الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة - بسكرة-

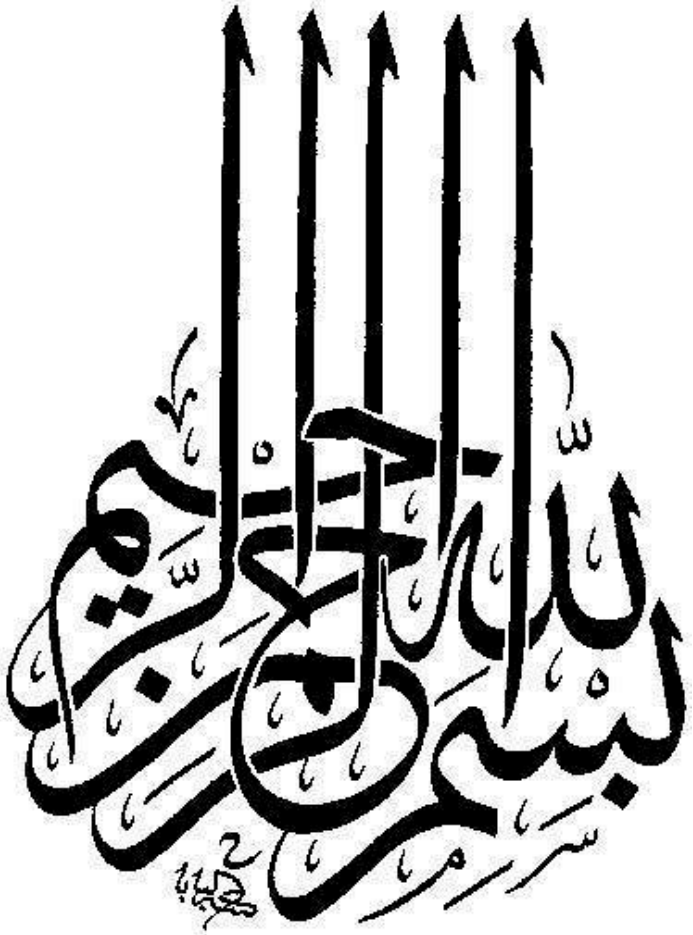
مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالبة :
- سعيدون سماح

الأستاذة المشرفة :
- زاوي صورية

رقم التسجيل:	...../2015
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي:2014-2015



[وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

سورة التوبة الآية: 104

الإهداء:

الحمد لله الذي قدرنا على إتمام هذا العمل المتواضع الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره، فيارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و لعظيم سلطانك.

إلى منارة العلم و الإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق، إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم.

إلى من أعطيا فعلماني العطاء ، إلى من أوفيا فعلماني الوفاء ، إلى من تربعت في كنفهما ، إلى مصدر الحنان والعطف ،إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها ، إلى أمي الحنونة أدامها وحفظها الله – عزوجل.

إلى من كان السند القوي في السراء والضراء ، إلى من كان رمز الصمد والعطاء ، إلى من كان رمز القوة والنقاء ، إلى من كان قدوة في التربية والأخلاق ، إلى أبي العزيز ،أدامه وحفظه الله – عزوجل- .

إلى اعز وأغلى إنسانة ،إلى حبيبة قلبي ، إلى رياض الأمان والحنان ، إلى جدتي الأم الغالية ، أطال الله في عمرها .

إلى جميع إخوتي " محمدي ، محفوظ ، وفاق ، لطفي ، نبيل ، دراجي" والى أختي "أسماء".

إلى زوجات إخوتي والى الكتاكيت الأحفاد "عدنان ، مريم ، ومحمد".

إلى أخوالي "خذير ، لزهر ، قويدر ، الطاهر ، سعيد "وزوجاتهم وأولادهم ، إلى خالاتي " سعاد ،عائشة وسميحة "

إلى عمي جمال وكافة أفراد عائلته ،إلى عماتي وكافة أفراد عائلتهم.

إلى الكتاكيت " محمد قاسم ، بسام شهاب الدين ، فرح ، مراد "،إلى كل من له صلة رحم بالعائلة وأخص بالذكر كل من عائلة بوبكر وسعيدون .

إلى كل صديقاتي " ابتسام ، مسعودة ، فاتن ، نريمان ، ،فاطمة ،عزيزة ، هاجر ، أسيا ، عائشة ، حنان ، هجيرة ،يسمينة ، هناء،ريمة...

إلى الزميل رضا الذي ساعدني وقدم لي مختلف النصائح والدعم وأخته منى وكافة أفراد عائلته ،إلى كافة زملاء الدراسة سواء في بسكرة أو طولقة ،إلى جميع أساتذتي وكل من علمني حرفا وطلاب العلم.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وحصاد عنائي.

شكر وتقدير :

الحمد لله الذي من علي بكرمه وعظيم قدرته وأعانني على إتمام هذا العمل المتواضع ، والصلاة والسلام على اشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى اله وصحبه أجمعين.

بعد شكر الله عزوجل والثناء عليه لقوله تعالى : "ولئن شكرتم لازيدنكم "

يشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير والامتنان إلى كافة أساتذتي الكرام وعلى رأسهم الأستاذة المشرفة "زاوي صورية ' التي شرفتني بقبولها الكريم الإشراف على هذا العمل المتواضع ، ولم تبخل علي بوقت أو جهد بل تعهدتني بصبر ، فكانت خير معين ، والتي ادعوا لها أن يديم عليها الصحة والعافية وان يجزيها خير الجزاء

كما أتقدم بالشكر إلى كل من الأستاذ بلوفي عبد الحكيم والذي كان بمثابة الأب الثاني في مشواري الجامعي ، و الأستاذ شويخي إسماعيل ، والأستاذ لقويرة مصطفى والأستاذ رابح عامر والأستاذ الحاج عامر والأستاذ جوامع اسما عين والأستاذ دبابش نجيب بخالص الشكر والامتنان على وقوفهم بجانبي ، وشجعوني على إتمام هذا العمل ، وتعلمت منهم أن كل شيء مهما عظم واستعصى سيتفكك ويذوب أمام لغة العقل وأدواته.

كما أتقدم بأ سمى عبارات التقدير و الاحترام لأعضاء لجنة المناقشة

الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

فشكرا جزيلا...

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
ملخص الدراسة	
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية	01
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المراجعة	03
المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة	06-03
المطلب الثاني: أنواع المراجعة	11-06
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة	13-11
المطلب الرابع: معايير المراجعة	17-14
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية	17
المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الخارجية	20-17
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية	22-21
المطلب الثالث:أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	23
المبحث الثالث: أوراق العمل وأدلة الإثبات في المراجعة الخارجية	24
المطلب الأول: أورق العمل في المراجعة الخارجية	25-24
المطلب الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة الخارجية	26- 25
المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية	28- 27
المطلب الرابع : خطوات وإجراءات تنفيذ المراجعة الخارجية	29-28

خلاصة	30
الفصل الثاني : أهمية المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية	31
تمهيد	32
المبحث الأول : ماهية التثبيتات العينية	33
المطلب الأول : مفهوم التثبيتات العينية	35-33
المطلب الثاني : طرق حيازة التثبيتات العينية.	44-36
المطلب الثالث : التثبيتات الجاري انجازها	45
المبحث الثاني : اهتلاك وخسارة القيمة للتثبيتات العينية	46
المطلب الأول : اهتلاك التثبيتات العينية	50-46
المطلب الثاني : خسارة القيمة للتثبيتات العينية	52-50
المطلب الثالث : التنازل عن التثبيتات العينية .	55-53
المبحث الثالث : علاقة المراجعة الخارجية بمصداقية التثبيتات العينية	56
المطلب الأول: دراسة وتقييم نظام الرقابة و المراجعة الداخلية	57-56
المطلب الثاني : إجراءات المراجعة الخارجية التثبيتات العينية و المشاكل المحاسبية المتعلقة بها	60-58
المطلب الثالث : تقرير المراجع الخارجي للتثبيتات العينية	64-61
خلاصة	65
الفصل الثالث: دور المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية لمؤسسة مطاحن الأصيل .	66
تمهيد	67
المبحث الأول : مفاهيم عامة لمؤسسة مطاحن الأصيل	67
المطلب الأول : نشأة ومفهوم مؤسسة الأصيل	69 -67
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمطاحن الأصيل	72-69
المطلب الثالث :أهمية وأهداف لمؤسسة	73
المبحث الثاني : دور المراجع الخارجي في مصداقية التثبيتات العينية	74
المطلب الأول : التثبيتات العينية في مؤسسة مطاحن الأصيل	74

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الأصيل	75
المطلب الثالث: مراجعة الوثائق الثبوتية ونظام جرد التثبيتات العينية في المؤسسة	77-76
المطلب الرابع: نتائج المراجعة الخارجية للتثبيتات العينية وتقرير المراجع الخارجي	79-77
المبحث الثالث: دراسة وتحليل الاستبيان	80
المطلب الأول : منهجية الدراسة	81-80
المطلب الثاني : صدق وثبات الدراسة	86 -82
المطلب الثالث : تحليل محاور الاستبيان واختبار الفرضيات	89-87
خلاصة	90
الخاتمة	93-91
قائمة المراجع	98-94
الملاحق	

قائمة الاشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الفرق بين المراجعة الخارجية، الداخلية والمراجعة الحكومية	09
02	الأطرف المستفيدة من المراجعة	11
03	معايير المراجعة المتعارف عليها	16
04	مخطط انسيابي لمراجعة التثبيتات العينية .	60
05	خطوات مرحلة إعداد التقرير	64
06	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأصيل	70
07	التقرير العام للمراجع الخارجي	79
08	توزيع أفراد العينة حسب النوع	84
09	توزيع أفراد العينة حسب العمر	85
10	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	86
11	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	97

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مراحل التاريخية للمراجعة	04
02	الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية	09-08
03	مقارنة بين الأنواع الثلاثة للمراجعة الخارجية	21-20
04	خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	27
05	خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	27
06	إجراءات فحص الحسابات والقوائم	28
07	معدلات اهتلاك التثبيتات العينية.	47
08	معاملات الاهتلاك المتناقص	50
09	رقم أعمال مؤسسة مطاحن الأصيل	68
10	حصص الشركاء في مؤسسة مطاحن الأصيل	69
11	جدول الاهتلاك لمؤسسة مطاحن الأصيل12/31 /2014	75
12	درجات مقياس ليكرت الخماسي	81
13	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ	82
14	توزيع العينة حسب النوع	83
15	توزيع العينة حسب العمر	84
16	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	85
17	توزيع العينة حسب المؤهل العملي	86
18	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة بخصوص	87

	محور فعالية المراجعة الخارجية	
19	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة بخصوص محور فعالية المراجعة الخارجية.	88
20	نتائج اختبار الفرضية العدمية الثانية	89

الملخص:

تعتبر التثبيتات العينية عنصر أساسيا لقيام المؤسسة بأنشطتها المختلفة، وتقديم مختلف الخدمات والمنتجات ، لكن لا تخلو هذه التثبيتات من الأخطاء والغش سواء بطريقة مباشرة أو العكس لذا لجأت المؤسسة إلى المراجعة الخارجية بغية التحقق من صدق حساباتها.

تمثل المراجعة الخارجية أداة من أدوات كشف الغش والاختلاس ومختلف الأخطاء في حسابات المؤسسة، ومن بينها التثبيتات العينية ، فهي تعنى بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر قصد الخروج برأي فني محايد، لمعرفة مدى مصداقية التثبيتات العينية .

الكلمات المفتاحية : اهتلاك التثبيتات ، التثبيتات العينية ، المراجعة الخارجية ، تقارير المراجعة الخارجية.

Résumé :

les immobilisations se considère comme un élément essentiel pour la mise en place de l'institution et l'application de diverses activités, pour fournir divers services et produits, mais ces installations ne s'éloignent pas d'erreurs, de triche et les fraudes soit d 'une manière directe, ou non, pour cela l’institution recours à un audit externe afin de vérifier la véracité de leurs comptes.

L’audit externe représente un outil pour détecter la fraude, détournement de fonds, et diverses erreurs dans les comptes d'institution, parmi lesquels, les immobilisations ils sont préoccupés par la vérification de système du contrôle interne, des données et des documents, comptes, livres…. afin de sortant par une avis technique neutre, et pour connaitre la crédibilité des immobilisations.

Mots clés : Amortissement des immobilisation ; les immobilisations corporelles ; L’audit externe ; report L’audit externe .

مقدمة

لجأت الجزائر في العقود الأخيرة وبداية من الثمانينات من القرن الماضي إلى عدة إصلاحات مختلفة من أبرزها الإصلاحات الاقتصادية ، في إطار التوجه إلى اقتصاد السوق أو الاقتصاد الحديث الذي يقوم بتشجيع القطاع الخاص وجذب الاستثمارات الأجنبية ، وذلك باعتمادها على طرق عديدة لمراقبة وتقييم الأداء من أجل حماية أصولها المملوكة والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات واللوائح والتعليمات المختلفة.

فقد وجب على المؤسسة أن تساير وتواكب هذا التطور للوصول إلى تحقيق التنمية، لضمان صحة المعلومات المستخدمة والحصول على أفضل النتائج باعتمادها على المراجعة ، التي تمثل التقييم عن طريق مراقبة الإجراءات والخطط الموضوعة للمضي قدما نحو تحقيق الأهداف المسطرة ، و تتم عن طريق تزويد المؤسسة بمختلف وضعها الاقتصادي ونتائج نشاطها ومعرفة العوامل الأساسية التي تعتمد عليها، فلا يمكن لها أن تباشر نشاطها دون استخدام الوسائل والتجهيزات والمعدات أو ما يعرف بالأصول.

تتمثل الأصول في عناصر التثبيتات العينية والتي تعتبر من أهم موارد المؤسسة التي تعود بالفائدة عليها ، حيث يتم استعمالها كوسيلة في الإنتاج وتقديم الخدمات ، فهي تحتل أهمية بالغة وكبيرة في ميزانيتها ، فلجأت المؤسسة الاقتصادية باعتماد المراجعة الخارجية على هاته العناصر لتجنب مختلف الأخطاء والملبسات التي يمكن للمحاسب الوقوع فيها، ومعرفة مدى مصداقيتها بغرض تحقيق منافع اقتصادية تعود عليها بالربح.

ومن هذا المطلق يمكن لنا طرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في إبراز مصداقية التثبيتات العينية في المؤسسة الاقتصادية ؟

ومن الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهي المراجعة ؟ وماهي المراجعة الخارجية ؟ .
- ماهي التثبيتات ؟ وما هي التثبيتات العينية ؟ .
- ماهي أهم الإجراءات المتبعة من طرف المراجع الخارجي لمراجعة التثبيتات العينية لمؤسسة مطاحن الأصيل ؟
- هل المراجعة الخارجية تضفي المصداقية على التثبيتات العينية للمؤسسة مطاحن الأصيل؟.
- كيف تتم عملية المراجعة الخارجية لعناصر التثبيتات العينية داخل المؤسسة ؟.

فرضيات البحث :.

- لا تعتبر المراجعة الخارجية التي تقوم بها مؤسسة مطاحن الأصيل فعالة.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية، عند مستوى الدلالة (0.05).

مبررات اختيار الموضوع :

- الرغبة في دراسة موضوع المراجعة وأنواعها.
- ارتباط الموضوع بالمحاسبة وبالتخصص .

أهداف الدراسة :

- تطبيق أهمية المراجعة والمراجعة الخارجية
- إبراز الأسس النظرية للمراجعة الخارجية .
- التعرف على التثبيتات العينية في مؤسسة مطاحن الأصيل .
- التعرف على كيفية المراجعة الخارجية في مؤسسة مطاحن الأصيل .
- التعرف على أهمية المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية بمؤسسة مطاحن الأصيل .
- تقديم اقتراحات لتفعيل مساهمة المراجعة الخارجية في مصداقية التثبيتات العينية في مؤسسة مطاحن الأصيل .

أهمية البحث :

تكمن أهمية الدراسة في كونها موضوعا من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا من حيث أنها تعالج إشكالية مصداقية التثبيتات العينية وكيفية مراجعتها خارجيا ، وهذه الأخيرة التي تعتبر أهم الأدوات التي بموجبها تستطيع المؤسسة أن تحقق الأهداف المرجوة لها، وذلك من خلال تقوية وتعزيز الأنظمة الرقابية على الحسابات ، وبالتالي سلامة وحسن التسيير للأنشطة .

كما تتمثل أهمية الدراسة في توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم عناصر التثبيتات العينية وكيفية الوصول إلى معلومات ذات مصداقية ، صالحة وملائمة لتحقيق المنافع للمؤسسة الاقتصادية .

منهج الدراسة :

للإجابة على إشكالية الدراسة واختيار صحة الفرضيات اعتمادنا المنهج الوصفي التحليلي من اجل توضيح وفهم مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية وكذا التثبيتات العينة ومختلف المفاهيم المتعلقة بها ، كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة من اجل إسقاط مجمل ما سيتم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على المؤسسة محل الدراسة .

الدراسات السابقة :

01. حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ،مذكرة الماجستير، جامعة باتنة ،2008-2009 ، تدور الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا في الجزائر ، حيث قامت الباحثة بإجراء استبيان وجه للمراجعين وزعت (42) استبيان ، وقد توصلت إلى انه لا توجد معايير واضحة في الجزائر ، وبالرغم من توحيد شكل التقرير إلا انه لا يوجد تقيد للمراجعين بذلك .

02. فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية ، مذكرة الماجستير ، جامعة المسيلة ، 2003-2004 ، تناول الباحث في هذه الدراسة على مدى دعم مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة في تطبيق وتلبية حاجات الأطراف المستفيدة من المعلومة المحاسبية ، كما تطرق إلى مدى ضبط الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بغية الوصول إلى الوصول إلى إبداء رأي محايد وموضوعي حول مصداقية المعلومات المحاسبية ، كما عالج في الجانب التطبيقي الإجراءات التفصيلية لعمل محافظ الحسابات خلال قيامه بمراجعة القوائم المالية.

03. بن يخلف أمال ، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، تطرقت الباحثة إلى كل خصائص المراجعة الخارجية وتنظيمها وحدود مهمة المراجع الخارجي ومنهجية عمله ، كما تطرقت إلى الجانب التطبيقي إلى الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات خلال مهمته ، مما ساهم إلى توصلنا إلى حملة من النتائج من أهمها تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ، ومدى اعتماد المراجع الخارجي على اعمال الراجع الداخلي في المؤسسة.

تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تسبقهم مقدمة حيث يحتوي :

الفصل الأول المعنون بـ :عموميات على المراجعة الخارجية، ويتضمن ثلاث مباحث مقسمة كما يلي : المبحث الأول يحوي ماهية المراجعة بصفة عامة ، المبحث الثاني فهو يخص ماهية المراجعة الخارجية ، أما المبحث الثالث فتناول أوراق العمل وأدلة الإثبات في المراجعة الخارجية.

و الفصل الثاني المعنون بـ :مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية ، وتناول هذا الفصل ثلاث مباحث ، حيث خصص المبحث الأول إلى ماهية التثبيتات العينية ، المبحث الثاني اهتلاك وخسارة القيمة في التثبيتات العينية ، وأما المبحث الثالث فتنول علاقة المراجعة الخارجية على عناصر التثبيتات العينية .

أما الفصل الثالث فكان للدراسة الميدانية حيث تم التطرق إلى إسقاط الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الأصيل والتعرف على مساهمة المراجع الخارجي في تأكيد الثقة وإبراز المصداقية لعناصر التثبيتات العينية ، بالإضافة إلى الخاتمة التي تضمنت النتائج التي توصلنا إليها بالإضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات التي تخص الموضوع .

الفصل الأول عموميات حول المراجعة الخارجية

تمهيد :

لقد ظهرت المراجعة وتطورت تبعا لتطور حياة البشرية إقتصاديا وإجتماعيا عبر العصور، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثقة والعادلة على مدى مصداقية وسلامة تسيير مختلف أنشطة المؤسسات ، ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها بغية اتخاذ القرارات المناسبة.

لذا تلعب المراجعة الخارجية باعتبارها مستقبلة عن المؤسسة حيادية للاحداث المختلفة وتقييمها لغرض التاكد من درجة مسايرتها للمعايير الموضوعية بغية توصيل النتائج للإطراف المعنية .

فالمراجعة الخارجية هي عبارة عن أحد أهم أنواع المراجعة التي تعد النظام الأكثر تطبيقا من طرف أغلب المؤسسات ، ونظرا لأهمية المراجعة والمراجعة الخارجية سنحاول عرض صورة واضحة ومبسطة لها من خلال:

المبحث الأول: ماهية المراجعة .

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: أوراق العمل وأدلة الإثبات في المراجعة الخارجية .

المبحث الأول: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي، فهي ميدان واسع ومتشعب، ظهرت أهميتها بسبب كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية ؛ المادية والمالية المستعملة ، مما أدى الى زيادة التعقيدات والملبسات في مختلف العمليات ، وظهور مختلف الأخطاء والغش والتلاعب ، مما أدى الى الزاميتها.

المطلب الأول : نشأة ومفهوم المراجعة

أولا : نشأة المراجعة

جاءت المراجعة نتيجة الحاجة الماسة اليها ، وذلك بغية بسط الرقابة من طرف رؤوساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والإحتفاظ بالموارد[1] .

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني "الإستماع"، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الإستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المحددة قبل المراجع[2].

بدأت مهنة المحاسبة والمراجعة في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز مراجعة الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة ، لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجوداهما معا في أي نشاط، ويرجع ظهور مهنة المحاسبة والمراجعة لمصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات والمصروفات وتدبير الأموال ، بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وسلامتها، وهذا مايعرف بالفترة الأولى في تطور المراجعة التاريخي.

فقد أدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر وهي الفترة الثانية من التطور ، إلى حدوث بعض التغييرات ميزتها عن الفترة التي سبقتها كإنفصال الملكية عن الإدارة وتبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية ، وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية مما أدى الى سهولة و تبسيط انتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة[3].

أما المرحلة التالية فقد شهدت نموا إقتصاديا كبيرا، وذلك بعد إنبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة ، وقد تم الانفصال النهائي بين الملكية والادارة ، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة فأصبح الجو مهيئا للمراجعة كمهنة ، وأصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عملياتهم ، وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا وأكثر دقة.

---

[1] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003، ص6 .

[2] خالد أمين ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار وائل للنشر،عمان، 2000 ، ص 18.

[3] هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان، 2006، ص17 .

وفي المرحلة الأخيرة ، وبظهور المؤسسات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية، والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة من أجل الخروج برأي فني محايد، حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال للمؤسسة [1].

لهذا يمكن تلخيص مراحل تطور المراجعة قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه الأن، من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(01): المراحل التاريخية للمراجعة

المدة	الآمر بالمراجعة	المرجع	اهداف المراجعة
من2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك ،امبراطور ،الكنيسة ،الحكومة	رجل الدين ،كتاب	معاقبة السراق على اختلاس الاموال ، حماية الأموال
من1700 إلى 1850	الحكومة ،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ،ومعاقبة فاعليه ،حماية الاصول
من1850إلى1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني	تجنب الغش وتاكيد مصداقية الميزانية
من1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والاخطاء ،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التجارية
من1940 إلى1970	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من1970 إلى1990	الحكومة ، هيئات اخرى والساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداءا من 1990	الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر : محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 7-8.

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي ، **المراجعة معايير واجراءات** ، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، 1996، ص15 – ص17 .

ثانيا: مفهوم المراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ، ومن قبل العديد من الهيئات والمجالس المهنية ، وبالرغم من وجود التعاريف العديدة إلا أن جميعها يتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

فالمراجعة هي"عملية منتظمة لجمع وتقييم أدلة اثبات بشكل موضوعي ، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية ، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين. "[1]

كما تعرف بأنها إختبار تقني صارم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها ، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[2]

و حسب جمعية المحاسبة الأمريكية فإن المراجعة هي "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية ، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ، ثم توصيل نتائج ذلك الى الاطراف المعنية ."[3]

وتعرف المراجعة حسب المعايير الدولية للتدقيق GAAS بأنها "دراسة المسائل الإثباتية لتحديد إمكانية الإعتماد على أحد السجلات، أو التأكد من الإمتثال للقواعد أو السياسات أو شروط أحد الإتفاقيات أو تقويم ذلك."[4]

وتعرف أيضا المراجعة بأنها "فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".[5]

وبصفة عامة فإن المراجعة عبارة عن عملية موضوعية و منتظمة لفحص القوائم المالية عن طريق تقييم وتحليل السجلات والحسابات، من قبل شخص مؤهل ومستقل، بغية الخروج برأي فني محايد عن مدى صحة ومصداقية الوضع المالي للمؤسسة ، للوصول إلى التقرير النهائي في نهاية الفترة .

---

[1] أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص18 .

[2] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص9.

[3] American Accounting Association ,report of the committee on basic auditing conccpte ,the Acconting revien (supplement to vol XL .VII.0972) P18.

[4] وسن قاسم قاصد الديراوي ، **مدى التزام مراقبي الحسابات باخلاقيات مهنة التدقيق** ، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبيين القانونيين ، البصرة ،2010 ، ص15.

[5] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق** ، الطبعة الثالثة ، ديوان الطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2008، ص11.

تعتمد المراجعة على ثلاث خطوات تتمثل في :[1]

- **الفحص** : ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والفني للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .
- **التحقيق** : يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأدة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية لها في فترة زمنية معينة.
- **التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم الى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، فالتقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

من خلال ما سبق نستنتج أن للمراجعة خصائص تميزها تتمثل فيما يلي:[2]

- عملية المراجعة عملية منتظمة تعتمد على أسلوب منهجي منطقي ؛
- إن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة ؛
- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى الطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة ؛
- يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية ، ويتحقق هذا الإتصال من خلال التقرير الذي يعده المراجع في نهايةعملية المراجعة .

المطلب الثاني : أنواع المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع وفقا لعدة معايير الى :[3]

1. **المراجعة من حيث الحدود** :تنقسم الى :

أ- **المراجعة الكاملة:** وتتمثل في إعطاء المراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة ، وإنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل ، تناسب هاته المراجعة المؤسسات الصغيرة أو تلك التي يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية ، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من المراجعة فإن ذلك يتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية لها [4].

ب- **المراجعة الجزئية:** هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها ، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر ، أي تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة المحددة، لذلك يتعيين وجود

---

[1] عبد الفتاح الصحن وأخرون ، **أسس المرجعة الأسس العلمية والعملية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2004، ص ص43- 44.

[2] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، **أصول المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة ، الاسكندرية ،1998 ، ص11 .

[3] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية ، بيروت ،1990 ، ص 41 .

[4] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان ، 2009 ، ص 43 .

إتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه ، كما يتعين على المراجع أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير، وما يرتبط به من قوائم ومعلومات[1] .

2. المراجعة من حيث مدى الفحص: تنقسم إلى :

أ- **المراجعة التفصيلية :** وهي المراجعة التي كانت سائدة في البداية ، وفيها يقوم المراجع بمراجعة وفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش أو التلاعب ، ولذلك تتناسب هذه المراجعة مع المؤسسات الصغيرة على عكس المؤسسات الكبيرة ، لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء المراجعة فضلا عن تعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة، التي يحرض المراجع على مراعاتهما بإستمرار[2].

ب- **المراجعة الاختبارية :** هي المراجعة التي تعتمد على إقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، وتتم هذه المراجعة باتباع المراجع أحد الأسلوبين :

الأسلوب الأول : التقدير الشخصي.

الأسلوب الثاني : العينات الاحصائية.

فالمراجعة الإختبارية هي مراجعة تقوم على مراجعة الجزء من الكل ، فهي الأساس السائد في العمل الميداني الأن ، فعند اتباع المراجع لأحد الأساليب فانه يعتمد على الخبرة ومدى الإلمام بالمفاهيم الإحصائية الهامة كا(العينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الاحصائية...)[3].

3. **المراجعة من حيث التوقيت :** وتنقسم الى:[4]

أ- **المراجعة النهائية :** هي مراجعة تتم بعد إنتهاء السنة المالية ، وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، كما تتم في المؤسسات الصغيرة ، والتي لا تكون فيها العمليات بصورة كبيرة.

ب-المراجعة المستمرة : وفي هذا النوع من المراجعة تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من مستويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية ، فالمراجعة المستمرة تعمل على معالجة العيوب والإنتقادات التي وجهت إلى المراجعة النهائية .

4. المراجعة من حيث الاستقلال "القائم بعملية المراجعة": يمكن تقسيمها إلى :

أ- المراجعة الداخلية : هي مراجعة تتم بوساطة طرف من داخل المؤسسة ، وتهدف بالدرجة الأولى إلى خدمتها عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وتمثل المراجعة

---

[1] عبدالفتاح الصحن وأخرون ، مرجع سابق، ص 44.

[2] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 28 .

[3] بن يخلف أمال ، **المراجعة الخارجية في الجزائر** ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص نقود ومالية ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 29 .

[4] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص ص 43-44.

الداخلية أحد فروع الرقابة الداخلية، وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف إكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والإنحراف عن السياسات المرسومة .

وتعرف بأنها " نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة لتنظيمها وتشمل وظائفها من بين أشياء أخرى (الفحص والتقييم)، مراقبة مدى كفاية وفعالية (ملائمة) الرقابة الدخلية"[1].

ب- المراجعة الخارجية: هي مراجعة تتم بوساطة طرف من خارج المؤسسة، ومستقلا عنها ؛

وتعرف بأنها "عملية تأكيد (معقولة) يبدي فيها المراجع استنتاجا، تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، حيث يكون مستقلا عن الادارة ؛ مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين[2].

وعلى الرغم من وجود تشابه بين المراجعة الخارجية و الداخلية ، والذي يكمن في أن كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال، يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها في إعداد التقارير المالية، كما يوجد تعاون بينهما حيث أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص ، وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة ، كما أن وجود نظام مراجعة داخلية لايغني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل، إلا أن هناك إختلاف بينهما يمكن توضيحه في الجدول التالي :

الجدول رقم(02):الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	تقويم الأنشطة التعارف عليها داخل المؤسسة ....الخ	عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين...الخ
العلاقة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة "تابع"	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة "مستقل".
نطاق وحدود المراجعة	تحدد الادارة نطاق عمل المراجع ، كما إن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة جميع عمليات المؤسسة .	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي ، والعرف السائد، ومعايير المراجعة ، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب ، مرجع سابق ، ص15 .

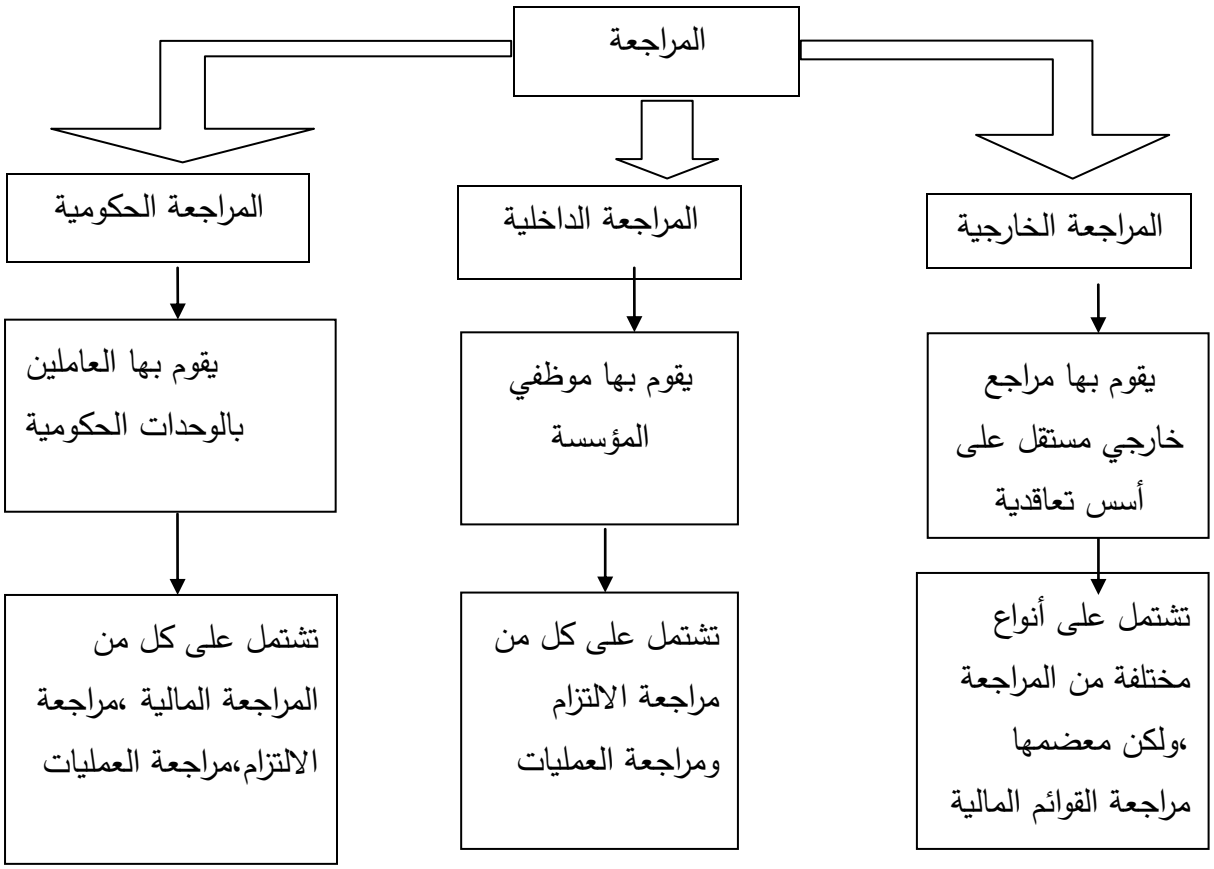
[2] ناصر دادي عدون ، رابح تلاهوبري ، **نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية** ، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والاندماج للاقتصاد العالمي ، المدرسة العليا للتجارة ،الجزائر،العدد الرابع ،2008 ، ص87 .

		المراجعة
التوقيت المناسب للأداء	*يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية *اختبارية وفقا لحم المؤسسة .	يتم الفحص مرة واحدة 'نهائية' أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية 'مستمرة'. قد يكون كامل أو جزء . الزامي وفقا للقانون السائد
المستفيدين	ادارة المؤسسة	المستخدمين المقصودين

المصدر:أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص48.

ج- **المراجعة الحكومية** : وتقوم بها جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين[1]، والشكل التالي يوضح أنواع المراجعة من حيث الجهة القائمة بها:

الشكل رقم(01):الفرق بين المراجعة الخارجية، الداخلية والمراجعة الحكومية



المصدر: محمد الفيومي ،عوض لبيب ، مرجع سابق، ص 17.

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب ، مرجع سابق ، ص16

5. المراجعة من حيث الالزام : تنقسم إلى :

أ- **المراجعة الإلزامية :** وهي المراجعة التي تلتزم بها المؤسسة وفقا للقانون السائد (قانون الشركات ، قوانين الضرائب ، قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة ، وهي التي تقدر أتعابه، وقد نص المشرع الجزائري في قانونه التجاري وفي مادته رقم(609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة الى شركات المساهمة أو الأموال[1].

ب-**المراجعة غير الإلزامية (الإختيارية):** الأصل في المراجعة أن تكون اختيارية ، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المؤسسة ، وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، أو بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الادارة ، وبخاصة المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص[2].

6. المراجعة من حيث نوع البيانات وتنقسم الى ثلاث أنواع رئيسية:[3]

أ- **مراجعة البيانات المالية :** تتناسب على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المراجع يتضمن عدالة البيانات المالية.

ب- مراجعة الإلتزام : تقوم على مراجعة السياسات الإدارية والقوانيين والأنظمة، وتتضمن التقرير عن مدى وجود الالتزام فيها .

ت- المراجعة التشغيلية : تقوم على مراجعة الأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة ، وتتضمن التقرير عن مدى تحقيق الكفاية والفعالية فيها.

المطلب الثالث :أهمية وأهداف المراجعة

أولا :أهمية المراجعة

تلعب المراجعة أهمية بالغة ودورا هاما في مختلف البيئة الاقتصادية ، وذلك لكونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الأشخاص و الأطرف الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ، ويعتمدون عليها في إتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية ، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد:[4]

- مسيرو المؤسسة: يعتمدون على المعلومات قصد التسيير الأحسن ،عن طريق وضع الخطط ومراقبة الأداء والحرص على مراجعة البينات والمعلومات؛
- البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة في القوائم المالية المدققة من طرف هيئة محايدة من أجل منح القروض والتسهيلات الائتمانية؛
- الدولة : تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالتخطيط ، الرقابة ، الاعانات...
- العمال : الهتمون بمشاكل التسيير والنتائج المتوصل اليها ؛

---

[1] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص21 .

[2] حسن دحدوح ، حسن القاضي ، **أساسيات التدقيق في ظل معايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ، 1999 ، ص 17 .

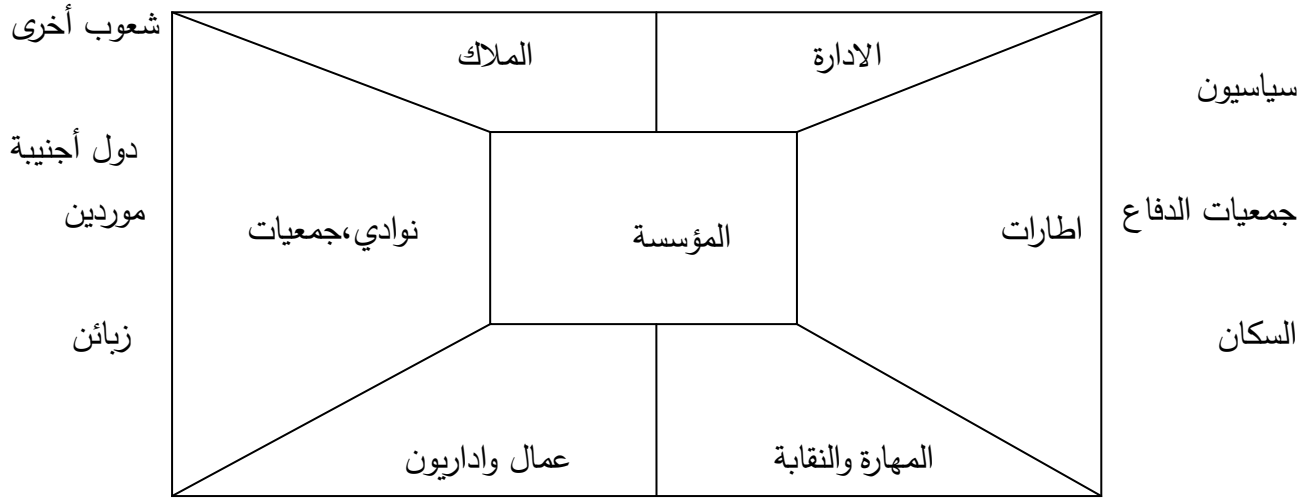
[3] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 50.

[4] عزوز ميلود ، **دور المراجعة في تقييم أدء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة الماجستر في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوت1955 سكيكدة ،2006 -2007 ، ص ص8- 9 .

- المساهمين وملاك المؤسسة : يهتم المساهمين بنتائج المراجعة وهذا للتأكد من :
  - قدرة المسؤولين على التسيير الناجع؛
  - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
  - الكشف عن أخطاء الغش ومنح حدوثها.
- المساهمين المحتملين : وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم لهم المؤسسة معلومات دقيقة كضمان أساسي لطلب القروض في حالات العسر المالي أو قرارات الافلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم؛
- الدائنون والموردون : إن سلامة المركز المالي يعطي الثقة المطلوبة في المعلومات، والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها، حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي.

وفي ما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن المؤسسة :

الشكل رقم(02):الأطرف المستفيدة من المراجعة



المصدر : المصدر: محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 10.

ومن الشكل نلاحظ أن المؤسسة تعتبر نقطة تمركز أنظار مجموعة من الملاحظين والمتعاملين ، كما أنها تخضع لجملة من الرقابات كالرقابة الداخلية ، المالية و مراقبة العمليات المختلفة ، والتي تساعد المراجع في الوصول إلى هدفه والخروج بالتقرير النهائي .

ثانيا:أهداف المراجعة

تهدف عملية المراجعة إلى فحص عناصر القوائم المالية و نظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج يوضع مسبقا من قبل المراجع، وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل المؤسسة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة ، وكذلك ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة ، وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا و بصورة أشمل وتقرير ما إذا كانت المؤسسة تحفظ حساباتها و بياناتها و تمسك دفاترها و سجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما ، و ما إذا كانت هذه الحسابات و البيانات تمثل وضعها المالي بصورة صحيحة وعادلة لذلك فإن دور التدقيق هو بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد للحقائق أو شهادة[1].

ونظرا للتطور التاريخي للمراجعة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ، ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى ، تعددت أهداف المراجعة، نذكر أهمها في :[2]

- **الوجود والتحقق** : يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في القوائم المالية موجودة فعلا .
- **الملكية والمديونية** : تعمل المراجعة في البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها.

- **الشمولية أو الكمال** : بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظم المعلومات المحاسبية التي من خلال إحتوائها هذه المعلومة المقدمة على المعطيات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.

- **التقييم و التخصيص** : تهدف المراجعة الى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك الاستثمارات أو اطفاء المصاريف الاعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية ، وبإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

- **العرض والافصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معاومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، من خلال افصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظم المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية .

- **إبداء رأي فني** : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي اطار ما تمليه المراجعة ، القيام بالفحص والتحقق من صدق و صراحة المعلومات الناتجة عن نظم المعلومات المحاسبية.

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، مرجع سابق ، ص89 .

[2] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص16- 17.

وعموما فإن الهدف الأساسي للمراجعة هو إكتشاف التلاعب والغش في مختلف الحسابات ، عن طريق الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا في المؤسسة، من أجل إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال.

المطلب الرابع : معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة مقياس عام للحكم على أداء المراجع ، فهي تمثل أهداف نوعية أوكيفية يجب إستيفائها، حيث تعبر عن الأنماط التي يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أدائه للمهمة، وتستخدم كنموذج للحكم على جودة العمل المؤدى ، وتتميز بأنها ثابتة نسبيا خلال الزمن وهناك عشرة معايير متعارف عليها، يتم تصنيفها إلى ثلاث مجموعات وذلك حسب الجمعية العامة للمحاسبين الأمريكين عن طربق مجلس معايير المراجعة ASB تتمل في:[1]

1- المعايير الشخصية (العامة): وهي مجموعة عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنه توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع .

وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير، تتمثل في:[2]

أ- معيار التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية: يجب أن يتم أداء المراجع بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب ، وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين؛ وينقسم هذا المعيار إلى :

- التأهيل العلمي أو الدراسي ؛
- التأهيل العملي أو خبرة المهنية؛
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

ب- معيار الاستقلال : يجب أن تتوفر في المراجع خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني، ويتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي :

- الإستقلال في اعداد برنامج المراجعة.
- الإستقلال في التحقق"الفحص".
- الإستقلال في اعداد التقرير.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ، ص55 .

[2] غولي محمد بشير ، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة** ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال ، جامعة ورقلة ، 2003/2002 ، ص 11 .

2- **معيار العناية المهنية :** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير المراجعة، والذي يكتسي أهمية كبيرة في زيادة ثقة الجمهور في رأي المراجع وتقريره النهائي ، وأي خلل فيه يؤثر على معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير[1].

3- **معايير العمل الميداني :** وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق ، والإجراءات الفنية، كما تبرز أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات ، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير هي:[2]

أ- معيار التخطيط والاشراف : يجب أن يتم تخطيط العمل و تخصيص المهام على المساعدين و الاشراف عليهم على نحو ملائم ، ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيت توقيت تعيين المدقق الخارجي وتوقيت القيام بالتدقيق وتوقيت تنفيذ الإجراءات .

ب- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الدخلية: يجب التوصل الى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة و تحديد طبيعة و توقيت و مدى الإختبارات التي يجب القيام بها ، ويمكن للمراجع دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية :

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ؛
- إستخدام خرئط المراجعة لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد القوائم للإستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

ويقوم المراجع باعداد ورقة عمل تتضمن :

- نقاط القوة أو الضعف في نظام الرقابة الداخلية .
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل المراجعة مما يترتب عليها توسيع أو تضييق إجراءات المراجعة أو الاعتماد على أعمال المراجع الداخلي .

ج- معيار الأدلة والبراهين الكافية : يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات ، حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل المراجعة.

4- معايير التقرير"تقرير المراجع: ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع ، وتشتمل على أربعة معايير تتمثل في:[3]

أ- معيار عرض القوائم المالية : يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البينات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويمكن تصنيف هذه المبادئ إلى ثلاث مجموعات:

---

[1] عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة** (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف 1 ،2011- 2012 ، ص 65 .

[2] راي وينتنجن وآخرون ، تعريب ثناء علي القباني ، **المدخل الى معاينة المراجعة** ، دار المريخ للنشر ، الرياض،2011، ص34 .

[3] ساري حامد العبدلي ، **أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين** ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الكويت ،2011 ، ص ص 55- 56 .

- المجموعة 01: المبادئ العامة ويمكن إجمالها في : مبدأ الحيطة ، مبدأ الثبات ، مبدأ الشمول ، مبدأ الأهمية النسبية ، مبدأ الافصاح.

كما يمكن اضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من المؤسسات بتطبيق أعمال محاسبية ، من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية ، والناتجة عن اسخدام تكنولوجيا المعلومات.

- المجموعة02: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح ويمكن إجمالها في : مبدأ تحقق الايراد، مبدأ التكلفة في قياس النفقة ، مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.
- المجموعة 03: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي ويمكن إجمال هذه المبادئ في : مبدأ التكلفة التاريخية ناقص الاستهلاك ، مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

ب- معيار الثبات: يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بين الفترة الحالية والفترة السابقة.

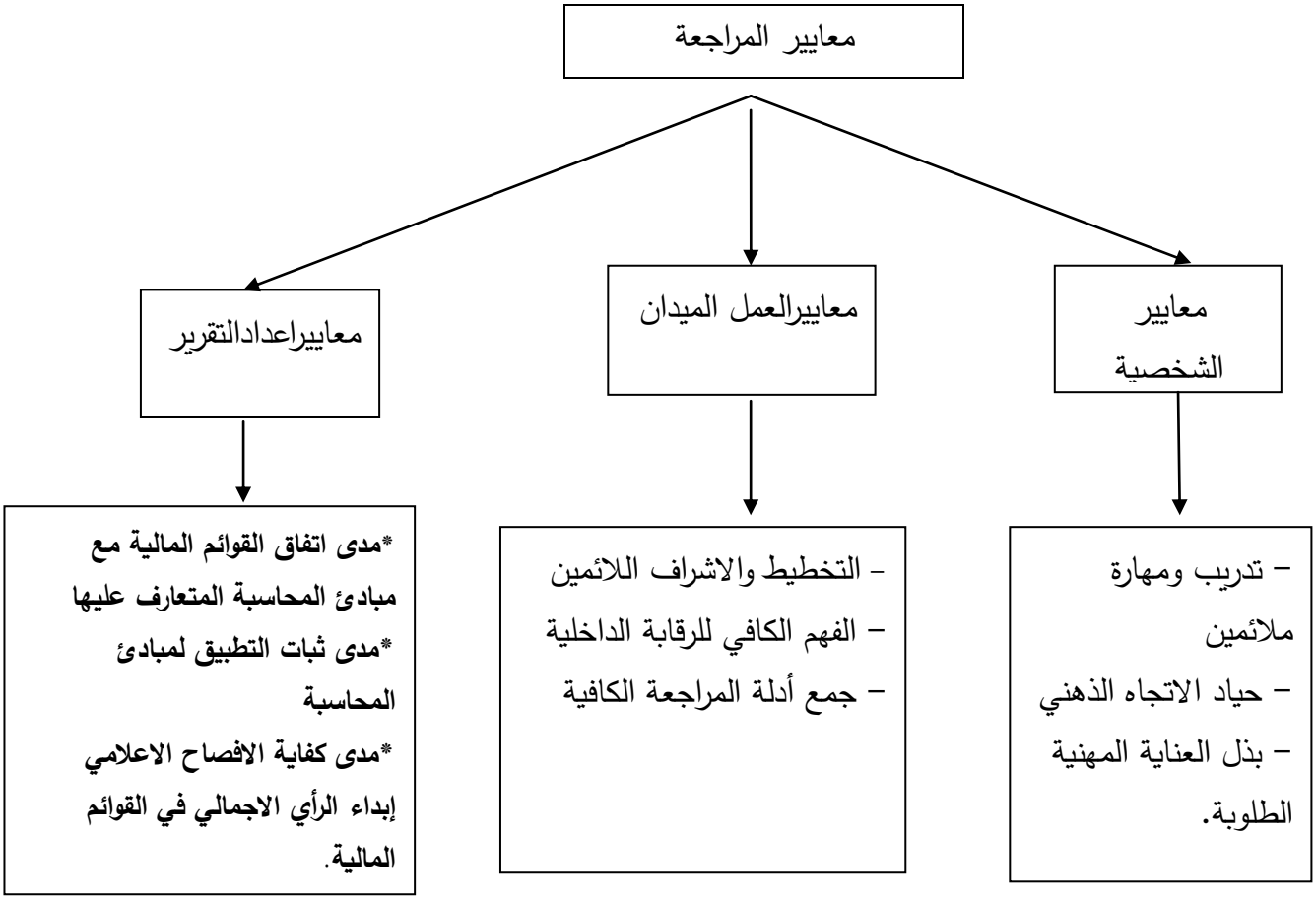
ج- معيار الافصاح الكافي : ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجع يعد الافصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.

د- معيار رأي المراجع: يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته ، وبناءا على هذا المعيار يمكن تقسيم رأي المراجع إلى أنواع منها: رأي بدون تحفظ(مع وجود ملاحظات) ، رأي بتحفظ ، رأي الامتناع ، رأي معاكس(مخالف) [1].

وعموما فإن معايير المراجعة إجمالا تمثل ظوابط ومقاييس يلتزم بتطبيقها المراجع في مهنته للوصول إلى أفضل النتائج ، وذلك لتحقيق الأهدف المسطرة من قبل المؤسسة ، والشكل التالي يبين ملخص لأهم هذه المعايير المتعارف عليها :

[1] المادة رقم 31 من القانون رقم 07-11 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 2007/11/25 ، ص 06 .

الشكل رقم(03): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : مولاي نصيرة ، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالعلومة المحاسبية** ، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص درسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012 ، ص 35 .

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية فرع من فروع المراجعة ، و أداة مستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، فهي تمثل نظام لإبداء رأي موضوعي في التقارير والأنظمة والاجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة محل المراجعة، ويقوم بها شخص مستقل ، لهذا سنتطرق في المبحث الثاني لماهية المراجعة الخارجية ومعرفة أهم المفاهيم المتعلقة بها .

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الخارجية

أولا : نشأة المراجعة الخارجية في الجزائر

لقد قام المشرع الجزائري بإرساء مجموعة من القوانين و القواعد التي توجه عمل المراجع ، وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف عليه وترفع من مستواه ، لذلك فقد مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بجملة من الإصلاحات المعتمدة من قبل الدولة ، وتبرز هذه الإصلاحات في المراحل التالية :[1]

1- الفترة ما قبل 1988 : في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية ، حيث جاء في المادة '39' من هذا القانون ما يلي"يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية "ذات الطابع الاقتصادي والتجاري" ، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية.

وفي المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 ، تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسة العمومية وشبه العمومية ، وقد كرس النص محافظ الحسابات بصفته مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات ، مسندا مهمته في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين : مراقبون عامون للمالية ، مراقبون ، مفتشون ماليون ، موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية .

أما محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام، فقد أعتبر كموظف عام في الدولة ، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة ، ومن بين ما تميزت به هذه المرحلة نجد مايلي :

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة المراجعة ، مما أدى إلى تركم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة ، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد المؤسسة الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية ، وإستخدام أشخاص أقل كفاءة .
- الادارة هي التي تحدد معايير الدخول الى المهنة ، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه.

[1] حكيمة مناعي ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** ، مذكرة الماجستر في التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،2008-2009 ، ص 34 – 36 .

- إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى الى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية ، مما أدى إلى الأخذ بمبدأ التعاقدية في وظيفة المراقبة ، وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها ، مجلس المحاسبة الذي أوكلت له صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة، والذي بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة [1] ، فقد ألغى هذا القانون صراحة المادة '39' من الأمر 107/69، وضمنيا المرسوم رقم 173/70 الخاص بمحافظي الحسابات ، حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأموال العمومية أو تستفيد منها، مهما يكن وضعها القانوني ، وقد جاء في مادته رقم 05 "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية ، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.

2-فترة ما بعد 1988: إن تطور المراجعة في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج، وإحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988، بعد صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، الذي حرر المؤسسة من كل القيود الادارية والبيروقراطية الملازمة لها في الماضي ، ان هذا التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات ، وفي هذه الفترة عولجت المراجعة بعدد من النصوص المتتالية التي تهدف الى تغطية النقص في الاطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المراجع من أداء أدواره المنوطة به.

ثانيا: مفهوم المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها "الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجدول الملحقة بها، وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس ادارة المؤسسة موضوع المراقبة"[2]

كما تعرف بأنها "المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون ، المستثمرون ، البنوك)"[3].

[1] المادة 39-40 ، قانون رقم 80-05 ، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية رقم 43 مؤرخة في 27 أكتوبر 1981، ص 1488.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص 29 .

[3] محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص30 .

وتعرف بأنها "عملية يتم تنفيذها من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة، بهدف إبدأء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة"[1].

كما تعرف أيضا بأنها " فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي ، شريطة أن يكون هو الذي حضرها أو استعملها ، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل"[2].

من التعاريف السابقة يتضح لنا بأن المراجعة الخارجية هي عبارة عن نظام يهدف إلى فحص البيانات و السجلات ، من أجل الوصول إلى رأي موضوعي ومحايد، من طرف شخص مستقل من خارج المؤسسة وذلك للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية .

ومن خلال ما سبق نستخلص أهم سمات أو خصائص المراجعة الخارجية والتي تتمثل في :[3]

- عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي يستوجب وضع خطة عمل مسبقة.
- ضرورة التقييم الموضوعي و الخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية .
- نقرير النتائج التي يتوصل اليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن .
- ضرورة تطابق العمليات و الأحداث الاقتصادية محل الدراسة والنقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعة ، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي واصدار حكم موضوعي حول البيانات التي يقوم بدرستها .
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعمليمن المعنين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

توكل مهام وظيفة المراجعة الخارجية إلى شخص حر عن المؤسسة يتعاقد معها لتأدية عدة وظائف أهمها:[4]

- اختبار الوثائق المحاسبية و المالية المحضرة ومنحها الثقة لإستخدمها، وتزداد مصداقيتها إذا كانت المراقبة الداخلية متواضعة بشكل صحيح ؛
- السهر على مراقبة داخلية آمنة بفضل التنظيم الذكي و المنقط، وكذلك إلى جانب توفر الاجراءات الخاصة المدعمة ببرنامج داخلي عام منظم للوثائق المحاسبية؛
- المراجعة الخارجية تطبق من طرف مفتشي الحسابات ، حيث أن مفتشية الحسابات مهمتها فحص ومراجعة الوثائق المنجزة لغرض تأكيد صدق وقانونية الحسابات؛
- إن مفتش الحسابات ملزم بتشكيل ملف حول عملية المراجعة بطريقة يدلي فيها أرائه وتوصياته حول الاجراءات التفصيلية و التحليلية وذلك بإجراء المراجعة الاختبارية وليست الشاملة.

---

[1] بوسنة حمزة ، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح** ، مذكرة الماجستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ،2012/2011 ، ص 17 .

[2] Bénédict.G ; Keravel.R et Poisson M ,**L'Audit dans le secteur public**,Clet,Paris,1986,P21.

[3] حكيمة مناعي ، مرجع سابق ، ص 12.

[4] عزوز ميلود ، مرجع سابق ، ص21- ص22 .

المطلب الثاني :أنواع المراجعة الخارجية

هناك ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية نفرق بينها فيما يلي :[1]

1- **المراجعة القانونية**(Audit légal): أي التي يفرضها القانون ، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات .

2- **المراجعة التعاقدية** (Audit contractuel): التي يقوم بها شخص مؤهل بطلب من أحد الأطراف (الداخلية والخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا .

3- **الخبرة القضائية** (Expertise judiciaire): التي يقوم بها شخص مؤهل خارجي بطلب من المحكمة.

ويمكن أن نفرق بين هذه الأنواع في الجدول التالي :

الجدول رقم (04): مقارنة بين الأنواع الثلاثة للمراجعة الخارجية

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	اعلام العدالة وارشادها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الادارة و المساهمين	تامة من حيث المبدا	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترمه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي إحترامه
ارسال التقارير إلى:	مجلس اللادارة،الجمعية العامة	الديرية العامة،مدلس الادارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي	التسجيل مبدئيا في الجمعية العامة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء

[1] محمد بوتين ، مرجع سايق ، ص27 .

	الحسابات		
اخبار وكيل الجمهورية بالاعمال غ – ش	نعم	لا	غ – م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل ،اوبحسب النتائج حسب نوع المهة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية،جنائية ،تادبية	مدنية،جنائية ،تادبية	مدنية،جنائية ،تادبية
التسريح	مهمة تاسيسية ،عادة كم طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الاتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقةالعمل المتبعة	تقييم الاجراءات ،تقييم المراقبة الدخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقييم الاجراءات،تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين ، مرجع سايق ، ص28.

المطلب الثالث :أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

أولا :أهمية المراجعة الخارجية

لقد أصبح للمراجعة الخارجية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، لما ظهر من حاجات متزايدة لها من داخل المؤسسة ومن خارجها، لذلك فإن اعتماد أي مؤسسة للمراجعة الخارجية له آثار إيجابية على طريقة التعامل مع قوائمها المالية، التي يبنون عليها قراراتهم، للوصول إلى أفضل النتائج وتحقيق الأهداف الكلية لها ، وتتمثل أهمية المراجعة الخارجية في ما يلي:[1]

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عم طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنب مخاطر اتخاذ القرارات؛
- يستلزم لاتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛
- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

ثانيا : أهداف المراجعة الخارجية : هناك نوعين من الأهداف:

أ- الأهداف التقليدية و تتمثل هذه الأهداف في:[2]

- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو ابداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبيير القوائم المالية المنتجة لأعمال و المركز المالي ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- امداد ادارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان وجه القصور فيه ، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنيين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة ، لتساعدهم في اتخاذ القررات المناسبة .

ب- الأهداف الحديثة (المتطورة) تتمثل أهمها في: [3]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

---

[1] محي الدين محمود عمر ، **مراجعة الحسابات لين المعايير العامة و المعايير الدولية** (دراسة مقارنة حالة الجزائر)، مذكرة الماجستر في علوم التسيير ، تخصص مالية و محاسبة ، المركز الجامعي بالمدية،2007-2008 ، ص 12 .

[2] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية الامريكية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2009، ص 29.

[3] عمر شريقي ، مرجع سابق ، ص 21 .

- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

المبحث الثالث: أوراق العمل وأدلة الاثبات في المراجعة الخارجية

مما لا شك فيه أنه عند قيام المراجع بفحص مختلف العمليات بشكل مناسب ومن أجل الحصول على تأييد لرأيه، فإنه يلجأ إلى تكوين ملف للعمل وتحديد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف مختلف الأخطاء والغش ، والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتحقق من عناصر القوائم المالية لها ، وذلك من خلال اعداد مجموعة من أوراق العمل تحوي أدلة مقنعة بصورة قطعية خالية من أية انحرافات مادية ، وذلك للوصول إلى اتخاذ القرارات الأنسب .

المطلب الأول : أورق العمل في المراجعة الخارجية

تعتبر أوراق العمل دليلا فعليا وحجة تبرز الوقت المستغرق أثناء عملية المراجعة ، لذلك يجب الاهتمام بهذه الأوراق كركيزة مهمة لكتابة وإعداد التقرير.

أولا : تعريف أوراق العمل

تعرف أوراق العمل على أنها"الأوراق التي تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل ، والطرق التي والإجراءات التي إتبعها، والنتائج التي توصل إليها ، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به ، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص"[1]

فأوراق العمل هي عبارة عن السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للإدلال عن طبيعة و توقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة [2]، فهي تبين المعلومات التي تم الحصول عليها ومختلف الاستنتجات بخصوص كل القوائم المالية وهدفها الأساسي مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة عملية الفحص وتوفير أدلة الاثبات التي تدعم رأيه .

ثانيا :أنواع أوراق العمل تكمن أنواع أوراق العمل في المراجعة الخارجية فيما يلي[3]:

1- الملف الدائم : ويحتوي هذا الملف على العناصر التالية:[4]

- عموميات ؛
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية؛

---

[1] محمد التهامي طوهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص126 .

[2] وليام توماس، امرسون هناي ، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعد ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1989، ص 277 .

[3] محمد التهامي طواهري ،مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 128 .

[4] اسماعين جوامع ، **تدقيق ومحافظ الحسابات** ، محاضرات السنة الثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013- 2014 ، ص ص 39- 40 .

- الحسابات السنوية والتقارير؛
- التحاليل الدائمة للحسابات ؛
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الاجتماعي ؛
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني .

2- ملف الدورة الحالية "الملف السنوي": يختلف ملف الدورة الحالية عن الملف الدائم، في كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها ، ويحتوي هذا الملف على:[1]

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة ؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها ؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة ؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة ؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء والموردون ...؛
- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته .

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية و يجب أن تبقى داخل مكتب المراجع ، و ينص القانون التجاري في(المادة 12) على أن تحفظ هذه الوثائق في أرشيف المؤسسة لمدة لا تقل عن 10 سنوات .

المطلب الثاني : أدلة وقرائن الاثبات في المراجعة الخارجية

ليبدي المراجع الخارجي الرأي في عدالة القوائم المالية يجب أن يقوم بجمع الأدلة التي يطلق عليها (أدلة الإثبات) ، فقد بين المعيار الثالث من معايير العمل الميداني للمراجعة ضرورة الحصول المراجع الخارجي على قرائن كافية ، وذلك لإبداء الرأي السليم.

أولا : تعريف أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية

لقد عرف المعيار الدولي للمراجعة أدلة الإثباب في المراجعة بأنها"المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى[2]."

كما أنها تعني كل ما يمكن أن يحصل علية المراجع من أدلة و قرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأية الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ، لذلك يعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرائن فتستعمل بدلا عن دليل الإثبات، بحيث يلجأ إليها المراجع عن طريق جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات التي يستعصى عليه وجود دليل إثبات قاطع.

[1] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مرجع سابق ، ص 317 .

[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 306 .

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية : تتمثل أهم أنواع أدلة الإثبات فيما يلي:[1]

1- **الفحص الفعلي:** يعتبر الوجود الفعلي لعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، وهو أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها، فهو وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل كما أنه وسيلة لتقييم حالته وجودته.

2- **المصادقات :** تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع ، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المراجعين.

3- **التوثيق :** يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة في القوائم المالية ، ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات، التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.

4- **الملاحظة:** يتم استخدامها لتقييم أنشطة معينة، وتوجد طوال المراجعة لتقييم الأمور على مدى واسع، لذا لا تكفي الملاحظة بمفردها فمن الضروري الحصول على أنواع أخرى تدعمه، ومع ذلك تعد الملاحظة أمرا مفيدا في معظم أجزاء المراجعة.

5- **الاستفسار من العميل :** يتم من خلال الاستفسار الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على أسئلة المراجع، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر له كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل.

6- **إعادة التشغيل :** يتم من خلال إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية، وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها ، ويتمثل في إعادة اختبار الدقة الحسابية لدى العميل، وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون ، عمليات الجمع في دفاتر اليومية...

7- **الإجراءات التحليلية :** يتم من خلالها استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو أي بيان أخر، ويمكن أن تكون الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

[1] ألفين أرينز ، جميس لوبك ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل** ، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2005 ، ص 245-ص249.

المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية

يعمل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات بغية التأكد من صحة المعلومات المحاسبية ، المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمتها لاتخاذ القرارات، لذا نميز بين وسائل الحصول على أدلة الإثبات التالية:[1]

1- **الجرد الفعلي** : يعتبر أحد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات ، حيث يتطلب الجرد الفعلي قيام المراجع الخارجي بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، إن استخدام هذه الطريقة ينحصر على الأصول، فالجرد الفعلي لا يثبت شيئاً سوى وجود الأصول محل الفحص، أما بالنسبة لملكية الأصول وصحة تقويمها فإنه يستلزم استخدام وسائل أخرى.

2- **المراجعة الحسابية** : يقوم المراجع الخارجي وفق هذه الوسيلة بالتحقق وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والكشوف التحليلية والقوائم والتقارير المالية، بهدف التأكد من صحتها من الناحية الحسابية ، هذا الأسلوب أو الإجراء يعطي دليلا على الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر.

3- **المراجعة المستندية** : تستخدم المراجعة المستندية للحصول على أدلة الاثبات، من خلال إعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات ، إذ تعتبر من أكثر وسائل الإثبات استخداماً لأن المستندات تعتبر من أكثر أنواع أدلة الإثبات إنتشار، و الهدف من المراجعة المستندية هو التأكد من عملية التطابق بين المستندات والعمليات المطبقة.

4- **المراجعة القياسية** : هي وسيلة يلجا إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي.

5- **المصادقات** : هي عبارة عن اعترافات أوشهادات من طرف الدائنين والمدينين بصحة الرصيد أو عدم صحته ، وهي وسيلة من أقوى وأنجح وسائل الحصول على أدلة الإثبات إذا أُتبعت إجراءات رقابية سليمة ، يتم اعدادها من طرف المؤسسة محل المراجعة بطلب من المراجع الخارجي على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة ، وتأخذ المصادقات ثلاث أشكال تتمثل في:[2]

أ- مصادقات ايجابية : وتتم بإرسال خطاب من المؤسسة إلى الطرف الخارجي الذي تجري معه المصادقة يذكر فيه رصيد حسابه ويطلب منه اقرارا كتابيا بالمصادقة على صحة هذا الرصيد .

ب- مصادقات سلبية : ويتم فيها طلب من الطرف الأخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته .

[1] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص 136- ص 138 .

[2] أحمد عبد المولى الصباغ ،وأخرون ، **أساسيات المراجعة ومعاييرها** ، (د . د . ن) ، القاهرة ، 2008 ، ص202.

ج- مصادقات بيضاء: يتم اعداد المصادقة بدون رصيد وبطلب من الطرف الأخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

6- **الاستفسارات:** هي عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات كتابية كانت أو شفوية حول جانب معين من جوانب نشاط المؤسسة ، وتستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها ، والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف و الالتزام بالخطط .[1]

7- **المقاربات:** تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من العمليات ، وتكمن فعالية هذه الوسيلة في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف ، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر وقبولا واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة .

وعموما فإن أدلة الاثبات هي عبارة عن معلومات مقنعة لمراقب الحسابات ، فهي تساعده في الحكم على صحة مختلف المعلومات المحاسبية لأنها تتصف بالملائمة حتى يستطيع إبداء الرأي على القوائم المالية والايضاحات المتممة لها محل المراجعة .

المطلب الرابع : خطوات وإجراءات تنفيذ المراجعة الخارجية

أولا : خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

عند قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة فإن ذلك يفرض عليه ثلاث خطوات أساسية مكملة لبعضها البعض، حسب ما أكدته معايير المراجعة العامة، وذلك من أجل تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية وتتمثل هذه الخطوات في :[2]

1- **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة :** والتي تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية ، إذ أنه ليس من الممكن تصور المراجعة الخارجية في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات عامة هذه المؤسسة ، فالمراجع الخارجي تبدأ انطلاقته في تنفيذ لمهامه بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة ، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة لها، لأن على ضوء هذه الخطوة يحدد المراجع تفاصيل الخطوات اللاحقة لمهامه، وتتضمن هذه الخطوة خطوات فرعية نوضحها في الجدول التالي :

جدول رقم (05) : خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

أعمال واتصالات أولية مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة . - التنظيم المهني.

[1] وليام توماس، مرجع سابق ، ص 336 .

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،**التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ، رسالة الماجستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر3، 2009-2010 ، ص ص 76- 77 .

	– عناصر المقارنة بين المؤسسات. – حوار مع المسؤولين . – زيارات ميدانية . – التعرف على الوثائق الداخلية.
انطلاق الأعمال	– تكوين الملف الدائم. – إعداد برنامج المراجعة الأولي.

المصدر :محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 68.

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يتضمن نظام الرقابة الداخلية كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة ، للمساعدة في تحقيق الأهداف عن طريق التحقق من أن هذا النظام وكفاءة انجاز الأعمال ، كم تتضمن هذه الخطوة خطوات فرعية تظهر في الجدول الأتي :

الجدول رقم(06):خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

– جمع الإجراءات	استعمال خرائط تتابع الوثائق مابين المصالح ملخصات إجراءات ، ملخصات الأدلة الكبيرة
– اختبارات التطابق (الفهم)	تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته
– تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	– نقاط القوة – نقاط ضعف النظام
– اختبارات الاستمرارية	– اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
– تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	– نقاط القوة – ضعف وقصور النظام _ النتائج

المصدر: محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 71

3-فحص الحسابات والقوائم [1]**:** بعد أن ينتهي المراجع الخارجي من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بالاجراءات المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية والموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(07):إجراءات فحص الحسابات والقوائم

تحديد أثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	اعادة النظر في برنامج المراجعة: – تخفيف البرنامج

[1] عبد السلام عبد الله ابو سرعة ، مرجع سابق ، ص 78- ص82 .

	– تدعيم البرنامج باجراءات اضافية
اختبارات السريانية والتطابق	اختبارات التطابق بواسطة الوثائق اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية
انهاء عملية المراجعة	التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة فحص الاحداث مابعد الميزانية فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الاضافية اعادة النظر في أوراق العمل اصدار الرأي .

المصدر: محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 83 .

ثانيا:إجراءات المراجعة الخارجية

تعتبر اجراءات المراجعة الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ عملية المراجعة فعليا ، التي تعود لتقديره وحكمه الشخصي ، يختار ما يراه ضروريا ومناسبا في سبيل تحقيق أهداف المراجعة وتطبيقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها ، فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة ، فالمراجع الخارجي يهتم بكل الإجراءات التي تتبعها الادارة ومعرفة نظام الرقابة الداخلية المرتبط بهذه الاجراءات، وتتمثل أهم هذه الإجراءات في:[1]

1- حضور عملية الجرد الفعلي التي تتم بواسطة العاملين بالمؤسسة، وإجراء المراسلات مع المؤسسة المستهدفة بالمراجعة الخارجية بهدف التنسيق مع الجهات المعنية؛ و ذلك لتحديد مواعيد زيارات المراجع، الوثائق المطلوب مراجعتها، مقابلة مستويات مختلفة من المسئولين عن الإدارة و المراجعة الداخلية.
2- إجراء زيارة المراجعة في توقيت محدد و متفق عليه، و القيام بعمليات الفحص المختلفة و التي تشمل فحص الوثائق و مطابقتها بالواقع العملي لهيئة العمل.
3- إعداد تقرير المراجعة الخارجية حسب المواصفات الفنية و المعيارية.

وعموما فان إجراءات المراجعة هي الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المراجع الخارجي للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية ، ومن ثم فإن الإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهدف المراجعة الخارجية وتحقيقها ، والتي تختلف تبعا لظروف الحال أو الموضوع محل الفحص، كما

[1] منصور أحمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية)**، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2002-2003 ، ص ص 44- 45 .

يجب على المراجع الخارجي أن يذكر في تقريره بأنه استخدم الإجراءات التي رآها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة .

خلاصة :

تعتبر مراجعة الحسابات والسجلات المحاسبية من أهم الأعمال التي يجب على المؤسسة أخذها بالحسبان، وذلك للحصول على البيانات المالية الدقيقة والتي يمكن الإعتماد عليها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات ، وتشجيع الكفاية الإنتاجية ، وأن العاملين ملزمين بمختلف السياسات التي وضعتها الإدارة .

فعمل المراجع الخارجي يبدأ عند نهاية عمل المحاسب، حيث يقوم المراجع الخارجي بفحص وتقييم السجلات والمستندات المحاسبية والممارسات الخاصة بالمؤسسة، لتحديد مدى عدالة القوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، بغية الوصول إلى قناعة معقولة بأن القوائم المالية عادلة من كافة النواحي الجوهرية، وتتفق و معايير المحاسبة المتعارف عليها.

كما تهدف المراجعة الخارجية بالدرجة الأولى إلى السهر على حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من الضياع والإهمال ، وذلك من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة .

الفصل الثاني

أهمية المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية

تمهيد :

منذ مطلع القرن الحادي والعشرين وحتى يومنا هذا ازداد الضغط على مهنة المراجعة من سائر الأطراف، كالمالكين و المحللين الماليين ، والادارة ، والجهات الحكومية و الإعلام وغيرها من الاطراف ، فعدم إكتشاف الاخطاء في القوائم المالية أدى إلى المعاناة من العمليات اللاأخلاقية ، مما ترتب التركيز على المراجعة الخارجية بصفة خاصة من خلال فحص مختلف الحسابات التي تخص المؤسسة من قبل شخص محايد، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية موثوقة، تعبر عن عدالة وصدق المواقف المالية، بغية الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات ومن هذه حسابات القوائم المالية حسابات الصنف الثاني والتي تتمثل في التثبيتات .

تعتبر التثبيتات من أهم أصول المؤسسة التي تأخذ الجانب الأكبر من الاهتمام في الميزانية ، وقد تكون معنوية ، مالية أو عينية وهي موضوع دراستنا .

وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى مختلف الجوانب إلي تخص التثبيتات العينية ، والعلاقة التي تربطها بالمراجعة الخارجية وذلك من خلال ثلاث مباحث، مقسمة كمايلي :

- ماهية التثبيتات العينية .
- إهتلاك وخسارة القيمة في التثبيتات العينية .
- علاقة المراجعة الخارجية بمصداقية التثبيتات العينية .

المبحث الأول : ماهية التثبيتات العينية

تعتبر التثبيتات أحد عناصر القوائم المالية للمؤسسة والتي تعبر عن مختلف الوسائل و القيم الثابتة التي تحوزها ، بغرض إستعمالها في الانتاج وتقديم الخدمات والايجار، وبالتالي المساهمة في تحقيق الأهداف المرجوة .

المطلب الأول : مفهوم التثبيتات العينية

أولا : تعريف التثبيتات العينية

قبل الشروع في التثبيتات العينية ومعرفة كل ما يتعلق بها لابد من المرور على التثبيتات بصفة عامة .
يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة ، وهي كل العناصر المعدة لخدمة نشاط المؤسسة بشكل دائم ،
وقد عرفت بأنها "الموارد التي تسرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية ".[1]

كما عرفها معهد المحاسبين القانونين بأنها "كل ما يتمثل في الاصول الملموسة مهما كانت طبيعتها ، ومهما كان نوع المؤسسة التي تستخدمها، لما يمزها بخاصية الاحتفاظ بها بقصد الحصول على ايرادات من استخدامها وليس بيعها أثناء النشاط العادي للمؤسسة "[2].

وهي ثلاث أنواع : تثبيتات عينية ، تثبيتات معنوية ، تثبيتات مالية .

حيث يقصد بالتثبيتات المعنوية " الأصول القابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة و مستعملة من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية ، وهي التي تحتوي على العموم تراخيص أو اجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة ، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية ، براءات الاختراع ، حقوق التأليف ، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة ، حقوق الايجار، فارق الاقتناء أو شهرة المحل ... موجه للاستغلال التجاري"[3].

وتعرف التثبيتات المالية بأنها " سندات المساهمة وحافظة السندات الأخرى، التي لاتنوي المؤسسة التخلي عنها ، ويفترض أن تبقى في خوزتها لمدة طويلة ولقد خصص النظام المالي حـ/27 لكي يضم هذه الحافظة بمختلف حالاتها "[4].

---

[1] المادة رقم 20 من القانون رقم 07-11 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية رقم 27 المؤرخة في 2007/11/25 ، ص13 .

[2] علي عبد الله شاهين ، **النظرية المحاسبية – اطار فكري تحليلي وتطبيقي –** ، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2011، ص 139 .

[3] القانون 07-11 ، المتصن لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2009/03/25 ، العدد 19 ، ص 08.

[4] رحال نصر، عوادي مصطفى، **المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة حسب النظام المالي الجديد** ، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي ، 13-14دسمبر 2009، ص 12 .

أما التثبيتات العينية والتي هي موضوع درستنا فتعرف كالتالي :

عرفها معيار المحاسبة IAS16 الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها : "أصول ملموسة يتم الاحتفاظ بها لإستخدامها في انتاج البضائع أو الخدمات أو تأجيرها لغير أو لأغراض ادارية ، ويتوقع إستعمالها لأكثر من سنة واحدة ، ويتم الإعتراف بها كأصل إذا كان من المرجح أن تعود على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقلية ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق ، وتشمل تكلفة الممتلكات أو المصانع و المعدات عند الادراج الأولي في الحسابات بسعر شرائها بما فيها رسوم الاسترداد والضرائب غير المسترجعة بعد اقتطاع الحسومات والخصومات، وأية تكاليف تنسب بشكل مباشر لاحضار الأصل للموقع والتقدير الأولي لتكاليف التفكيك ،الازالة أو الترميم."[1]

كما تعرف التثبيتات العينية بأنها" ذلك الأصل الذي هو في حوزة المؤسسة من أجل الإنتاج و تقديم الخدمات و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية ، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية ."[2]

كما تعرف أيضا بأنها " أصل مادي مثل التجهيزات والأراضي والمباني ، وتكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهو مراقب من قبل المؤسسة ، نظرا لشرائه أو استئجاره "[3]وتعرفها لجنة المعايير المحاسبية الدولية بأنها" مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة الأحداث السابقة ، وتتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع إقتصادية مستقبلية "[4].

من التعاريف السابقة نستنتج أن التثبيتات العينية هي أصول ذات طبيعة مادية ملموسة ، يتم إقتنائها من قبل المؤسسة للمساهمة في العملية الإنتاجية لأكثر من فترة محاسبية .

ومما سبق نلاحظ أن الأصول الثابتة تتميز بمجموعة من الخصائص أهمها في :

- يتم اقتناؤها لأغراض استخدمها في النشاط التشغيلي ، وليس اعادة البيع.
- تتميز الأصول الثابتة (التثبيتات) بأنها طويلة الأجل وعادة ما تستهلك.
- لها كيان ملموس .

[1] جنينة عمر، رفيق يوسفي ، **محاسبة التثبيتات حسب مكونتها** ، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ،04-05 ديسمبر2012 ، ص 10.

[3] محمد لعربيي ، **المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة** ، الملتقى الدولي الأول حول الاطار المفاهيي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة خميس مليانة ، الجزائر 2010 ،.ص02 .

[4] عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، ط2، دار النشر جيطلي ، الجزائر ،2011 ، ص 72.

[2] حسين قاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ، دار الثقافة ،عمان ، 2008 ،ص 183 .

ثانيا :أنواع التثبيتات العينية : لتثبيتات العينية عدة أنواع نوجزها فيما يلي:[1]

1. **حـ/ 211 الأراضي:** تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها حيث نجد:[2]
   - أراضي تشترى بغرض البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفتها مخزون .
   - أراضي تقتنى لوجود مناجم فيها ، كالحجارة والمقالع .
   - أراضي وجدت لغرض اقامة مباني صناعية ، وهنا وجب الفصل بين قيمة الأرض والمبنى ، لأن الأرض غير قابلة للاهتلاك عكس المباني .
2. **حـ/ 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي** : يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار مياه السقي ، حيث يعالجها النظام المحاسبي كتثبيتات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب .
3. **حـ/213 البناءات** : تمثل العقارات المستحدثة والمقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي ، وتضم الحسابات التالية [3]:
   - حـ/ 21311 مباني صناعية.
   - حـ/ 21315 مباني ادارية .
   - حـ/ 21218 مباني أخرى .
   - حـ/ 2135 تركيبات عامة وتهيئات للمباني .
   - حـ/2138 منشآت قاعدية .
4. **حـ/215 التركيبات التقنية والمعدات والأدوات الصناعية** : تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الأراضي كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالانتاج الى الحسابات التالية[4]:
   - حـ/ 2154 معدات صناعية .
   - حـ/ 2155 أدوات صناعية .
   - حـ/ 2157 تهيئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية .
5. **حـ/218 التثبيتات العينية الأخرى** : تتمثل في أعمال الترتيب والتهيئات ، معدات النقل ، أثاث و معدات المكتب ، معدات الاعلام الألي والأغلفة القابلة للاسترجاع .[5]

---

[1] شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة – طبقا للمعايير المحاسبية الدولية –** ،ج 1 ، مكتبة الشركة الجزائرية ، الجزائر ، 2010 ، ص 42.

[2] لخضر علاوي ، **نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها** ،العلامة الزرقاء ، متيجة للطباعة ، الجزائر ،2010 ، ص 245.

[3] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص172 .

[4] عبد الرحمان عطية ، نفس المراجع ، 73-74

[5] لخضر علاوي ، مرجع سابق، ص 247 .

المطلب الثاني : طرق حيازة التثبيتات العينية.

لتثبيتات العينية عدة طرق أو حالات للحيازة نميزها فيما يلي[1] :

1- **حيازة التثبيتات العينية عن طريق المساهمات العينية** [2] : عند تأسيس المؤسسة ، أو في حالة زيادة رأسمالها تقدم صاحب المؤسسة أو المساهمون الجدد برأس مال على شكل أصل عيني وليس نقدي ، واذا كان الأصل العيني من عناصر التثبيتات الملموسة فإنه يقيم بالقيمة العادلة ، والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول ، وتسجل على النحو التالي :

21	101	----------/ التاريخ /---------- حـ/التثبيتات العينية حـ/رأس المال الصادر الوعد بالمساهمة	XXXX	XXXX
21	465	----------/ التاريخ /---------- حـ/التثبيت العيني حـ/ الشركاء العمليات على رأس المال اثبات المساهمة	XXXX	XXXX

2- **حيازة التثبيتات العينية عن طريق الشراء** [3] : تتكون تكلفة شراء التثبيتات المادية من سعر الشراء بما فيها الحقوق الجمركية والرسوم غير المستوردة وبعد تخفيض الحسومات وحسم التسوية ، وكل التكاليف المباشرة المتعهد بها من أجل وضع الأصل في حال الاستعمال وفقا للاستخدام المتوقع ، وكذا تكاليف أخرى إن وجدت مثل : حقوق تحويل الأتعاب أو العمولات ومصاريف العقود ، تكاليف الاقتراض ، تكاليف التفكيك للإنشاءات في نهاية مدة المنفعة، أوتكلفة تجديد موقع يجب أن تضاف إلى الشراء أو الإنتاج للتجهيز المعني، إذا كان هذا التفكيك يشكل التزام للمؤسسة .

وهناك تكاليف تنقص من تكلفة الإقتناء وهي كل التكاليف التي لا تشكل جزء من تكلفة إقتناء الأصل والتي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بالتكاليف الضرورية لكي يصبح الأصل جاهزا للإستعمال وتسجل في الأعباء ومن أمثلة هذه التكاليف نذكر ما يلي :

---

[1] الزين يونس واخرون ، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب ، طبيقات وافاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-18 جانفي ،2010 ،ص 09 .

[2] حنيفة بن ربيع ،**الواضح في المحاسبة المالية وفقا لمعايير الدولية** ، مطبعة دار هومة ،الجزائر ،2010 ، ص ص 292-293.

[3] هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2009-2010، ص 47 .

- تكاليف إفتتاح انشاء جديد؛
- التكاليف الادارية ومصاريف عامة أخرى.

كذلك تسجل في الأعباء التكاليف التي تحملتها المؤسسة عندما كان الأصل قد بدأ في العمل ، كخسائر الاسغلال البدائية والخسائر التشغيلية ، تكاليف اعادة الترتيب واعادة التنظيم لأنشطة المؤسسة .

وتختلف المعالجة المحاسبية لعملية الشراء حسب اختلاف طرق التسديد المتمثلة في [1]:

- حالة التسديد المباشر : يمكن للمؤسسة أن تشتري أي تثبيت مع التسديد المباشر دون مرور مهلة، لذلك يمكن أن تستفيد من خصم تعجيل الدفع وتكون قيود الاقتناء كالتالي :

21	404	----------/ التاريخ /---------- حـ/االتثبيتات العينية حـ/موردو التثبيتات استلام الفاتورة	XXXX	XXXX
404	53 512	----------/ التاريخ /---------- حـ/موردو التثبيتات حـ/ الصندوق"نقدا" او حـ/ البنك"شيك" تسديد الفاتورة	XXXX	XXXX

- حالة الشراء على الحساب : عندما يؤجل التسديد لفترات غير معتادة "طويلة" يسجل الأصل بسعره، كما لو تم الدفع عند الشراء والفرق يعتبر كمصاريف مالية تحمل لفترات القرض .

إذا لم يحدد السعر الموافق لتاريخ الشراء يتم الحصول على تكلفة التثبيتات الملموسة بتحيين (تقييم حالي) للدفعات المسددة بمعدل قرض مكافئ ، وتكلفة الإقتناء في هذه الحالة هي القيمة العادلة المساوية للقيمة الحالية عند تاريخ الشراء لدفعات التسديد في تاريخ لاحق، ويكون التسجيل المحاسبي كالأتي :

21	404	----------/ التاريخ /---------- حـ/االتثبيتات العينية حـ/موردو التثبيتات استلام الفاتورة	XXXX	XXXX

[1] جنينة عمر ، رفيق يوسفي ، مرجع سابق ، ص ص11- 12 .

661	404	----------/ التاريخ /---------- حـ/مصاريف الفوائد حـ/ موردو التثبيتات تسجيل فوائد التاخير للدورة	XXXX	XXXX
404	53 أو 512	----------/ التاريخ /---------- حـ/موردو التثبيتات حـ/ الصندوق"نقدا" حـ/ البنك"شيك" تسديد الفاتورة	XXXX	 XXXX XXXX

3- **حيازة التثبيتات عن طريق الاعانات** : قبل المعالجة اللمحاسسبية للاعانات يجب التمييز بين نوعين منها هما[1]:

أ. إعانات الاستغلال هي التي تستفيد منها المؤسسة من أجل تعويض النقص في بعض نواتج الاستغلال ، وتسجل عند الحصول عليها مباشرة كمايلي :

512	74	----------/التاريخ /--------- حـ/البنك حـ/ إعانات الاستغلال الحصول على إعانات	XXXX	XXXX

ب. إعانات الاستثمار : تتمثل هذه الإعانات حسب النظام المحاسبي المالي في حسابين :

. حـ/ 131 اعانات التجهيز؛

. حـ/ 132 اعانات الاستثمار الأخرى.

وكلاهما يمثل استفادة المؤسسة من أصول عينية معينة ، سواء كانت عن طريق إنشاء هذا الاستثمار بواسطة المبالغ المحصلة والتي تستفيد منها المؤسسة من الدولة لا تسترجع وهي تفيد في تشجيعها على العمل وتكون إما مباشرة بتقديم منح أو غير مباشرة كالإعفاء الضريبي، بغية تغطية النقص والخسارة المحققة ، أو الحصول على هذه الاستثمارات جاهزة في شكلها العيني ، والتسجيل المحاسبي يكون على الشكل التالي :

[1] هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص 45

441	131 13 أو	----------/ التاريخ /---------- ح/الدولة و ج ع اعانات مستحقة ح/اعانات الاستثمار ح/ اعانات التجهيز الوعد بالاعانة	XXXX	XXXX XXXX
21	441	----------/ التاريخ /---------- ح/قيم ثابتة ح/ الدولة و ج ع اعانات مستحقة قبض الاعانة	XXXX	XXXX

أما إذا تعلق الأمر بقبض اعانة مالية ، فيكون التسجيل كما يلي [1]:

5x	441	----------/ التاريخ /---------- ح/الحسابات المالية ح/ الدولة و ج ع اعانات مستحقة قبض اعانة مالية	XXXX	XXXX

كما يوجد اعانات للاستثمارات لتمويل المشاريع طويلة المدى ، ويتم استرجاع قيمتها سنويا وفق النمط المعمول به في المؤسسة، وتعامل محاسبيا معاملة حصص الاهتلاك ، بحيث تقسم الاعانة المستلمة على عمر الاستثمار المراد دعمه ، ثم تسجل كل حصة سنوية في شكل ايراد سنوي يسجل محاسبيا على النحو التالي:

131 132	754	----------/ التاريخ /---------- ح/اعانات الاستثمار ح/ اعانات التجهيز ح/ أقساط اعانات الاستثمار والمحولة لنتيجة الدورة	XXXX XXXX	XXXX

[1] فارس زوبية ، **التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2011-2012 ، ص ص60 - 61 .

أو في حالة اهتلاك القيمة الكلية للاعانة خلال مدة المشروع المراد دعمه، يصبح كلا الحسابين حـ/ اعانات الاستثمار وحـ/ اعانات التجهيز لاوجود لهما في الميزانية .

4. **حيازة التثبيتات العينية عن طريق الانتاج :** حسب النظام المحاسبي المالي ، فإن تكلفة الانتاج لأصل معين يتم الحصول عليها عن طريق اضافة العناصر التالية :[1]

أ- تكلفة شراء المواد الأولية .

ب-التكاليف المباشرة للانتاج .

ت-التكاليف غير المباشرة للانتاج الثابتة والمتغيرة.

وتستثني من تكلفة الانتاج:

ث-المصاريف الادارية والعامة.

ج- النواتج والأعباء الاضافية غير المباشرة .

تحدد تكلفة الانتاج للتثبيتات العينية وفقا للمبادئ التي تحدد على أساسها تكلفة التثبيتات التي تم اقتناؤها ، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي [2]:

21	404	----------/ التاريخ /---------- حـ/االتثبيتات العينية حـ/موردو القيم الثابتة	XXXX	XXXX

أما إذا قامت المؤسسة بإنجازه بوسائلها الخاصة يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

6	 512 53	----------/ التاريخ /---------- حـ/الأعباء(حسب الطبيعة) حـ/البنك حـ/الصندوق	XXXX	XXXX

وعند جاهزية التثبيت في نفسس السنة تسجل كالتالي :

21	 732	----------/ التاريخ /---------- حـ/االتثبيتات العينية حـ/انتاج مثبت للأصول المادية	XXXX	XXXX

[1] هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص 48 .

[2] فارس زوبية ، مرجع سابق ، ص 67.

5. **حيازة التثبيتات العينية في شكل امتياز حـ/22** : يعرف امتياز الخدمة بانه عقد يستند بموجبه شخص (مانح الامتياز) ، يلتزم هذا الاخير بتنفيذ خدمة لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق اقتضاء اتاوى من المستفيد .[1]

"وتطبق قواعد المحاسبة في هذا المجال ، على العقود التي تمد بصلة الى الامتياز ، مثل عقود الايجار الزراعية ، والعمليات المتعلقة بهذا الامتياز تدرج في حسابات صاحب الامتياز "[2].

وتتمثل الحسابات المستعملة في هذا النوع من المعاملات في:[3]

- ✓ حـ/221 أراضي تحت التوكيل ؛
- ✓ حـ/ 222 تنظيم وتهيئة الأراضي تحت التوكيل ؛
- ✓ حـ/ 223 بناءات تحت التوكيل؛
- ✓ حـ/ 225 تركيبات تقنية تحت التوكيل؛
- ✓ حـ/ 228 قيم ثابتة ملموسة أخرى تحت التوكيل ؛
- ✓ حـ/ 229 حقوق مانح الامتياز.

وعند التسجيل المحاسبي لـ حـ/ 22 نصادف حالتين:[4]

أ. حالة التثبيتات الممنوح امتيازها بصفة مجانية : يسجل حـ/ 22 التثبيتات العينية في شكل امتياز في الطرف المدين ويقابلها حـ/ 229 حقوق مانح الامتياز ، كما يلي :

22	229	----------/ التاريخ /---------- حـ/االتثبيتات العينية في شكل امتياز حـ/حقوق مانح الامتياز اثبات وجود تثبيتات ممنوحة في شكل امتياز	XXXX	XXXX

يتم تسجيل الأتاوت في نهاية كل دورة مالية على أساس مدة العقد ، ويقوم المستفيد من الامتياز بدفع أتاوة الامتياز في العقد بمقابل حـ/ 651 ويكون التسجيل كما يلي :

[1] الزين يونس واخرون، مرجع سابق ، ص 10 .

[2] مصطفى طويل ، **النظام المحاسبي المالي الجديد** ، دار الحديث للكتاب للطباعة والنشر والتوزيع ، برج الكيفان ، الجزائر ، 2010 ، ص 124.

[3] القانون 07-11 ،الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سابق ، ص46 .

[4] لخضر علاوي ، مرجع سابق ، ص 250 .

651		----------/ التاريخ /----------		
		حـ/الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة	XXXX	
	53	حـ/الصندوق		XXXX
	512	أو حـ/البنك		

يسجل قسط الاهتلاك في 12/31/ :

229		----------/ التاريخ /----------		
		حـ/حقوق مانح الامتياز	XXXX	
	282	حـ/اهتلاك تثبيتات الامتياز		XXXX
		تسجيل اعباء اهتلاك تثبيت في اطار الامتياز		

ب. حالة التثبيتات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء : يسجل حـ/22 تثبيتات في شكل امتياز ، مع ح/البنك أو الصندوق ، وفي أخر الدورة المالية يسجل قسط السنوي للاهتلاك ، كما يلي :

22		----------/ التاريخ /----------		
		حـ/االتثبيتات العينية في شكل امتياز	XXXX	
	512	حـ/البنك		XXXX
	53	حـ/ الصندوق		XXXX
		تسجل الحصول على تثبيت في اطار الامتياز		

يسجل قسط الاهتلاك في 12/31 :

682		----------/ التاريخ /----------		
		حـ/مخصصات الاهتلاك وم خ ق للسلع موضع الامتياز	XXXX	
	28	حـ/اهتلاك تثبيتات الامتياز		XXXX
		تسجل اعباء اهتلاك تثبيت في اطار الامتياز		

6. حيازة التثبيتات العينية بواسطة عقود الايجار: يعتبر عقد الايجار عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال الأصل، مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة حسب الاتفاق ، وهو عقد تمويلي اذا توفر على أحد المؤشرات التالية :[1]

ح- تحويل أو انتقال ملكية الأصل في نهاية العقد من المالك الأصلي الى المستعمل.

خ- وجود خيار امكانية شراء الأصل من طرف المستعمل له بسعر أقل.

د- مدة الايجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل اذا لم يكن هناك تحويل الملكية .

ذ- في بداية العقد تكون التسديدات مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر.

ر- تسمح طبيعة الأصل محل الايجار للمستعمل استعماله لوحده دون آخر ، هذا دون ادخال تغيير معتبر على الأصل .

ان عقود ايجار الأراضي التي لا تؤدي الى نقل الملكية الى المسأجر بعد مدة الايجار ، لايمكن أن تشكل عقود ايجار تمويل ، والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل ايجارات مسبقة تهتلك على مدى عقد طبقا للمنافع المكتسبة.

أما التسجيل المحاسبي لعقد الايجار يتكون من جانبين :[2]

أ- المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر : يسجل عقد الايجار التمويلي في الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الايجار اذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا،حيث تندرج في المدفوعات الدنيا القيمة المحينة لاعادة الشراء في نهاية الايجار .

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

613 442		----------/ التاريخ /---------- حـ/ ايجارات حـ/ الدولة والضرائب والرسوم	XXXX	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية تسديد مبلغ الاستحقاق		XXXX

ويكون قيد تسوية الاهتلاك كالتالي :

682		----------/ التاريخ /---------- حـ/مخصصات الاهتلاك وم خ ق الغير جارية	XXXX	
	28	حـ/اهتلاك تثبيتات الامتياز تسجل اعباء اهتلاك		XXXX

[1] المادة 135.1 ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سابق ، ص19 .

[2] مكي نبيل ، **المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014، ص 98 .

بينما قيد خسارة القيمة فيكون :

		----------/ التاريخ /----------		
682		حـ/مخصصات الاهتلاك وم خ ق الغير جارية	XXXX	
	29	حـ/ خسارة القيمة عن التثبيتات العينية		
		تسجل خسارة القيمة		XXXX

ب- لمعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر : يتم بموجب عقد الايجار التمويلي، نقل بشكل جوهري المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية القانونية من المؤجر إلى المسأجر وهكذا فإن دفعة الايجار المستحقة القبض تعامل من المؤجر على أنها سداد للمبلغ الأصلي ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن استثماره وخدماته[1] ، ويكون القيد كمايلي :[2]

		----------/ التاريخ /----------		
512		حـ/بنوك الحسابات الجارية	XXXX	
	274	حـ/القروض و ح. دائنة المترتبة على عقد		
		الايجار التمويل		XXXX
		قبض دفعة الايجار		

وفي حالة رفع الشراء :

		----------/ التاريخ /----------		
682		حـ/ التثبيت المعني	XXXX	
	28	حـ/ اهتلاك التثبيت		
	274	حـ/ القروض وح دائنة المترتبة على عقد		
		ايجارالتمويلي		XXXX
		تسجيل أعباء اهتلاك		

[1] القانون 07-11 ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سابق ،ص 59 .

[2] مكي نبيل ، مرجع سابق ، ص 109 .

المطلب الثالث : التثبيتات الجاري انجازها

وتعرف أيضا بأنها التثبيتات في طور الإنجاز، وتتعلق بالعناصر التي لم تبلغ بتاريخ 12/31/ نسبة انجاز 100%، سوءا تم انتاجها من قبل المؤسسة أو من قبل الغير ، لذلك تسجل ضمن أصول المؤسسة في حـ/23 بالتكاليف المتراكمة للانتاج أو بقيمة الفواتير المتضمنة تقدم الأشغال[1].

حيث يتضمن هذا الحساب حسابات فرعية تتمثل في :[2]

حـ/232 التثبيتات الجاري انجازها .

حـ/237 التثبيتات المعنوية الجاري انجازها .

حـ/238 التسبيقات و الحسابات الدفوعة عن طلبات التثبيتات .

ويسجل في هذا الحساب الأصول التي هي في طور الانجاز أو التحصيل والتي لم يتم انجازها أو الحصول عليها في نهاية الدورة ، ويرصد هذا الحساب عند اقتناء الأصل أو اكتمال انجازه وذلك باستعمال الحسابات المعنية للقيم الثابتة .

علما أن التثبيتات الجارية لا تهتلك ، وانما يمكن أن يسجل لها نقص قيمة تقديرية أثناء الأشغال ، ويتوزع حساب التثبيتات الجاري انجازها الى [3]:

أ. تم انجاز الاستثمار(التثبيت) بوسائل المؤسسة الخاصة : في هذه الحالة يسجل الاستثمار بعد أن تسجل الأعباء حسب طبيعتها في الصنف السادس كالأتي :

23x		----------/ التاريخ /----------		
	73x	حـ/ التثبيتات الجاري انجازها	XXXX	
		حـ/ انتاج القيم الثابتة		XXXX

[1] مداني بلغيث ، **محاضرات في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي** (طلبة السنة الاولى علوم اقتصادية) ، غير منشورة ، جامعة ورقلة ، اكتوبر 2010 ، ص 05 .

[2] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 74 .

[3] شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص 45 .

ب. تم انجاز الاستثمار(التثبيت) من طرف الغير ويكون التسجيل كالتالي:[1]

23x		----------/ التاريخ /---------- حـ/التثبيتات الجاري انجازها	XXXX	
	4x	حـ/ حسابات الغير اثبات وجود التثبيات الممنوحة في شكل امتياز		XXXX

ج. يتم دفع تسبيق من أجل الحصول على التثبيتات ، ويكون التسجيل كمايلي:

238		----------/ التاريخ /---------- حـ/التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات	XXXX	
	40x	حـ/ الموردون والحسابات الملحقة		XXXX

المبحث الثاني : اهتلاك وخسارة القيمة للتثبيتات العينية

تتعرض التثبيتات العينية إلى نقص في قيمتها نتيجة لاستعمالها المتكرر في العملية الانتاجية، مما يؤدي إلى عدم صلاحها مع مرور الوقت ، وبواسطة الاهتلاكات تقوم المؤسسة بشراء تثبيتات جديدة لتعوض التي تم استهلاكها كليا والتي أصبحت غير صالحة للاستعمال ، وذلك عملا بمبدأ الحيطة والحذر، من خلال كل عملية جرد يستوجب على المؤسسة اثبات الاهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات العينية بهدف اظهاره في صورته الصادقة ، كما قد تتعرض هذه التثبيتات الى خسارة وانخفاض في قيمتها ، مما يؤدي الى انخفاض القيمة الحالية عن القيمة المحاسبية المسجلة في الدفاتر .

المطلب الأول : اهتلاك التثبيتات العينية

أولا : مفهوم الاهتلاك

1- تعريف الاهتلاك

يعرف النظام المحاسبي المالي في المادة 121-7 الاهتلاك بأنه" استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، أي استهلاك قدرة العنصر المثبت على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة لفائدة المؤسسة، اي يتم حسابه كعبء الا اذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لاصل انتجته هذه المؤسسة لنفسها"[2].

[1] الزين يونس واخرون ، مرجع سابق ، ص 10 .

[2] عبد الرحمان عطية ،مرجع سابق ، ص 126 .

ويعرف أيضا بأنه" التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من أصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الاهتلاك وعليه مرعاة القيمة الباقية المحتملة من الاصول بعد هذه المدة."[1]

2- **معدلات الاهتلاك:** تختلف معدلات اهتلاك عناصر التثبيتات العينية باختلاف هذه العناصر وعموما يمكن عرض معدلات اهتلاك هذه التثبيتات في الجدول التالي:

الجدول(07) : معدلات اهتلاك التثبيتات العينية.

المباني : من 2- 5%	المعدات والادوات: من10-20%	معدات النقل: 20%
معدات المكتب :10 %	هيئات وتركيبات: من5- 10%	

المصدر : مداني بلغيث ، مرجع سابق ، ص 01.

ثانيا : أسباب الاهتلاك

يمكن لعناصر التثبيتات العينية أن تتعرض لتناقص ما عدا الأراضي، ويعود ذلك لأسباب متعددة أهمها [2]:

أ. العوامل المادية : تعود الى التدهور في التثبيتات العينية بالتدرج مع استعمالها في نشاط المؤسسة ،أو مع مرور الزمن .

ب. العوامل التقنية : تتعلق بالتطور التكنولوجي الذي يجعل التثبيت العيني قديما مع ظهور تثبيت أكثر أداء ومردودية.

ج. العوامل الاقتصادية : تعود إلى تطور احتياجات الزبائن وتغير أذواق المستهلكين ، وتؤدي الى ضرورة تطوير التثبيتات بالحصول على تلك التي تسمح بتلبية الحاجات الجديدة للزبائن والمستهلكين عموما .

د. العوامل القانونية : تعود الى حماية قانونية محدودة لبعض التثبيات ، مثل حماية الامتيازات والحقوق المماثلة ، البرءات والرخص التي تكون محدودة زمنيا.

ثالثا :العناصر المرتبطة بحساب الاهتلاك

لحساب اهتلاك التثبيتات العينية هناك عدة عناصر التي لها علاقة بذلك ، تشمل[3] :

- القيمة المحاسبية الأصلية vc : تمثل سعر شراء التثبيت العيني بتكلفته التاريخية ، على أساس قيمته عند تاريخ معاينته (في تاريخ اجراء عملية الشراء او الحيازة).
- القيمة المتبقية VR : هي المبلغ الصافي من تكاليف الخروج ، تتحصل عليه المؤسسةعند التنازل عن اصل في نهاية الاستخدام ، فهي تتحدد وفقا لظروف السوق الحالية .
- المبلغ القابل للاهتلاكMA : هو الفرق بين القيمة المتبقية المحتملة له و القيمة المحاسبية، يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على دوام نفعية التثبيت المعني .

المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة المحاسبية – القيمة المتبقية .

[1] القانون 07-11 ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سابق ، ص81 .

[2] وليد ناجي الحيالي ، **أصول المحاسبة المالية** ، ج2 ، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك ، 2007 ، ص 72 .

[3] مداني بلغيث ، مرجع سابق ، ص02 .

- مدة المنفعة N : هي المدة النفعية للتثبيت العيني، أي المدة التي ترتقب فيها المؤسسة استعمال تثبيتات مهتلكة، وقد تحدد المدة النفعية أيضا بعدد الوحدات المماثلة للحصول على الاصول المعتبرة.
- قسط الاهتلاك An : هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من تثبيت عيني ما على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الاهتلاك السنوي ويحسب كمايلي[1] :

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك / مدة المنفعة .

- معدل الاهتلاك T : يحسب في غالب الاحيان انطلقا من مدة منفعة التثبيت المعني كمايلي :

معدل الاهتلاك = 100 / مدة المنفعة .

- القيمة الصافية VNC : هي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم التثبيت عند ادراجه الأولي في دفاتر المحاسبة أي القيمة المحاسبية الأصلية له ، منقوصا منها الاهتلاك المجمع.

القيمة الصافية المحاسبية = القيمة المحاسبية الاصلية – مجموع الاهتلاكات .

رابعا : طرق الاهتلاك : هناك عدة طرق لحساب اهتلاك التثبيتات العينية أهمها [2] :

- الاهتلاك الخطي : يقود الى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل .
- الاهتلاك المتناقص : يؤدي إلى عبء متناقص على الأصل النفعية.
- الاهتلاك المتزايد: يؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.
- اهتلاك وحدات الانتاج: يترتب عليه عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الاهتلاك الثابت ، في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة، ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، مدة النفعية، والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية.

أ- **طريقة القسط الثابت (الاهتلاك الخطي)**[3] : وهي طريقة تعد من أسهل الطرق وأكثرها شيوعا، ويتمثل الاهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لقيمة أقساط الاهتلاك على أساس مدة الاستعمال ، حيث يوزع جزء من تكلفة الأصل على كل فترة يتم استخدامه فيها ، وفقا لطريقين :

طريقة المعادلة : قسط الاهتلاك السنوي =(تكلفة الأصل – الخردة)/ العمر الانتاجي .

حيث تمثل الخردة الاصل في نهاية عمره الاقتصادي (مهما استهلك الاصل واصبح استخدامه في الانتاج عديم الفائدة الا انه يظل له قيمة ضئيلة تسمى قيمة الخردة)

طريقة النسبة : قسط الاهتلاك السنوي = تكلفة الأصل * معدل الاهتلاك السنوي .

[1] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 128 .

[2] محمد لعريبي ، مرجع سابق،.ص 04 .

[3] مداني بلغيث ، مرجع سابق ، ص 02 .

ويكون جدول الاهتلاك كما يلي :

السنوات n	أصل المبلغ	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الباقية

ب- **طريقة القسط المتناقص**[1]: تبعا لمبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات فان هذه الطريقة تعني تناقص تكاليف الاهتلاك السنوي فترة بعد فترة حتى انعدام القيمة الباقية ، ويطبق الاهتلاك التنازلي على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الانتاج داخل المؤسسة من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة نشاط هذه المؤسسة ، وهي عبارة عن أسلوب وارد في قانون الضرائب وتبعا لهذا الأسلوب فان :

معدل الاهتلاك السنوي = n/1 * معامل الاهتلاك .

يتم الحصول على معدل الاهتلاك عن طريق حاصل ضرب معدل الاهتلاك الخطي للتثبيت في أحد المعاملات التي تظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم(08) : معاملات الاهتلاك المتناقص

المدة النفعية للاستعمال	**المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص**
3أو 4 سنوات	1.5
5 أو 6 سنوات	02
أكثر من 6 سنوات	2.5

المصدر : جنينة عمر ، رفيق يوسفي ، مرجع سابق ، ص 16.

المبلغ القابل للاهتلاك في بداية كل سنة هو القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة ، وهذه الحالة يكون فيها المبلغ القابل للاهتك في بداية كل سنة يكون متغيرا .

المعدل المتناقص اقل او يساوي (100/ عدد السنوات المتبقية) يتم الانتقال الى طريقة الاهتلاك الخطي ويحسب القسط للسنوات المتبقية كما يلي :

القيمة المحاسبية الصافية / عدد السنوات المتبقية

ويكون جدول الاهتلاك كالتالي :

السنة	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية في نهاية السنة

[1] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 129 .

ج- **طريقة القسط المتزايد** : تخضع لهذه الطريقة الأصول التي تتآكل وتتناقص بصفة متزايدة مع الزمن، يحسب معدل الاهتلاك المتزايد كما يلي [1] :

$$\frac{\text{عمر الأصل } (n+1)}{2}$$

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك * معدل الاهتلاك

ويكون جدول الاهتلاك كالتالي :

السنوات	القيمة الأصلية	المعدل	قسط الاهتلاك	القيمة المتبقية في أخر السنة

د- **طريقة وحدات الانتاج** [2] : هو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الانتاج خلال فترة استخدام.

ويكون حساب قسط الاهتلاك كمايلي :

القسط السنوي = تكلفة شراء التثبيت * معدل الاهتلاك

حيث :

معدل الاهتلاك = حجم الانتاج السنوي / حجم الانتاج الكلي .

ويكون جدول الاهتلاك كالتالي :

السنة	حجم الانتاج الفعلي	قسط الاهتلاك

وعلى الرغم من تنوع طرق الاهتلاك فان التسجيل المحاسبي الذي يكون في نهاية الدورة المحاسبية يكون كالتالي :

[1] منصور بن عوف عبد الكريم ، **محاسبة عامة – أعمال نهاية المدة ،التنظيم المحاسبي-** ، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 ، ص 10.

[2] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص132 .

68X		----------/ التاريخ /----------	XXXX	
	28X	حـ/ مخصصات اهتلاك الأصول غير جارية. حـ/ اهتلاك التثبيتات تسجيل اقساط الاهتلاك .		XXXX

المطلب الثاني : خسارة القيمة للتثبيتات العينية

أولا : مفهوم خسارة قيمة التثبيتات العينية

1- **تعريف خسارة القيمة** : تعرف خسارة قيمة التثبيتات حسب المادة 112-7 من النظام المحاسبي المالي بأنها " فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل "، أما المادة 119- 9 فتنص على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة كل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للاصل المعني ، والتي تكون في نهاية السنة "[1]

2- **مؤشرات انخفاض قيمة التثبيتات** : عند ايقاف الحسابات في نهاية كل دورة محاسبية ، تقوم المؤسسة بتقدير ما اذا كانت التثبيتات قد فقدت من قيمتها وذلك من خلال عدة مؤشرات ، أهمها [2] :

أ. مؤشرات داخلية : تتمثل في :

- ظهور تدهور أو اتلاف مادي غير متوقع في المخطط الابتدائي للؤسسة .
- حدوث تغيرات هامة في طريقة الاستخدام قد تكون حالية أو مسقبلية لها اثر سلبي على استخدام الأصل.
- يجب أن تكون الأداءات أقل من القديرات .

ب. مؤشرات خارجية : نذكر أهمها في:

- انخفاض القيمة السوقية للاصل خلال الدورة .
- حدوث تغيرات هامة لها اثر سلبي على المؤسسة ، حدثت خلال الدورة او ستحدث في المستقبل القريب في المحيط التقني ،الاقتصادي او القانوني .
- ارتفاع معدل الفائدة خلال الدورة ، مما يؤدي الى احتمال تخفيض من القيم البيعية بشكل هام .
- اذا تحققت احد هذه الادلة ، وجب على المؤسسة أن تشرع في اختبار الخسارة في القيمة.

[1] عبد الكريم تواتي ، **تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة الماستر في الدراسات المحاسبية والجباية المعمقة ، جامعة ورقلة ، 2012-2013 ، ص 10 .

[2] هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص 59 .

3- اختبارات خسارة القيمة[1] :

حسب المادة 121-10 من النظام المحاسبي المالي SCF فإنها تتمثل في مقارنة القيمة المحاسبية(القيمة المحاسبية الصافية القابلة للاستهلاك) للأصل مع قيمته الحالية (قيمة الاصل الحالية في السوق) ، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية فإن المؤسسة تشرع في تثبيت الخسارة في القيمة .

ومما سبق نستنتج أن خسارة القيمة هي عبارة عن :

خسارة القيمة = القيمة الحالية – القيمة المحاسبية الصافية.

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي :

68X	29X	----------/ التاريخ /---------- حـ/ مخصصات اهتلاك الأصول غير جارية. حـ/ اهتلاك التثبيتات تسجيل خسارة القيمة .	XXXX	XXXX

4- استرجاع خسارة القيمة

تكون في نهاية السنة ، عند حدوث إرتفاع في القيمة القابلة للتحصيل لتثبيت ما ، عندها يكون استرجاع خسارة القيمة الذي سبق تخصيصه لهذا التثبيت ، ولا يمكن أن يتجاوز قيمة الخسارة السابق تسيجيلها[2] .

فالمؤسسة تقدر عند اقفال حساباتها ما اذا كان هناك مؤشرات تدل على خسارة قيمة مدرجة في الحسابات للأصل خلال السنوات المالية السابقة انخفضت أو لم تعد موجودة ، وعند توفر هذا المؤشر فان المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل، كما يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية ضمن المنتجات في حسابات النتائج ، عندما تصبح قيمته القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية ، وحينها يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل ، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما اذا لم يتم ادارج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة الى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة [3].

[1] هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص60 .

[2] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 135 .

[3] عبد الكريم تواتي ، مرجع سابق، ص 11 .

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:[1]

29X	781	----------/ التاريخ /---------- حـ/ خسائر القيمة عن التثبيت العيني حـ/ استرجاع الاستغلال عن خسارة القيمة استرجاع خسارة القيمة .	XXXX	XXXX

المطلب الثالث : التنازل عن التثبات العينية .

1. **تعريف التنازل**[2] :

هو عملية استثنائية في حياة المؤسسة ،تقوم فيها بالاستغناء عن التثبيتات لسبب من الاسباب كتغيير طرق الانتاج، التقادم ، او عدم الكفاءة الانتاجية، ويتم الاستغناء عنها إما بالبيع ، الشطب أو الاستبدال ؛ تنتهي بفائض قيمة او ناقص قيمة ، وعند التنازل عن تثبيت ما تم بيعه ، يجب تحويل حساب الاهتلاك المتعلق به ، وكذلك حساب خسارة القيمة في حال وجودها الى حساب التثبيت المعني ، مما يؤدي الى انخفاض لقيمته ، حتى يمكن تحديد فائض أو نقص القيمة المطلوب اثباته في حساب النتائج .

يمكن أن يكون التنازل وفق لحالتين:

أ. خروج اختياري : هبة ، رمي كنفاية...

ب. خروج اجباري : نزع الملكية (مصادرة)، اخراج (ابعاد) ، هدم ، سرقة...

2. **التسجيل المحاسبي لعملية امتنازل عن التثبيتات العينية:**

عند قيام المؤسسة بالتنازل(الخروج) عن التثبيت العيني تلزم بتسجيل العملية عند تاريخ وقوعها ، مما يترتب عليه تحويل ملكية الاصل حيث يختلف هذا التاريخ حسب الحالة [3] :

- حالة التنازل عن التجهيزات ، فهو تاريخ دخوله للمشتري الجديد.
- حالة المصادرة ، فهو تاريخ تحديد التعويض النهائي .

[1] عاشور كتوش ، **المحاسبة العامة – اصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf**، ديوان الطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 ، ص 15.

[2] هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص 61 .

[3] عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 135 .

إن عملية التنازل عن الثبيتات قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية ، اين ينتج عنه ربح ، ويسجل في حـ/ 752 فائض قيمة خروج اصول ثابتة غير مالية ، اما اذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة الصافية للاصل الذي تم بيعه ، فانه ينتج عنه خسارة والتي تسجل في حـ/652 نواقص قيمة خروج أصول ثابتة غير مالية[1] .

تحدد القيمة المحاسبية للاصل المتنازل عنه كمايلي :

العنصر الذي لا يهتلك ⟵ القيمة المحاسبية للعنصر المتنازل عنه = القيمة الاجمالية .

العنصر الذي يهتلك ⟵ القيمة المحاسبية للعناصر المتنازل عنها = القيمة الاجمالية – مجموع أقساط الاهتلاك.

- سعر التنازل : هو سعر مذكور في العقد ، مستقل عن طريق تسويته(المعالجة المحاسبية) ، أما مصاريف التنازل فتسجل في حسابات الاعباء حسب طبيعتها .
- أما فوائض ونواقص القيمة فتحدد حسب المعادلة التالية :

فائض أو نقص القيمة = سعر التنازل – القيمة الصافية للعنصر المتنازل عنه .

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي [2]:

أ- في حالة فائض القيمة حـ/752 = مبلغ البيع +(حـ/281 + حـ/ 291)– القيمة الأصلية حـ/21

		----------/ التاريخ /----------		
462 أو512 281 291		حـ/ الحسابات الدائنة عن العمليات التنازال عن التثبيتات حـ/ البنوك والحسبات الجارية حـ/ اهتلاك التثبيتات العينة. حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات العينية حـ/ الثبيت العيني حـ/ فوائض القيمة عن خروج الاصول المثبتة غير المالية تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني (حالة فائض قيمة).	21 752	مبلغ البيع اهتلاكات متراكمة خسائر قيمة القيمة الاصلية فائض القيمة

[1] هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص 62 .

[2] محمد لعريبي ، مرجع سابق ، ص 14 – ص16 .

ب- في حالة نقص القيمة : لها نفس التسجيل مع إستبدال حـ/752 ب حـ/652 وجعله مدين بمبلغ ناقص القيمة ، وتكون المعادلة:

نقص قيمة حـ:652 = مبلغ البيع + (حـ/281+ حـ/291)- القيمة الأصلية حـ/21.

ويظهر التسجيل كالتالي:

		----------/ التاريخ /----------		
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن العمليات التنازل عن التثبيتات	مبلغ البيع	
أو512		حـ/ البنوك والحسبات الجارية	اهتلاكات متراكمة	
281		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينة.	خسائر قيمة	
291		حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	نقص قيمة	
652		حـ/نقص القيمة عن خروج الاصول المثبتة غير المالية		
	21	حـ/ الثبيت العيني		القيمة الاصلية
		تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني (حالة نقص قيمة).		

قبل تسجيل التنازل يتم تسجيل الاهتلاك المكمل لسنة التنازل أولا إن وجد بنفس طريقة تسجيل الاهتلاك.

المبحث الثالث : علاقة المراجعة الخارجية بمصداقية التثبيتات العينية

إن إحتمال وجود أخطاء أو ملبسات بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر وارد يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها مختلف العمليات وتنقلها بين أيدي كثيرة وصولا إلى إصدار القوائم النهائية ، و من أجل إكتشاف هذه الأخطاء ومختلف هذه التلاعبات تم اللجوء إلى فحصها وتدقيقها وذلك بواسطة مدقق خارجي يساهم في كشف هذه الأخطاء عن طريق الإلمام بأسباب إرتكابها ، وتفهمه لطبيعتها وأنوعها وموطنها وطرق تصحيحها من اجل اضفاء المصداقية عليها.

وتعرف المصداقية بأنها "القدرة على اعتماد الحسابات والمعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ، وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة خاصية مهمة، فالحسابات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ، وتمتلك الحسابات خاصية الوثوق اذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز ، ولتحقيق الثقة يستوجب أن تكون قابلة للاثبات وأنه بالامكان التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب وجود درجة عالية من التطابق بين ماهو مدون في الوثائق وماهو موجود فعليا ، من خلال الإطلالة على مختلف الوثائق والسجلات ومراجعتها"[1].

المطلب الأول : دراسة وتقييم نظام الرقابة و المراجعة الداخلية

أولا : مقومات نظانم الرقابة الداخلية تتمثل هذه المقومات في وجود :[2]

- بناء تنظيمي للمؤسسة ويتمثل في الهيكل التنظمي ، اللوائح التنظيمية ، وجود لجنة للمراجعة ، التكاليف المعيارية ، الموازنات التخطيطية ، التقارير ودراسة الحركة والوقت .
- نظام محاسبي ويتمثل في مجموعة دفترية كاملة ومستندات داخلية كافية ، نماذج ومستندات مصممة بصورة جيدة ، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب ، دليل للسياسات والاجراءات المحاسبية ، نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ونظام ضبط داخلي كفء .
- مراجعة داخلية .
- التدريب وسياسة التوظيف.
- معايير ومستويات الأدء.
- الإجراءات الوقائية ومنها : التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة ، الجرد المفاجئ و المستمر .

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة بالنسبة للمراجع الخارجي ، فيقدر قوة الرقابة الموجودة وضعفها يستطيع أن يحدد مدى إمتداد فحصه وطريقته ، فإذا كانت الرقابة الداخلية قوية وسليمة ومطبقة فإن عمل المراجع الخارجي

---

[1] وليد خالد حميد العازمي، **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسي مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط ، 2012 ، ص 39 .

[2] محمد السيد سريا ، **اصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل (المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العلمية** ، دار الجامعية ،الاسكندرية ، 2002 ، ص 206 .

ينصرف إلى المسائل ذات الطبيعة الفنية في المراجعة، أما إذا كان النظام ضعيفا ومفككا أو كان موجودة بدون تطبيق فإن أعبائه الروتينية في المراجعة تزداد [1].

ثانيا : دراسة نظام الرقابة الداخلية

تعتبر من أهم الخطوات لأن عملية المراجعة الخارجية تحولت من كاملة تفصيلية الى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الاحصائية والاختبارات ، وتتوقف كمية الاختبارت وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخية المعتمد من قبل المؤسسة ، لذا على المراجع الخارجي مراعاة جميع هذه النواحي اذا كان يقوم بعملية المراجعة للمؤسسة للمرة الأولى ، باستثناء الاطلاع على الحسابات الختامية للفترات السابقة ، وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرات على المؤسسة [2].

ثالثا: الرقابة الداخلية للأصول الثابتة

هي عبارة عن خطة تنظيمية ومقاييس معتمدة داخل المؤسسة مصممة لتحقيق:[3]

- حماية الأصول.
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية .
- تشجيع العمل بكفاءة .
- تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية.

تهدف الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة الى الحصول على أعلى كفاية ممكنة من الموارد المتاحة والتي وضعت تحت تصرف الادارة بالمؤسسة ، ولذلك يجب أن يتوفر في نظم الرقابة الداخلية الأسس أو العناصر التالية [4]:

أ- اتباع أسلوب الميزانيات التقديرية ، وذلك بوضع ميزانية تقديرية للاضافات الراسمالية تغطى عدة فترات مستقبلية بحيث يمكن عن طريقها تقدير وتحديد احتياجات المؤسسة فيما يتعلق بالمشاريع الاستثمارية بما في ذلك الأصول الثابتة ، وبالتالي تخطيط الاحتياجات النقدية وتوقيتها بما يتلائم ومقابلة التوسعات الاستثمارية .

ب- ضبط حسابات الأصول الثابتة ومراقبتها رقابة جيدة .

ج-تحديد شخص أو أكثر تكون لهم صلاحية اعتماد جميع العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة مثل: الشراء والبيع والاستبدال والاستبعاد وغيرها .

د- اعداد التقارير الدورية من أجل أحكام الرقابة على العمليات المختلفة لأي مؤسسة ، لذلك يجب تبني نظام متكامل للتقارير الدورية والخاصة بالأصول الثابتة .

---

[1] عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة –علما وعملا** ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، بدون سنة نشر ، ص 119 .

[2] فاتح سردوك ، سردوك ، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة الماجستير في ادارة الأعمال ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، ص 75 .

[3] محمد التهامي طواهري ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 84 .

[4] ادريس عبد السلام اشتوي ، مرجع سابق، ص 125 .

هـ- اتباع نظام الجرد الدوري (الفعلي) ومقارنته بالدفاتر.

و- اتباع اجراءات الرقابة على المشتريات من الأصول الثابتة .

ربعا : العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يستوجب على المراجع الخارجي ان يقوم بتقييم المراجعة الداخلية ، ونظام الرقابة الداخلية (الضبط الداخلي الذي يتمثل في ضبط وحماية الموجودات من السرقة وسوء الاستعمال) ، ويأخذ نتائج التقييم عند اعداد الخطة التنظيمية لعملية المراجعة الخارجية وتصميم برامجها واختيار أساليبها ، ومما لاشك فيه أن هناك علاقة قوية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتمثل في التنسيق والتعاون بينهما ، ومن أهم أوجه التنسيق بينهما ما يلي:[1]

- يزود المراجع الداخلي المراجع الخارجي بنسخة من خطة وبرامج المراجعة ، وبعض التقارير التي يرفعها الى ادراة المؤسسة .
- التشاور في أوجه القصور أو السلبيات في المؤسسة، والتي يجب ان تلقى الاهتمام من المراجع الخارجي.
- دراسة مواطن المخاطر في المؤسسة والتي لها آثار جوهرية على المركز المالي ونتائج الاعمال والتي يجب ان يعطيها المراجع الخارجي الاهتمام الاوفى.
- تحليل وتقييم الاحداث الهامة التي حدثت بعد تاريخ تقييم القوائم المالية لادارة المؤسسة لاتخاذ الاجرءات واعتمادها .

كما يناقش المراجع الخارجي مختلف ملاحظات المراجع الداخلي ، ويقدم له الاخير الايضاحات والمعلومات الاضافية .

المطلب الثاني :اجرءات المراجعة الخارجية للتثبيتات العينية و المشاكل المحاسبية المتعلقة بها

أولا : اجراءات المراجعة الخارجية لتثبيتات العينية

تتمثل في الإجراءات التفصيلية التي يتخذها المراجع الخارجي في تنفيذ عملية المراجعة وصولا إلى الأهداف التي سبق له تحديدها قبل عملية المراجعة .

ومن الإجراءات التي يمكن أن يتبعها المراجع الخارجي مايلي :[2]

1. التحقق الحسابي من صحة أرصدة الأصول الثابتة الظاهرة بقائمة المركز المالي .
2. التحقق المستندي لجميع أو عينة من القيود المرحلة إلى حسابات الأستاذ العام للأصول الثابتة من خلال الرجوع الى القيود كفواتير الشراء .
3. التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة ، ويقضي ذلك بأن يقوم المراجع الخارجي بمايلي :

[1] حسين حسين شحاتة ، **أصول المراجعة والرقابة – مع اطلالة اسلامية –**، كلية التجارة ،جامعة الازهر، بدون سنة نشر، ص 96 .

[2] ادريس عبد السلام اشتوي ، مرجع سابق ، ص 127 .

أ- ملاحظة عملية الجرد الفعلي للأصول الثابتة أو اختيار كشوف جرد الأصول الثابتة ومطابقتها بما ورد بالسجلات والدفاتر .

ب- اذا كانت بعض الأصول الثابتة في حيازة الغير ، على المراجع الخارجي الحصول على شهادات من الغير لتاكيد ذلك .

4. التحقق من ملكية الأصول الثابتة ، حيث لا يعني وجود الأصل بالضرورة ملكيته و من بين الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لتحقق من ذلك مايلي:

أ- الاطلاع والتحقق من فواتير الشراء بالنسبة للآلات والأثاث.

ب- الاطلاع والتحقق من عقود أو مستندات الملكية بالنسبة للمباني والأراضي والحصول على ما يثبت ملكيتها من الجهات الرسمية في الدولة .

ج- الاطلاع و التحقق من مستندات الملكية بالنسبة للسيارات على أن تكون مسجلة باسم المؤسسة.

د- الحصول على شهادات من الجهات الرسمية تفيد عدم وقوع أي تصرف على الأصول الثابتة أثناء السنة أو عدم وجود أي رهونات عليها .

5. التحقق من تقييم الأصول الثابتة .

6. مراجعة عمليات استبعاد الأصول الثابتة من الانتاج أو العمل خلال السنة.

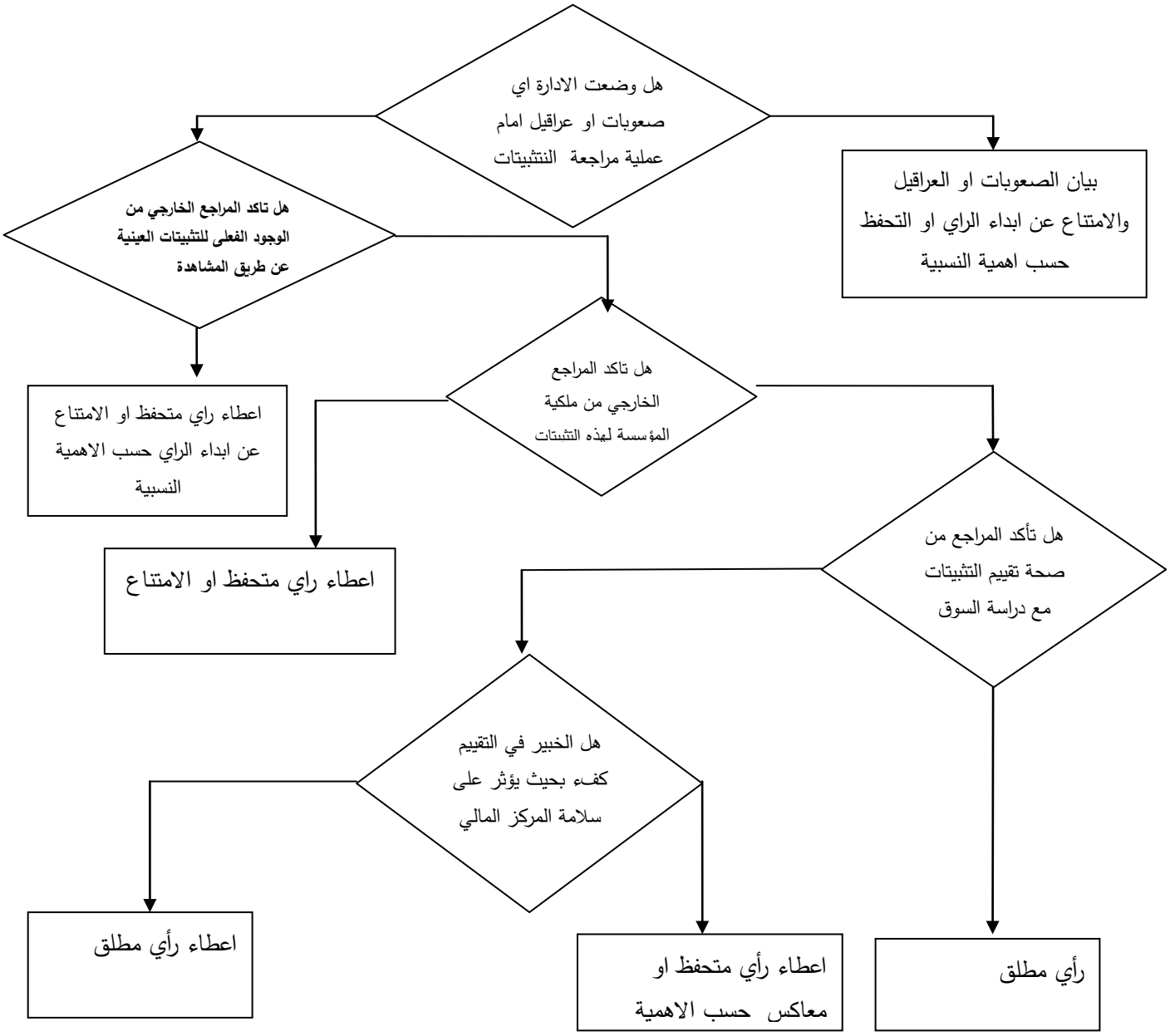
7. مرجعة ايرادات بعض الأصول المؤجرة للغير .

8. التحري عن أي أصول ثابتة استهلكت كليا ولا زالت تستخدم في الانتاج أو العمل.

9. التحقق من تبويب الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي .

والشكل التالي يوضح أهم خطوات المراجعة الخارجية للتثبيتات للعينية:

الشكل رقم(05) : مخطط انسيابي للمراجعة الخارجية للتثبيتات العينية



المصدر : فاتح سردوك ، مرجع سابق ، ص 100 .

ثانيا:المشاكل المحاسبية المتعلقة بمراجعة الثبيتات العينية

يواجه المراجعون أثناء قيامهم بالتحقق من بند الأصول الثابتة ، أو عند طلب المؤسسة ابداء رأي فني حيال هذه الأصول بعض المشاكل المحاسبية ، من بينها :[1]

أ. اسبدال الأصول الغير النقدية : في هذه الحالة يجب أن تثبت في الدفاتر على أساس القيمة السوقية للأصول المستبدل بها ، وأي أرباح أو خسائر ناتجة عن عملية الاستبدال يجب أخذها في الاعتبار واثباتها في الدفاتر ، وفي حالة عدم معرفة القيمة السوقية للأصل المعطى تستخدم القيمة السوقية للأصل المستلم.

ب. التكاليف والمصروفات المختلفة الداخلة في تحديد تكلفة الأصل الثابت : التكلفة التاريخية هي الاساس المتعارف عليه في تقييم الاصول الثابتة ومن ثم اثباتها في الدفاتر ، وتقاس التكلفة التاريخية بما دفع من نقدية او ما يعادلها .

ج. اقتناء أصل ثابت دون مقابل : حدث أحيانا ان تقوم المؤسسة باقتناء أو اعطاء أصل بدون مقابل أي على شكل هبة أو هدية أو ما يسمى بالعملية غير المتبادلة ، ممايؤدي الى مشكلة كيفية اثباته في الدفاتر ، لأن تكلفة الحصول عليه تساوي صفر ، لذا قد أجمع المحاسبون على أن تكون تكلفة القيمة السوقية للأصل هو المبلغ الذي يثبت به الأصل المستلم .

المطلب الثالث : تقرير المراجع الخارجي للتثبيتات العينية

يتولى المراجع الخارجي مهمة المصادقة على مختلف مستندات وسجلات القوائم المالية ، بغية الخروج برأي محايد، والذي تعتمد عليه المؤسسة في مختلف قراراتها، عن طريق التقرير النهائي، الذي صدر من قبل جمعية مدققي الحسابات الامريكية AICPA ، وكذلك من قبل لجنة التدقيق الدولية.

أولا : تعريف تقرير المراجع الخارجي : هو عبارة على خلاصة العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي ، والذي يبين رايه حول مصداقية وصراحة وعدالة القوائم المالية .

ثانيا : عناصر تقرير المراجع الخارجي : يشمل تقرير المراجع الخارجي عدة عناصر اهمها [2] :

- عنوان التقرير : ويكون بعبارة " تقرير المراجع الخارجي المستقل " .
- الجهة الموجهة لها التقرير : يوجه التقرير حسب القانون الى مساهمي المؤسسة محل المراجعة .
- فقرة افتتاحية : يتم فيها الاشارة الى القوائم المالية التي تمت مراجعتها ، وكذا السنة المالية المعنية بالمراجعة ، حيث يوضح المراجع الخارجي في هذه الفقرة بان القوائم المالية قد اعدت من طرف ادارة الشركة فهي مسؤوليتها ، بينما تنحصر مسؤوليته في ابداء الراي عنها .

[1] ادريس عبد السلام اشتوي ، مرجع سابق ، ص144.

[2] خيرة بن عباس ، **دور المراجع في تحديد كفاية وملائمة ادلة الاثبات** ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012-2013 ، ص 25.

- فقرة النطاق : هي فقرة الثانية الاساسية ، والتي يجب ان تشمل على مايلي :
  - وصفا لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أنها قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المعمول بها.
  - الاشارة الى تمكين المراجع الخارجي من اداء الاجراءات التي راها ضرورية في ظل الظروف المحيطة ، مع حصوله على البيانات ومختلف الايضاحات التي رآها لازمة للمراجعة.
  - أن تضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن عملية المراجعة خططت ونفذت للحصول على تأكيدات مناسبة عن مدى خلو القوائم المالية من الانحرافات المؤثر أو الجوهرية ، مما يعني أن المراجعة لا تقدم تأكيدا مطلقا وانما نسبيا ، وأن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب فقط تلك التي تؤثر تاثيرا جوهريا على امكانية الاعتماد على القوائم المالية.
  - كما تشير الفقرة فيما اذا تضمنت المراجعة الخارجية فحصا اختباريا أي باستخدام العينات .
  - يجب أن تتضمن الفقرة عبارة تفيد بأن أعمال المراجعة التي قام بها المراجع الخارجي توفر أساسا مناسبا لابداء الرأي على القوائم المالية.
- فقرة الرأي : تتضمن رأي المراجع الخارجي عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة اوضاع المؤسسة محل الدراسة .

ثالثا : أنواع تقارير المراجع الخارجي : يوجد أنواع متعددة من التقارير التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي أهمها[1] :

1. التقرير النظيف : يطلق عليه التقرير المطلق او التقرير غير المقيد بتحفظات ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة ، كما يشير الى انه قد تم تحديد تاثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقات الافصاح عنها بشكل مناسب.
2. التقرير التحفظي : وهو عبارة عن امتداد معدل للتقرير النظيف ، كونه يشير الى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول الى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لذا يشير المراجع الخارجي إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها ، ويمكن ذكر أهم أسباب التحفظات على النحو التالي:

1- قيود على نطاق المراجعة.

2- عدم اتباع المبادئ المحاسبية .

3- عدم كفاية الافصاح .

4- عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة.

5- عدم التأكد .

[1] فتيحة بن عبد الواحد ، **مراجعة الحسابات ودورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 -2013 ، ص 48 .

6- عدم التأكد من استمرار المؤسسة .

3. التقرير السالب : يصدر هذا التقرير اذا قام المراجع الخارجي بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم اعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراعي في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة ، وبحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي فانه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي الا اذا اعتقد فعلا أن هناك خطورة على عدم تطبيق المبادئ المحاسبية .
4. تقرير عدم ابداء الرأي : ويتم اصداره في الأحوال التي لا يتمكن المراجع الخارجي فيها من تطبيق اجراءات المراجعة الخارجية التي يراها ضرورية للحصول على الأدلة اللازمة لابداء رأيه في القوائم المالية.

رابعا : مراحل اعداد التقرير : تتمثل فيما يلي:[1]

1- مراعاة العناية المهنية الكافية في كتابة التقرير وبمعايير العمل الميداني من حيث ضرورة ملائمة التقرير وتمثيله لادلة الاثبات المتوفرة.

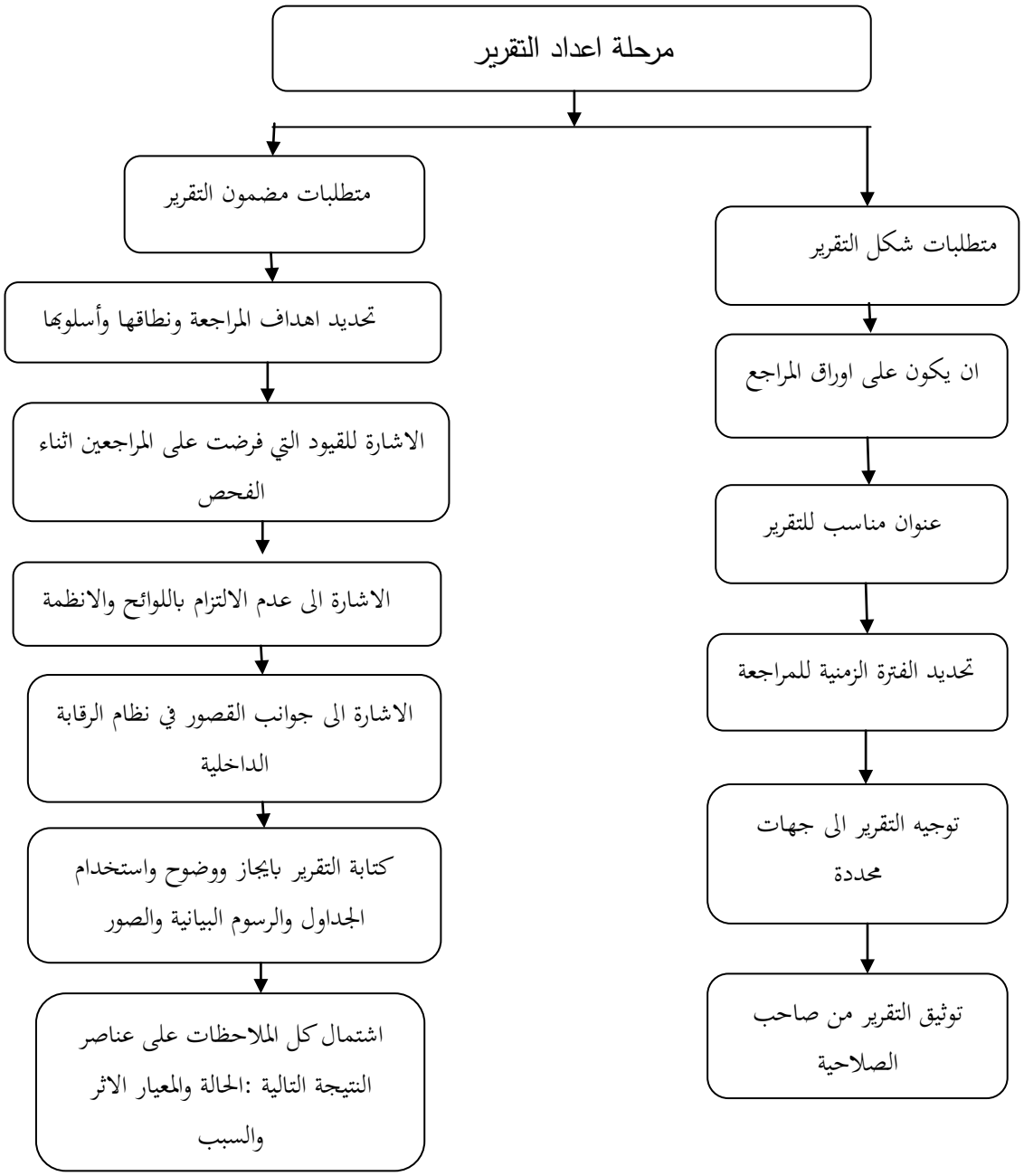
2- يجب على المراجع أن يعد في نهاية كل مهمة المراجعة تقرير بالنتائج التي توصل اليها مدعمة بالدلائل النظامية أو المهنية الأخرى ، ويتم عقد اجتماع في نهاية مهمة المراجعة لمناقشة ما توصل اليه المراجع من ملاحظات ونتائج مع المسؤولين بالمؤسسة للتعرف على وجهة نظرها ، وبما يوفر الضمان بأن تقارير المراجع الخارجي موضوعية ومكتملة .

3- يتم ادخال الملاحظات وأوراق العمل الخاصة بها واستخراج مسودة التقرير الخارجي ، ومن ثم تمرير التقرير الى مشرف الفرقة المختصة ، حيث تقوم بمراجعة ومناقشة الملاحظات المكتشفة مع المراجع ، وبعد ذلك يقوم المشرف بارساله من خلال النظام الى مدير الادارة للمراجعة ، من للمدير العام لاعتماده وتمريره للمستوى الاداري المناسب لتبليغه الى المؤسسة .

4- يجب أن يراعي المراجع الخارجي عند اعداد التقرير المتطلبات التي حددتها معايير المراجعة الحكومية لشكل ومضمون التقرير، وتتلخص خطوات مرحلة اعداد التقرير في الشكل التالي :

[1] أسامة بن جعفر فقيه ، **دليل مراجعة حسابات الشركات** ، ديوان المراقبة العامة ، المملكة العربية السعودية ، بدون سنة نشر، ص 35 .

الشكل(06) :خطوات مرحلة اعداد التقرير



المصدر :أسامة بن جعفر فقيه ، مرجع سابق، ص 35 .

خلاصة :

مما لاشك فيه أن هناك إرتباط بين المحاسبة والمراجعة ، إذ أن عمل المراجع ذو الطبيعة الرقابية التحليلية الذي يهدف إلى إعطاء رأي فني محايد ، يبدأ عمله من حيث ينتهي المحاسب ذو الطبيعة الإنشائية ، ويظهر هذا الارتباط من خلال تاثر المراجعة الخارجية بالنظام المحاسبي المالي ، فمنذ صدوره وحتى تطبيقه إحتلت المراجعة مكانة خاصة بالمقارنة بما كانت عليه فاصبحت تتسم بقدر معقول من الخصائص المميزة ، فهي تضمن مصداقية المعلومات بغية الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، ومن بين هذه المعلومات ؛ معلومات من حسابات التثبيتات.

وبما أن المراجع الخارجي هو الطرف الخارجي المستقل فهو يساهم في تاكيد موثوقية مختلف حسابات التثبيتات العينية من خلال سعيه الى رفع مستوى الشفافية وكشف مختلف الاخطاء و الغش التي قد تتعرض لها هذه الحسابات في المؤسسة .

واظهار أهمية المراجعة الخارجية في تدقيق التثبيتات العينية للمؤسسة سنحاول إسقاط ما توصلنا إليه في الجانب النظري على الجانب الميداني للمؤسسة مطاحن الاصيل لمعرفة مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية للإحاطة بالموضوع أكثر.

الفصل الثالث

دور المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية لمؤسسة مطاحن الأصيل

تمهيد :

مما لا شك فيه أن للمراجعة الخارجية أهمية بالغة لما تقدمه من خدمات للمؤسسة من خلال إضفاء المصداقية بالدرجة الأولى لمختلف حسابات القوائم المالية وإعطاء صورة حقيقية لها عن طريق التأكد من مدى صحة البيانات المالية وتمثيلها للمركز المالي ، ومدى تطبيق الإجراءات الإدارية لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب.

لذا سنحاول في هذا الفصل إسقاط كل ما توصلنا إليه في الجانب النظري من الدراسة ومطابقته على الجانب الميداني لمؤسسة مطاحن الأصيل وذلك بالتنسيق مع مكتب محافظ حسابات المشرف على مراجعة حساباتها لتتبع كيفية مراجعة تثبيتات العينية للمؤسسة.

إلى جانب الاستعانة بأداة البحث الاستبيان لمعرفة دور المراجعة الخارجية في إضفاء عنصر المصداقية على التثبيتات العينية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل

برغم من أن عملية المراجعة تتم بمكتب محافظ الحسابات ، لكن وبما أننا سنقوم بدراسة علاقة المراجعة الخارجية بإضفاء المصداقية على تثبيتات مؤسسة مطاحن الأصيل، فإننا سنحاول التعرف على هذه مؤسسة من خلال إعطاء نبذة عن نشأتها واهم الأهداف التي يترتب تحقيقها، ومن أهمها اكتساح السوق وجذب اكبر عدد ممكن من الزبائن. كما سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأصيل والذي يبين أهم المصالح المرتبطة مع بعضها البعض قصد تسهيل عمليات الاتصال والرقابة لضمان حسن سير الأداء.

المطلب الأول : نشأة ومفهوم مؤسسة الأصيل

هي مؤسسة ذات طابع خاص، على شكل شركة ذات مسؤولية محدودة SARL في إنتاج الفرينة، وقد تأسست مؤسسة مطاحن الأصيل، برأس مال قدره مئة وعشرون ألف دينار جزائري(120000.00 دج) ، تأسست حديثا في 11-02-2013 ، موقعها الجغرافي منطقة التجهيزات ببلدية سيدي عقبة بولاية بسكرة حيث تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية، كما يقدر عمال المؤسسة بـ 25 عامل في سنة 2013 ، 35 عامل في سنة 2014 ، حيث تكمن طبيعة العمال في توزيعهم لمادة الفرينة بالإضافة إلى المخابز ، أما رقم أعمالها فقد عرف تطور سنة 2014 عما كان في بداية نشاطها كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (09) : رقم أعمال مؤسسة مطاحن الأصيل

الوحدة : الدينار الجزائري

2013		2014	
فرينة	نخالة	فرينة	نخالة
13605000	21182400	177148000	27880000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

وأما عدد المساهمين فيها (الشركاء) فيبلغ 5 شركاء، حيث انعقد اجتماع الجمعية العامة العادية بمقر الشركة "ش.ذ.م.م "مطحنة صابادور، والتي ترأسها مسير الشركة طبقا للصلاحيات المخولة له من طرف القانون الأساسي للشركة ، حيث كانت حصة كل شريك كما في الجدول التالي:

جدول رقم(10): حصص الشركاء في مؤسسة مطاحن الأصيل

الشركاء	الحصص	%
01	24000	20
02	24000	20
03	30000	25
04	18000	15
05	24000	20
المجموع	120000	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

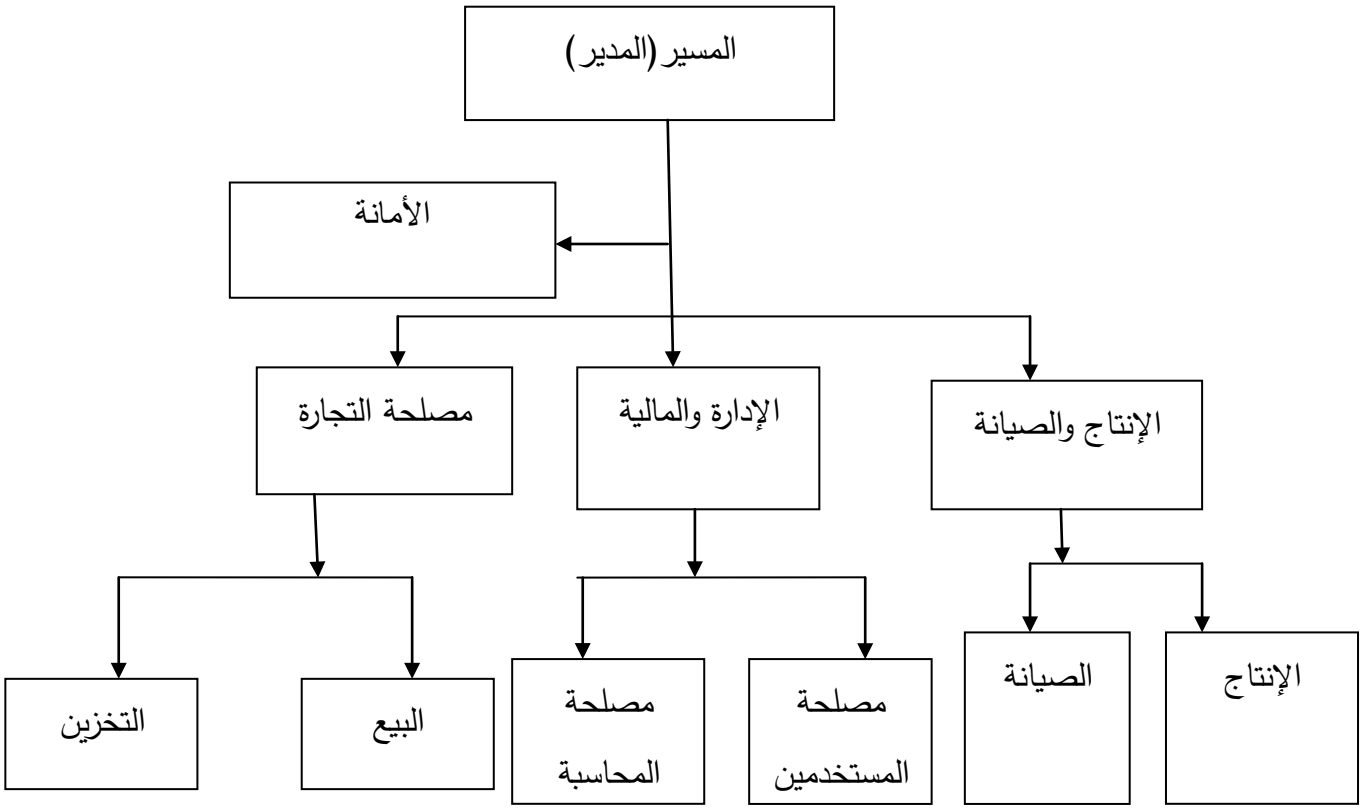
أما أفاقها المستقبلية فتسعى المؤسسة إلى : صناعية السميد، صناعة الحلويات.

وتتميز تجهيزات الإنتاج " المطحنة " بالعصرنة والحداثة فهي من ماركة عالمية والتي تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة الإنتاج النظرية(570قنطار/ يوميا)، مع الإشارة إلى أن الفرينة تقدر 74 %، أما الطاقة النظرية لمطحنة النخالة و الفضلات فهي26 % .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمطاحن الأصيل

تعتبر مؤسسة مطاحن الأصيل من المؤسسات المتوسطة الخاصة ، التي تمارس نشاطها الصناعي ، فهي من الناحية التنظيمية تتقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة ، والموضح في الشكل التالي:

الشكل (06): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأصيل



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على محافظ حسابات .

وفيما يلي التعريف بهذه مصالح :

- **المدير:** وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.
- الأ**مانة العامة** : مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد، و كذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح ، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.
- **مديرية الإنتاج:** تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج ، وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

✓ مصلحة الإنتاج : تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية؛
- تحضير و تنظيف القمح بنوعيه لطحنه؛
- استقبال الأكياس؛

- تخزين و تصريف المنتج؛
- الصيانة الوقائية و الفنية؛
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة .

✓ مصلحة الصيانة :وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

- **مديرية التجارة** : وتشمل المصالح التالية :

✓ **مصلحة التجارة** : يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها:

حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الأولوية لأن الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتبها حسب الأولوية حيث يوضع في سجل الطلبيات يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات.

وتقوم أيضا باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي ؛
- نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة؛
- وصل طلبية فارغ مع الختم؛
- نسخة من شهادة الميلاد ؛
- نسخة مستخرجة من السجل التجاري؛
- وصل استقبال .

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات، إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات ،أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم تقرير شهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

- **مديرية المحاسبة والمالية** :تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها:

✓ مصلحة المحاسبة العامة و المالية : تقوم بالمهام التالية:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية .
- إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية .

- تسيير جميع العمليات المحاسبية .
- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية.
- تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة .
- متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة .
- مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين .

✓ مصلحة محاسبة المواد: تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

✓ أمين الصندوق : يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال و قبض المداخيل النقدية للمؤسسة

✓ مصلحة الأمن (خلية الأمن) : مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة، وتقوم كذلك بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الحمولة المشتراة.

✓ مصلحة النقل: وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبيات إلى العملاء ونقاط البيع وكذلك نقل عمال المؤسسة.

▪ **مديرية الإدارة العامة** : تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية:

✓ مصلحة تسيير المستخدمين :تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فان هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات.

✓ مصلحة الأجور: تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

المطلب الثالث :أهمية وأهداف لمؤسسة

أولا :أهمية المؤسسة.

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى ، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة ، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال:

- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك .
- تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق .
- توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة .
- الموقع الجغرافي الإستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى_ .

ثانيا:أهداف المؤسسة.

نتيجة لشعور المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه، ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير، مع التركيز على جانب المنافسة والزبون، ومن بين هذه الأهداف نجد:

- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية.؛
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق؛
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة؛
- ضمان موقع الزيادة في مجال نشاطها؛
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى التكامل الأمامي والخلفي؛
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية .

المبحث الثاني : المراجعة الخارجية للتثبيتات العينية لمؤسسة مطاحن الأصيل

تعتبر المراجعة الخارجية في مؤسسة الأصيل بمثابة جرس الإنذار المبكر ، كونها تهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية ، من خلال التحقق من مجوداتها وكشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب، والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجتها قبل انتشارها ، مما يساهم في زيادة الرقابة والحد من الغش والتزوير.

حيث قام المراجع الخارجي بتاريخ 2015/03/30 وبناءا على قرار مجلس الإدارة ، بمراجعة تثبيتات المؤسسة ومنها التثبيتات العينية ، لذلك سنحاول في هذا المبحث تتبع الخطوات التي قام بها المراجع الخارجي لمراجعة التثبيتات العينية للمؤسسة لسنة 2014.

المطلب الأول: التثبيتات العينية في مؤسسة مطاحن الأصيل

تمتلك مؤسسة مطاحن الأصيل مجموعة من التثبيتات العينية ، وهذا من أجل استخدامها في القيام بنشاطها مثل : الآلات والمعدات،المباني، ...الخ، أما إهتلاك هذه التثبيتات فإن المؤسسة تتبع حسابه على طريقة القسط الثابت (السنوي) بمعدل 10% ، أي مدة اهتلاك التثبيتات العينية في المؤسسة تقدر بـ 10 سنوات

ويحسب كما يلي : قسط الاهتلاك = القيمة الأصلية x معدل الاهتلاك x عدد الأشهر.

12

ويمكن توضيح التثبيتات العينية للمؤسسة لسنة 2014 في الجدول التالي :

الجدول رقم (11) : جدول الاهتلاك لسنة 2014/12/31 الوحدة: الدينار الجزائري

الرقم	البيان	تاريخ شراء التثبيت	المبلغ	الاهتلاك			القيمة المحاسبية الصافية
				بداية 2014	قسط الاهتلاك	المجموع	
1	معدات وأدوات		15134213	7846329	1281421	9127750	6006462.4
	معدات طحن القمح	2013/04/01	8000000	4666666	8000000	5466666	2533333.3
	مولد كهربائي	2013/04/01	220000	128333	220000	150333	69666.67
	محول كهربائي	2013/04/01	1599920	1079946	1599920	1239938	359982.00
	معدات تزويد	2013/04/01	1316474	888620	1316474	1020267	296206.69
	أجهزة كهربائية	2013/04/01	1141077	760718	1141077	874826	266251.35
	معدات التركيب والتطوير الكهربائي	2013/04/01	536741	322044	536741	375719	161022.44
	الميزان	2014/03/16	2320000	000	000	000	2320000
	معدات النقل		1110000	559999	110000	706665.6	403333.33
					0000		
2	معدات نقل						
	شاحنة(sonacom)	2013/04/01	560000	559999	110000	559999	1.00
	معدات نقل	2013/08/21	550000	36666		146666	403333.33
	شاحنة(renault)						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة(الملحق رقم 02).

الملاحظ من الجدول أن مؤسسة مطاحن الأصيل لا تمتلك أراضي ولا مباني في سنة 2014 وذلك لأنها في طور الانجاز، أما الأرض المشيد عليها المؤسسة فهي مؤجرة من طرف البلدية .

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الأصيل .

قام المراجع الخارجي وكخطوة أولى بتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في مؤسسة مطاحن الأصيل ، وذلك بمراقبة التالي :

- احترام المتابعة الدائمة للتثبيتات العينية الخاصة بالمؤسسة؛
- الحرص التام والشديد حول العمليات المالية من بدايتها إلى نهايتها ؛
- تسجيل جميع العمليات المحاسبية و الجبائية في دفتر لدى محاسب الشركة ؛
- مراقبة وسائل الإنتاج من ناحية صيانتها.
- مراقبة مدى الاستغلال لوسائل ومعدات الإنتاج في المؤسسة.
- مراقبة التنظيم لمختلف الأقسام (الأرشيف مثلا).

- التأكد من الناحية الأمنية (السلامة داخل المؤسسة)
- خضوع المؤسسة لتأمين (داخلي والخارجي) .

المطلب الثالث : مراجعة الوثائق الثبوتية ونظام جرد التثبيتات العينية في المؤسسة

أولا : مراجعة الوثائق الثبوتية للتثبيتات العينية للمؤسسة

بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة، قام المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق والمستندات الثبوتية المتعلقة بالتثبيتات العينية للمؤسسة كفواتير اقتنائها، أو وثائق التنازل في حالة التثبيتات المتنازل عليها من قبل مؤسسة صبادور لصالح المؤسسة، للتأكد من صحة معالجتها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، لذلك يقوم المراجع الخارجي بمراجعة عدة عناصر تتمثل في:

- التأكد من أن تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيدة في الدفاتر.
- التأكد من أن المستندات مستوفية لجميع التوقيعات .
- التأكد من أن المؤسسة أو المنشاة محل الفحص احد طرفي المستندات على الأقل وان المستندات تخصها وفي نطاق عملها ونشاطها.
- التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر لهذه المستندات.
- التأكد من أن المستندات تخص الفترة محل الفحص وأنه لا يخص فترة سابقة.
- التأكد من تواجد جميع المستندات وتسلسلها.
- فحص الدفاتر والسجلات والكشوفات والقوائم المالية من الناحية الحسابية "الرقمية".
- فحص وتقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة المتعلقة بالتأكيدات الخاصة بالتثبيتات العينية والتأكيدات المرتبطة بمجمع الإهتلاك.
- حساب الإهتلاك للسنة الحالية عن طريق مقارنة طرق إهتلاك السنة الحالية بالسنة السابقة والتحقق من مدى الاتساق بينهم وإجراء اختبار شامل لمصروفات الإهتلاك للمجموعات الرئيسية من الأصول وفحص أي انحرافات هامة.
- مقارنة أسعار الشراء الظاهرة على العقود بالتي سجلت في المحاسبة، و التأكد من مصاريف الحصول عليها قد سجلت ، وفي حالة التنازل عن الأرض خلال الدورة لابد من مقارنة سعر البيع مع الشروط الظاهرة.

وعموما فإن المراجع الخارجي في مؤسسة مطاحن الأصيل يقوم بمراجعة جميع وثائقها بغية الوصول إلى إبداء رأي فني محايد في تقريره.

ثانيا : مراجعة نظام الجرد التثبيتات العينية للمؤسسة

بعد مراجعة نظام الرقابة الداخلية وفحص الوثائق المتعلقة بالتثبيتات العينية من قبل المراجع الخارجي، قام هذا الأخير بمراجعة نظام جرد عناصر التثبيتات العينية، حيث وجد أن :

- مؤسسة مطاحن الأصيل تعتمد على نظام الجرد السنوي والذي يكون في نهاية السنة المالية 12/31 ، تأكد المراجع الخارجي منه بتشكيل فرق مخصصة للقيام بعملية الجرد ، حيث تقرر ذلك في اجتماع مجلس الإدارة .
- يتم جرد التثبيتات العينية بالاعتماد على مراجعة مختلف البيانات الخاصة بالتثبيت ورقمه التسلسلي حسب النظام المالي المحاسبي، وفي أخر هذه الخطوة قام المراجع الخارجي بالجرد المادي للتثبيتات العينية والتأكد من صحة النتائج المحصل عليها.

المطلب الرابع: نتائج المراجعة الخارجية للتثبيتات العينية وتقرير المراجع الخارجي

أولا : نتائج المراجعة الخارجية للتثبيتات العينية للمؤسسة مطاحن الأصيل

تتمثل التسوية في إدخال مختلف البيانات والمعلومات واهم الحسابات الخاصة بمؤسسة مطاحن الأصيل في جهاز الكومبيوتر، حيث أن البرنامج يقوم بالإعلام عن الخطأ ويقوم مراجع الحسابات الخارجي بتصحيحه بالاعتماد على البرنامج الخاص بالمراجع الخارجي.

بعد الانتهاء من إجراءات المراجعة الخارجية للتثبيتات العينية، وجد المراجع الخارجي أن جميع عمليات المؤسسة الخاصة بالتثبيتات العينية صحيحة وتتم على أسس سليمة ، إلا انه اكتشف خطا واحد فقط والمتمثل في أن :

القطع الأرضية الممنوح امتيازها(حـ/221) : وهي أصول غير مملوكة لمؤسسة مطاحن الأصيل، بل موكل استخدامها من طرف هيئة مانحة لهذا الحق ، قام المحاسب بتسجيلها في الميزانية بالقيمة الصافية، أي قام بتوضيحها على أساس أنها لا تهتلك، إلا أن الأراضي الممنوح إمتيازها تثبيتات تهتلك أي تخضع لتطبيق الإهتلاك عليها، حسب المراجع الخارجي ، وبالرغم من وجود الخطأ فيها إلا أنها لا تؤثر على النتيجة النهائية للمؤسسة.

وبالتالي تكون تسوية هذا الخطأ بالمعالجة المحاسبية لهذا الحساب كما يلي :

614	**512**	----------/ **2014/12/31** /---------- **حـ/الأعباء الايجارية وأعباء الملكية المشتركة** **حـ/البنك**	**387750**	**387750**
221	**229**	----------/ // /---------- **حـ/القطع الأرضية الممنوح امتيازها** **حـ/ حقوق مانح الامتياز**	**387750**	**387750**
229	**282**	----------/ // /---------- **حـ/ حقوق مانح الامتياز** **حـ/ اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز**	**11750**	**11750**

حيث قسط الاهتلاك للأراضي الممنوح امتيازها (حـ221) محسوب كما يلي :

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{387750}{33} = 11750$$

حيث "33" تمثل عدد سنوات الكراء .

ثانيا : تقرير المراجع الخارجي حول التثبيتات العينية للمؤسسة

الشكل رقم (07): التقرير العام للمراجع الخارجي

مكتب محافظ الحسابات بسكرة في :2014/12/31

السيد مدير مؤسسة مطاحن الأصيل

التقرير العام لمؤسسة مطاحن الأصيل

في إطار المهمة المسندة إلينا والمتعلقة بمراجعة حسابات التثبيتات العينية و الجداول المرفقة لمؤسسة الأصيل للدورة المقفلة 2014/12/31 ، المتضمنة الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة ، ملحق الكشوف المالية ، وكل الوثائق المتمثلة أساسا في القوائم المالية للمؤسسة المنصوص عليها في النظام المالي المحاسبي المالي .

لقد تمت فحوصنا حسب القواعد والقوانين المنصوص عليها والمعمول بها ، والتي تضمنت عمليات السير المختلفة من فحص وتدقيق للحسابات ، و جل الإجراءات التي رأينها ضرورية .

وعند تشخيصنا لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومراجعة كل ما يتعلق بها ، نشهد على صحة ودقة نظامية وسلامة مختلف الوثائق المقدمة ، ومصداقية حسابات التثبيتات العينية في مؤسسة مطاحن الأصيل المقفلة في 2014/12/31 .

محافظ الحسابات – بسكرة –.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل الاستبيان

بعد تتبع عمل المراجع في مواجهة حسابات التثبيتات العينية للمؤسسة ، سنحاول في هذا المبحث معرفة هل المراجعة الخارجية التي تمت للتثبيتات العينية للمؤسسة ساهمت في إضفاء المصداقية على حسابات التثبيتات العينية، ولمعرفة ذلك استخدمنا الأداة الإحصائية المتمثلة في الاستبيان .

المطلب الأول : منهجية الدراسة

1- مصادر جمع البيانات: سوف يعتمد البحث على نوعين أساسيين من البيانات، هما:

أ- البيانات الأولية: استكمالا لمختلف جوانب الدراسة، وبغية الإحاطة ببعض الجوانب الدقيقة بشكل أكثر تفصيلا، فيما يتعلق بدور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية، قمنا بإعداد الاستبيان الملحق بهذه الدراسة ، بغية توجيهها لمختلف الأفراد الذين لهم علاقة بالمؤسسة محل الدراسة، وقد حددت البيانات المطلوب جمعها من مجتمع الدراسة، في ضوء فرضيات الدراسة، وتم صياغتها في صورة أسئلة وفقرات.

إضافة إلى الاستبيان تم اللجوء إلى المقابلة لما لها من أهمية في تأكيد المعلومات، والحصول على معلومات أخرى لم ترد في الاستبيان حول موضوع الدراسة، مع محافظ الحسابات الذي قام بإجراء المراجعة الخارجية لتثبيتات المؤسسة.

ب- البيانات الثانوية: قمنا بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الورقية والإلكترونية، والرسائل الجامعية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي ساعدتنا في جميع مراحل البحث.

2-أسلوب التحليل: بعد الحصول على البيانات من خلال تصميم إستبانه، وتوزيعها على مجتمع الدراسة، تم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Spss. 17 (statisticial package for social science) الإحصائي وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، كالمتوسط الحسابي، معامل ألفا كرونباخ، معامل بيرسون، بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

3- **مجتمع الدراسة وعينته:** يشتمل مجتمع الدراسة على كل من له علاقة بمؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة ويتعامل معها، من موردين ،عملاء، بنوك، مساهمين أو أصحاب المؤسسة، مصالح الضرائب، وقد تم توزيع عينة تتكون من 38 إستبانة، استرد منها 30 إستبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي فإن نسبة الاستجابة بلغت 78.9%، وهي نسبة جيدة لأغراض البحث العلمي، وكان سبب عدم تمكن الطالبة من استرداد النسبة المتبقية هو اعتذار الأطراف السابقة من تعبئتها نتيجة للاهتمام بمتطلبات العمل أو لتحفظ بعضهم

4-أداة الدراسة: في إطار الدراسة الميدانية وبهدف اختبار العلاقة المفترضة بين متغيري البحث(فعالية المراجعة الخارجية) تم اختيار الاستبانة كوسيلة لقياس "دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية"حيث تم القيام بعدة خطوات تنفيذية لضمان صدقها وثباتها، وقد انقسمت استبانة البحث إلى قسمين رئيسيين:

01: الخاص بالبيانات الشخصية للمبحوثين وهي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة.

02: الخاص بمحاور الإستبانة، ويتكون من جزأين: الجزء الأول خاص بفعالية المراجعة الخارجية ويحتوي على 05 عبارات، أما الجزء الثاني فهو خاص بمصداقية التثبيتات العينية ويحتوي على05 عبارات أيضا وتحديد الأهمية النسبية لكل فقرة ، وقد تم استخدام مقياس "ليكرت الخماسي" لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (12): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2012، ص130.

ويتمّ تحديد الأهمية النسبية طبقاً للمقياس التالي:

$$\text{الأهمية النسبية} = \frac{\text{الحد الأعلى البديل} - \text{الحد الأدنى البديل}}{\text{عدد مستويات القياس}}$$

$$\text{الأهمية النسبية} = \frac{5 - 1}{3} = 1.33$$

وبعد ذلك يتم إضافة القيمة المحصل عليها إلى اقل قيمة في المقياس، والمتمثلة في الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة (الخلية) الأولى، وبذلك يكون طول الخلايا وفقا لمستويات القياس الموضوعة كما يلي:

- المستوى منخفض من 1 إلى 2.33.
- المستوى متوسط من 2.34 إلى 3.67.
- المستوى مرتفع من 3.67 فما فوق.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

يقصد بها مدى ملائمة وتناسق فقرات الاستبيان مع متغيرات الدراسة التي تعمل على قياسها، وأن مضمونها يتفق مع الغرض الذي صممت من أجله، لذا وللتحقق من صدق محتوى أداة البحث تم مراجعتها مع المشرفة وعرضها على هيئة من المحكمين الأكاديميين في مجال المحاسبة لإبداء رأيهم فيها، من حيث عدد العبارات، شموليتها، تناسب محتواها الصياغة اللغوية، أو أي ملاحظات أخرى يرونها مناسبة، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان ظاهريا، والأخذ بآرائهم بتعديل وتغيير وإعادة صياغة بعض العبارات ، لنصل إلى الاستبيان في شكلها النهائي (أنظر الملحق رقم (01)).

أما ثبات الدراسة فيقصد به إبقاء الباحث على إجابته دون تغيير، إذا أعيد المقياس عدة مرات بمختلف الطرق والعبارات، وقد تم استخراج معامل الثبات طبقا لاختبار معامل ألفا كرونباخ، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (13) : قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات
فعالية المراجعة الخارجية	05	0.77
مصداقية التثبيتات العينية	05	0,6
المجموع	10	0.80

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برامج SPSS. V17

يلاحظ من النتائج الموضّحة في الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تراوحت بين (0.6-0.77) لكّل متغير من متغيّرات الإستبانة، وبلغت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة (0.80)، وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع، وتكون الإستبانة في صورتها النهائية وقابلة للتوزيع، وبذلك تمّ التأكد من صدقها وثباتها مما يدّل على صلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على بعض أسئلة الدراسة واختبار بعض فرضياتها.

01- **وصف مجتمع الدراسة:** بعد توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة، كان هذا الأخير يتميز بعدة خصائص، نعرضها فيما يلي:

أ-النوع: لقد تمّ استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف نوع مجتمع الدراسة، كما يمثّله الجدول التالي:

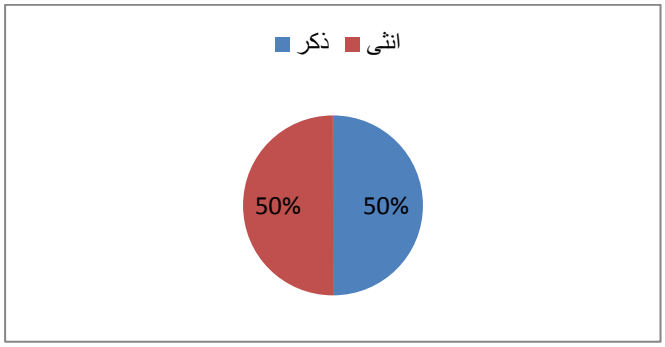
الجدول رقم(14): توزيع العينة حسب النوع

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	15	50
انثى	15	50
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف العيّنة بالشكل التالي:

الشكل رقم (18) : توزيع أفراد العينة حسب النوع



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول والشكل أن(50%) من أفراد عينة البحث من الإناث، في حين أن (50%)كانت من الذكور.

ب-العمر : لقد تمّ استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف نوع مجتمع الدراسة، كما يمثّله الجدول التالي:

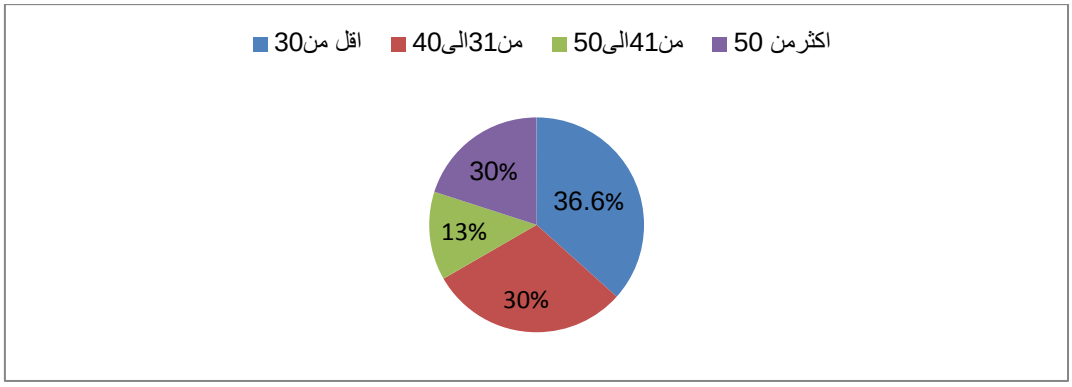
الجدول رقم(15): توزيع العينة حسب العمر

العمر	أ قل من 30	من 31 إلى 40	من 41 إلى 50	أكثر من 50
التكرار	11	9	4	6
النسبة	36,6	30	13,3	20

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف العيّنة بالشكل التالي:

الشكل رقم(18): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول والشكل نلاحظ أن الذين ينتمون إلى الفئة العمرية(أقل من 30 سنة) بلغت نسبتهم (36.6%)، بينما تراوحت نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمرية (من 31 إلى 40سنة) (30 %)، في حين تراوحت نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمرية(من41 إلى 50سنة)(13.3%)، وفي الأخير (20%) من أفراد عينة البحث بلغت أعمارهم (50 سنة فأكثر). وعليه نستنتج أن غالبية المبحوثين هم من فئة الشباب

ج- سنوات الخبرة: لقد تمّ استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف نوع مجتمع الدراسة، كما يمثّله الجدول التالي:

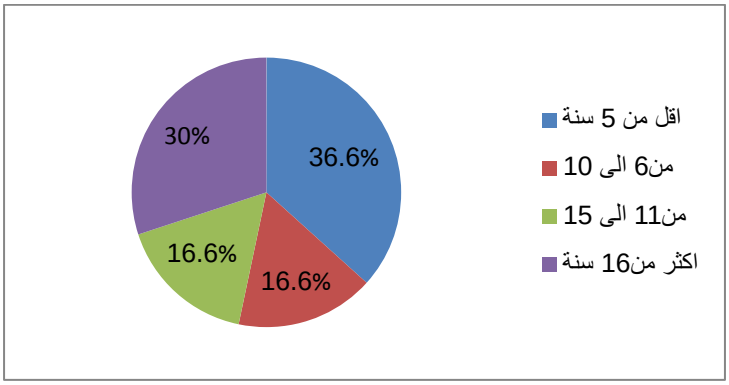
الجدول رقم (16) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	اقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15سنة	أكثر من 16
التكرار	11	5	5	9
النسبة	36,6	16,6	16,6	30

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف العيّنة بالشكل التالي:

الشكل رقم (10) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وعند ملاحظة سنوات الخبرة لدى المبحوثين نجد أن (36.6%) تقل خبرتهم عن 5 سنوات، و(16.6%) من أفراد عينة البحث سنوات خبرتهم تتراوح ما بين (6 إلى 10 سنوات)، في حين نجد (16.6%) من أفراد عينة البحث سنوات خبرتهم تتراوح ما بين (11 إلى 15 سنة)، أما المبحوثين الذين بلغت خبرتهم(16 سنة فأكثر) فقد حددت نسبتهم بـ (30%).

د-المؤهل العلمي: لقد تمّ استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف نوع مجتمع الدراسة، كما يمثّله الجدول التالي:

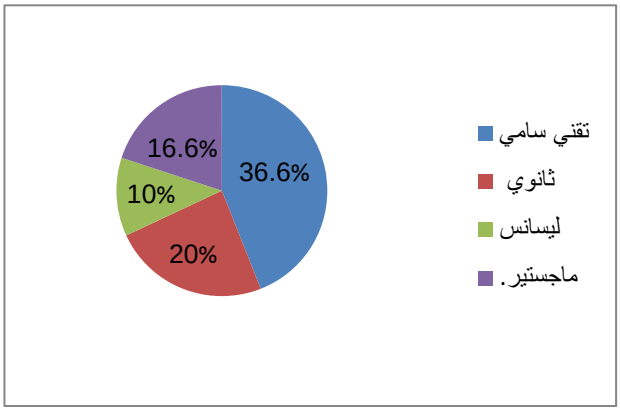
الجدول رقم(17) : توزيع العينة حسب المؤهل العملي

المؤهل العلمي	تقني سامي	ثانوي	ليسانس	ماجستير
التكرار	11	6	5	8
النسبة	36,6	20	10	16,6

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف العيّنة بالشكل التالي:

الشكل رقم 11: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي للمبحوثين يتضح من الجدول(10-04)أن نسبة (36.6%) منهم حاصلون على شهادة تقني سامي، و (20%) حاصلون على شهادة الثانوي ، بينما كانت نسبة حاملي شهادة ليسانس (10%)، أما نسبة الحاصلين على شهادة ماجستير بلغت (16.6%)، وعليه فالمؤسسة الاقتصادية تعمل على توظيف الموارد البشرية المؤهلة التي تمتلك المهارات والقدرات اللازمة لشغل الوظائف.والشكل (07-04) يوضح هذا.

المطلب الثالث : تحليل محاور الاستبيان واختبار الفرضيات

1. تحليل الاستبيان

المحور الأول : فعالية المراجعة الخارجية

جدول رقم(18): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة بخصوص محور فعالية المراجعة الخارجية

رقم العبارة	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	مهمة المراجع الخارجي المصادقة على صحة مختلف بنود القوائم المالية.	4.37	1.03	مرتفع
02	يراعي المراجع الخارجي الاستقلالية والنزاهة والحياد أثناء قيامه بمهمته .	4.57	0.82	مرتفع
03	يشير المراجع الخارجي في تقريره على مختلف االتلاعبات والأخطاء بكل أنواعها.	4.17	1.08	مرتفع
04	يعتمد المراجع الخارجي على معايير وأسس تجعل من عمله أكثر دقة .	4.53	0.73	مرتفع
05	تقدير المراجع الخارجي نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	4.20	0.71	مرتفع
06	المتوسط العام	4.36	0.87	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برامج SPSS. V17

يظهر الجدول رقم (21) أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين(4.17) و(4.57) ، بانحرافات معيارية تتراوح بين(0.71) و(1.08) بدرجة تقديرية بين موافق وموافق بشدة ، أما المتوسط العام للمجال كلل فقد بلغ (4.36) بانحراف معياري (0.87) ، وبأهمية نسبية مرتفعة، مما يشير إلى أهمية المراجعة الخارجية بالمؤسسة الاقتصادية وفعاليتها .

المحور الثاني : مصداقية التثبيتات العينية

جدول رقم(19): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة بخصوص محور فعالية المراجعة الخارجية.

رقم العبارة	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	ضبط حسابات الأصول الثابتة ومراقبتها رقابة جيدة.	4.60	0.62	مرتفع
02	يعتمد المراجع على حكمه الشخصي في مراجعة الحسابات.	2.58	1.23	متوسط
03	تعتمد المراجعة الخارجية على مراقبة قيم الإهتلاكات في المؤسسة الاقتصادية بغية إعادة تقييم التثبيتات لتفادي تضخيمها.	4.27	0.86	مرتفع
04	ملاحظة عملية الجرد الفعلي للأصول الثابتة ومطابقتها بما ورد بالسجلات والدفاتر.	4.50	0.57	مرتفع
05	يتحقق المراجع الخارجي من مستندات الملكية بالنسبة للمباني والأراضي والحصول على ما يثبت ملكيتها من الجهات الرسمية في الدولة.	4.57	0.63	مرتفع
06	المتوسط العام	5.3	0.78	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برامج SPSS. V17 .

يظهر الجدول رقم (22) أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين(2.58) و(4.6) ، بانحرافات معيارية تتراوح بين(0.57) و(1.23) بدرجة تقديرية بين موافق وموافق بشدة ، أما المتوسط العام للمجال كلل فقد بلغ (5.3) بانحراف معياري (0.78) ، وبأهمية نسبية مرتفعة، مما يشير إلى مصداقية التثبيتات العينية بمؤسسة مطاحن الأصيل .

2. اختبار الفرضيات:

لقد تم استخدام قاعدة القرار التالية في اختبار الفرضيات وهي:

* **بالنسبة للفرضية الأولى:** كلما زادت نسبة موافقة العينة على آلية تطبيق المراجعة الخارجية في المؤسسة، كلّما كان ذلك دليل على فعاليتها.

* **بالنسبة للفرضية الثانية:**

– تقبل الفرضية "H_0" إذا كانت القيمة المعنوية أكبر من 0.05.

– ترفض الفرضية "H_0" إذا كانت القيمة القيمة المعنوية أقل من 0.05.

***الفرضية العدمية الأولى** H_0: " لا تعتبر المراجعة الخارجية التي تقوم بها مؤسسة مطاحن الأصيل فعالة "

بالرجوع إلى نتائج الجدول رقم(21) نجد أن الموسط الحسابي لمحور المراجعة الخارجية كله كان مرتفع ، مما يدل على فعالية المراجعة الخارجية وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقر بفعالية المراجعة الخارجية لمؤسسة مطاحن الأصيل.

***الفرضية العدمية الثانية** H_0: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية عند مستوى الدلالة (0.05) "، والنتائج كما يوضّحها الجدول التالي:

الجدول رقم (20): نتائج اختبار الفرضية العدمية الثانية

t المعنوية (Sig-t)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	نتيجة H_0
0.043	0.67	1.34	رفض

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج (*Spss*)

يوضّح الجدول العلاقة بين مصداقية التثبيتات العينية والمراجعة الخارجية، إذ أظهرت النتائج وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغيّرين عند مستوى ثقة 95%، وبلغ معامل الارتباط 0.67 أما معامل التحديد فقد بلغ 1.34؛ أي ما قيمته 1.34 من التغيّرات في مصداقية التثبيتات العينية ناتج عن التغيّر في المراجعة الخارجية وعلى العموم هناك أثر قوي بين المراجعة الخارجية ومصداقية التثبيتات العينية، ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقر بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية ومصداقية التثبيتات العينية.

خلاصة :

من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة بولاية بسكرة وبناءا على مختلف المعطيات التي تخص المؤسسة ، تبين أن للمراجعة الخارجية دور فعال وجوهري في صحة وسلامة حسابات التثبيتات العينية بصورة خاصة وحسابات القوائم المالية بصفة عامة ، فأي خطا أو خلل في هذه الحسابات يؤثر على النتيجة النهائية للمؤسسة بصفة تلقائية في القوائم المالية الختامية ، لذلك يقوم المراجع الخارجي بالتأكد والتحقق من صحتها واكتشاف أي خلل أو غش يمكن الوقوع فيه من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية والتقيد بمختلف القواعد والقوانين الموضوعة من قبل الادراة ، للوصول إلى وضعية مالية حقيقية وصحيحة.

كما تناول هذا الفصل عرض وتحليل استبيان للتأكد من مدى مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية ، والتي خلصت إلى إبراز دور المراجع الخارجي الفعال في الحد والتقليل من المخاطر التي تواجه المؤسسة وتأكيد مصداقية التثبيتات العينية .

الأساتذة المحكمين :

الأستاذ	المنطقة
الأستاذة زاوي صورية	بسكرة
الأستاذ حاج عامر	بسكرة
الأستاذ بن عيشي عمار	بسكرة
الأستاذة كردودي سهام	بسكرة
الأستاذ شناي عبد الكريم	بسكرة
الأستاذ جوامع اسماعين	بسكرة
الأستاذة بوسكار ربيعة	بسكرة
الأستاذ دبابش نجيب	بسكرة
الأستاذ لقويرة مصطفى	طولقة

الخاتمة

خاتمة عامة :

منذ مطلع الألفية الثالثة بدأت بوادر السياسة الاقتصادية والمالية تتضح وذلك بسبب التطور الاقتصادي الذي حدث في مجمل الإصلاحات وظهور أعمال ومهن جديدة ،مما أدى إلى ظهور عمليات وأحداث جديدة ، ومنا ابرز هذه الاصلاحات التي شملت أحدثت العولمة تغيرات دراماتيكية في كل جوانب الحياة ، فخلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق منذ مطلع القرن الواحد والعشرين ، تتمثل أساسا بالنسبة للجزائر التغيير الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة الذي كان معمولا به ابتدءا من سنة 1976 و الذي أصبح لا يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، فتخصص المحاسبة يفرض على المتابعة اللصيقة لما يحدث ، بحيث نجعله يتوافق مع ما هو مطلوب عالميا

يعتبر موضوع المراجعة الخارجية من المواضيع التي نالت اهتماما كبيرا من الباحثين والمهنيين ،حيث شهدت تطورا سريعا خولها تبوأ مكانة هامة في المؤسسة، لحاجتها إليها بغية التأكد من القوائم المالية بصورة خاصة، والتي تعكس صورة صادقة عن المركز المالي بصورة عامة ، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد من اجل ضمان مصداقية أكثر للحسابات وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة .

من خلال تناولنا لموضوع مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية ، تم معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق المصداقية على التثبيتات العينية ، ومن اجل هذا قمنا بالدراسة النظرية من جهة التي تناولت فصلين جمعت شقي الموضوع ، شق للمراجعة والمراجعة الخارجية وشق للتثبيتات العينية ، والدراسة الميدانية من جهة أخرى والتي تناولنا فيها هي الأخرى أهم ما جاء في الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الأصيل مدعمة باستبيان لتأكيد المصداقية.

نتائج الدراسة النظرية :

من أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب النظري للموضوع ما يلي :

- من مهام المراجع الخارجي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من مدى مصداقيتها .
- يعتبر وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من حماية أصول وممتلكات المؤسسة من حدوث الأخطاء والتلاعبات لضمان تحقيق السير الحسن لتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة .
- تعتبر المراجعة الخارجية أداة لإزالة جل الاختلافات والفوارق الموجودة في نظام المؤسسة لما لها من أهمية بالغة في اكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات.
- تمثل المراجعة الخارجية عملية فحص وتقييم لمجموعة من البيانات والمعلومات المتعلقة بالعمليات المحاسبية والمالية وفق معايير وأسس بهدف التحقق من صحة وسلامة هذه البيانات مع ضرورة إيصال التقرير إلى كل من يهمه أمر المؤسسة.

نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات :

أما نتائج الدراسة الميدانية، والتي مكنتنا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث، ومن خلال دراستنا لمؤسسة مطاحن الأصيل وتحليلنا للمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات والمتمثل أولها في فعالية المراجعة الخارجية، نستخلص ما يلي:

بخصوص الفرضية المتمثلة في فعالية المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية، التي تم اختبارها بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من 01 إلى 05 والمتمثلة في المحور الأول والتي كانت نتائجها كالتالي:

- يعتمد المراجع الخارجي على معايير وأسس تجعل من عمله أكثر دقة.
- يقدم المراجع الخارجي رأي فني مدعم بأدلة و قرائن إثبات بغية إضفاء المصداقية وإعطاء الصورة الحقيقية لمختلف الحسابات .
- تبليغ المراجع الخارجي عن مختلف الأخطاء المكتشفة والمشار إليها في تقريره لان تقرير المراجع الخارجي له دور مهم في إعطاء المصداقية في القوائم المالية.

- ترتكز المصداقية على اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية للإبلاغ عنها في تقريره المقدم للمؤسسة.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتمثلة في مصداقية التثبيتات العينية ، تم اختبارها بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من 01 إلى 05 والمتمثلة في المحور الثاني والتي كانت نتائجها كالتالي:

- تقوم المراجعة الخارجية بمراقبة حسابات التثبيتات العينية عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة وذلك عن طريق اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تواجه المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهمته .
- تعتبر التثبيتات العينية أصول ملموسة تستخدمها المؤسسة لأكثر من فترة لتحقيق المنافع يتأكد من صحتها المراجع الخارجي للوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة.
- على المراجع الخارجي عند اكتشاف فوارق في حسابات التثبيتات العينية الموجودة في وثائق المؤسسة أن يقوم بمعالجتها بعد التحقق من صحتها في الدفاتر المحاسبية.

بالتالي يمكن القول بان هناك أهمية بالغة للمراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية للتثبيتات العينية من خلال إبراز صحة وصدق الحسابات المالية في الدفاتر المحاسبية ومعالجة الأخطاء والتلاعبات المكتشفة ، لان ارتباط مصداقية التثبيتات العينية بالمراجعة الخارجية قوي جدا لما تقدمه المراجعة الخارجية من صورة صادقة على مختلف البيانات والمعلومات المحاسبية باعتبارها المسؤول الأساسي على اكتشاف الأخطاء وإبراز المصداقية.

توصيات البحث :

على ضوء نتائج الدراسة وبناءا على ما توصل إليه في الدراسة يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي :

- العمل على التأكد من المؤهل العلمي المناسب لمراجع الحسابات الخارجي والتأكد من قدرته لتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية.
- العمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات بصفة عامة وتكييفه مع الإطار العملي الداخلي والخارجي .
- زيادة استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي بغية الوصول إلى مصداقية أكثر في الحسابات.

- إبراز دور الفعال للمراجع الخارجي في التقليل من الأخطاء والحد من التلاعبات داخل المؤسسة باعتباره أداة للمراقبة ورمزا لزيادة الثقة .
- العمل على رفع قيمة عمل المراجع الخارجي وكفاءته ، والموازنة بين المصالح المشتركة بينه وبين المؤسسة محل المراجعة.

أولا الكتب

أ- الكتب المراجع بالعربية :

1. أحمد حلمي جمعة ،المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –الإطار الدولي أدلة ونتائج –،دار الصفاء النشر والتوزيع ،الطبعة الاولى ،عمان ،الاردن ،2009 .
2. إدريس عبد السلام اشتيوي ،المراجعة معايير وإجراءات ،الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ،1996 .
3. أسامة بن جعفر فقيه ، **دليل مراجعة حسابات الشركات** ، ديوان المراقبة العامة ، المملكة العربية السعودية ، بدون سنة نشر.
4. أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ،2006 .
5. حسن دحدوح، حسن القاضي ،أساسيات التدقيق في ظل معايير الأمريكية والدولية ،الطبعة الأولى ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن،1999.
6. حسين حسين شحاتة ، أصول المراجعة والرقابة – مع إطلالة إسلامية –، كلية التجارة ،جامعة الأزهر، دون سنة .
7. حسين قاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ، دار الثقافة ،عمان ، 2008 .
8. حنيفة بن ربيع ،الواضح في المحاسبة المالية وفقق المعايير الدولية ، مطبعة دار هومة ،الجزائر ،2010 .
9. خالد أمين ،علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر،عمان، 2000.
10. راي وينتنجن وآخرون ، تعريب ثناء على القباني ، المدخل إلى معاينة المراجعة ، دار المريخ للنشر ،الرياض ،المملكة العربية السعودية ،2011.
11. شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة – طبقا للمعايير المحاسبية الدولية – ،ج 1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزائر ، 2010 .
12. عاشور كتوش ، المحاسبة العامة – أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf ، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر ، شلف ، فبراير 2011 .
13. عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، ط2، الجزائر ،2011 .
14. عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة –علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، دون سنة نشر .
15. عبد الفتاح الصحن وآخرون ،أسس المرجعة الأسس العلمية والعملية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ،2004 .
16. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية ، الدار الجامعية –الإسكندرية، 2009.

17. علي عبد الله شاهين ، النظرية المحاسبية – إطار فكري تحليلي وتطبيقي – ، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2011.
18. لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها ، العلامة الزرقاء ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2010.
19. محمد التهامي طواهري ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية –، ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائري ،2003
20. محمد السيد سريا ، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل (المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العلمية ، دار الجامعية ،الإسكندرية ، 2002 .
21. محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة ، الإسكندرية، مصر ،1998 .
22. محمد الفيومي ،عوض لبيب ،أصول المراجعة ،المكتب الجامعي الحديث الازاريطة ،الإسكندرية، 1998.
23. محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،الطبعة الثالثة ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،الجزائر 2008.
24. مصطفى طويل ، النظام المحاسبي المالي الجديد ، دار الحديث للكتاب للطباعة والنشر والتوزيع ، برج الكيفان ، الجزائر ، 2010 .
25. منصور بن عوف عبد الكريم ، محاسبة عامة – أعمال نهاية المدة ،التنظيم المحاسبي– ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون،1998 .
26. هادي التميمي،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر ،2004
27. وليد ناجي الحيالي ، أصول المحاسبة المالية ، ج2 ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007.
28. وليد ناجي الحيالي ، **أصول المحاسبة المالية** ، ج2 ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك ، 2007.

ب– الكتب بالغة الاجنبية :

- American Accounting Association ,report of the committee on basic auditing conccpte ,the Acconting revien (supplement to vol XL .VII.0972).
- Bénédict.G ; Keravel.R et Poisson M ,**L'Audit dans le secteur public**, Clet, Paris,1986.

ثانيا : القوانين والمراسيم

01.الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25 ، العدد 19 . [1]

02. قانون رقم 80-05 ممضي في 01 /1980/03 وزارة المالية الجريدة الرسمية عدد 10مؤرخة في 03/04/ 1980، ص 338 المعدل و المتمم بالأمر رقم 81-03 ممضي في 26 /1981/09 ، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 27 أكتوبر 1981، المادة 39-40 .

03.مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو 2008 ، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم 27 ، المادة 20.

04.القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ،المادة رقم 31 إلى 36.

05.القانون 07-11 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضتها الجريدة الرسمية ،العدد19 ، الصادرة بتاريخ 28 ربيع الأول 1430،الموافق ل25 مارس 2009.

ثالثا : الملتقيات والمؤتمرات

01.جمال عمورة ، مداخلة بعنوان الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ، الملتقى الدولي بعنوان الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر .

02.جنينة عمر، رفيق يوسفي ، مداخلة بعنوان محاسبة التثبيتات حسب مكونتها ، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية ،جامعة المسيلة ، ديسمبر2012.

03.رحال ناصر، عوادي مصطفى، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المالي الجديد ، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية ، المركز الجامعي الوادي ، بدون سنة .

04.الزين يونس واخرون ، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب ، طبيقات وافاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-18 جانفي ،2010.

05.محمد لعريبي ، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة ، الملتقى الدولي الأول حول الاطار المفاهيي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة خميس مليانة ، الجزائر 2010 .

رابعا :المذكرات و الرسائل

01.بن يخلف أمال ، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2002.

02.بوسنة عباس ،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح ،مذكرة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،2012/2011 .

03.حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية قي ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية قي الجزائر ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،2008-2009 .

04. خيرة بن عباس ، دور المراجع في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012-2013 .

05.ساري حامد العبدلي ،أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين ، رسالة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط، الكويت ،2011

06.صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2012.

07.عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة الماجستير قسم العلوم التجارية ، جامعة الجزائر3، 2009-2010 .

08.عبد الكريم تواتي ، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة الماستر في الدراسات المحاسبية والجباية المعمقة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012-2013.

09.عزوز ميلود ،دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،جامعة 20اوت1955، سكيكدة ،2006-2007

10.عمر شريقي ، التنظيم المهني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة سطيف 1 ،2011-2012 .

11. غولي محمد بشير ، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير ،جامعة ورقلة،2003/2002

12.فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ، مذكرة الماجستير في ادارة الأعمال ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة .

13.فارس زوبية ، التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2011-2012.

14. فتيحة بن عبد الواحد ، مراجعة الحسابات ودورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 -2013.

15.محي الدين محمود عمر ، مراجعة الحسابات لبن المعايير العامة و المعايير الدولية- دراسة مقارنة حالة الجزائر-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر في علوم التسيير،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي بالمدية،2007-2008.

16.مكي نبيل ، المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014.

17.مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012.

18.وسن قاسم قاصد الديراوي ، مدى التزام مراقبي الحسابات باخلاقيات مهنة التدقيق ، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبيين القانونيين ، البصرة ،2010

19.وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسي مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012 .

خامسا: محاضرات ودروس

01.مداني بلغيث ، محاضرات في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ، جامعة ورقلة ، أكتوبر 2010 .

قائمة الملاحق

الملحق رقم(01)

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص : فحص محاسبي

استبانة الدراسة

الأخ الفاضل....

الأخت الفاضلة.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أما بعد ....

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على " مدى مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على التثبيتات العينية "– وذلك كجزء من متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي .

لذلك نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة ، مع العلم أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ، وستكون دقة إجاباتكم ومساهمتكم عونا كبيرا لنا في التوصل إلى نتائج موضوعية وذات دلالة علمية

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتقبلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الباحثة

السنة الجامعية : 2015/2014.

الجزء الأول : البيانات الشخصية والوظيفية

نرجو تعبئة البيانات التالية ، وذلك بوضع إشارة (x) في الاختيار المناسب :

النوع :

ذكر ☐ أنثى ☐

العمر:

أقل من 30 ☐ من 31- 40 ☐

من 41 - 50 ☐ أكثر من 50 ☐

المؤهل العلمي:

تقني سامي ☐ ثانوي ☐

ليسانس ☐ ماجستير ☐

سنوات الخبرة المكتسبة :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 الى15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني : محاور الاستبيان

المحور الأول : فعالية المراجعة الخارجية .

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مهمة المراجع الخارجي المصادقة على صحة مختلف بنود القوائم المالية.					
يراعي المراجع الخارجي الاستقلالية					

والنزاهة والحياد أثناء قيامه بمهمته .					
يشير المراجع الخارجي في تقريره على مختلف االتلاعبات والأخطاء بكل أنواعها .					
يعتمد المراجع الخارجي على معايير وأسس تجعل من عمله أكثر دقة .					
تقدير المراجع الخارجي نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.					

المحور الثاني : مصداقية التثبيتات العينية.

يتم الاستفادة من المراجعة الخارجية في :

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
ضبط حسابات الأصول الثابتة ومراقبتها رقابة جيدة.					
يعتمد المراجع على حكمه الشخصي في مراجعة الحسابات.					
تعتمد المراجعة الخارجية على مراقبة قيم الإهتلاكات في المؤسسة الاقتصادية بغية إعادة تقييم التثبيتات لتفادي تضخيمها.					
ملاحظة عملية الجرد الفعلي للأصول الثابتة ومطابقتها بما ورد بالسجلات والدفاتر.					
يتحقق المراجع الخارجي من مستندات الملكية بالنسبة للمباني والأراضي والحصول على ما يثبت ملكيتها من الجهات الرسمية في الدولة.					

وفي الأخير أشكر لكم حسن تعاونكم وتقبلوا مني أسمى عبارات التقدير والاحترام.

215001-Matériel et Outillage Moulin

Exercice 2014

DATE	JOURNAL	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	8 000 000,00	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/14 au 31/12/14	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/14	8 000 000,00	0,00
			SOLDE AU 31/12/14	**8 000 000,00**	

215002-Matériel et Outillage Groupe Electrogéne

Exercice 2014

DATE	JOURNAL	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	220 000,00	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/14 au 31/12/14	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/14	220 000,00	0,00
			SOLDE AU 31/12/14	**220 000,00**	

215003-Materiel et Otillage Transformateur

Exercice 2014

DATE	JOURNAL	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	1 599 920,00	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/14 au 31/12/14	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/14	1 599 920,00	0,00
			SOLDE AU 31/12/14	**1 599 920,00**	

215004-Matériel et Outillage Alimentation MT

Exercice 2014

DATE	JOURNAL	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	1 316 474,13	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/14 au 31/12/14	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/14	1 316 474,13	0,00
			SOLDE AU 31/12/14	**1 316 474,13**	

215005-Matériel et Outillage Locaux

Exercice 2014

DATE	JOURNAL	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	1 141 077,35	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/14 au 31/12/14	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/14	1 141 077,35	0,00
			SOLDE AU 31/12/14	**1 141 077,35**	

215006-Agenc et Aménagement Instalation Elec

Exercice 2014

DATE	JOURNAL	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	536 741,55	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/14 au 31/12/14	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/14	536 741,55	0,00
			SOLDE AU 31/12/14	**536 741,55**	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F	0	0	1	3	0	7	1	1	9	0	0	0	4	5	8				

Désignation de l'entreprise:	**SARL MOULIN EL-ASSIL**
Activité:	**FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS**
Adresse:	**COMMUNE DE SIDI OKBA**

Exercice du	01/01/14	au	31/12/14

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2014		2013	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		2 699		
Autres charges opérationnelles	13 009			
Dotations aux amortissements	1 391 421		997 732	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		9 560 855		7 805 447
Produits financiers		19 141		
Charges financières				
VI-Résultat financier		19 141		
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		9 579 996		7 805 447
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	2 231 689		1 490 001	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		7 348 307		6 315 445

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise:	**SARL MOULIN EL-ASSIL**
Activité:	**FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS**
Adresse:	**COMMUNE DE SIDI OKBA**

Exercice du	01/01/14	au	31/12/14

5/Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1)-(2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles	8 442 994	1 391 421		9 834 416	1 391 421	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	8 442 994	1 391 421		9 834 416	1 391 421	

6/Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations (créees ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	2 320 000		2 320 000
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL	2 320 000		2 320 000

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F	0	0	1	3	0	7	1	1	9	0	0	0	4	5	8					

Désignation de l'entreprise:	**SARL MOULIN EL-ASSIL**
Activité:	**FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS**
Adresse:	**COMMUNE DE SIDI OKBA**

Exercice clos le	**31/12/14**

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2014			2013
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	16 244 213	9 834 416	6 409 796	5 481 218
Immobilisations en concession	387 750		387 750	387 750
Immobilisations encours	56 369 461		56 369 461	1 117 187
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	293 587		293 587	
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**73 295 012**	**9 834 416**	**63 460 595**	**6 986 155**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	1 171 040		1 171 040	2 743 506
Créances et emplois assimilés				
Clients	9 170 000		9 170 000	7 257 920
Autres débiteurs	29 176		29 176	8 303 145
Impôts et assimilés	10 092 620		10 092 620	13 170
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	9 360 408		9 360 408	60 784 209
TOTAL ACTIF COURANT	**29 823 245**		**29 823 245**	**79 101 951**
TOTAL GENERAL ACTIF	**103 118 257**	**9 834 416**	**93 283 841**	**86 088 106**

الملحق رقم (04) : جدول الاهتلاك

2013/12/31 ق= 2013 بقيمة

Tableau d'amortissements 2013

تاريخ شراء التثبيت

N°	Nature de l'investisseement	Dates d'acquisition	Nbre	Taux	V;O	Amortissements Antérieurs	Amortissements Dotations	Amortissements Total	VNC
1	**- Matériel et outillages**				12 814 213,03	6 885 263,27	961 065,98	7 846 329,25	4 967 883,78
	- Mat,Outillage - Moulin	01/04/2013	9	10,00%	8 000 000,00	4 066 666,67	600 000,00	4 666 666,67	3 333 333,33
	- Mat,Outillage - Groupe Electrogéne	01/04/2013	9	10,00%	220 000,00	111 833,33	16 500,00	128 333,33	91 666,67
	- Mat,Outillage - Transformateur	01/04/2013	9	10,00%	1 599 920,00	959 952,00	119 994,00	1 079 946,00	519 974,00
	- Agen, et Aménagement - Alimentation MT	01/04/2013	9	10,00%	1 316 474,13	789 884,47	98 735,56	888 620,03	427 854,10
	- Agen, et Aménagement - Locaux	01/04/2013	9	10,00%	1 141 077,35	675 137,46	85 580,80	760 718,26	380 359,09
	- Agen, et Aménagement - Instalation elec	01/04/2013	9	10,00%	536 741,55	281 789,34	40 255,62	322 044,96	214 696,59
2	**- Matériel de transport**				1 110 000,00	559 999,00	36 666,67	596 665,67	513 334,33
	- Mat,Transport - Camion Sonacom	01/04/2013	9	20,00%	560 000,00	559 999,00	0,00	559 999,00	1,00
	- Mat,Transport - Camion Renault	21/08/2013	4	20,00%	550 000,00	0,00	36 666,67	36 666,67	513 333,33
	Total de l'année				13 924 213,03	7 445 262,27	997 732,64	8 442 994,91	5 481 218,12

2014/12/31 ق

Tableau d'amortissements 2014

N°	Nature de l'investisseement	Dates d'acquisition	Nbre	Taux	V;O	Amortissements Antérieurs	Amortissements Dotations	Amortissements Total	VNC
1	**- Matériel et outillages**				15 134 213,03	7 846 329,25	1 281 421,303	9 127 750,55	6 006 462,48
	- Mat,Outillage - Moulin	01/04/2013	12	10,00%	8 000 000,00	4 666 666,67	800 000,000	5 466 666,67	2 533 333,33
	- Mat,Outillage - Groupe Electrogéne	01/04/2013	12	10,00%	220 000,00	128 333,33	22 000,000	150 333,33	69 666,67
	- Mat,Outillage - Transformateur	01/04/2013	12	10,00%	1 599 920,00	1 079 946,00	159 992,000	1 239 938,00	359 982,00
	- Agen, et Aménagement - Alimentation MT	01/04/2013	12	10,00%	1 316 474,13	888 620,03	131 647,413	1 020 267,44	296 206,69
	- Agen, et Aménagement - Locaux	01/04/2013	12	10,00%	1 141 077,35	760 718,26	114 107,735	874 826,00	266 251,35
	- Agen, et Aménagement - Instalation elec	01/04/2013	12	10,00%	536 741,55	322 044,96	53 674,155	375 719,11	161 022,44
	- Pont-Bascule ميزان	16/03/2014	0	10,00%	2 320 000,00	0,00	0,000	0,00	2 320 000,00
2	**- Matériel de transport**				1 110 000,00	596 665,67	110 000,000	706 665,67	403 334,33
	- Mat,Transport - Camion Sonacom	01/04/2013	12	20,00%	560 000,00	559 999,00	0,000	559 999,00	1,00
	- Mat,Transport - Camion Renault	21/08/2013	12	20,00%	550 000,00	36 666,67	110 000,000	146 666,67	403 333,33
	Total de l'année				16 244 213,03	8 442 994,91	1 391 421,303	9 834 416,22	6 409 796,81

- العربي بطريقة الاهتلاك التي تعتمدها المؤسسة.