ودرايته التامة بكافة ادلة الاثبات المتوفرة كلما كان الوصول الى الأهداف المسطرة بسرعة أكبر.

- ❖ اكتسبت وظيفة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دور هام في المؤسسة وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ويمكن القول إن وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة صمام الأمان في الإدارة.
- ❖ من أهم الأهداف التي يسعى لها التدقيق الداخلي حماية الأصول ودقة البيانات المحاسبية والالتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة.
- ❖ تتزايد أهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحالي، إذ شهدت السنوات الأخيرة اهتماما من قبل المؤسسات في الدول النامية والمتقدمة، فأصبح عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة وليس حكر فقط على الجانب المحاسبي والمالي.
- ❖ يساهم تدقيق التثبيتات في التأكد من الوجود الفعلي لها وحسن استغلالها لما لها من أهمية داخل المؤسسة فهي تدر منافع اقتصادية لها وتساهم في ضمان بقاء المؤسسة واستمراريتها.
- ❖ تساهم وظيفة التدقيق في صنع القرار الاستراتيجي لدى المؤسسة.
- ❖ يساهم التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكافة أنواع التحايل.

**نتائج الدراسة التطبيقية:**

من خلال دراستنا لمؤسسة الكوابل توصلنا للنتائج التالية:

- ❖ اهتمام مؤسسة صناعة الكوابل بالتثبيتات التي تمتلكها وإعطاء لكل تثبيت رمز لتعريفه محاسبيا بمجرد دخوله للمؤسسة.
- ❖ اهتمام المؤسسة بالموظفين وتكوينهم ورسكلة القدامى لمجارات التطورات الحاصلة في جانب المحاسبة.
- ❖ اهتمام المؤسسة بالجرد الفعلي لتثبيتاتها كل فترة مما يوفر لها المعرفة التامة بجميع ممتلكاتها من الأصول الثابتة وكل المعلومات المتعلقة بها.
- ❖ التدقيق الداخلي مقيد بالبرنامج السنوي اذ لا يمكن تدقيق كافة مصالح المؤسسة.
- ❖ سهولة حصول المدقق على كافة ادلة الاثبات من المصالح المعنية للقيام بعملية التدقيق بالشكل اللازم.
- ❖ إعطاء كافة الصلاحيات للمدقق الداخلي للوصول لأي معلومة داخل المؤسسة.
- ❖ استقلالية المدقق الداخلي تزيد من مصداقية وشفافية التقارير المنجزة من طرفه.

**الاقتراحات والتوصيات:**

على ضوء النتائج السابقة نقوم بتقديم التوصيات الاتية:

- ❖ محاولة تدقيق كافة المصالح داخل المؤسسة وان لا يكون الأمر مقتصر على العينات.
- ❖ الزيادة في فريق التدقيق الداخلي بأفراد ذو خبرة وكفاءة علمية لتكون قادرة على تغطية كافة عمليات التدقيق الداخلي لكل مصلحة.

- ❖ يجب الأخذ بعين الاعتبار والعمل بكافة التوصـيات والاسـتشـارات والمقترحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي من خلال تقريره النهائي.
- ❖ يجب على المؤسسة القيام بإعادة تقييم ممتلكاتها لتظهر التثبيتات بقيمتها الحقيقية مما يجعل الميزانية أكثر مصداقية.

**آفاق الدراسة:**

عالجت الدراسة موضوع واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية، وتوصلنا إلى الأثر الكبير الذي يحدثه التدقيق الداخلي على التثبيتات ومن منطلق دراستنا قد تكون دافع لدراسات مستقبلية عديدة منها:

- التدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.
- دور التدقيق الداخلي في دعم نظام الرقابة الداخلية.
- التدقيق الداخلي للتثبيتات المالية داخل المؤسسة اقتصادية.

## قــائمــة المـراجـع:

### أولا: المراجع باللغة العربية

#### I. المقالات:


1- الدوري وعمر علي كامل، (2014). التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 26.

2- بلعور سليمان، (2014). دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 06.

3- بلمداني محمد، (2020). أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة أن سي أ الرويبة ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 02، المجلد 06.

4- جودي محمد رمزي. (2009). إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06.

5- خلايفية إيمان وجاوحدو رضا، (2019). *التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية*، مجلة معارف، العدد 01، المجلد 14.

6- زكريا عبدي ونبيل حمادي، (2020). مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 01، المجلد 13.

7- زهرة عباس ونجوى بن عويدة، (2020). التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال العدد 01، المجلد 03.

8- سامي الوقاد وخالد الخطيب، (لم يذكر). موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 01.

9- سعيدي يحيى وبن موفقي علي، (2010). أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ودراسات اقتصادية، العدد 02، المجلد 04.

10- سمية أحمد ميلي، (2020). دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء البنوك (الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي بالمسيلة)، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، العدد 02، المجلد 02.

11- شيخي سلمى ورياض مريم، (2021). التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة الشركات ذات المسؤولية المحدودة "س س"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 01، المجلد 06.

12- عمار بن عيشي، (2014). معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01.

13- محمد لمين علون، (2018). الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مجلة الحقيقة، العدد 43.

14- نوبلي نجلاء والعمري أصيلة، (2021). دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 02، المجلد 04.

15- نور الدين عاد ورواني بوحفص، (2021). عوائق تطبيق إعادة تقييم التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة لعينة من المهنيين، مجلة إضافات اقتصادية، العدد 02، المجلد 05.

**II. الكتب:**

1- أحمد قايد نور الدين، (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.

2- أسعد وهاب، (2020). التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية (لم يذكر).

3- الشحنة رزق أبوزيد، (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.

4- بومزايد إبراهيم، (2018). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر.

5- حامد نور الدين وعمارة مريم، (2016). التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن

6- حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، (2008). التدقيق الداخلي، مديرية الكتب والمطبوعات، دمشق.

7- حسين القاضي وحسين دودح. (1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

8- سعد فؤاد علي حبابة، (2017). أصول تدقيق الحسابات، دار الابتكار للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان.

9- سعود كايد، (2012). تدقيق الحسابات، دار الزهران للنشر والتوزيع والطباعة، المملكة الأردنية الهاشمية.

10- شبايكي سعدان، (2002). تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

11- عاشور كتوش، (2008). المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

12- عبد الرحمان عطية، (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج.

13- علي عبد الصمد عمر، (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر

14- ماهر جابر محمد، (2023). حوكمة الجامعات العالمية والعربية، (لم يذكر).

15- محمد الفاتح المغربي، (2018). المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.

16- محمد بوتين، (2003). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

17- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.

18- مراد كواشي، (2017). المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF)، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر.

19- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، (2006). تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان.

20- هيثم ذيب، (2020). أصول التخطيط الاستراتيجي، (لم يذكر).

21- هوام جمعة، (2010). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009/IAS/IFRS ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر.

22- هوام جمعة، (2007). *تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني*، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

**III. القوانين والمراسيم:**

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 74. الصادرة في 25نوفمبر2007.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 19. الصادرة في ربيع الأول 1430 الموافق لـ: 25 مارس 2009.

**IV. الملتقيات والمحاضرات:**

1- مردف محمد أسامة ويسرى ليعلاوي، (2022). الملتقى الوطني الافتراضي *واقع لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسبل تفعيلها على ضوء الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات* كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1.

2- آدم حديدي، (لم تذكر السنة). دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية دراسة ميدانية جامعة زيان عاشور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجلفة.

3- عبد الصمد، (لم تذكر السنة). محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية.

4- بكاري بلخير، (2016). مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة.

5- بلقاسم تويزة، (2016). مطبوعة محاضرات في المحاسبة العامة للمؤسسة، جامعة محمد الصديق بن يحي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل.

6- بوسبعين تسعيدت، (2016). مطبوعة موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية، المالية والمحاسبية، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين محلولة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة.

7- ختيم محمد العيد، (2015). مطبوعة محاضرات في *المراجعة المالية (النظري والتطبيق لتقارير محافظ الحسابات)*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

8- دبابش محمد نجيب، (2021). محاضرات محاسبة مالية 1، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة.

9- رقيق بن عيسى، (2020). محاضرات في النظام المحاسبي المالي، جامعة زيان عاشور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجلفة.

10- صلاح ربيعة، (2017). محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، جامعة محمد بوقرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس.

11- فداوي أمينة، (2017). محاضرات في مقياس المحاسبة المعمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل.

12- مداني بن بلغيث، (2011). مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية-حسب قواعدSCF جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة.

13- نصر الدين عيساوي، (2015). المحاسبة المالية المعمقة 2، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أم البواقي.

14- مفيد احمد الشامي، وسام عبده مثنى. (2018). التدقيق الداخلي المتقدم (غير منشورة)

**V. الأطروحات:**

1- أمال مهاوة، (2011). إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - for IFRS SMESدراسة ميدانية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لسنة 2010، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

2- أمينة بوفرح، (2012). أثر المعالجة المحاسبية للائتمان الإيجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة لشركة الأشغال الكبرى بالجنوب (S.G.T.S)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

3- أولاد سالم نذير، (2022). محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي لشركات التأمين في الجزائر دراسة تحليلية مقارنة لعينة من شركات التأمين الجزائرية خلال الفترة (2020-2022)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

4- بعوج فاطمة، (2015). *دور التدقيق الداخلي في تفعيل انخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز* ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

5- بلبالي عبد السلام، (2019). *أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية دراسة تطبيقية على سوق المال السعودي مع الاشارة الى بورصة الجزائر للفترة 2014-2017*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجاريو وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار.

6- بن خليفة حمزة، (2018). دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011 ـ 2015)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

7- بن موفقي علي، (2017). أثر الإصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

8- بوبكر عميروش، (2011). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.

9- تخنوني أمال، (2019). الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IFRS/IAS، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1.

10- خمقاني بدر الزمان، (2012). فعالية النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية عالية الجودة في البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة.

11- رشيد قريرة، (2016). تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي الماليSCF دراسة حالة لعينة من شركات تأمين الأضرار في الجزائر سنة 2015، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

12- رغدة إبراهيم المدهون، (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

13- رفيق يوسفي، (2011). النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة.

14- رندة محمد سعيد أبو شعبان، (2016). دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

15- سايح نوال، (2018-2019). مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف1.

16- سعيدي عبد الحليم، (2015). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

17- سوسن أبو فارس وداود محمد،(2021) . *أثر التدقيق الداخلي على اداء شركات التامين الجزائرية*، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي دراسة حالة وكالة برج بوعريريج للشركة الجزائرية للتأمين واعادة التأمين، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

18- صالحي محمد يزيد(2016). أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال 2015/2010، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

19- عزيز لوجاني، (2020). دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

20- علون محمد لمين، (2016). دور النظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

21- غنية الجوزي(2012) .*أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها دراسة حالة مجمع صيدال* ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3.

22- كحول صورية، (2017). دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

23- محمد عواض نزال الصرايرة، (2014). واقع مهنة التدقيق الداخلي في الأردن دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

24- مداني بن بلغيث، (2004). أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

25- مريم عمارة، (2018). مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014-2017، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

26- مزيمش أسماء، (2021). دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركت الاسمنت بعين الكبيرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1.

27- هاجر بوبصلة،(2014). دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

## VI. المواقع الإلكترونية:

1- إبراهيم محمد عواد، (2007). *البرنامج الشامل لمراجعة الاصول الثابتة*، محاسبة دوت نت : https://infotechaccountants.com

2- *إجراءات المراجعة لكل بند من بنود القوائم المالي*، (2018) الموقع المحاسبي الشامل : https://almohasba.blogspot.com/2018/11/blog-post_7.html

3- محمود، (2023). *محاضرات المحاسبة المعمقة 2*. تم الاسترداد من منصة مودل: https://e-learning.univ-saida.dz

4- Enicab biskra 2023. https://www.enicab.dz/Apropos.html

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

**I. الكتب باللغة الأجنبية:**

1- GUPTA, S. (2015). E-BOOK ON DEPRECIATION. ONLINE LAW SOLUTION.
2- JAIN, C. P. (2018). AUDITING MADE EASY. COPYRIGHT WITH THE AUTHOR.
3- PETERSON .R.H.(2002).ACCOUNTING FOR FIXED ASSETS. 2ND EDITION. AMIRICA : WILEY

**قائمة الملاحق:**

**الملحق 01: ورقة تكلفة الاستثمار**

enicab

COMMANDE N°016347

## FICHE DE COUT D'INVESTISSEMENT

1°Facture
ZUMBACH ELECTRONIC AG SUISSE F10132

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| *FACTURE* | 3 814 558,13 | 23 898,00 € | *Taux de Change* | 159,6183 |
| *TRANSPORT* | 255 389,28 | 1 600,00 € | | |
| *Total* | 4 069 947,41 | 25 498,00 € | | |

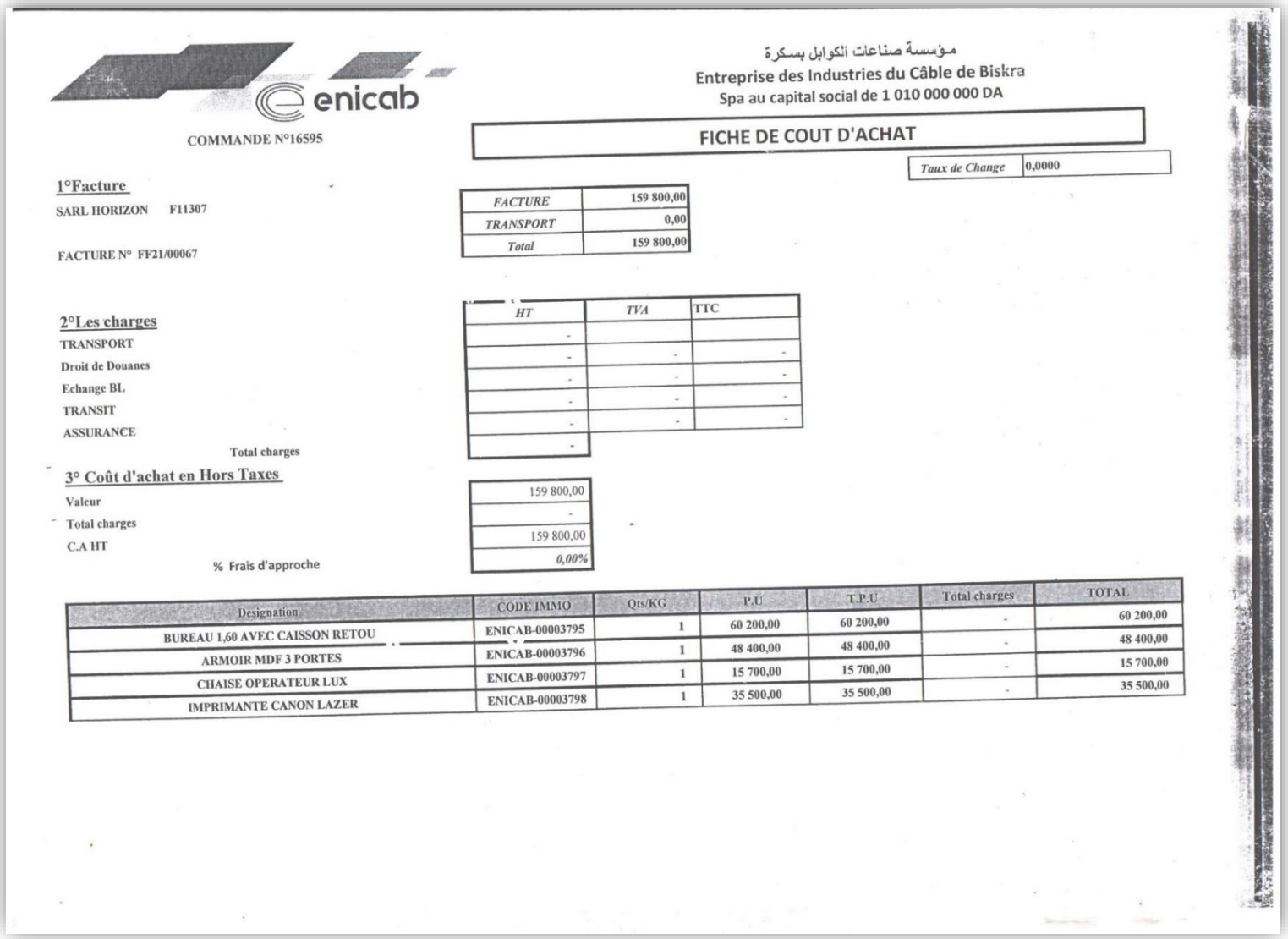
2°Les charges

| | *HT* | *TVA* | TTC |
|---|---|---|---|
| TRANSPORT | 255 389,28 | | |
| TRANSPORT SAKHRIOU | 18 000,00 | | |
| Droit de Douanes | 289 296,00 | | |
| Echange BL | | | |
| TRANSIT | 10 750,00 | | |
| FRAIS DE MAGASINAGE | 146 590,80 | | |
| ASSURANCE | | | |
| | | | |
| Total charges | 720 026,08 | | |

3° Coût d'investissement en Hors Taxes

| | |
|---|---|
| Valeur en Dinars | 3 814 558,13 |
| Total charges | 720 026,08 |
| C.d'invest HT | 4 534 584,21 |
| % Frais d'approche | *18,88%* |

| Désignation | CODE IMMO | Qté/KG | P.U | Total charges | TOTAL DA |
|---|---|---|---|---|---|
| TESTEUR HAUTE TENSION SN-047292,SN-047978 | ENICAB-00003790 | 1 | 762 911,62 | 144 005,21 | 906 916,83 |
| TESTEUR HAUTE TENSION SN-047293,SN-047979 | ENICAB-00003791 | 1 | 762 911,62 | 144 005,22 | 906 916,84 |
| TESTEUR HAUTE TENSION SN-047294,SN-047980 | ENICAB-00003792 | 1 | 762 911,63 | 144 005,22 | 906 916,85 |
| TESTEUR HAUTE TENSION SN-047295,SN-047981, | ENICAB-000[illegible]814 | 1 | 762 911,63 | 144 005,22 | 906 916,85 |
| TESTEUR HAUTE TENSION SN-047296,SN-047982, | ENICAB-00003815 | 1 | 762 911,63 | 144 005,21 | 906 916,84 |
| | | TOTAL | 3 814 558,13 | 720 026,08 | 4 534 584,21 |



مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

enicab

COMMANDE N°16595

## FICHE DE COUT D'ACHAT

| Taux de Change | 0,0000 |
|---|---|

**1°Facture**

SARL HORIZON F11307

FACTURE N° FF21/00067

| | |
|---|---|
| FACTURE | 159 800,00 |
| TRANSPORT | 0,00 |
| Total | 159 800,00 |

**2°Les charges**

| | HT | TVA | TTC |
|---|---|---|---|
| TRANSPORT | - | | |
| Droit de Douanes | - | - | - |
| Echange BL | - | - | - |
| TRANSIT | - | - | - |
| ASSURANCE | - | - | - |
| Total charges | - | | |

**3° Coût d'achat en Hors Taxes**

| | |
|---|---|
| Valeur | 159 800,00 |
| Total charges | - |
| C.A HT | 159 800,00 |
| % Frais d'approche | 0,00% |

| Designation | CODE IMMO | Qts/KG | P.U | T.P.U | Total charges | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|
| BUREAU 1,60 AVEC CAISSON RETOU | ENICAB-00003795 | 1 | 60 200,00 | 60 200,00 | - | 60 200,00 |
| ARMOIR MDF 3 PORTES | ENICAB-00003796 | 1 | 48 400,00 | 48 400,00 | - | 48 400,00 |
| CHAISE OPERATEUR LUX | ENICAB-00003797 | 1 | 15 700,00 | 15 700,00 | - | 15 700,00 |
| IMPRIMANTE CANON LAZER | ENICAB-00003798 | 1 | 35 500,00 | 35 500,00 | - | 35 500,00 |

**الملحق 03: ورقة التخصيص**

enicab

مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
*Spa au capital social de 1 010 000 000 DA*

SGS

## Feuille d'Imputation

**IMMO N° 00003795/3796/3797/3798**

| | | |
|---|---|---|
| N° Document : FAE-21-00297<br>Date Document : 12/05/21 | Code Journal : ACHA<br>ACHATS | N° Opération : 51982<br>**N° Transaction : 63052** |

| N° Compte | Nom Complet | N° doc. externe | Montant débit | Montant crédit |
|---|---|---|---|---|
| 2181120 | MATERIEL INFORMATIQUE | FF21/00067 | 35 500,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003798 ; IMPRIMANTE CANON LAZER | | | |
| 4450010 | TVA DEDUCTIBLE | FF21/00067 | 6 745,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003798 ; IMPRIMANTE CANON LAZER | | | |
| 2181110 | MATERIEL DE BUREAU | FF21/00067 | 15 700,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003797 ; CHAISE OPERATEUR LUX | | | |
| 4450010 | TVA DEDUCTIBLE | FF21/00067 | 2 983,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003797 ; CHAISE OPERATEUR LUX | | | |
| 2181110 | MATERIEL DE BUREAU | FF21/00067 | 48 400,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003796 ; ARMOIR MDF 3 PORTES | | | |
| 4450010 | TVA DEDUCTIBLE | FF21/00067 | 9 196,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003796 ; ARMOIR MDF 3 PORTES | | | |
| 2181110 | MATERIEL DE BUREAU | FF21/00067 | 60 200,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003795 ; BUREAU 1.60 AVEC CAISSON RETOU | | | |
| 4450010 | TVA DEDUCTIBLE | FF21/00067 | 11 438,00 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003795 ; BUREAU 1.60 AVEC CAISSON RETOU | | | |
| 4040010 | FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - LOC | FF21/00067 | | 190 162,00 |
| | Source : Fournisseur ; F11307 ; SARL HORIZON PC | | | |
| | | **Totaux Ecriture** | **190 162,00** | **190 162,00** |

**Visa du Cadre Comptable**

Cadre Comptable Chargé
des Fournisseurs et Encaissement

**Visa du Chef Service Comptabilité Générale**

Chef Département

**الملحق 04: ورقة التخصيص**

enicab

مؤسسة صناعات الكوابل لبسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
*Spa au capital social de 1 010 000 000 DA*

SGS

## Feuille d'Imputation

| N° Document : BEA-21-01560<br>Date Document : 02/06/21 | Code Journal : BEA1<br>BEA1 | | N° Opération : 55044<br>N° Transaction : 66566 | |
|---|---|---|---|---|
| **N° Compte** | **Nom Complet** | **N° doc. externe** | **Montant débit** | **Montant crédit** |
| 5120001 | B.E.A. 56.61.798 M | 3658408 | | 190 162,00 |
| | Source : Banque ; BEA01 ; Banque Exterieure d'Algérie | | | |
| 4040010 | FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - LOC | 3658408 | 190 162,00 | |
| | Source : Fournisseur ; F11307 ; SARL HORIZON PC | | | |
| | | **Totaux Ecriture** | **190 162,00** | **190 162,00** |

**Visa du Cadre Comptable**

**Visa du Chef Service Comptabilité Générale**

**الملحق 05: فاتورة الشراء**


**SARL HORIZON PC--Capitale 2000000.00DA**

MATERIELS INFORMATIQUE /BUREAUTIQUE /TELEPHONIE

CITE KABLOTIE REU MENADIE MOHAMED SECTION: 199 - BISKRA

Tél. : 033 50 88 89

Fax : 033 50 88 88

**Compte :** AGB Agence de Biskra
**RIB :** 03200104989589120 8/41
**e-mail :** SARL.HORIZON.PC@GMAIL.COM
**Site web :** WWW.HORIZON-BISKRA.COM

**RC :** 07/00-14/B/0243329
**AI :** 07010223051
**Id Fiscal :** 001407024332973
**NIS :** 001407010007666


## Facture FF21/00067

**Biskra , le : 06-04-2021**

Mode de Paiement :

BLF21/00114

**DOIT** 0331

**ENICAB**

Zone Industrielle De Biskra

IF :000007024226959 AI: 07014113629 RC :00/b/0242269-00/07

| N° | CODE | DÉSIGNATION | QUANTITÉ | PU HT | RIS.% | MONTANT HT | TVA |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 00691 | BUREAU AVEC RETOUR | 1 | 60 200.00 | - | 60 200.00 | 19 |
| 2 | 00512 | ARMOIRE MDF 03P | 1 | 48 400.00 | - | 48 400.00 | 19 |
| 3 | 00079 | CHAISE OPERATEUR LUX | 1 | 15 700.00 | - | 15 700.00 | 19 |
| 4 | 00717 | IMPRIMANTE CANON LAZER A4 MF | 1 | 35 500.00 | - | 35 500.00 | 19 |

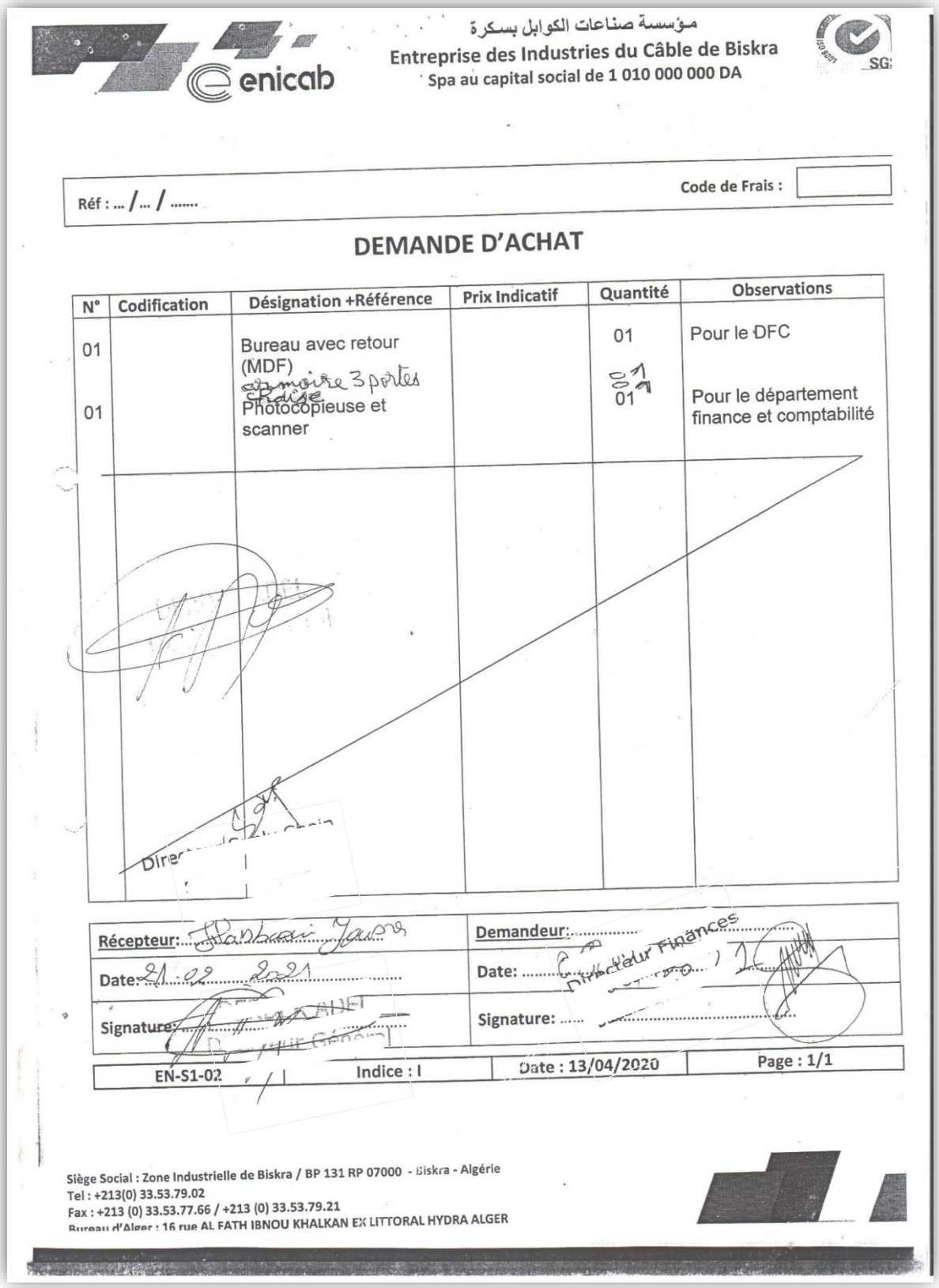
NB. UV :4.00

Arrêtée la présente facture à la somme de : CENT QUATRE-VINGT-DIX MILLE CENT SOIXANTE-DEUX DINARS

| | |
|---|---|
| TOTAL HT | 159 800.00 |
| TVA | 30 362.00 |
| TIMBRE | 0.00 |
| **NET A PAYER** | **190 162.00** |

IntelliX iCom II

**الملحق 06: طلب شراء تثبيت**



مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

enicab

Réf : ... / ... / .....

Code de Frais :

## DEMANDE D'ACHAT

| N° | Codification | Désignation +Référence | Prix Indicatif | Quantité | Observations |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | | Bureau avec retour (MDF) armoire 3 portes chaise | | 01 | Pour le DFC |
| 01 | | Photocopieuse et scanner | | 01 | Pour le département finance et comptabilité |

| | |
|---|---|
| Récepteur: Brahmi Jaouad | Demandeur: |
| Date: 21.02.2021 | Date: |
| Signature: | Signature: |

Directeur Finances

| EN-S1-02 | Indice : I | Date : 13/04/2020 | Page : 1/1 |
|---|---|---|---|

Siège Social : Zone Industrielle de Biskra / BP 131 RP 07000 - Biskra - Algérie
Tel : +213(0) 33.53.79.02
Fax : +213 (0) 33.53.77.66 / +213 (0) 33.53.79.21
Bureau d'Alger : 16 rue AL FATH IBNOU KHALKAN EX LITTORAL HYDRA ALGER

**الملحق 07: امر بالدفع**

enicab

مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
*Spa au capital social de 1 010 000 000 DA*

SGS

**Affaire suivi par M. , Tél: , E-mail: .**

| N° Commande | Date | N° Fournisseur |
|---|---|---|
| 016595 | 29/03/2021 | F11307 |

**sarl horizon pc**
avenue zaatcha section 199 hai kablouti biskra
**07000 - Biskra**

Veuillez Facturer en cinq Exemplaires au service comptabillite de ENICAB.

| Code I.: | Designation | Quantité | Code devise | Unite | Prix |
|---|---|---|---|---|---|
| ENICAB-00003795 | BUREAU 1.60 AVEC CAISSON RETOU | 1 | DZD | UN | 60 200,00 |
| ENICAB-00003796 | ARMOIR MDF 3 PORTES | 1 | DZD | UN | 48 400,00 |
| ENICAB-00003797 | CHAISE OPERATEUR LUX | 1 | DZD | UN | 15 700,00 |
| ENICAB-00003798 | IMPRIMANTE CANON LAZER | 1 | DZD | UN | 35 500,00 |
| | | | **Montant HT** | | 159 800,00 |
| | | | **Montant TVA** | | 30 362,00 |
| | | | **Total TTC** | | 190 162,00 |

**Dans la facture préciser le N° de commande, poste et bon de livraison ainsi que vos coordonnées bancaires et code IBAN**

**Livraison**

**Condition de Paiement :**

Direct...

*...ge Social : Z... lustrielle de Biskra -Algérie*
*E... ...enicab.dz*
*...c N° :00/B/0242269-00/07*
*Fax : (033) 53.77.66*
*IF :000007024226959*
*B.P : 161 RP Biskra (07000) Algérie*
*Tél. : (033) 53.79.02*
*Art :07014113629*
*TIN N° :00074977*

**الملحق 08: وصل القبول الداخلي للتثبيت**

| E.N.I.C.A BISKRA<br>INVESTISSEMENT | PROCES VERBAL N° 10 /2021 DE RECEPTION INTERNE D'EQUIPEMENT |
|---|---|

*DESIGNATION :* Bureau 1.60 ml avec retour
Armoire MDF 3 portes
Chaise opérateur Lux

*N° De Commande* : **N° 016595 du 29/03/2021**

*Lieu d'implantation* : Batiment A (bureau DFC)

*Source de financement* : -

*Montan prévue selon plan* : -

*Date prévue selon plan* : -

*Valeur HT* : **124 300,00 DA**

*Date de mise en service* : **19/04/2021**

*Les objets portés au document en annexe au présent procès-verbal ayant les Numéros d'ordre de 01 à 03, ont été remis au service moyens généraux :*

*Structure investissement*
Date : 06/05/2021

*Service moyens généraux*
Date : 09 MAI 2021

*Direction Technique*
Date : 09 MAI

*Direction ressources humaines*
Date 09 MAI

*REMARQUE :*

**الملحق 09: ورقة اثبات العمر الإنتاجي للتثبيت**

**E.N.I.C.A. BISKRA**
**INVESTISSEMENT**

**PROCES VERBAL DE RECEPTION INTERNE**

**N° : 10 /2021**

| N° | Fournisseur Sarl HORIZON PC Biskra | Centre de frais | N° D'inventaire | Mois Mise en service | Année Mise en service | Mode de valorisation | quantité | Valeur/HT | Durée Normale d'amortissement | Année de fabrication | Régime d'utilisation | Taux d'ammortissement % | Pér. de contrôle (Nbr d'année) | Mode de valorisation NA (nouvelle acquisition) T(transfert) REV (Revalorisation) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | |
| 01 | Bureau 1.60 ml avec retour | - | 24403245010152 | 04 | 2021 | NA | 01 | 60200 DA | 10 ANS | - | - | - | - | |
| 02 | Armoire MDF 3 portes | - | 2440624503006 | 04 | 2021 | NA | 01 | 48400 DA | 10 ANS | | | | | |
| 03 | Chaise opérateur Lux | - | 2440124506013O | 04 | 2021 | NA | 01 | 15700 DA | 4 ANS | | | | | |

**الملحق 10: وصل القبول الداخلي للتثبيت**

| E.N.I.C.A BISKRA INVESTISSEMENT | PROCES VERBAL **N° 08 /2021** DE RECEPTION INTERNE D'EQUIPEMENT |
|---|---|

*DESIGNATION :* Imprimante canon Laser A4 MF 3010

*N° De Commande* : **N° 016595 du 29/03/2021**

*Lieu d'implantation* : IT

*Source de financement* : -

*Montan prévue selon plan* : -

*Date prévue selon plan* : -

*Valeur HT* : **35 500 DA**

*Date de mise en service* : **19/04/2021**

*L'équipement porté au document en annexe au présent procès-verbal ayant le Numéro d'ordre 01 , a été remis à la structure IT :*

*Structure investissement*

Date : 05/05/2021

*structure IT*

Date : 09/05/2021

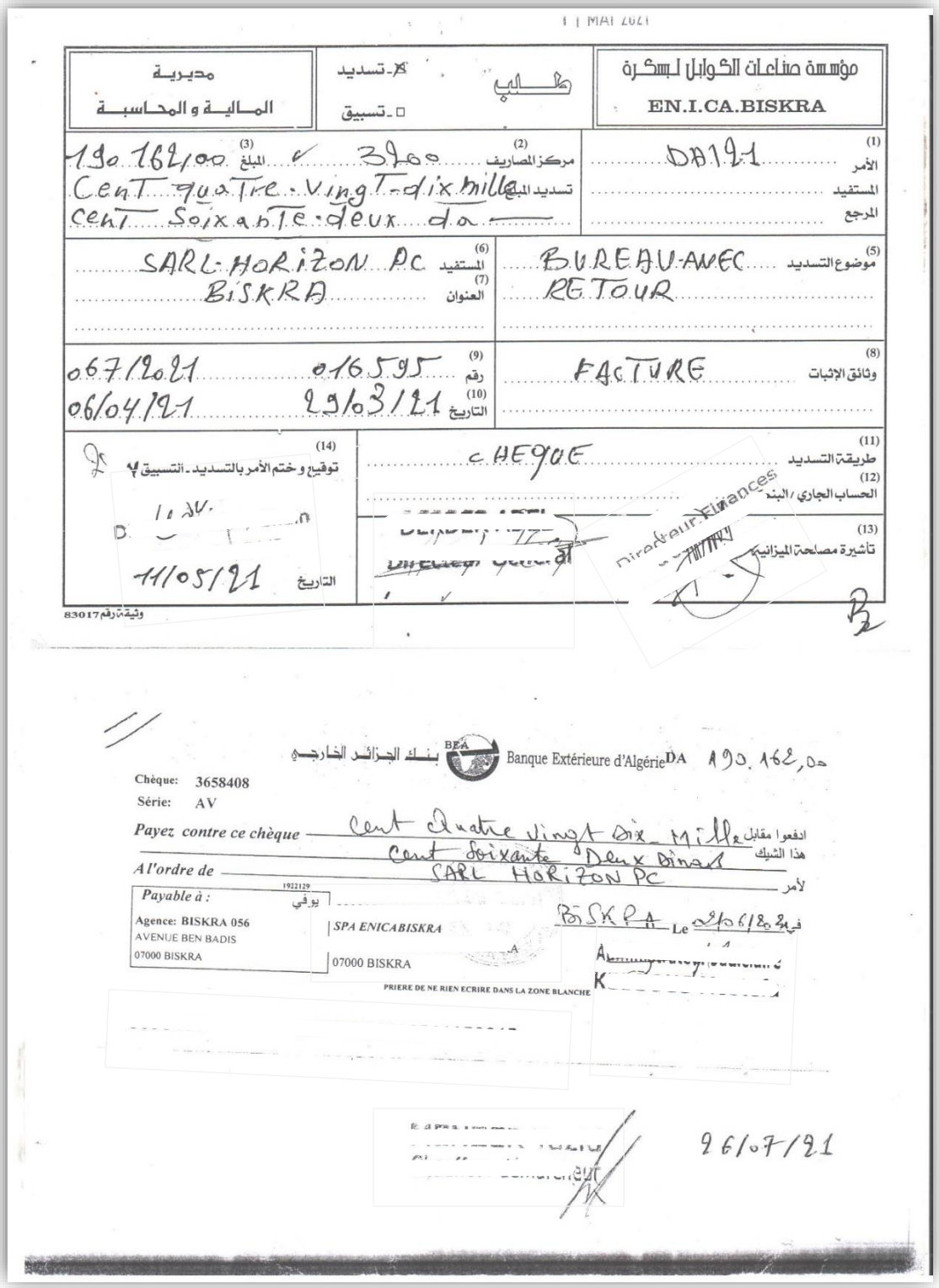
Chef de département informatique & Télécommunication P/I

*Direction Technique*

Date : 09 MAI 2021

*REMARQUE :*

**الملحق 11: وصل تسديد**



11 MAI 2021

| مديرية المالية و المحاسبة | طلب ☒ تسديد ☐ تسبيق | مؤسسة صناعات الكوابل لبسكرة EN.I.CA.BISKRA |
|---|---|---|

(1) الأمر: DA191
المستفيد:
المرجع:

(2) مركز المصاريف: 3700
(3) المبلغ: 190.162,00
تسديد المبلغ: Cent quatre-vingt-dix mille cent soixante-deux da

(5) موضوع التسديد: BUREAU AVEC RETOUR
(6) المستفيد: SARL HORIZON PC
(7) العنوان: BISKRA

(8) وثائق الإثبات: FACTURE
(9) رقم: 016595
(10) التاريخ: 29/03/21

06/04/21 — 06/07/21

(11) طريقة التسديد: CHEQUE
(12) الحساب الجاري / البنك:
(13) تأشيرة مصلحة الميزانية:
(14) توقيع وختم الأمر بالتسديد - التسبيق

11/05/21 التاريخ

وثيقة رقم 83017

بنك الجزائر الخارجي BEA Banque Extérieure d'Algérie

DA 190.162,00

Chèque: 3658408
Série: AV

Payez contre ce chèque: cent quatre vingt dix mille cent soixante deux dinars
ادفعوا مقابل هذا الشيك

A l'ordre de: SARL HORIZON PC
لأمر

Payable à : يوفي 1922129
Agence: BISKRA 056
AVENUE BEN BADIS
07000 BISKRA

SPA ENICABISKRA
07000 BISKRA

BISKRA Le 29/06/2021 في

PRIERE DE NE RIEN ECRIRE DANS LA ZONE BLANCHE

06/07/21

## الملحق 12: ورقة التخصيص

enicab

مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
*Spa au capital social de 1 010 000 000 DA*

SGS

### Feuille d'Imputation

COURS=159,6183

| N° Document : FAE-21-00845<br>Date Document : 04/11/21 | Code Journal : ACHA<br>ACHATS | | N° Opération : 59223<br>N° Transaction : 72618 |
|---|---|---|---|

| N° Compte | Nom Complet | N° doc. externe | Montant débit | Montant crédit |
|---|---|---|---|---|
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 51 077,85 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003815 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 762 911,62 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003815 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 51 077,86 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003814 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 762 911,63 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003814 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 51 077,85 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003792 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 762 911,63 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003792 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 51 077,86 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003791 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 762 911,62 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003791 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 51 077,86 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003790 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 2150010 | MATERIEL ET OUTILLAGE | IN-025307 | 762 911,63 | |
| | Source : Immobilisation ; ENICAB-00003790 ; TESTEUR HAUTE TENSION | | | |
| 4040001 | FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - ETR | IN-025307 | | 4 069 947,41 |
| | Source : Fournisseur ; F10132 ; ZUMBACH ELECTRONIC AG SUISSE | | | |
| | | **Totaux Ecriture** | **4 069 947,41** | **4 069 947,41** |

**Visa du Cadre Comptable** **Visa du Chef Service Comptabilité Générale**

Cadre Comptable

**الملحق 13: فاتورة شراء تثبيت من الخارج (جزء 1)**

Zumbach
SWISS PRIME MEASURING SINCE 1957



Enicab SPA
BP 131 RP
Zone Industrielle
07000 RP Biskra
ALGERIE

| | |
|---|---|
| Compte client | 0318001 |
| No TVA | 000007024226959 |
| Votre commande | 016348 du 21.02.21 |
| Contact | Mahmoud Mezdaouth |
| Téléphone | + 213 0 770175641 |
| E-mail | Mahmoud.mezdaouth@enicab |

**Facture No. IN-025307**

| | |
|---|---|
| Interlocuteur | Livio Martella |
| Téléphone | +41 32 356 04 52 |
| E-mail | lmartella@zumbach.ch |
| Administration | Marion Portmann |
| No de | OC-0030880 |

| Pos. | Article | Quantité | Unité | Prix EUR | Remise | Total EUR |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 10 | ZS-SYSTEM<br>Sparktester<br>DST.28A.30.KE40-PF - BAE 2 SP<br>Pays d'origine :<br>HS Code: | 5.00 | PCE<br><br><br>Suisse<br>9031.8000.999 | 4'779.60 | | 23'898.00 |

Système(s) composé(s) d'éléments individuels

Numéro(s) de série : SN-047292, SN-047978,
SN-047293, SN-047979,
SN-047294, SN-047980,
SN-047295, SN-047981,
SN-047296, SN-047982

**الملحق 14: فاتورة شراء تثبيت من الخارج (جزء 2)**

Zumbach
SWISS PRIME MEASURING SINCE 1957

17.05.2021 | 2/2

| Pos. | Article | Quantité | Unité | Prix EUR | Remise | Total EUR |
|---|---|---|---|---|---|---|

| | | |
|---|---|---|
| Total Marchandise | EUR | 23'898.00 |
| Frais de transport | | 1'600.00 |
| **Total CPT** | **EUR** | **25'498.00** |

BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE
AGENCE DE BISKRA
07 03 01 2021 2 10000 7 EUR

**Conditions commerciales**

Selon notre offre No. Q09-20-1178 du 25.01.21

Conditions de paiement: par CAD - Contre présentation de documents bancaires

Coordonnées bancaires:
BANQUE EXTÉRIEUR D'ALGÉRIE
Agence de Biskra - Angle Si el haoues
BISKRA 07000 – ALGERIE
STOP ALGER
Compte Numéro : 00200056560566179867
Swift : BEXADZAL056

Base de prix: FCA Orpund Incoterms 2020, non dédouané

Transport: par avion, assuré, CPT Alger aéroport Incoterms 2020, non dédouané, par transporteur FRACHT AG, Bâle

Tension: 220 V, 50/60 Hz

Certificat d'origine certifié par la Chambre du Commerce inclus

Nous certifions que les marchandises dénommées dans cette facture sont de fabrication et d'origine SUISSE et que les prix indiqués ci-dessus s'accordent avec les prix courants sur le marché d'exportation.

Zumbach ELECTRONIC AG CH-2552 ORPUND/SCHWEIZ.

| Colis no | Marquage | Poids brut | Poids net | Volume (LxBxH) |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ENI30880 | 117.000 kg | 87.330 kg | 120x80x124 cm |
| Livraison totale : | | 117.000 kg | 87.330 kg | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Berner Kantonalbank EUR | Swift: KBBECH22XXX | Compte: 16 939.936.0.30 | IBAN: CH63 0079 0016 9399 3603 0 |
| Luzerner Kantonalbank EUR | Swift: LUKBCH2260A | Compte: 2013.8728.2001 | IBAN: CH66 0077 8201 3872 8200 1 |
| Valiant EUR | Swift: VABECH22XXX | Compte: 50.335.141.456.1 | IBAN: CH40 0630 0503 3514 1456 1 |

## الملحق 15: الأمر بالدفع

enicab

مـؤسسة صناعات الكوابل لبيسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
*Spa au capital social de 1 010 000 000 DA*

SGS

**Affaire suivi par M. , Tél: , E-mail: .**

| N° Commande | Date | N° Fournisseur |
|---|---|---|
| 016347 | 21/02/2021 | F10132 |

**ZUMBACH ELECTRONIC AG SUISSE**

CH 2552 ORPUND SCHWEIZ SWITZERLAND

Veuillez Facturer en cinq Exemplaires au service comptabillite de ENICAB.

| Code N° | Designation | Quantité | Code devise | Unite | Prix |
|---|---|---|---|---|---|
| ENICAB-00003790 | UnitJ d'Jlectrode | 5 | EUR | UN | 4 734,00 |
| ENICAB-00003791 | UnitJ de commande/d'affichage | 5 | EUR | UN | 909,00 |
| ENICAB-00003792 | Capteur,SAC- 8P | 5 | EUR | UN | 47,00 |
| TRANSP | Transport | 1 | EUR | | 1 600,00 |
| | | **Montant HT** | | | 25 498,00 |
| | | **Montant TVA** | | | 0,00 |
| | | **Total TTC** | | | 25 498,00 |

Dans la facture préciser le N° de commande, poste et bon de livraison ainsi que vos coordonnées bancaires et code IBAN

Livraison

Condition de Paiement :

*Siège Social : Zone Industrielle de Biskra -Algérie*
*B.P : 131 RP Biskra (07000) Algérie*
*E-mail : info@enicab.dz* *Fax. : (033) 53.77.66* *Tel. : (033) 53.79.02*
*RC N° :00/B/0242269-00/07* *IF :000007024226959* *Art :07014113629* *TIN N° :00074977*

**الملحق 16: وصل القبول الداخلي للتثبيت**

| E.N.I.C.A BISKRA INVESTISSEMENT | PROCES VERBAL N° 15 /2021 DE RECEPTION INTERNE D'EQUIPEMENT |
|---|---|

DESIGNATION : 05 Testeurs Haute tension (Sparktester ZUMBACH) (DST.28A.30.KE40-PF-BAE 2 SP)

N° De Commande : **N° 016347 du 21/02/2021**

Lieu d'implantation : H3

Source de financement : -

Montan prévue selon plan : -

Date prévue selon plan : -

Valeur HT : **25 498,00 €**

Date de mise en service : **01/09/2021**

Les équipements portés au document en annexe au présent procès-verbal ayant le Numéro d'ordre 01 , ont été remis au service isolation gainage (H3) :

Structure investissement

Date :

service isolation gainage

Date : 08/09/2021

Direction Technique

Date :

Direction

Date :

REMARQUE :

## الملحق 17: ورقة اثبات العمر الإنتاجي للتثبيت

**E.N.I.C.A. BISKRA**
**INVESTISSEMENT**

**PROCES VERBAL DE RECEPTION INTERNE**

**N° : 15 /2021**

| N° | Fournisseur ZUMBACH ELECTRONIC suisse | Centre de frais | N° D'inventaire | Mise en service: Mois | Mise en service: Année | Mode de valorisation | quantité | Valeur/HT | Durée Normale d'amortissement | Année de fabrication | Régime d'utilisation | Taux d'ammortissement % | Pér. de contrôle (Nbr d'année) | Mode de valorisation NA (nouvelle acquisition) T(transfert) REV (Revalorisation) Mode de valorisation |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | |
| 01 | 05 Testeurs Haute tension (Sparktester) | - | 2850724361070 1<br>2850724361070 2<br>2850724361070 3<br>2850724361070 4<br>2850724361070 5 | 09 | 2021 | NA | 05 | 25 498,00 € | 4 ANS | - | - | - | - | - |

**الملحق 18: ورقة التخصيص**

enicab

مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
*Spa au capital social de 1 010 000 000 DA*

SGS

## Feuille d'Imputation

| | | |
|---|---|---|
| N° Document : BEA-21-01966<br>Date Document : 19/07/21 | Code Journal : BEA1<br>BEA1 | N° Opération : 56186<br>**N° Transaction : 68180** |

| N° Compte | Nom Complet | N° doc. externe | Montant débit | Montant crédit |
|---|---|---|---|---|
| 4040001 | FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - ETR | IRD 21000038 | 4 069 947,41 | |
| | Source : Fournisseur ; F10132 ; ZUMBACH ELECTRONIC AG SUISSE | | | |
| 6680003 | COMMISSIONS ET FRAIS SUR CREDOC | IRD 21000038 | 7 069,95 | |
| 4450010 | TVA DEDUCTIBLE | IRD 21000038 | | |
| 4450010 | TVA DEDUCTIBLE | IRD 21000038 | 1 343,29 | |
| 5120001 | B.E.A. 56.61.798 M | IRD 21000038 | | 4 078 360,65 |
| | Source : Banque ; BEA01 ; Banque Exterieure d'Algérie | | | |
| | | **Totaux Ecriture** | **4 078 360,65** | **4 078 360,65** |

**Visa du Cadre Comptable** **Visa du Chef Service Comptabilité Générale**

**الملحق 19: الكشف البنكي لعملية تسديد التثبيت**

بنك الجزائر الخارجي

Banque Extérieure d'Algérie

AVIS DE DEBIT

N° comp [redacted]-67

Le: 19 Juillet 2021

Service :

Agence : BISKRA
Etabl. : 18/07/2021
Type ... : REMDOC IMPORT A VUE
Dossier : IRD21000038

S.P.A ENICABISKRA
BP 131 RP BISKRA
07000 BISKRA
ALGERIE
Casier No 0

INAR ALGERIEN
CB CHARG/EXPL ENT. NATIONALES

| Motif | Frais | Montant |
|---|---|---|
| REGLEMENTS IMPORT<br>COMEACH ELECTRONIC AG<br>REF.<br>Marchandises C.F.R. | | 4.069.947,41 |
| MONTANT :<br>AU COURS DE | FRAIS SWIFT REMDOC<br>Rapatriation Cons de | 3.000,00<br>4.069,95 |
| | Tax | 1.343,29 |
| | Total à votre débit en DZD : | 4.078.360,65 |

SPA au capital de 230 000 000 000 DA - Siège social : 11, Boulevard Colonel Amirouche, Alger - RC Alger 00 B1452B-2000

**الملحق 20: نموذج برنامج التدقيق الداخلي (الجزء 1)**

Plan d'audit interne année 2022

Validé par :

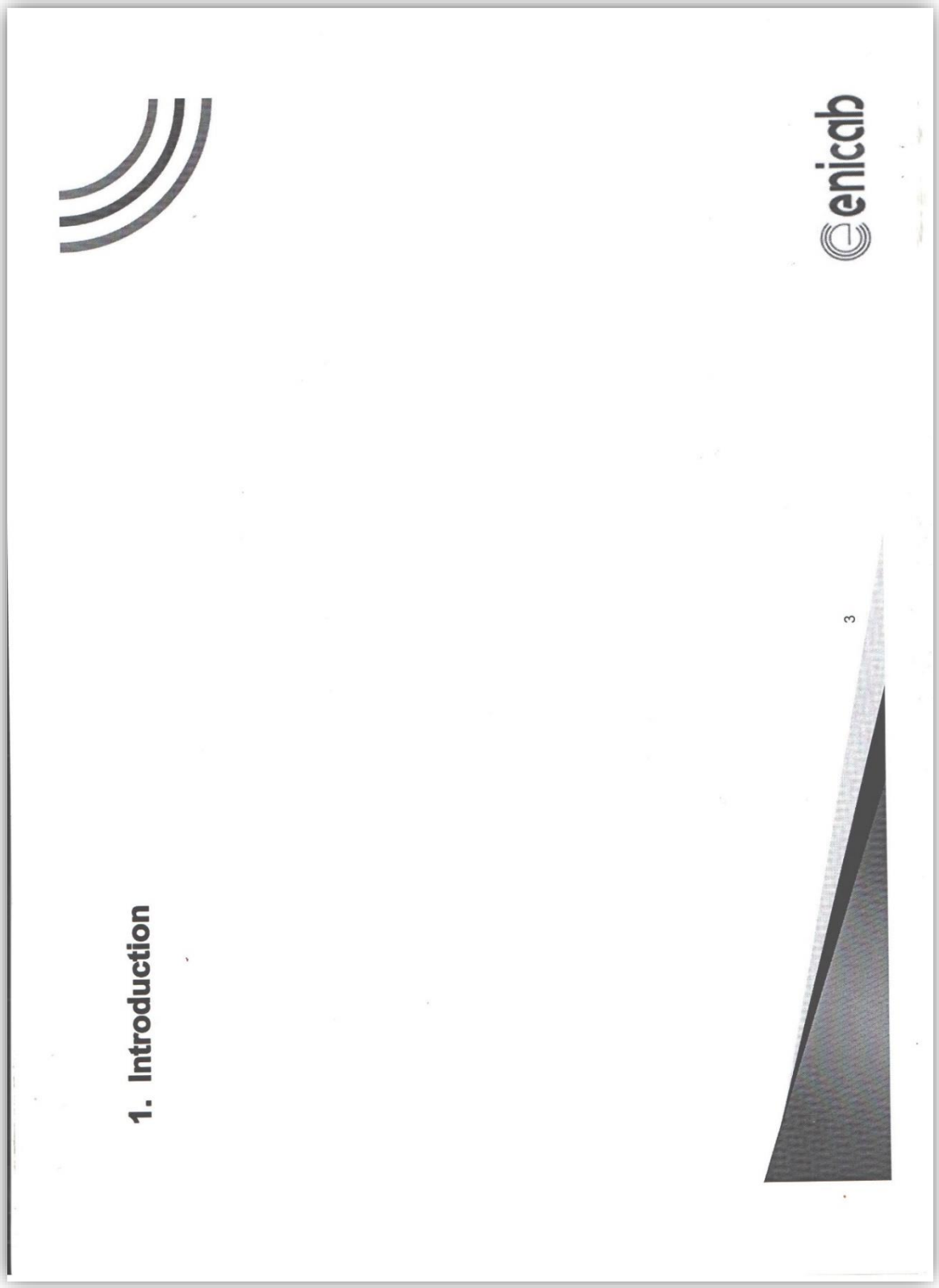
# Sommaire

1. Introduction.
2. Objectif et mission d'audit.
3. Plan d'audit année 2022.



enicab

**الملحق 22: نموذج برنامج التدقيق الداخلي (الجزء 3)**



**الملحق 23: نموذج برنامج التدقيق الداخلي (الجزء 4)**

**الملحق 24: نموذج برنامج التدقيق الداخلي (الجزء 5)**



3. Plan d'audit interne année 2022

enicab

5

**الملحق 25: رسالة الامر بالمهمة**

مـؤسسة صناعات الكوابل بسـكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

ISO 9001:2015
ISO 14001:2015
ISO 45001:2018
Management System
TÜVRheinland CERTIFIED
www.tuv.com
ID 9000021284

**Direction Générale**
**Réf : ...../DG/Enicab/Mars/2022**

**Biskra, .....**

**A Messieurs .....**

**Objet** : Mission d'audit Interne sur .....

Je vous informe qu'une mission d'audit interne débutera le ..... à ..... Elle sera conduite par :

- .....
- .....

**Ayant pour objet :**

La vérification de la conformité par rapport aux procédures : .....

L'amélioration continue.

Pour cela, je vous demande de vous préparer pour leur permettre un accès rapide aux informations nécessaires à la réalisation de leur mission.

**Copie : DRH**

**Le Président Directeur Général**

Siège Social : Zone Industrielle de Biskra, BP 131, RP 7000, Biskra - Algérie
Tel : +213 (0) 33.53.79.02
Fax : +213 (0) 33.53.77.66 / +213 (0) 33.53.79.21
Direction Commerciale & Marketing : Zone industrielle Oued Smar, Alger
Tel : 0770 29 27 77

Centre d'Appel :
Téléphone Fixe : +213 (0) 33 53 77 77
Téléphone Mobile : +213 (0) 770 17 63 43
+213 (0) 560 55 15 20
E-Mail : centreappels@enicab.dz

**الملحق 26: نموذج تقرير التدقيق الداخلي (الجزء 1)**

enicab

مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

TÜVRheinland CERTIFIED
ISO 14001:2015
ISO 45001:2018
Management System
www.tuv.com
ID 9000021284

Direction Générale
Audit & Contrôle de Gestion
Réf : 02/2023

Biskra le : .....

# Rapport d'audit interne sur .....

## Période d'audit du .....
## Au.....

**الملحق 27: نموذج تقرير التدقيق الداخلي (الجزء 2)**

مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

ISO 14001:2015
ISO 45001:2018
Management System
TÜVRheinland CERTIFIED
www.tuv.com
ID 9000021284

## SOMMAIRE

I. **Introduction :** ..... 3
II. **Objet de la mission :** ..... 3
III. **IObjectifs et périmètre :** ..... 3
IV. **Termes et définitions :** ..... 3
V. **Remerciement :** ..... 3
VI. **Résultats de l'audit interne N°02/2023 :** ..... 4
VII. **Conclusions :** ..... 5
VIII. Plan d'action ..... 6

**الملحق 28: نموذج تقرير التدقيق الداخلي (الجزء 3)**

مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

ISO 14001:2015
ISO 45001:2018
Management System
TÜVRheinland CERTIFIED
www.tuv.com
ID 9000021284

I. **Introduction :**

II. **Objet de la mission :**

III. **Objectifs et périmètre :**

IV. **Termes et définitions :**

V. **Remerciement :**

**الملحق 29: نموذج تقرير التدقيق الداخلي (الجزء 4)**

مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

ISO 14001:2015
ISO 45001:2018
Management System
TÜVRheinland CERTIFIED
www.tuv.com
ID 9000021284

## IV. Résultats de l'audit interne N°02/2023 :

| Référence | / |
|---|---|
| **Documents collectés :** - | |
| **Constats :** - | |
| **Recommandations :** - | |

**الملحق 30: نموذج تقرير التدقيق الداخلي (الجزء 5)**



V. **Conclusions :**

**الملحق 31: نموذج تقرير التدقيق الداخلي (الجزء 6)**

مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
Entreprise des Industries du Câble de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

ISO 14001:2015
ISO 45001:2018
Management System
TÜVRheinland CERTIFIED
www.tuv.com
ID 9000021284

## Plan d'action

| N° | Actions | Responsable de l'action | Délais | Taux de réalisations | Obs |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | | | | | |
| 02 | | | | | |
| 03 | | | | | |
| 04 | | | | | |
| 05 | | | | | |

# 5. Résultat d'audit interne

## Suivi des actions et mise en œuvre

**Audit N°04/2022**

L'objectif de cette mission d'audit est la vérification

| N° | Action | Responsable | Délai de réalisation | Suivi de la réalisation | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | situation au 31/12/2022 | OBS |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

enicab

الملحق 33: طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 421 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في : 22 - 03 - 2023

إلى السيد : مدير مؤسسة صناعة
الكوابل ENICAB - بسكرة

# طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **مدوكالي عزيزة**

2 – **مسعودي سلسبيل**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

**" واقع التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية "**

تحت إشراف : **د/ كحول صورية**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

**تأشيرة المؤسسة المستقبلة**

**عميد الكلية**

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غربي وهيبة

جامعة بسكرة
ص.ب 145 ق.ر - بسكرة