الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في حماية تثبيتات المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه - أوماش- ولاية بسكرة

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

إعداد الطالب:
- فاتن زنودة

الأستاذ المشرف:
- نبيل قطاف

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

الموسم الجامعي: 2014-2015

الإهداء

إلى منارة العلم الإمام المصطفى إلى سيد الخلق رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى والدتي العزيزة أطال الله في عمرها

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي إلى طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز رحمه الله

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكراهم فؤادي إلى إخواني عبد الباسط،زكارياء، حمزة يعقوب، اسماعيل وأخواتي ميادة ،صبرين،هند، دلال،ليديا،زينب.

إلى الكتاكيت حفصة، عبد الرزاق ، مباركة، اخو حفصة، رؤوف ،طه، لزهاري، هشام،شهد، حياة،سندس،أسماء،مروى.

إلى من شاركوني حلو الحياة ومرها إلى كل صديقاتي أخص بالذكر فاطمة ،عزة، مريم،عايشة،هاجر، جميدة، سماح،سهام، سمية،منى، كريمة،نورة، إيناس، أسماء،سهام، سمية، سعاد، فطيمة،صونيا،رشيدة، جيجي،سامية، أسماء ،أمينة، إلهام،صفية ،سهام، سلمى، حليمة، امال، فريدة،سعاد ،ياسمين.

إلى عمي ابراهيم وعمي علا شالة، بلقاسم بعوج، مقدم علاوة، عبد الكريم خضاب، امين ليحي.

إلى من علموني حروفا من ذهب وكلمات وعبارات من أسمى وأحلى عبارات في العلم، إلى من صاغوا لنا من علمهم ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح أساتذتنا الكرام.

فـــــــــــاتن زنوحة

شكر وعرفان

تتهادى الحروف بكلماتها لتجسد لكم أجمل عبارات الشكر والثناء، إن الكلمات لتقف عاجزة والعبارات تائهة بل الأفكار قاصرة حينما نريد أن نقدم شكرا والحمد لله الذي أنار درب العلم والمعرفة وأعانني على أداء هذا الواجب ووفقني إلى إنجاز هذا العمل.

وأتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهني من صعوبات ونخص بالذكر الأستاذ المشرف" **قطاف نبيل**" الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه القيمة.

وأتقدم بالشكر إلى كل من شجعني ولو بكلمة و مد لي يد العون، سواء من قريب أو من بعيد أخص بالذكر الأستاذ "**حاج عامر**"،"**رابح عامر**" والأستاذة "**كحول صورية**"، عمال مؤسسة بن عباس .

كما أتوجه بشكري الجزيل إلى لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذه المذكرة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في حماية تثبيتات المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الإجراءات الرقابية التي تضمنها مهنة المراجعة الخارجية في الإطار الذي تحدده معايير المهنة.

وعلى هذا الأساس جاء البحث ليسلط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية خدماتها ومسؤولياتها أدواتها،باعتبار أن المراجعة الخارجية مهنة مستقلة يمارسها شخص مستقل باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، وأن التثبيتات من أهم الأصول التي تحقق منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ولتحقيق الهدف من الدراسة قمنا بدراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه.

وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها:

- للمراجعة الخارجية دورا هاما في حماية تثبيتات المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، التثبيتات، المؤسسة.

Résumé :

L'objectif de cette étude est de savoir le rôle de l'audit externe dans la protection des immobilisations de l'entreprise économique, à travers des procédures réglementaires fournies par la profession de l'audit externe dans le cadre fixé par les normes de la profession.

Et on s'appuyant sur ça, cette étude a connu naissance pour montrer réellement la profession d'audit externe ces services, responsabilités et ses outils ,En supposant que l'audit externe est une profession indépendante exercé par une personne indépendante avec son propre nom, et sous sa responsabilité, et que l' immobilisations des actifs les plus importants qui répondent aux avantages économiques dans le futurs de l'entreprise, et pour atteindre l'objectif de cette étude, nous avons étudié le cas de l'entreprise de Bin Abbas pour le conditionnement et la transformation des fruits et légumes.

Cette étude est achevée par des points multiples, le plus important est :

- L'audit externe joue un rôle important dans la protection des installations de l'entreprise

Mots clés: audit externe, l'immobilisations, l'entreprise.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	**I**
الآية الكريمة	**II**
شكر وعرفان	**III**
الإهداء	**IV**
الملخص	**V**
فهرس المحتويات	**VI**
قائمة الجداول والأشكال والملاحق	**VII**
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	**1**
تمهيد:	**2**
المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها	**3**
المطلب الأول: نشأة المراجعة الخارجية	**3**
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية ومبادئها	**4**
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية	**6**
المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية وخدماتها	**7**
المطلب الأول:أهمية المراجعة الخارجية	**8**
المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية	**9**
المطلب الثالث: الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية	**10**
المبحث الثالث : معايير المراجعة الخارجية ومنهجية تنفيذها.	**13**
المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية	**13**
المطلب الثاني: منهجية المراجعة الخارجية	**18**
المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي	**25**
خلاصة الفصل	**28**
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية للتثبيتات	**29**
تمهيد	**30**
المبحث الأول: ماهية التثبيتات	**31**
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التثبيتات	**31**
المطلب الثاني: تصنيف التثبيتات	**32**

المطلب الثالث: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات	**34**
المبحث الثاني: جرد التثبيتات	**38**
المطلب الأول: إهتلاك التثبيتات	**39**
المطلب الثاني: خسائر القيمة عن التثبيتات	**43**
المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات	**44**
المبحث الثالث: مسار المراجعة الخارجية للتثبيتات	**45**
المطلب الأول: أهداف المراجعة الخارجية للتثبيتات	**45**
المطلب الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية للتثبيتات	**46**
المطلب الثالث: دور المراجع الخارجي في حماية التثبيتات	**53**
خلاصة الفصل	**57**
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة بن عباس	**58**
تمهيد:	**59**
المبحث الأول:التعريف بمؤسسة ش و ذ م م بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه	**60**
المطلب الأول: تقديم مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه	**60**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**61**
المطلب الثالث: عرض نشاط وتثبيتات المؤسسة	**65**
المبحث الثاني: تنفيذ عمليةالمراجعة الخارجية لتثبيتات المؤسسة	**67**
المطلب الأول:الأدوات والآليات التي يستخدمها المراجع الخارجي لمراجعة تثبيتات المؤسسة	**67**
المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ عملية مراجعة تثبيتات المؤسسة	**67**
المطلب الثالث: إنهاء عملية المراجعة وتحرير تقرير المراجع الخارجي لتثبيتات المؤسسة	**71**
خلاصة الفصل	**74**
الخاتمة	**75**
قائمة المراجع	**78**
الملاحق	**83**

فهرس الجداول

والأشكال والملاحق

فهرس الجـــــــــداول

رقم الجدول	عنـــــــوان الجدول	الصفحة
01_01	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	**9**
02_01	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	**19**
02_02	جدول الاهتلاك	**41**
03_01	تثبيتات مؤسسة ش و ذ م م بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه	**66**
03_02	الجرد المادي لتثبيتات المؤسسة	**68**
03_03	الجرد المحاسبي لتثبيتات المؤسسة	**68**
03_04	المقارنة بين الجرد المادي والمحاسبي لتثبيتات المؤسسة	**69**
03_05	مدة استخدام السيارتين محل التنازل	**70**

فهرس الأشكـــــــــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
03_01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ش و ذ م م بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه	**61**

فهرس المـــــــــــلاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	تقرير المراجع الخارجي	**84**

مقدمة

تسعى دول العالم اليوم إلى تطوير وتوسيع اقتصادياتها وتحسين مستوى معيشتها، وفي سبيل ذلك فهي تسعى إلى خلق مؤسسات ذات بنية تنظيمية قوية جدا تكون منتجة ومنافسة وقابلة للاستمرار، وهذا يتطلب تنظيما من نوع خاص يقوم أساسه على خلق بيئة توفر مقومات قيام هكذا مؤسسات. و لقيام هذه المؤسسات بدورها الفعال في دفع عملية التنمية الاقتصادية يتطلب توفر مجموعة من الشروط أو العوامل ولعل أبرزها امتلاك أصول قادرة على خلق قيمة مضافة للمؤسسة وتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، أي قادرة على تحقيق إيراد يعكس المستوى الحقيقي للمؤسسة. وهذا ما تحققه الأصول الثابتة أو ما يعرف بالتثبيتات.

ونظرا لحاجة المؤسسات إلى مطابقة البيانات المحاسبية للواقع في ظل التطورات التي شهدتها المحاسبة، وكذا حاجة المتعاملين مع المؤسسة إلى تلك البيانات والمعلومات، ظهرت الحاجة إلى وجود جهة خارجية مستقلة تعمل على الحفاظ على مصالح المؤسسة و إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره المراجع الخارجي والذي يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. و في خضم هذا التوصيف يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في حماية تثبيتات المؤسسة؟

ومن الإشكالية الرئيسية ارتأينا طرح بعض التساؤلات وتتمثل فيما يلي :

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية،ما هي أنواعها ومعاييرها، مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي؟
- ما المقصود بالتثبيتات وما هي أنواعها، وكيف يتم تقييمها؟
- ما هي إجراءات المراجعة الخارجية للتثبيتات؟
- ما هي المنهجية المتبعة من طرف المراجع الخارجي لمراجعة تثبيتات مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه؟

فرضيات البحث:

- المراجعة الخارجية صورة تعبيرية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق أهداف المؤسسة.
- تثبيتات المؤسسة عرضة للضياع والتسرب لذا وجب وجود جهة تمنع ذلك.

أهداف البحث:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي :

- إبراز مفهوم المراجعة الخارجية ومدى أهميتها في المؤسسة الاقتصادية.

- إلقاء الضوء على منهجية المراجعة الخارجية من خلال إجراءاتها وأساليبها لترشيد الحكم الشخصي للمراجع الخارجي.
- الوصول إلى مدى تأثير المراجعة الخارجية على تثبيتات المؤسسة.
- معرفة واقع الممارسة العملية لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

أهمية البحث:

تكسب هذه الدراسة أهميتها من خلال إيضاح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها، وسعي كل مؤسسة إلى تحقيق أفضل أداء لها والذي يكفل لها السمعة الطيبة والاستمرار في النشاط. و هذا ما يجعل الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة تحكم على مستوى أداء المؤسسة وكفاءة إدارتها ومدى مصداقية قوائمها، ولن يكون ذلك إلا من خلال المراجع الخارجي الذي يتمتع بخبرة ومعرفة كبيرة تمكنه من ذلك.

أسباب اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي دفعتنا لمعالجة هذا الموضوع نذكر:

الأسباب الموضوعية:

- اعتبار المراجعة الخارجية محل اهتمام المؤسسات والعديد من الأطراف.
- معرفة الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي من اجل حماية تثبيتات المؤسسة.

الأسباب الذاتية:

- ارتباط الدراسة بمجال التخصص.
- الرغبة في إثراء معارفنا حول المراجعة الخارجية.
- محاولة انجاز بحث يكون عبارة عن مادة علمية تساعد الطالب المهتم بهذا الموضوع.

منهج البحث:

نظرا لطبيعة موضوع البحث ومحاولة منا الوصول إلى إجابة عن الإشكالية المطروحة، كان إلزاما علينا اعتماد المنهج الوصفي في الفصلين الأول والثاني وذلك للإلمام بالجانب النظري للمراجعة الخارجية والتثبيتات، أما في الفصل الثالث اعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال تحليل المعطيات والأرقام كما استعنا بأداة من أدوات المنهجية والمتمثلة في دراسة حالة لمعرفة واقع تطبيق المراجعة الخارجية على تثبيتات مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه.

صعوبات البحث:

- صعوبة إجراء الدراسة الميدانية وجمع المعلومات التي تمثل المؤسسة محل الدراسة حقيقة.
- صعوبة الحصول على تقرير المراجع الخارجي حيث تم الحصول عليه في آخر يوم لذا لم نتمكن من تحليله واعتمدنا على معلومات المراجع فقط .

هيكل البحث:

لمعالجة بحثنا قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول:

تناولنا في الفصل الأول عموميات حول المراجعة الخارجية حيث تطرقنا إلى مفهوم المراجعة الخارجية ومراحل تطورها، أهدافها وأهميتها بالنسبة لأطراف عديدة، كم تطرقنا لمعايير المراجعة الخارجية المعترف بها والمقبولة قبولا عاما وأهم الخطوات المتبعة لتنفيذ عملية المراجعة الخارجية.

وفي الفصل الثاني تعرضنا إلى ماهية التثبيتات وأنواعها،تقيمها وإعادة تقييمها، اهتلاكها و التنازل عنها،كما تطرقنا لإجراءات مراجعة التثبيتات لمعرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في حماية تثبيتات المؤسسة.

أما الفصل الثالث والأخير قمنا بدراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه، حيث قمنا بتقديم المؤسسة وعرض نشاطها وتثبيتاتها، كما تطرقنا إلى الإجراءات المتبعة من طرف المراجع الخارجي لمراجعة تثبيتات مؤسسة بن عباس وأهم الملاحظات المقدمة من طرفه.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

لقد شهدت مهنة المراجعة الخارجية اهتماما كبيرا في جميع دول العالم المتقدم، وأصبحت تمثل نشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه، وذلك نظرا لما تقدمه من خدمات لمستخدمي القوائم المالية، فالمراجعة عملية تهدف إلى التحقق من البيانات المحاسبية والمالية، والتأكد من مدى صحتها وتمثيلها العادل للمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، كم تهدف إلى التحقق من مدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي الأخطاء ومختلف أشكال الغش والتلاعب.

والمراجعة الخارجية كغيرها من المهن ترتكز على جملة من المعايير التي تحدد إطار العمل، ولقيام المراجع بمهمته على أكمل وجه لابد له من إتباع منهجية سليمة وذلك في حدود الصلاحيات الممنوحة له.

ومن خلال هذا الفصل سنتناول الإطار النظري للمراجعة الخارجية، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالأتي:

- المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها؛
- المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية وخدماتها؛
- المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية ومنهجية تنفيذها.

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها

إن ظهور المراجعة الخارجية جاء تبعا للتطور الحياة البشرية والاقتصادية والاجتماعية عبر العصور، وذلك تلبية لحاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات التي تعبر عن مدى سلامة إدارة المؤسسة وكذا سلامة وعدالة قوائمها،ومدى تحقيقها لأهدافها التي أُنشأت من اجلها بغية اتخاذ القرارات المناسبة .

وكمدخل للجانب النظري للمراجعة الخارجية، فإنه من الضروري تتبع التطور التاريخي الذي شهدته هذه المهنة، واهم التعريفات التي أعطيت لها من طرف المنظمات والهيئات المهنية المختلفة، وكذلك الوقوف على أهميتها وأهدافها، بالإضافة إلى الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي.

المطلب الأول: نشأة المراجعة الخارجية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الخارجية أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها. حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقيين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم،فقد استخدموا المراجعين للتأكد من مدى صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. حيث أن كلمة تدقيق(Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها يستمع[1].

ومع حلول عصر النهضة اتسع النشاط التجاري نسبيا مما أدى إلى كبر حجم الوحدات القائمة به، وبظهور الرأسمالية التجارية ظهرت حاجة الملاك إلى معلومات تساعدهم على حماية ممتلكاتهم من الاختلاس والسرقة،وهذا ما أدى إلى الاستعانة ببعض الأفراد ليقوموا بالعمل كمشرفين يمارسون وظيفة الرقابة من خلال الاحتفاظ بسجلات عن الأصول مع تقديم حساب دوري عن مسؤولياتهم، وكانت التقارير تقدم للملاك من طرف المشرفين لبيان المركز المالي وتقدم المشروع.

ومع الازدهار الصناعي تزايد حجم الوحدات الاقتصادية، مما يتطلب الزيادة في الأموال، و التي يصعب توفيرها من بعض الأشخاص وهذا ما أدى بدوره إلى ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة في تنظيم المؤسسات خلال المراحل المبكرة من الثورة الصناعية. وهكذا ظهرت شركات المساهمة والتي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، أي تنازل المساهمين عن حقهم في الإدارة لعدد من المديرين الأُجراء، بحيث يجمعهم مجلس الإدارة وهم

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص:17.

مطالبون بتقديم تقريرا عن أداء المؤسسة من خلال مجموعة من القوائم المالية وذلك في نهاية كل فترة زمنية معينة.

وقد ترتب عن الفصل بين الإدارة والملكية ظهور تباعد بين مصدر المعلومات الخاصة بالمؤسسة (الإدارة) ومستخدمي هذه المعلومات (المساهمين)، كما ظهر تعارض للمصالح بين الطرفين والذي قد يدفع الإدارة لإعداد قوائم مالية غير صادقة. و لحماية أسهم الأشخاص غير المشاركين في الإدارة من عدم كفاءتها وخداعها ظهرت الحاجة إلى وجود شخص مستقل يقوم بفحص حسابات المؤسسة وسجلاتها، ويقدم تقريرا إلى أصحاب الأسهم يتضمن نتائج فحصه، وهكذا ظهرت الحاجة إلى المراجعة الخارجية بصورة جلية.[1]

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية ومبادئها

أولا: مفهوم المراجعة الخارجية

هناك عدة تعاريف للمراجعة الخارجية نذكر منها ما يلي:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها:" فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصا إنتقاديا منظما. بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".[2]

من التعريف السابق نلاحظ أن المراجعة الخارجية تشمل ما يلي:[3]

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير.

1. الفحص: ويقصد به التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، وما يتبع هذا الفحص من استخدام لأدلة الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

2. التحقيق: ويقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة لفترة مالية معينة.

3. التقرير: هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباته في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ويعتبر المرحلة النهائية لعملية المراجعة.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية ، الإسكندرية،مصر، 2002، ص:9.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص:17.

[3] عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، دار النهضة العربية، بيروت،1985 لبنان،،ص ص: 12، 13 .

أما التعريف الحديث للمراجعة الخارجية هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، حيث عرفت المراجعة الخارجية على أنها:" عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".[1]

وعلى ضوء التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

المراجعة الخارجية عملية منظمة، يقوم بها شخص أو هيئة خارج المؤسسة ويكون مستقلا عن الإدارة، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص نظام الرقابة الداخلية والسجلات والدفاتر فحصا فنيا إنتقاديا ومحايدا،للتحقق من مدى صحتها وتمثيلها العادل لنتائج المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وإبداء رأيه في شكل تقرير يتم تبليغه للأطراف المعنية.

ثانيا: مبادئ المراجعة الخارجية

باعتبار المراجعة الخارجية علم، فهي كغيرها من العلوم الأخرى ترتكز على مجموعة من المبادئ والتي تنقسم إلى مجموعتين وذلك حسب أركان المراجعة وهي كالتالي:[2]

- مبادئ مرتبطة بركن الفحص والتحقيق؛
- مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص والتحقيق:

وتتمثل في:

1.1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة عليها، وعلاقة المؤسسة بالأطراف الأخرى من جهة، ومعرفة تحديد احتياجات مختلف الإطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

2.1. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المؤسسة سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

3.1. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق الحسابات**، دار الصفاء لنشر، عمان،الأردن،2000، ص ص:7، 8 .

[2] المرجع السابق، ص ص: 23 ، 24.

رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا، والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبيرا.

4.1. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة إضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظرا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة والذي هو عبارة على ما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

وتشمل ما يلي:

1.2. مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير المراجع الخارجي تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة لجميع المستخدمين لتلك التقارير، والذين هم بحاجة إلى معلومات تتمتع بالثقة الكافية وتسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من إعداد التقرير.

2.2. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقارير المراجع توضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات المحاسبية والتغيرات التي تطرأ عليها، كما أنه من الضروري الإفصاح على نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر و السجلات.

3.2. مبدأ الإنصاف: وفقا لهذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير المراجع الخارجي منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

4.2. مبدأ السببية: ينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يشتمل تقرير المراجع على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه، وأن توضع الاقتراحات على أساس أسباب موضوعية.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:

- المراجعة القانونية (Audit Légal)؛
- المراجعة التعاقدية أو الاختيارية (Audit contractuel)؛
- الخبرة القضائية (Expertise judiciaire).

أولا: المراجعة القانونية (الإلزامية)

وهي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها ، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها والمصادقة عليها واعتماد القوائم المالية الختامية، ويترتب على عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.[1]

يتم تعيين مراجع الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، ومن الضروري أن تكون هذه المراجعة كاملة وإختبارية.[2]

ثانيا: المراجعة التعاقدية (الاختيارية)

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني، وهي تتناسب مع المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، وقد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة الحسابات واعتماد القوائم المالية، لأن المراجعة تساهم في زيادة الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مراجع الحسابات والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء، خاصة في حالة الانفصال أو انضمام شريك جديد،وكذا طمأنة المالك على مدى دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر والتي يقدمها لأطراف خارجية وخاصة مصلحة الضرائب.[3]

ثالثا: الخبرة القضائية

وهي المراجعة التي يقوم بها مختص مستقل يملك الصلاحية القانونية التي تمنح له التأهيل لفحص كل خصوصيات المؤسسة محل المراجعة،[4] ويتم تعيين الخبير من طرف المحكمة التي تحدد بكل دقة الإطار الزمني والمكاني للمهمة، ويشترط في الخبير أن يكون مسجلا في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.[5]

المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية وخدماتها

إن للمراجعة الخارجية أهمية بالغة، واعتمادها في المؤسسات يكون بغية تحقيق أهداف معينة وذلك من خلال خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المراجع الخارجي. وفي هذا المبحث عرض لأهمية المراجعة الخارجية وأهدافها، بالإضافة إلى الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وأخرون،**أسس المراجعة-الأسس العلمية والنظرية**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية،مصر، 2004، ص: 42.

[2] سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،الجزائر،2003-2004، ص: 42.

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص: 43،42.

[4] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في الاقتصاد وتسيير المؤسسات،كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة20 أوت 1955، سكيكدة،الجزائر، 2006-2007، ص: 7.

[5] محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص: 28.

المطلب الأول:أهمية المراجعة الخارجية

تكمن أهمية المراجعة الخارجية في كونها وسيلة لا غاية، هذه الوسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية،والتي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، تتمثل هذه الجهات في:[1]

أولا: إدارة المؤسسة

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية، وليس هناك ضمان لصحة ودقة تلك البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل جهة محايدة ومستقلة.

ثانيا: الملاك والمساهمين

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملكية عزز من أهمية المراجعة، فكان لابد من طرف خارجي يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين، ومنع حدوث الاختلاس والتلاعبات. كما أن تقرير المراجع الخارجي يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

ثالثا: الدائنين والموردين

يعتمد هؤلاء على تقارير المراجع الخارجي التي تعبر على مدى سلامة وصحة القوائم المالية، بحيث يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي ومدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، ما يضمن لهم تحصيل حقوقهم لدى هذه المؤسسة.

رابعا: الهيئات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي يتضمنها تقرير المراجع الخارجي في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.

خامسا: البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى

تلجأ المؤسسة إلى الاقتراض من المؤسسات المالية بغرض توسيع نشاطها أو لمواجهة عسر مالي، غير أن المؤسسات المالية يجب أن تكون على علم بدرجة الخطر ومعرفة ما مدى قدرة المؤسسة على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير المراجع الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص ص:13،12.

سادسا: الزبائن

اهتمام هؤلاء بالمعلومات ينحصر بمعرفة ما مدى استمرارية المؤسسة في نشاطها، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل أو يعتمدون عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[1]

سابعا: العاملين

هذه الشريحة تهتم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب العمل، كما تهتم بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية

مرت المراجعة الخارجية بعدة مراحل وتطورت، وصاحب هذا التطور تطور أهدافها من فترة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة، ونتيجة تعدد الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، والجدول التالي يلخص التطور التاريخي لأهداف المراجعة الخارجية:

جدول رقم (01_01):التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850_ 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1933_ 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية
1933_ 1905	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء
1940_ 1933	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء
1960_ 1940	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي

المصدر:عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية،الإبراهيمية،الإسكندرية، مصر،1999_2000، ص: 7.

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2010-2011، ص: 10.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى من الأهداف يسعى المراجع الخارجي دائما إلى التأكد من تحققها عند قيامه بعمله في المؤسسة، تتمثل هذه الأهداف في:[1]

1. الوجود: يسعى المراجع الخارجي إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة) ، أما بالنسبة للعناصر الأخرى (غير الملموسة) مثل الالتزامات فيتم التحقق من أنها ليست وهمية وذلك من خلال التأكد من التسجيل الفعلي و الصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة.

2. الملكية: على المراجع أن يتأكد من ملكية بعض الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات التي تأكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من ملكية الأصول يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

3. استقلال الفترة المالية: يتمثل هذا الهدف في التحقق من الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع أن يتحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة الموالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية محل المراجعة.

4. التقييم: يجب على المراجع أن يتحقق من مدى صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول والخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

5. الشمولية: يتحقق المراجع من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة،وكذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتجت عنها أرصدة الحسابات.

6. الإفصاح: ونعني بهذا الهدف أن يتأكد المراجع من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الثالث: الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية

اتسع نطاق المراجعة الخارجية فلم يعد يقتصر فقط على المراجعة التقليدية للقوائم المالية وإبداء الرأي، بل توسع بشكل ملحوظ وأصبح المراجع الخارجي يقدم خدمات تعرف بخدمات التأكيد المهني.

[1] بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتاثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2010_2011، ص ص: 10،9.

وحسب أحد اللجان المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونيين، والتي تعرف بلجنة اليوت والتي عرفت خدمات التأكيد بأنها:" عبارة عن خدمات يوفرها مهني محايد بهدف تحسين جودة المعلومات أو بيئتها لمستخدمي القرار".[1]

وفيما يلي عرض لأهم تلك الخدمات:

أولا: خدمات إبداء الرأي و التأكيد.

يهدف المراجع من خلال هذا النوع من الخدمات إلى إضفاء المصداقية على البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتنقسم خدمات إبداء الرأي والتأكيد المهني إلى:

1. خدمات إبداء الرأي؛ وتنقسم بدورها إلى: [2]

- خدمات مراجعة القوائم المالية؛
- خدمات الفحص المحدود للقوائم المالية؛
- خدمات أداء إجراءات متفق عليها.

1.1. خدمات مراجعة القوائم المالية: تتضمن عملية مراجعة القوائم المالية جمع وتقييم أدلة الإثبات التي تعتبر أساس تكوين الرأي عن تأكيد أن القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.ويترتب عن ذلك إعطاء تأكيد إيجابي أو إيضاح في تقرير المراجعة.

2.1. خدمات الفحص المحدود للقوائم المالية: تقتصر أعمال الفحص المحدود على الاستفسار من مسئولي المؤسسة وتطبيق الإجراءات التحليلية، وعلى الرغم من محاولة المراجع أن يكون على دراية بالأمور الهامة، إلا أن إجراءات الفحص المحدود تجعل الوصول إلى الهدف أقل حدوثا بالمقارنة مع خدمات المراجعة، لذلك يعطي المراجع في مهام الفحص المحدود درجة تأكيد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص تخلو من أي تحريف هام و مؤثر ويتم التعبير عن ذلك في صورة تأكيد سلبي.

3.1. خدمات أداء الإجراءات المتفق عليها: في هذه المهمة يعين المراجع لتنفيذ إجراءات تقرها المؤسسة والمراجع معا، ويقوم المراجع بإصدار تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات ولا يعطي أي تأكيد، وهذا التقرير يكون استخدامه مقيدا ومقتصرا على الأطراف التي أقرت تلك الإجراءات.

---

[1] أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2006، ص: 35.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ،ص ص: 45 ، 49.

2.خدمات التأكيد المهني: قدمت اللجنة المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (اليوت) بعض الأمثلة عن تلك الخدمات نذكر منها ما يلي:[1]

1.2. تقييم المخاطر: حيث يوفر المراجع تأكيد على أن جوانب مخاطر الأعمال بالمؤسسة تعتبر شاملة، بالإضافة إلى تقييم إذا ما كان هناك نظم تسمح بإدارة هذه المخاطر بالمؤسسة.

2.2. إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات الداخلية: وهنا يقوم المراجع الخارجي بإعطاء تأكيد على أن نظم المعلومات الداخلية للمؤسسة، توفر معلومات قابلة للاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية.

3.2. شهادات الإيزو9000 : وهنا يعطي المراجع تأكيد على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الإيزو9000، للرقابة على جودة المنتجات من اجل تحقيق الميزة التنافسية.[2]

4.2. مراجعة بيئية: ونعني بها تقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.[3]

ثانيا: خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر

يتضمن هذا النوع من الخدمات إجراءات جمع ووضع البيانات التي يوفرها العميل في شكل قوائم مالية، ثم تحديد خلوها من الأخطاء الهامة والواضحة، وبالتالي ليس من الضروري إبداء رأي أو تأكيد في هذا الشأن. ومع هذا فإن المراجع مسؤول عن الإفصاح عن أي إنحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[4]

ثالثا: الخدمات الضريبية

تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي. ففي حالة الاندماج مثلا أو شراء مؤسسة ما، هنا يقوم المراجع بتقديم نصائح إلى العميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب إلى أدنى حد ممكن وتوجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من المزايا الضريبية، بالإضافة إلى تقديم النصح للعميل بشأن بعض الأمور الضريبية التي لها صفة الدولية.[5]

رابعا: خدمات استشارية للإدارة

تعرف هذه الخدمات على أنها:" تلك الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام المؤسسة للطاقات والموارد المتاحة لها وبما يحقق أهدافها".

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ،ص ص: 35 ،36.

[2] عبد السلام سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2009_2010، ص: 59.

[3] المرجع السابق، ص : 59.

[4] المرجع السابق، ص:47.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص:48.

وتتعلق هذه الخدمات بنصح الإدارة وتقديم المشورة لها فيما يتعلق بتحليل، تخطيط، تنظيم، تنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالمؤسسة، وإعداد التوصيات واقتراح الخطط وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها.[1]

المبحث الثالث : معايير المراجعة الخارجية ومنهجية تنفيذها.

تقوم المراجعة الخارجية كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تصدرها الهيئات المهنية، والعمل بهذه المعايير يعد أمرا ضروريا، نظرا للدور الذي تلعبه كأداة لتوفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد المسؤوليات والإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجعة.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية.

تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة والدارسين لهذا العلم والعمل.[2]حيث اصدر مجمع المحاسبين الأميركيين قائمة تتضمن معايير المراجع المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات وهي:[3]

- **المعايير العامة الشخصية:** تضم هذه المجموعة المعايير المتعلقة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة؛
- **معايير العمل الميداني:** تضم هذه المجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ المراجعة؛
- **معايير أعداد التقرير:** خصصت هذه المجموعة للمعايير التي تبين كيفية إعداد تقرير المراجع الخارجي وما يجب ان يشتمل عيه التقرير من معلومات.

وفيما يلي تفصيل لمختلف المعايير السابقة:

أولا: المعايير العامة (الشخصية)

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على أساس درجة الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي.[4]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق، ص: 49.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 49.

[3] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن، مرجع سابق، ص: 54.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص: 06.

وتتلخص المعايير العامة للمراجعة فيما يلي:

1. معيار التأهيل العلمي والعملي للمراجع:

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف تعتمد على رأي المراجع الخارجي، مما يتطلب ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحيادية القائمين بعملية المراجعة، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والعملي في المراجع.[1] و حسب النصوص الجزائرية المنظمة لمهنة المراجعة يشترط في الشخص الراغب في مزاولة مهنة مراجعة الحسابات ما يلي:[2]

1.1. التأهيل العلمي: أي أن يكون متحصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية أو في فروع أخرى ، بالإضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة.

1.1. التأهيل العملي أو الخبر المعنية: أي أن يكون أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه خبرة 10 سنوات في ميدان التخصص.

2. معيار استقلال المراجع:

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهنة المكلف بها. و يجب أن يكون رأي مراجع الحسابات من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما يتوجب عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع رأيه فيها، خاصة وأن أطراف عديدة تعتمد على رأي المراجع الخارجي بصفته خبيرا مستقلا محايدا، ولا يكفي أن يكون المراجع الخارجي مستقلا ظاهريا بل يجب أن يتوفر فيه الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على المستوى الأخلاقي للمراجع.[3]

3. معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع الخارجي لمهامه وفي إعداده للتقرير.[4]

ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي[5]:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة؛

---

[1] عبد الفتاح الصحن واخرون، مرجع سابق، ص ص:56 ،57.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر، 2003، ص ص: 39، 40.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص :57.

[4] المرجع سابق، ص:57.

[5] عزوز ميلود، مرجع سابق،ص: 27.

- أخذ بعين الاعتبار الظروف الغير عادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي يستغل لحدوث الغش وتلاعبات ولا يمنع حدوث أخطاء؛
- العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي الفني المحايد؛
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

ثانيا: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى المراجع الخارجي غير كافي، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله،[1] وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

1. معايير وضع الخطة والإشراف على المساهمين:

يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، وفي هذا الإطار يجب توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص مساعدين مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين لتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه، ويطلق على هذه الخطة لفظ (برنامج المراجعة).

ويشتمل برنامج المراجعة على كافة الخطوات الضرورية للقيام بالاختبارات المطلوبة، ويستخدم هذا البرنامج كأداة للتخطيط المسبق والرقابة على الأداء، ومن ناحية أخرى يعتبر هذا البرنامج من أوراق العمل في المراجعة التي يعتمد عليها المراجع في إعداد تقريره.[2]

2. معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، وإضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة فانه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على هذه الإجراءات .

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص:39.

[2] عبد الفتاح الصحن واخرون ، مرجع سابق، ص ص:80 ، 81.

ويفترض على المراجع الخارجي أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المؤسسة.[1]

3. معيار كفاية أدلة الإثبات:

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات، حتى يستند إليها لإبداء رأيه في القوائم المالية.[2]

ويمكن تقسيم أدلة وقرائن عملية المراجعة إلى فئتين وذلك كما يلي:[3]

- **الأدلة الداخلية:** وتشمل كل ما هو موجود داخل المؤسسة من دفاتر ومستندات، الشيكات وأوامر الشحن وطلبات البضائع، العقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان؛
- **الأدلة الخارجية:** وتشمل الأدلة والقرائن الخارجية كالمصادقات من العملاء والموردين،أو الدائنين ورسائل المحامين.

ثالثا: معايير إعداد التقارير

بعد أن تطرقنا إلى المعايير العامة ومعايير الميداني، سوف نتطرق أيضا إلى معايير إعداد التقارير، حيث تتضمن هذه الأخيرة العناصر الآتية[4]:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة على إتباع هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من دورة إلى أخرى؛
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛
- يجب أن يشتمل تقرير المراجع على إبداء الرأي في كل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة؛

---

[1] سردوك فاتح، مرجع سابق،ص: 52.

[2] شدري معمر سعاد،**دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2008_2009،ص:44.

[3] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص:59.

[4] عبد الفتاح الصحن واخرون، مرجع سابق، ص:86.

وفي حالة عدم تمكن المراجع من إبداء رايه فيجب ان يذكر الأسباب التي حالت دون ذلك.

1. **معايير احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

إن هذا المعيار لا يعني سرد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن يتضمن الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء رأي فيما أذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لهذه المبادئ.[1]

وحسب هذا المعيار تصنف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى:[2]

1.1. المبادئ العامة؛ وتتمثل في:

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

2.1. المبادئ المرتبطة بالربح؛ وتشمل ما يلي:

- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ التكلفة في قياس النفقة؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات.

3.1. المبادئ المرتبطة بالمركز المالي؛ وتضم ما يلي:

- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا؛

2. **معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:**

يقضي هذا المعيار بأن يبين المراجع في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في السنة الحالية تتميز بالثبات مقارنة بالسنوات السابقة. ولذلك فإن المعيار الثاني من معايير أعداد التقرير يضمن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة، وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من المراجع بيان طبيعة هذه

[1] عبد الفتاح الصحن واخرون، مرجع سابق ، ص:87.

[2] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص: 28، 29.

التغيرات وأثرها على القوائم المالية، ومن ثم نجد أن التطبيق السليم لهذا المعيار يستلزم فهما واضحا من المراجع للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة.[1]

3. معيار إحتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات والبيانات:

يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، كذلك إذا ما كانت تلك القوائم تحتوي على كل ما يجب أن تشمله من بيانات ومعلومات، فعلى المراجع الخارجي أن يتحقق من صدق المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأن يعتمد على الفحص والمراجعة في كل العمليات التي تؤدي إلى تضليل مستخدم القوائم المالية.[2]

4. معيار إبداء الرأي:

ويقضي هذا المعيار أساسا بأن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة المؤسسة ومركزها المالي، وذلك كوحدة واحدة لا بعضا منها أو عنصر من هذه القوائم،أما في الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، هذا لا يعني رفضها نهائيا ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها.[3]

المطلب الثاني: منهجية المراجعة الخارجية

من خلال مفهوم المراجعة الخارجية الذي سبق وأن تطرقنا إليه، يتبن لنا أن المراجعة الخارجية منهجية منظمة أي أنها تتضمن مجموعة من الخطوات لتنفيذ مهمة المراجعة وكذا الوسائل اللازمة للقيام بهذه المهمة، وهذا ما سنتطرق غليه في هذا المبحث.

أولا: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

إن تحقيق المراجع الخارجي لأهداف المراجعة يفرض عليه إتباع ثلاث مراحل رئيسية وهي:

1. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات لتنفيذ عملية المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن المباشرة في عملية المراجعة دون جمع معلومات حول هذه المؤسسة، ولذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ في تنفيذ مهمته

[1] عبد الفتاح الصحن واخرون ، مرجع سابق،ص ص: 90،91.

[2] سردوك فاتح، مرجع سابق، ص: 55.

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص: 102.

انطلاقا من الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة،وعلى ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته.[1]

وهذه الخطوة تتضمن خطوات فرعية يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (02_01): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1. أشغال أولية:	• التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة؛ • التنظيم المهني؛ • عناصر المقارنة مابين المؤسسات.
2. اتصالات أولى مع المؤسسة:	• حوار مع المسئولين؛ • زيارات ميدانية؛ • التعرف على الوثائق الداخلية.
3. انطلاق الأشغال:	• تكوين الملف الدائم؛ • إعداد برنامج المراجعة الأولي.

المصدر: محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ط3، ديوان المطبوعات الجزائرية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص:68.

وفيما يلي شرح للخطوات التي تضمنها الجدول[2]:

1.1. الأشغال الأولية: في هذه الخطوة يقوم المراجع بالاطلاع على الوثائق الخارجية عن المؤسسة له بـ:

- التعرف على محيط المؤسسة والقوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع؛
- استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2.1. الاتصالات الأولى مع المؤسسة محل المراجعة: تسمح هذه الخطوة للمراجع بـ:

- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ومحاورتهم؛
- القيام بزيارات ميدانية للتعرف من خلالها على موقع المؤسسة، نشاطاتها و وحداتها.

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 76.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 69.

3.1. انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد الانتهاء من الخطوات السابقة وجمع معلومات تتصف بالديمومة.ومن خلال هذه الأخيرة يقوم المراجع بإعداد الملف الدائم للمراجعة وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كم أن يكون المراجع قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة،وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن"خطة عمل للمراجعة يقوم بوضعها المراجع ومساعديه ، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه".[1]

2.فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات في عملية المراجعة، وقبل أن نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من التعريف بنظام الرقابة الداخلية.

عرفت منظمة الخبراء المحاسبيين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية انه:" هو مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء."[2]

وبعد تطرقنا لمفهوم نظام الرقابة الداخلية، سنقوم بتوضيح الخطوات التي يتبعها المراجع في سبيل تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وهي كالأتي:

1.2. جمع الإجراءات(التوثيق):

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العالمين بتنفيذه، ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة و موثوقة. حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل المؤسسة، ويوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية، وهي:[3]

- الوصف النظري: أي وصف كتابي للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة؛

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 78.

[2] بوطرة فضيلة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006_2007، ص ص: 18 ،19.

[3] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 80.

- خرائط التدقيق: وهي عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة؛
- قوائم الاستقصاء: عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المراجع وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.

2.2. اختبارات التطابق(الفهم):

لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة في الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم هذا النظام، ويتحقق هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:[1]

- فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختبار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات؛
- فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعة والمحددة.

3.2. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع الخارجي من إعطاء تقييم أولي للنظام الرقابة الداخلية، ولتنفيذ هذه الخطوة يستعمل المراجع في الغالب استمارات مغلقة، وفي نهاية هذه الخطوة يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام.[2]

4.2. اختبارات الاستمرارية:

من خلال هذا النوع من الاختبارات يتأكد المراجع من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي نقاط قوة فعلا أي مطبقة فعلا في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وتعتبر هذه الاختبارات ذات أهمية قصوى مقرنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ودون خلل.[3]

[1] المرجع السابق ، ص: 81.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 74.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص: 74.

5.2. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية واختبارات الاستمرارية يقوم المراجع بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ، وتحدد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها في التقييم الأولي لهذا النظام،[1] ومن ثم يقوم المراجع بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية ويقدمه للإدارة.[2]

3.فحص الحسابات والقوائم المالية:

تعتبر هذه المرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة الخارجية، وتتضمن هذه المرحلة الإجراءات التالية:

1.3. تحديد أثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية التي يتوصل إليها المراجع تمكنه من إتخاذ قراره عن مدى الاعتماد عليه وتحديد أو توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد إجراءات المراجعة، ففي حالة إذا ما أسفرت نتيجة التقييم على أي شك في جانب من جوانب نظام الرقابة الداخلية، فعليه التوسع في اختباراته حتى يزيل الشك أو أن يتبع ويتقصى ما قد يوجد من خطأ أم تلاعب،[3] أما في حالة قوة النظام هنا يقوم المراجع بتخفيض إجراءات فحصه.[4]

2.3. اختبارات السريانية والتطابق:

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمراجع التحقق من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات في الواقع وتحديد إذا ما كان هناك انحراف، ويتم هذا النوع من الاختبارات عن طريق:[5]

1.2.3. المراجعة التحليلية؛ وتشمل ما يلي:

1.1.2.3. الاطلاع على المعلومات المحاسبية:

- الاطلاع على موازين المراجعة؛
- فحص سريع للقيود الكبير.

2.1.2.3. الاطلاع على المعلومات غير المحاسبية:

- الموازنات؛
- الإحصائيات التجارية؛

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق،ص:81.

[2] محمد بوتين ، مرجع سابق،ص: 75.

[3] عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص: 280.

[4] محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 79.

[5] المرجع السابق، ص ص: 81،79.

- لوحة القيادة؛
- العقود؛
- محاضر الاجتماعات...الخ.

3.1.2.3. القيام بالمقارنات عن طريق العمليات الحسابية:

- تطور الهامش الإجمالي؛
- نفقات المستخدمين؛
- النفقات المالية...الخ.

مع القيام بالمقارنات (المراجعة القياسية) من سنة إلى أخرى.

3.2.3. الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير ، سندات الإستلام أو التسليم ، ملف الجرد المستمر...إلخ.

4.2.3. إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين: يقوم المراجع بإرسال المصادقات إلى مختلف المتعاملين مع المؤسسة (الزبائن، الموردين...) وذلك من أجل تأكيد العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم.

5.2.3. المشاهدة الميدانية: وهنا يقوم المراجع بعمليات العد والتقييم (الجرد) للمحزونات والتثبيتات في أماكن وجودها والمراقبة الفجائية للصندوق.

4. إنهاء عملية المراجعة:

لإنهاء عملية المراجعة يتعين على المراجع إصدار رأيه حول المعلومات المالية استنادا على مجموعة من الأدلة والقرائن، وللقيام بهذه الخطوة على المراجع القيام بما يلي:[1]

- التأكد من مدى توفر المبادئ المحاسبية؛
- فحص الأحداث مابعد الميزانية؛
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛
- إعادة النظر في أوراق العمل؛
- إصدار الرأي.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق ،ص: 83،81.

ثانيا: وسائل تنفيذ المراجعة الخارجية

عملية المراجعة ترتكز على جمع المعلومات وتحليلها، وهذا يتطلب استخدام مجموعة من الوسائل والتقنيات، يمكن إيجازها فيما يلي:

1. المعاينة والجرد الفعلي: تستلزم هذه العملية العد أو القياس أو الوزن وذلك حسب طبيعة العنصر محل الفحص، والجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفحص والذي يشترط فيه أن يكون من الأصول ذات الكيان الملموس.[1]

2. المراجعة الحسابية: تهدف المراجعة الحسابية إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوفات والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط.[2]

3. المراجعة المستندية: تعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات والمالية التي تمت بالمؤسسة.[3]

4. طريقة المصادقات: تساعد المصادقات التي يحصل عليها المراجع التحقق من الوجود الفعلي والملكية والتقييم لبعض الاصول غير الموجودة بحيازة المؤسسة، مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء...إلخ. وتعتبر هذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها معدة من طرف ثالث خارج عن المؤسسة.[4]

5. طريقة الاستفسارات: تقوم هذه الطريقة على أساس توجيه المراجع بعض الأسئلة أو الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة، للحصول على إيضاحات تتعلق بالنظم أو الإجراءات التي تحتاج إلى تفسير خاص، وهذه الاستفسارات قد تكون شفوية أو كتابية ولابد للمراجع أن يتأكد من مدى صحة الإجابات قبل أن يقتنع بها.[5]

6. طريقة المقارنات والربط بين المعلومات: تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.[6]

---

[1] عزوز ميلود، مرجع سابق، ص: 47.

[2] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 72.

[3] المرجع السابق ، ص: 72.

[4] المرجع السابق،ص: 73.

[5] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق ،ص ص: 73،74.

[6] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق ،ص: 74.

7. المراجعة الإنتقادية: يقوم المراجع الخارجي من خلال هذه الوسيلة بدراسة انتقادية فاحصة وتحليل متمكن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو القوائم المالية، ويتوقف نجاح هذه المراجعة على خبرة المراجع وكفاءته، كما تفيد في توفير وقت وجهد لمواجهة المراجع للأمور غير العادية التي تستدعي إنتباهه.[1]

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

إن مهنة الراجعة الخارجية تمنح لمزاولها بعض الصلاحيات لأداء المهمة، كما تفرض عليه الالتزام بمسؤوليات المهنة من أجل تحقيق أهدافه وأهداف مستخدمي القوائم المالية، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مسؤوليات المراجع الخارجي وصلاحياته.

أولا: مسؤوليات المراجع الخارجي

لقد تعددت مسؤوليات المراجع الخارجي وذلك بتعدد الأطراف التي يتعامل معها، وفيما يلي عرض لهذه المسؤوليات: [2]

1. مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش:

تعد مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها احد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة،حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت خلال السنة المالية محل المراجعة ، ويعتبرون ذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة حيث قللت المعايير المهنية والتوصيات المهنية من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة عن منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.

[1] المرجع السابق، ص:74.

[2] محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية** –دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث،العدد 12، جامعة ورقلة،الجزائر، 2013، ص ص: 132،130

2.مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه عملائه:

إن الذي يحكم على العلاقة بين المراجع وعمليه هو العقد المبرم بينهما وبالتالي فان مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا من الناحية القانونية اتجاه عمليه أي المؤسسة محل المراجعة ،ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية "مسؤولية عقدية".

3.مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الغير (الطرف الثالث):

يقصد بالغير أو الطرف الثالث "جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ".[1]

ويعتبر المراجع الخارجي مسؤولا أمام الطرف الثالث من مستخدمي الكشوفات المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينهما، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافه للتلاعب أو الاختلاس في عميلة المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الكافية للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى هذه المسؤولية "بالمسؤولية التقصيرية".

وتنعقد المسؤولية القانونية بنوعيها العقدية والتقصيرية عند المراجع بتوافر ثلاث شروط هي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر إصابة الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع ؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع .

4.المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي :

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، فكلما كان المراجع قادرا على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له. حيث أن المراجع الخارجي يعرض على المؤسسات وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالكشوفات المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة إلى حياده واستقلاله عن ممارسة مهنته، كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على إضفاء ثقة الرأي العام فيه وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع أخر يتجاهل تلك القواعد.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص:131.

5. المسؤولية الجنائية :

المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين المؤسسات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة عامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة الكشوفات المالية وأية خدمة إدارية واستشارة أخرى.

ثانيا: صلاحيات المراجع الخارجي

يتمتع المراجع الخارجي بصلاحيات تمكنه من القيام بمهامه وإنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، وفيما يلي عرض لتلك الصلاحيات:[1]

1. حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير أو نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط الشركة.

2. حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤولا في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.

3. حق المراجع في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقتضيه القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى، إلى جانب ذالك فحص وتدقيق المستندات من خلال المراجعة المستندية.

4. حق المراجع في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.

5. حق المراجع في فحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، والتحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.

6. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة.

7. حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، ذلك لتقييم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**،الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت،لبنان، 2011، ص: 215.

خاتمة الفصل:

مما سبق، يتضح أن المراجعة الخارجية عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مستقل خارج عن المؤسسة، وتهدف المراجعة الخارجية إلى فحص أعمال الغير من أجل الحكم على مدى سلامة النظم والسجلات والدفاتر،وبلورة نتائج الفحص في تقرير وتبليغه لمن يهمه الأمر، وللحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب ، ويتبع قواعد السلوك المهني .

وباعتبار أن المراجعة الخارجية مهنة فهي تمنح لمزاوليها مجموعة من الحقوق (حق الاطلاع على الدفاتر، حق حضور اجتماع مجلس الإدارة...الخ) ، وتمتع المراجع الخارجي بهذه الحقوق تساعده على القيام بمسؤولياته المتعددة على أكمل وجه.

ولتنظيم مهنة المراجعة الخارجية أصدرت الهيئات المهنية الناشطة في هذا المجال جملة من المعايير التي تحدد إجراءات وخطوات تنفيذ هذه المهمة، كما تعتبر هذه المعايير مرشدا ودليلا لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة عالية.

الفصل الثاني

المراجعة الخارجية

للتثبيتات

تمهيد:

تلعب المراجعة الخارجية دورا هاما في التأكيد على مدى بقاء وتطور واستمرار المؤسسات الإقتصادية، حيث تختص بفحص الأنظمة داخل المؤسسة خاصة النظام المحاسبي للمؤسسة، وذلك للوقوف على مدى قدرة مقومات هذا النظام على تحقيق القياس و الإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، كما تختص المراجعة الخارجية بالتأكد من مدى صحة ودقة البيانات المالية والتشغيلية ومدى فعاليتها والتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والنظم الموضوعة من طرف الإدارة.

إن المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنواعها تحتاج إلى مجموعة من الوسائل الضرورية تعتمد عليها لمباشرة نشاطها ومن بين هذه الوسائل الأراضي والمباني التي تقام عليها ومختلف التجهيزات والمعدات، بالإضافة إلى بعض الوسائل المعنوية مثل شهرة المحل والرخص والعلامات التي تقتنيها المؤسسة أو تقوم بإنتاجها أو استئجارها،كما يمكن أن تقوم المؤسسة باقتناء وسائل مالية تنتظر منها تحقيق عوائد مستقبلية وتتمثل هذه الوسائل في الأسهم والسندات.

خلال دورة الاستغلال المادي في المؤسسة، تتعرض هذه الأصول أو ما تسمى تثبيتات إلى انخفاض في قيمتها نتيجة الاستخدام أو التقادم أو التطور التكنولوجي وهنا يمكن الاستغناء عن جزء منها أو التنازل عنها لصالح الغير أو اعتبارها كخردة، وهذه التثبيتات باعتبارها أصولا فهي تخضع لعملية التقييم وإعادة التقييم، ومن خلال هذا الفصل سنحاول معرفة إن كان للمراجعة الخارجية دور في حماية تثبيتات المؤسسة ، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالأتي:

- المبحث الأول: ماهية التثبيتات؛
- المبحث الثاني: جرد التثبيات؛
- المبحث الثالث:المراجعة الخارجية للتثبيتات.

المبحث الأول: ماهية التثبيتات

تعتبر التثبيتات من أهم أصول المؤسسة والتي تحتل مكانة في ميزانية المؤسسة فالتثبيت مهما كان نوعه مادي أو معنوي أو مالي فهو يحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويفترض أن يبقى بحوزة المؤسسة لفترة زمنية تفوق السنة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التثبيتات

بإعتبار أن التثبيتات تمثل أصولاً للمؤسسة وجب التطرق إلى مفهوم الأصل قبل التعرض إلى مفهوم التثبيت.

أولا: الأصل

الأصل: هو عنصر له قيمة إقتصادية بالنسبة لأية مؤسسة، بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز إقتصادي مستقبلي(تحقيق منفعة) و يسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية[1]:

- إحتمال تحقيق منفعة إقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية مراقبة (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الإقتصادية مع الأخذ بعين الإعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر)؛
- إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد؛
- إمكانية حساب تكلفته أو قيمته عند تقييمه بكل موثوقية عالية.

ثانيا: التثبيتات

هناك عدة تعاريف للتثبيتات نذكر منها ما يلي:

التعريف1: التثبيتات هي الأصول التي تقتنيها المؤسسة لا بغرض المتاجرة بها و إنما لاستخذامها في عملية الإستغلال أي لتحقيق نشاطها الصناعي أو التجاري أو تقديم خدمات.[2]

[1] لعريبي محمد، مداخلة بعنوان: **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**،مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة خميس مليانة، الجزائر،2010،ص:2.

[2] منصور بن عوف عبد الكريم، **محاسبة عامة**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، ، بن عكنون، الجزائر، 1998،ص:7.

التعريف 2: تعرف التثبيتات (الأصول الثابتة) حسب النظام المحاسبي المالي على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة إستعمالها إلى ما بعد سنة مالية.[1]

المطلب الثاني: تصنيف التثبيتات

يمكن تصنيف التثبيتات(الأصول الثابتة) إلى:

- تثبيتات مادية؛
- تثبيتات معنوية؛
- تثبيتات مالية.

أولا: التثبيتات المادية (العينية)

تتمثل التثبيتات المادية في الممتلكات، التجهيزات، المعدات والأصول المادية التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة تتجاوز السنة تقديريا،لغرض إستعمالها في الإنتاج أو لغرض تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية، ومن أمثلة ذلك الأراضي، المباني، السفن، السيارات و المعدات المكتبية.[2]

أما المعيار الدولي IAS16 فقد عرفها على النحو التالي:

"هي أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع و الخدمات أو الإيجار للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع إستخدامها لأكثر من فترة واحدة ".[3]

ثانيا: التثبيتات المعنوية

تعرف التثبيتات المعنوية على أنها أصول قابلة للتجديد غير نقدية و لا مادية، مراقبة و مستعملة في إطار نشاط المؤسسة مثل:براءة الاختراع، شهرة المحل، أنظمة الإعلام الآلي...الخ.[4]

تعتبر خاصية غياب الكيان المادي الملموس أهم خاصية للأصول هي الملموسة، لكنها لا تكفي لتمييزها عن باقي الأصول نظرا لوجود بعض الأصول الأخرى التي ليس لها كيان مادي ملموس كحسابات العملاء، لذا

[1] مصطفى عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب scf**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ع 5،جامعة الوادي، الجزائر،2012 ص:24.

[2] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**،الأوراق الزرقاء،الجزائر،2012، ص:24.

[3] محمد أبو نجار، جمعة حميدات، **المعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ المالي**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص:251.

[4] مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص :125.

فإن الخاصية التي تسمح بتمييزها هي عدم التأكد الكبير فيما يخص منافعها الإقتصادية، وهذا ما يخلق مشاكل عند الاعتراف بها وتقييمها.[1] وللاعتراف بها لابد من توفر الشروط التالية[2]:

- إذا كان من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق؛
- تقييم احتمال تحقيق منافع اقتصادية بناءا على توقعات مدروسة.

ثالثا: التثبيتات المالية

تتمثل التثبيتات المالية أساسا في سندات المساهمة وحافظة السندات الأخرى، التي لا تنوي المؤسسة التخلي عنها، ويفترض أن تبقى بحوزتها لمدة طويلة.[3]

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف التثبيتات المالية على أنها[4]:

- "دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة ".
- "سند أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة".

وتسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية المذكورة في شكل أصول مالية جارية تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها في إحدى الفئات التالية [5]:

- سندات المساهمة و الحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال و التوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض و الحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

---

[1] Jean- jaques JULIAN,' **Les Normes comptable internationales, IAS/IFRS',2éme** éditions Foucher, Paris, 2007, p : 65.

[2] مصطفى عوادي، مرجع سابق،ص:125.

[3] ناصر رحال، مصطفى عوادي، مداخلة بعنوان: **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي، الوادي، ايام17-18 جانفي2010، ص:12.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25-03-2009، ص:86.

[5] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،الجزائر3، 2009-2010، ص:87.

المطلب الثالث: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات

عند إدراج أي أصل في الحسابات الأولية واعتباره من التثبيتات فإنه يخضع لعملية التقييم، هذه الأخيرة تختلف باختلاف التثبيتات والظروف المحيطة، كما تخضع التثبيتات في نهاية الدورة المالية إلى تقييم لاحق وذلك لمعرفة مقدار التغير المتوقع في قيمة التثبيتات ومعالجة ذلك.

أولا:تقييم التثبيتات

1. تقييم التثبيتات المادية:

تقيم الأصول الثابتة المادية بتكلفة شرائها حيث تكلفة الشراء=سعر الشراء صافي من كل التخفيضات التجارية و المالية، بما في ذلك خصم تحصيل الدفع+ حقوق الجمارك (إن وجدت) وكل الرسوم غير قابلة للاسترجاع،ويضاف إلى تكلفة الشراء هذه التكاليف المباشرة[1]:

- تكاليف إيصالها، الشحن والتفريغ؛
- مصاريف إقامتها و تركيبها؛
- مصاريف التخلص منها والتي تعود على عاتق المؤسسة في نهاية المطاف؛
- بعض المصاريف و الأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (الموثق، الخبراء)؛
- مصاريف المستخدمين مرتبطة بشكل مباشر بالحصول على الأصل؛
- مصاريف اختبارات التشغيل.

ونستثني من هذه التكلفة المصاريف التالية[2] :

- مصاريف إقامة مركب جديد و إنتاج منتج جديد؛
- مصاريف انطلاقها و مصاريف ما قبل الاستغلال؛
- خسائر استعمالها الأولي؛
- تكاليف ترحيل أو إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات؛

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر،2010،ص ص:98، 99.

[2] صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص:85.

- تكاليف القرض(قروض الحصول على الأصل وبناءه أو إنتاجه) لا تدخل في تكلفة الأصل إلا إذا اتبعت المؤسسة ما يقترحه المعيار IAS 23(تكاليف القروض).

أما تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد و اليد العاملة وأعباء الإنتاج الآخر، هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

2.تقييم التثبيتات المعنوية:

يقيم الأصل الثابت غير المادي في الأصل بتكلفته. ويفرق بين أربع حالات لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة، و هي:

1.2. الحصول على الأصل منفردا(منفصلا):

.1.1.2.عن طريق الاقتناء المباشر(تكلفة الشراء):

وتحسب تكلفة الشراء وفق العلاقة التالية:

تكلفة الشراء: سعر الشراء+ التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية.

حيث:

سعر الشراء: سعر الشراء صافي من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.

التكاليف المباشرة: تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل المعين+ الأتعاب غير مباشرة+ اختبارات سير الأصل.

و تستثنى، ولا تدخل في هذه التكلفة التكاليف التالية[1]:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛
- تكاليف نشاط ما؛
- المصاريف الإدارية و المصاريف العامة؛
- خسائر العمليات عند البداية.

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS /IAS، ص:136.

[2] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ،مرجع سابق،ص:125.

2.1.2. عن طريق تبادل الأصول:

إذا تم امتلاك أصل غير ملموس مقابل مبادلته مع أصول أخرى فإنه يقيم و يسجل بقيمته العادلة، و الفرق بين القيمة الصافية للأصل المتحصل عليه و الأصل الممنوح في عملية التبادل تسجل ضمن نتيجة المؤسسة كنتيجة تنازل.

إذا تعذر تحديد القيمة العادلة بصورة صادقة لكل من الأصل الممنوح و الأصل المتحصل عليه، فإن التثبيت المتحصل عليه يسجل بالقيمة المحاسبية للتثبيت الممنوح، ومنه لا يسجل أي فرق في نتيجة المؤسسة، بشرط أن لا تتمثل عملية التبادل في صفة المتاجرة.[1]

2.2. امتلاك التثبيتات غير الملموسة عن طريق الإعانات و المساعدات الحكومية وغيرها:

في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو بمقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة مثل: حقوق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطة راديو أو تلفزيون... الخ، وبموجب المعيار المحاسبي الدولي20 "محاسبة الإعانات العمومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية"، فقد تختار المؤسسة بين[2]:

- الاعتراف بأصل غير ملموس من الإعانات الحكومية كإيرادات مؤجلة، حيث يتم تقييمه على أساس القيمة العادلة؛
- عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار قيمته العادلة، حيث تعترف به بمقدار رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي 20، بالإضافة إلى أي اتفاق يؤدي مباشرة لأعداد الأصل لاستعماله المقصود.

3.2. التثبيتات غير الملموسة المنجزة داخليا:

يقيم الأصل الثابت غير الملموس المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج، وتبدأ المؤسسة بحساب تكلفة الإنتاج هذه إبتداءا من اعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت غير مادي، أي عندما توفر الشروط المذكورة سابقا.

---

[2] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مرجع سابق،ص:125.

أما مصاريف مرحلة ما قبل التطوير فلا تدخل في تكلفة الإنتاج.

كما نستثني من هذه التكلفة، المصاريف الإدارية والمصاريف العامة إلا إذا كانت للأصل المعني: خسائر العمليات الأولية، مصاريف تكوين المستخدمين و التكاليف غير المباشرة.[1]

4.2. الحصول على التثبيت المعنوي نتيجة تجميع:

يقيم الأصل الثابت غير المادي، الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، وإذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد القيمة العادلة للأصل بمصداقية.[2]

3. تقييم التثبيتات المالية:

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين، وتقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.[3]

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات

من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى إعادة تقييم كل نوع من أنواع التثبيتات وذالك كما يلي:

1. إعادة تقييم التثبيتات المادية:

لإعادة تقييم التثبيتات المادية هناك طريقتين وهما:[4]

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

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاكات – خسائر القيم

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

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

---

[1] محمد بوتين،**المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مرجع سابق، ص ص:137،136.

[2] المرجع السابق، ص:137.

[3] صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص:87.

[4] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مرجع سابق، ص:103.

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

ولتحديد القيمة العادلة بمصداقية، يتطلب توفر سوق يحقق الشروط التالية[1]:

- تجانس العناصر المتداولة في هذا السوق؛
- وجود وبصفة دائمة بائعين ومشتريين متفاهمين وتحت نفس الظروف؛
- توفر أسعار عمومية.

2. إعادة تقييم التثبيتات المعنوية:

لا تختلف طريقة إعادة تقييم التثبيتات المعنوية عن إعادة تقييم التثبيتات المادية، أي أن إعادة تقييم التثبيتات المعنوية تتم وفقا لطريقتين وهما: طريقة التكلفة ، طريقة إعادة التقييم .

وشروط تطبيق طريقة إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات المعنوية تشبه الشروط المذكورة بالنسبة للتثبيتات المادية،أي أن هذه المعالجة لا يسمح بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى سوق نشطة.[2]

3. إعادة تقييم التثبيتات المالية:

بعد التقييم الأولي يجب على المؤسسة قياس التثبيتات المالية، بمقدار قيمتها العادلة بدون خصم لتكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر.[3]

المبحث الثاني: جرد التثبيتات

إن التسجيلات المحاسبية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة لا تكف لإعداد القوائم المالية النهائية، ولذلك تلجأ المؤسسة إلى القيام بعمليات الجرد لمختلف الموجودات لمقارنة ما هو موجود فعلا بما هو مسجل بالدفاتر والسجلات، وعملية جرد التثبيتات تضم في محتواها مجموعة من العمليات والتي تتعلق بحساب

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مرجع سابق ، ص: 138.

[2] هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية** ، ط2،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2009 ، ص:70.

[3] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدوليةIAS/IFRS** ،ج2،المكتبة السركة الجزائرية بودواو،الجزائر، 2009، ص:116.

الإهتلاك وقيمة التدهور في قيمة التثبيت، بالإضافة إلى معرفة ما مدى إمكانية الاحتفاظ بالتثبيت أو التنازل عنه، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: إهتلاك التثبيتات

في نهاية كل دورة مالية تقوم المؤسسة باحتساب الاهتلاك لمختلف تثبيتاتها القابلة للاهتلاك وذلك لمعرفة مقدار نقص المنافع الإقتصادية للتثبيت واتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تجديد التثبيتات التي على وشك أن تهتلك تماما.

أولا: مفهوم الاهتلاك

للاهتلاك تعاريف عديدة نذكر منها ما يلي:

"الاهتلاك هو إثبات محاسبي، يترجم فقدان الأصل القدرة على الإنتاج سواء من الناحية الكمية وذلك بسبب الاندثار، أو من الناحية النوعية وذلك بسبب التقادم العائد إلى التطور التكنولوجي، وفقدان القيمة بهذا الشكل يعتبر كاستهلاك وسيط في دورة الإستغلال الأخرى، ويعتبر الإهتلاك كتوزيع لقيمة التثبيتات على العمر الإنتاجي المقدر لها." [1]

كما يعرف الإهتلاك على أنه " إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهتلاك على مدة دوام المنفعة مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء المدة النفعية".[2]

مما سبق يمكن استخلاص التعريف التالي:

الاهتلاك يمثل مقدار النقص في قيمة التثبيتات المادية أو المعنوية، وذلك نتيجة الاستخدام أو التقادم أو التطور التكنولوجي، حيث يتم توزيع القيمة القابلة للاهتلاك على العمر الإنتاجي للتثبيت المعني مع مراعاة القيمة المتبقية للأصل.

وتجدر الإشارة إلى أن حساب وتسجيل الاهتلاك للتثبيتات المعنوية يعتمد على مدة المنفعة (غالبا ما تكون مدة المنفعة محددة في حالة وجود حق تعاقدي يحددها "الإمتياز، الرخصة، براءة الإختراع")، حيث إذا كانت مدة المنفعة للتثبيت المعنوي محددة (معروفة) فإنه يخضع للاهتلاك على غرار باقي التثبيتات العينية، أما إذا كانت هذه المدة غير محددة (غير معروفة) فهذا يعني أن التثبيت العيني غير قابل الاهتلاك.

[1] حنيفة بن ربيع ، **الواضح في المحاسبة وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص: 377.

[2] مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص:125.

فالنظام المحاسبي المالي افترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 سنة، وفي حال حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية.[1]

ثانيا: عوامل تحديد قسط الاهتلاك

يتحدد قسط الاهتلاك السنوي الذي يحمل على الحسابات الختامية على أساس تحديد العوامل الرئيسية التالية: [2]

1. **تكلفة الأصل:** وتتمثل هذه التكلفة في جميع عناصر التكاليف الخاصة بالأصل الثابت اعتبارا من شرائه وتجهيزه وإعداده حتى بداية تشغيله بطريقة عادية .
2. **العمر الإنتاجي المقدر:** ويتمثل في الفترة الزمنية التي يستخدم فيها الأصل الثابت وفقا لمعدلات الاستخدام العادية، وبمعنى آخر الفترة التي يظل الأصل يعمل فيها بطريقة طبيعية، وتختلف هذه الفترة من أصل لآخر وفقا لطبيعته وطريقة استخدامه وظروف هذا الاستخدام.
3. **مقدار الخردة أو النفاية:** ويتمثل في تقدير الخردة أو النفاية المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي. الافتراضي للأصل، وبمعنى آخر المبلغ المتوقع أن يباع به الأصل بعد إهلاكه في نهاية هذا العمر.
4. **طريقة ومعدل الإهتلاك:** وهي الطريقة التي يتم إختيارها لحساب قسط اهتلاك الأصل(ثابت، متناقص،...) إلى غير ذلك من طرق الاهتلاك المتعرف عليها.

ولا شك أن كل أصل تناسبه طريقة معينة تختارها المؤسسة حسب ظروف تشغيله، وتحديد الطريقة يسمح بتحديد معدل أو نسبة الاهتلاك المناسبة لكل أصل.

ثالثا:جدول الاهتلاك

تتضمن بطاقة الاستثمار (جدول الاهتلاك) كل البيانات الضرورية مثل: الاسم، النوع، رمز التثبيت، القيمة الأصلية ،تاريخ الحصول عليه، المورد، نسبة الاهتلاك السنوية ونوع الاهتلاك .[3]

---

[1] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديدSCF**، Pages Bleues، 2013، ص: 68.

[2] شحاتة السيد شحاتة وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التشغيل الإلكتروني**، دار التعليم العالي للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر،2013،ص:173- 176.

[3] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مرجع سابق ،ص204.

الجدول رقم(01_02): جدول الاهتلاك

التاريخ	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك السنوي	مجموع أقساط الاهتلاك المسجلة	صافي القيمة المحاسبية

المصدر : محمد العزازي وآخرون، **التسيير المالي والمحاسبي**، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر،2013، ص: 220.

رابعا: طرق حساب الاهتلاك

للإهتلاك طرق عديدة على المؤسسة اختيار إحداها وهي:

- طريقة القسط الثابت؛
- طريقة القسط المتناقص؛
- طريقة القسط المتزايد؛
- طريقة وحدات النشاط أو الإنتاج.

1.طريقة الإهتلاك الثابت :

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن الاهتلاك دالة لعامل الزمن، وتخصص أقساط الاهتلاك بطريقة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للتثبيتات، بغض النظر عن استخدامه أو تقادمه، ولهذا يرى المدافعون عن هذه الطريقة أنها الأفضل خاصة عندما تكون درجة استخدام الأصل وتكاليف الإصلاح والصيانة المستقرة ولا تتغير من فترة إلى أخرى، إضافة إلى الاستقرار في الأسعار(غياب التضخم). [1]

[1] حنيفة بن ربيع ، مرجع سابق ،ص343.

2.طريقة الإهتلاك المتناقص:

حسب هذه الطريقة، قيمة قسط الاهتلاك تتناقص سنة بعد سنة خلال فترة استخدام الأصل، وتتحمل السنوات الأولى من عمر الأصل مصاريف اهتلاك أعلى من السنوات التالية، ومرد ذلك إلى أن الأصول الثابتة تقدم خدمات أكبر في السنوات الأولى من عمرها الإنتاجي، وزيادة مصاريف الاهتلاك في السنوات الأولى من حياة الأصل يؤدي إلى تخفيض الدخل وبالتالي يسمح لدافعي الضرائب بتأجيل دفع الضرائب إلى الفترات المالية اللاحقة.[1]

3.طريقة الاهتلاك المتزايد:

تبعا لهذه الطريقة فإن قسط الاهتلاك يتزايد كلما اقتربت نهاية العمر الإنتاجي للأصل الثابت المادي ,ويعاب على هذه الطريقة كونها لا تتماشى مع الواقع، حيث أن المنافع الاقتصادية المتوقع تحقيقها من الأصل تكون أكبر نسبيا في سنوات عمره الإنتاجية الأولى، مما يتطلب تحميل عبء إهتلاك أكبر في تلك السنوات حتى تتناسب مصاريف الفترة المحاسبية مع إيراداتها، كما أن عامل التقادم التقني الذي قد يصيب أصول المؤسسة ويؤدي إلى إحلالها بأصول أكثر تطورا لا يتماشى مع هذه الطريقة في احتساب الاهتلاك .[2]

4.طريقة وحدات الإنتاج:

وتسمى طريقة القسط المتغير أو التكلفة المتغيرة، وتستخدم هذه الطريقة للأصول التي تهتلك منفعتها بالاستخدام المادي وليس بالاستخدام الزمني، وهذا يعني أن لا يكون الوقت عامل مؤثر على المنافع الاقتصادية للأصل، كالطائرات التي يقدر عمرها بساعات التشغيل أو بعض الآلات التي يقدر عمرها بعدد الوحدات التي تنتجها، ولكن من عيوب هذه الطريقة أنه يصعب التنبؤ بعدد الوحدات الإنتاجية للأصل لاختلاف ظروف التشغيل.[3]

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.[4]

---

[1] حيدر بن محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**،ط1، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص: 220.

[2] عبد الرحمن عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ،ط2، دار النشر جيطلي ، الجزائر 2011، ص: 130.

[3] حيدر بن محمد علي بني عطا، مرجع السابق، ص:218.

[4] عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيمة التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي**،محاضرات مقدمة للسنة أولىLMD محاسبة، جامعة ساعد دحلب، البليدة، الجزائر،2009،ص: 8.

المطلب الثاني:خسائر القيمة عن التثبيتات

قد تتعرض التثبيتات إلى نقص في قيمتها نتيجة أحداث مختلفة كالأزمات الاقتصادية، الحوادث الطبيعية، حوادث المرور التي قد تتعرض لها وسائل النقل، أو التطور التكنولوجي قد يفقد الأصل قيمته أو جزء منها.[1]

وفي نهاية كل دورة يستوجب على المؤسسة تقدير وفحص فيما إذا كان هناك أصل من أصولها قد فقد قيمته، وإذا وجد مؤشر على ذلك يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل، والتي تقيم بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الممكن الحصول عليه والقيمة النفعية التي تعبر عن القيمة الحالية للتدفقات المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها (الفقرات 53-54: معيار المحاسبة الدولي رقم 16).[2] ومن المؤشرات الدالة على تدني القيمة نذكر ما يلي:[3]

1. المؤشرات الداخلية:

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي؛
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا؛
- تغيير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

2. المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي)، والمحيط القانوني والاقتصادي؛
- ارتفاع نسب الفائدة في السوق، وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصل مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

وتثبت خسارة القيمة عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته الصافية المحاسبية بعد الاهتلاك، وهنا تخفض هذه القيمة إلى القيمة القابلة للتحصيل.

---

[1] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديدSCF**، مرجع سابق، ص78.

[2] ابراهيم بوزنان، الطاهر مخلوف، مداخلة بعنوان: **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة**،الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، يومي 13و14 جانفي 2013،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ص:9.

[3] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديدSCF**، مرجع سابق، ص:79.

حالة خاصة بفارق الاقتناء "الشهرة ":

إن فرق إعادة التقييم أو ما يعرف محاسبيا بفارق الاقتناء (Goodwill) الظاهر مع الأصول بصفته أصلا لا يجني تدفقات خزينة ممكنة القياس بصورة منفردة عن بقية الأصول، وعليه لا يمكن تحديد قيمته القابلة للتحصيل (بافتراض عدم وجود سوق نشطة خاصة بهذا النوع من الأصول) مما يجبر المؤسسة على ضمه إلى وحدة أو مجموعة وحدات الخزينة التي تجني تدفقات ممكنة القياس، مع ضرورة قيام المؤسسة باختبار خسارة القيمة عند توفر مؤشرات تعكس ذلك.[1]

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات

إن المؤسسة تقوم باقتناء أو إنتاج التثبيتات لغرض استخدامها بشكل دائم في مختلف وظائفها، ولكن هذا لا يمنع من أن تتنازل عن بعضها سواء المهتلك منها أو الذي مازال صالحا للاستخدام أو بعبارة أخرى التثبيت الذي لم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا. وقد تتم عملية التنازل[2]:

- عن طريق البيع؛
- عن طريق الاستبدال؛
- بدون مقابل.

وقبل التطرق إلى طرق التنازل لا بد الإشارة إلى أنه يتم تحديد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه، عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية.

1. التنازل عن طريق البيع:

يتم التنازل عن التثبيتات التي مازلت في الخدمة أو المهتلكة عن طريق البيع إما نقدا أو عن طريق البنك أو على الحساب.

2. التنازل عن طريق التبادل:

قد تقوم المؤسسة باستبدال تثبيتاتها القديمة بأخرى جديدة خاصة بالنسبة لتلك التي تتأثر بالتقادم الزمني كمعدات النقل أو بالتطور التكنولوجي كالتجهيزات ومعدات الإنتاج، وهذه العملية من وجه نظر المؤسسة تعتبر كعملية بيع وعليه وجب تحديد نتيجتها.

---

[1] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديدSCF**، مرجع سابق، ص:161.

[2] المرجع السابق، ص ص: 105،95.

3. التنازل عن التثبيتات بدون مقابل:

في حالة تنازل المؤسسة عن تثبيت بدون مقابل، لكونه تعرض لحادث ما (كوارث طبيعية، حوادث السير...) فإنها تقوم بترصيد حسابه مقابل إهتلاكاته المتراكمة، ويعالج الفرق بين قيمته المحاسبية الأصلية و الاهتلاك المتراكم كأعباء استثنائية لكونه غير صالح وتم التخلص منه.وفي حال استلام المؤسسة تعويضات من مصالح التأمينات عن أصلها الذي تعرض للحادث فإن التعويض يعتبر من النواتج الاستثنائية.

المبحث الثالث: مسار المراجعة الخارجية للتثبيتات

إن طبيعة مهنة المراجعة الخارجية تتطلب مراجعة كافة أنظمة وحسابات المؤسسة محل المراجعة، ونظرا لأهمية التثبيتات في المؤسسة فهي كغيرها من الأصول تتعرض للاختلاس والسرقة والضياع، وعليه وجب وضع إجراءات وميكانيزمات تعمل من أجل التحقق من وجود التثبيتات، ملكيتها، تقييمها..الخ، وهذه الإجراءات تساهم بشكل أو بآخر في حماية التثبيتات من كل أشكال الغش من تلاعب و إختلاس، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: أهداف المراجعة الخارجية للتثبيتات

تتمثل أهداف تدقيق أو مراجعة التثبيتات فيما يلي[1]:

- وجود رقابة داخلية على حيازة الأصول الثابتة وعلى الاستغناء عنها، على أن يكون المصروف واضحا في الدفاتر والسجلات.
- كفاية مخصصات الاهتلاك ، على أن تكون تتناسب مع حالة الأصل.
- التفرقة بين النفقات الايرادية والرأسمالية وأنها قد سجلت بصورة مستمرة وثابتة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن مجاميع الأصول الثابتة التي تظهر في قائمة المركز المالي مؤيدة بحسابات مراقبة وسجلات تحليلية.
- أن الدخل السنوي قد حمل بعبء الاهتلاك عن كل فترة.
- القبول العام لأسس تقييم الأصول الثابتة وإظهارها بصورة متكاملة في القوائم والتقارير المالية.

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص: 241، 242.

- سلامة غطاء التأمين للأصول الثابتة بما يتماشى مع سياسات الإدارة.
- سلامة التبويب لبنود الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي.

وهذه الأهداف الغرض منها هوان يجمع المراجع الأدلة الكافية التي يتخذها أساسا لحكمه وإبداء رأيه المهني فيما يتعلق بالتقارير المالية من حيث صحة النتائج وسلامة المركز المالي.[1]

المطلب الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية للتثبيتات

لقيام المراجع الخارجي بمراجعة التثبيتات عليه أن يحدد مجال أو نطاق عمله، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مجالات عملية مراجعة التثبيتات وإجراءاتها.

أولا : مجالات عملية مراجعة التثبيتات

إن التحقق من التثبيتات يتضمن القيام بما يلي:[2]

- التحقق من الوجود،
- التحقق من الملكية؛
- التحقق من القيمة؛
- التحقق من أي حقوق للغير على الأصول؛
- التحقق الحسابي من صحة الأرصدة الواردة في قائمة المركز المالي؛
- فحص نظام الرقابة الداخلية؛
- التحقق من العرض والإفصاح.

1. **التحقق من الوجود:** وهنا يقوم المراجع بالتحقق من أن الأصول الثابتة المسجلة بالقوائم المالية من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع اهتلاكها، حيث يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.[3]
2. **التحقق من الملكية:** وهنا بقوم المراجع بالتأكد من أن الأصل مازال مملوكا للمؤسسة في نهاية السنة المالية، وأنه لم يتم التصرف فيه ، ويكون ذلك عن طريق[4]:

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق،ص:221.
[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص: 236 ،237.
[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق،ص: 150.
[4] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق،ص: 219.

- الاطلاع على مستندات الملكية والعقود؛
- الحصول على شهادات من الشهر العقاري بعدم وقوع تصرفات في هذه الأصول وذلك في حالة الأراضي والعقارات.

3. **التحقق من القيمة:** ونعني به اطمئنان المراجع إلى أن المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية أهمها الثبات في أسس تقييم الأصول ، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من صحة تقييم الأصل عليه أن يتبع الإجراءات التالية[1]:
   - الإطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل؛
   - طلب شهادات من الإدارة تشمل كافة الإضافات والمصروفات التي أدخلت على الأصول خلا السنة؛
   - التأكد من كفاية مخصصات الاهتلاك وذلك حسب طبيعة الأصل؛
   - الاعتماد على شهادات فنيين لتقييم الأصول ذات الطابع الفني.
4. **التحقق من عدم وجود أي حقوق للغير على أصول المؤسسة:** يمكن للمراجع اكتشاف ذلك من خلال اطلاعه على المستندات والوثائق وعند طلبه للشهادات من الإدارة أو الغير،الشهر العقاري، البنوك... ويتم هذا من خلال إتمام الخطوات السابقة.[2]
5. **التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الواردة في قائمة المركز المالي:** وللتحقق من ذلك فعلى المراجع أن يتأكد من صحة نقل البيانات الواردة في سجلات الأصول أو من دفتر الأستاذ العام أو كشوف الجرد أو ميزان التدقيق إلى قائمة المركز المالي، مع مراعاة التبويب الصائب للأصول الثابتة.[3]
6. **فحص نظام الرقابة الداخلية** : وذلك للتأكد من صحة تطبيق الإجراءات الموضوعة للأصول الثابتة من حيث الأتي[4]:
   - سلطة الاعتماد للشراء أو الصنع؛
   - وسائل الاستبعاد أو الإزالة أو البيع؛
   - طريقة القيد أو التسجيل بالدفاتر والسجلات.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق،ص ص: 238 ،239.
[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 239.
[3] المرجع السابق، ص: 239.
[4] المرجع السابق، ص: 240.

7. التحقق من العرض والإفصاح: أي التأكد من أن الإفصاح، والتصنيف يتم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية أو طبقا لإطار التقارير المالية.[1]

ثانيا: إجراءات مراجعة التثبيتات:

تختلف إجراءات مراجعة التثبيتات باختلاف طبيعة التثبيتات وظروفها، لهذا نجد أن المراجع لا يتبع نفس الإجراءات لمراجعة تثبيتات المؤسسة.

1. التثبيتات المادية والمعنوية:

من أجل مراجعة التثبيتات يتبع المراجع إجراءات معينة كنمط للعمل اللازم في حالات عديدة للتحقق من هذا النوع من الأصول، وفيما يلي عرض لهذه الإجراءات[2] :

1.1. إعداد قائمة ملخص التغيرات التي طرأت على التثبيتات خلال السنة المالية:

تعطى أهمية للإضافات والإستغناءات عن التثبيتات عند المراجعة السنوية لهذه التثبيتات، فإذا قبلت أرصدة بداية السنة لهذه التثبيتات على أساس أنها قد تم مراجعتها في السنة الماضية، فإن التحقق من التغيرات التي تمت خلال السنة الحالية يؤدي إلى صحة الرصيد في نهاية السنة، وقائمة الملخص قد تعدها المؤسسة أو المراجع نفسه وتحتوي هذه القائمة على خانات للأرصدة الافتتاحية، وللإضافات والإستغناءات عن التثبيتات خلال السنة وأيضا رصيد الإقفال، كما تتضمن خانات لأي تعديلات قد يجريها المراجع.

2.1. التأكد من أن سجل التثبيت يطابق حساب المراقبة الخاص به:

قبل إجراء التحليلات التفصيلية التي تبين التغيرات التي طرأت على التثبيتات خلال السنة يجب التأكد من أن البطاقات التي يحويها سجل التثبيت تتطابق إجماليا مع رصيد حساب المراقبة الخاص بالتثبيت، وهذا الإجراء يعتبر أساسيا قبل إجراء أي جرد أو تفتيش مادي لهذه الأصول.

[1] المرجع السابق، ص: 240.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص: 221 ، 225.

3.1. التأكد من الملكية القانونية للتثبيتات: سبق وإن تطرقنا إليه في العناصر السابقة.

4.1. التحقق من الإضافات:

ويتم ذلك من خلال المراجعة المستندية، حيث يقوم المراجع بفحص المستندات الأساسية للتثبيت مثل العقود والوثائق وأوامر التشغيل و الاعتمادات اللازمة لذلك، ويعد ملخصات تحليلية للإضافات التي تمت على االتثبيت بعد مراجعته المستندية حتى يضيفها مع أوراق العمل،والخطوات اللازمة للتحقق من الإضافات تتمثل في:

- فحص قائمة الاعتمادات الموافقة على الإضافات سواء بالشراء أو التشييد(البناء)؛
- إعداد قائمة بالمشروعات تحت التنفيذ عن العام مع إظهار أمر التشغيل ووصف العمل والقيمة الموافق عليها والقيمة التي صرفت والرصيد؛
- فحص تكلفة التثبيتات المشيدة من طرف المؤسسة، وذلك باختبار بطاقات الزمن وأذونات صرف المواد، وفواتير وتقارير المقاولين...مع استعراض طرق تحميل المصاريف غير المباشرة؛
- متابعة التحويل من حسابات المؤسسة تحت التنفيذ إلى حساب التثبيت المعني، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأعمال التي تمت هي التي تحول؛
- متابعة فواتير وعقود الشراء وأي مستندات أخرى؛
- الاستفسار عن جميع الحالات التي تعدت فيها التكلفة الفعلية للتثبيت التكلفة المعتمدة؛
- مناقشة الإضافات مع الفنيين لغرض التأكد من أن الإضافات لم تحمل كمصروف، وأن التصليحات والتجديدات لم تجعل مصروفا رأسماليا بدون أساس.

5.1. التحقق من الاستغناءات عن التثبيتات خلال السنة:

إن الغرض الأساسي لتحقق المراجع من الاستغناءات عن التثبيتات خلال السنة هو أن يقرر ما إذا كانت التثبيتات قد استبدلت أو بيعت أو فككت الآلات أو توقف استخدام التثبيت من غير أن ينعكس هذا على الحسابات بصورة سليمة.

فبيع آلة أو استبدالها بآلة أخرى تعتبر عملية مالية ينتج عنها مستندات مثل: إيصال التسليم، أوامر الشراء...الخ، وهذه المستندات تعتبر وسيلة لإعلام الإدارة بالعملية.كما أن الآلات قد تخرد بدون أن تباع أو تستبدل، وفي هذه الحالة لن يكون هناك مستند لهذه العملية، وإحدى الوسائل التي تتبع لتفادي عدم تسجيل التثبيتات التي يستغنى عنها هي أن يكون هناك تصديق مسبق على أمر تخريد التثبيت، ويكون هذا التصديق

مرقما ترقيما متسلسلا وان يرسل للإدارة ولإكمال هذا يجب أن توضع خطة للجرد المادي والفعلي للتثبيتات في فترات دورية.

6.1. تحليل الصيانة والإصلاحات:

إن الغرض من هذا الإجراء هو اكتشاف المصاريف التي يجب أن ترسمل (تثبت)، وعلى المراجع التمعن في تحليل المصاريف والتصليحات لغرض التأكد من مدى الاستمرار في إتباع السياسات الموضوعة والتماشي مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، كما أن هذا التحليل يمكنه من التحقق من أن التصليحات التي أجريت تم المصادقة عليها قبل إجراؤها، والمقارنة بين عناصر مصاريف الصيانة والإصلاحات للسنة الحالية مع السنة الماضية يتيح للمراجع اكتشاف المبالغ التي تمثل اختلافا عما كان متبعا في السنة الماضية.

وفيما يلي بيان إجراءات بعض التثبيتات المادية والمعنوية وذلك كالآتي:

❖ **الأراضي:**

بالإضافة إلى ما تقدم، تتمثل إجراءات مراجعة الأراضي فيما يلي[1]:

- الإطلاع على وفحص عقود الملكية للتحقق من صحتها وسلامتها، كما يتأكد المراجع من أنها باسم المؤسسة محل المراجعة، مع التأكد من أن إجراءات شراء الأراضي قد تمت بشكل سليم وفقا للوائح المعمول بها بالمؤسسة،وأنه ليس هناك نزاع بشان الملكية.
- الحصول على شهادة تصرفات عقارية من الشهر العقاري توضح ملكية الأراضي وأي تصرفات بشأنها حتى تاريخ إعداد الميزانية.

وفي حالة رهن الأراضي، فإن عقود الملكية تكون عادة تحت يد من تم رهنها لديه، فيكون على المراجع الحصول على شهادة بذلك منه، مع مراعاة أي حقوق قد ترتبت له بسبب ذلك.

- التحقق من أن تقييم الأراضي قد تم بالتكلفة التي تشمل ثمن الشراء المبين في عقد الملكية المسجل مضافا إليه جميع المصاريف الخاصة بها، وعدم تضمين هذه التكلفة أي نفقات أخرى. كما يراعي أنه من المألوف ألا يحسب للأراضي اهتلاكات إلا إذا[2]:

✓ كانت الأراضي واقعة في شارع تجاري، وتم تحويل النشاط التجاري عن هذا الشارع، فإن قيمة الأراضي تقل ويجب تخفيض قيمتها؛

✓ كانت الأراضي تزرع، ثم تحول الماء عنها، فإن قيمة الأراضي تقل وبالتالي تنخفض قيمتها.

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة** ، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص: 115.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 243.

❖ **الآلات والمعدات:**

لمراجعة الآلات والمعدات يقوم المراجع بإتباع الخطوات التالية[1]:

- الإطلاع على سجل التثبيتات خاصة المتعلق بالآلات والمعدات ومطابقة بياناته مع الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ وكشف الجرد الفعلي للآلات القدم إليه من طرف إدارة المؤسسة والتحري عن أي فروق تظهرها هذه المطابقات.
- الإطلاع على عقود ومستندات وفواتير شراء الآلات والمعدات أو مبادلتها أو الحصول عليها كمنحة أو هبة أو تعويض أو كحصة في رأس المال...الخ، وذلك للتحقق من أنها باسم المؤسسة ومن أن انتقال الملكية تم بشكل سليمة وتبعا للإجراءات المعمول بها، مع التحقق من عدم وجود نزاع بشأنها حتى تاريخ إعداد الميزانية.

وفي حالة رهن هذه الآلات للغير هنا يستلزم وجود شهادة أو مستند يثبت ذلك، مع مراعاة أي حقوق تكون قد ترتبت عن ذلك.

- فحص جميع الإضافات والاستبعادات التي تمت خلال السنة بالنسبة للآلات والمعدات،وذلك من خلال المراجعة المستندية أو المعاينة الفعلية فضلا على التأكد من الالتزام بتطبيق القواعد والإجراءات المتعارف عليها ووفقا للوائح المعمول بها في المنشأة.
- التحقق من صحة تقييم الآلات والمعدات ومن صحة وثبات احتساب الاهتلاك الدوري لهذه الآلات والمعدات، والتأكد من كفاية مخصصات الاهتلاك.

كما يتأكد المراجع من المعالجة المحاسبية للآلات والمعدات التي تم اهتلاكها دفتريا بالرغم من أنها لا تزال تستخدم، وكذا المعالجة المحاسبية المناسبة التي تتبعها المؤسسة بخصوص الآلات والمعدات التي تحصل عليها من خلال الإيجار.

❖ **شهرة المحل Good Will:**

وهنا يقوم المراجع بالتأكد من صحة تقييم الشهرة بالإطلاع على الدفاتر لأنها ستظهر بالثمن الذي دفع في سبيل الحصول عليها أو القيمة التي قدرت بها، أما إطفاء الشهرة فبعض المحاسبين يرى ضرورة إطفائها أما

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ، ص ص: 115، 116.

البعض الآخر لا يرى ضرورة لذلك، والمهم هنا على المراجع أن يتحقق من السياسة التي تطبقها المؤسسة في إطفائها للشهرة ومدى ثباتها من سنة إلى أخرى.[1]

❖ **العلامة التجارية:**

يمكن للمراجع التحقق من العلامة التجارية من خلال الإطلاع على شهادة تسجيلها، أو عقد الشراء المسجل وكذلك مستندات تجديدها، والتأكد من إطفائها على أساس عمرها الإنتاجي أو على أساس إعادة التقدير مع الأخذ بعين الإعتبار أن العلامة التجارية ليست حق دائم للمؤسسة مثل حق الاختراع أو التأليف، ولكن يتم تجديدها باستمرار.[2]

❖ **حق التأليف:**

عند مراجعة هذا النوع من التثبيتات يقوم المراجع بالتأكد من إظهار هذا الأصل ضمن الأصول المعنوية مقدرا بالقيمة التي دفعت ثمنا له، وذلك بالرجوع إلى العقد، كما يجب عليه أيضا التأكد من أن المؤسسة تقوم بإهتلاك هذا الحق خلال مدة التعاقد على استغلاله أو المدة القانونية التي ينتهي فيها حق المؤلف .[3]

2. التثبيتات المالية:

يتبع المراجع للتحقق من هذا النوع من التثبيتات الإجراءات التالية[4]:

- الحصول على أدلة تفيد إمكانية المؤسسة في الاستمرار بالاحتفاظ بهذه التثبيتات ومناقشة هذا الموضوع مع الإدارة والحصول على شهادة مكتوبة بذلك.
- التعرف على القيمة بموجب دليل السوق ومقارنتها بقيمة المبلغ المحمل لهذه التثبيتات حتى تاريخ تقرير المراجع.
- إذا كانت القيمة السوقية لا تفوق القيمة الدفترية، يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار انخفاض القيمة الدفترية، وإن كان هناك عدم تأكد من عدم تغطية القيمة الدفترية فإنه يجب على المراجع الأخذ بالحسبان التعديلات اللازمة والإفصاح عن ذلك.

[1] المرجع السابق، ص: 258- 259.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ، ص: 259.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 228.

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 194.

المطلب الثالث: دور المراجع الخارجي في حماية التثبيتات

إن التثبيتات وباعتبارها من أهم أصول المؤسسة فهي عرضة لأخطار معينة كالسرقة والضياع والاختلاس مثلا، ومرد ذلك عمليات الأخطاء والغش التي يمارسها أطراف من داخل المؤسسة سواء من الإدارة أو العاملين، ولهذه العمليات أثر على قيمة التثبيتات وبتالي تؤثر في الميزانية.

أولا: الأخطاء

الأخطاء عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي عن غير قصد، إن هذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملائمتها لاتخاذ القرارات المناسبة.إن معرفة أسباب ارتكاب الأخطاء تساعد على اكتشافها ومن ثم تصحيحها،[1] ويمكن تلخيص هذه الأسباب في العناصر الآتية[2] :

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجبة الإتباع في تسجيل أو ترحيل أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة؛
- السهو أو عدم العناية أي الإهمال التقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.

وبالإضافة إلى هذين السببين الرئيسيين، هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء وخاصة المتعمدة منها، ومن هذه الأسباب نذكر:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق؛
- محاولة التهرب من الضرائب.

1. أنواع الخطاء

يمكن تصنيف الأخطاء إلى[3] :

1.1. أخطاء الحذف أو السهو: وهي الأخطاء الناتجة عن إثبات عملية بأكملها أو احد طرفيها بدفاتر القيد الأولية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو احدهما إلى حساباتها الخاصة. و يمكن أن يأخذ هذا النوع الشكلين التاليين:

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص:140.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص37.

[3] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص: 141 ، 143.

- **السهو أو الحذف الكلي:** الخطأ بهذا الشكل لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، مما يجعل اكتشافه صعبا ولكن ليس مستحيلا، وذلك باستعمال وسائل الحصول على أدلة الإثبات سواء بالمراجعة المستندية أو القياسية أو المطابقات؛
- **السهو والحذف الجزئي:** هذا الخطأ يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة، مما يسمح وبسهولة اكتشاف هذا الخطأ عن طريق المراجعة الحسابية وتصحيحه بإثبات الجزء المحذوف.

2.1. أخطاء إرتكابية: تحدث هذه الأخطاء في العمليات الحسابية (الجمع ، الطرح،الضرب...)، ويمكن أن يكون الخطاء عند إعداد المستندات أو عند المعالجة المحاسبية لها. وقد يأخذ هذا النوع من الأخطاء الشكلين التاليين:

- **أخطاء حسابية:** إن هذه الأخطاء قد تؤثر وقد لا تؤثر على ميزان المراجعة، فخطاء الجمع في فاتورة ما لا يؤثر على ميزان المراجعة، بينما الخطأ الحسابي في استخراج رصيد معين يؤثر، ويمكن اكتشاف هذه الأخطأ عن طريق المراجعة الحسابية أو المصادقات.
- **أخطاء رقمية:** تحدث هذه الأخطاء عند التسجيل المحاسبي للعمليات وعند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، وتسجيل مبالغ مختلفة في طرفي القيد لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة لكن يؤثر في ميزان المراجعة،ويستطيع المراجع اكتشافه والوقوف على تصحيحه باستعمال المراجعة المستندية والحسابية والمصادقات.

3.1. أخطاء متكافئة أو معوضة: يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، فعند حدوث خطاء معين في تسجيل عملية معينة يحدث خطاء آخر ويعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ولا على المركز المالي للمؤسسة، ويمكن اكتشافه باستعمال المراجعة المستندية والمصادقات.

أخطاء فنية: تعتبر هذه الأخطاء من بين الأحداث التي تؤثر على الوضعية الحقيقية للمؤسسة وعلى ربحيتها ومركزها المالي، إلا أنها لا تمس بالتوازن على مستوى ميزان المراجعة، إذ يرجع جلها إلى الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية أو عدم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة،كعدم تكوين المؤونة، عدم الإهتلاك للتثبيتات بنسب كافية.

ثانيا: الغش

الغش هو اللفظ المرادف للخطأ المتعمد[1]، ويمكن تصنيف الغش إلى نوعين[2]:

- الاختلاسات ؛
- غش التقرير المالي .

حيث يعرف الاختلاس على أنه عبارة عن سرقة الأصول وسوء استخدامها عن طريق العاملين لأغراض تحقيق مكاسب شخصية.

أما غش التقرير المالي فهو يشير إلى التلاعب المتعمد في النتائج المالية التي يتم التقرير عنها بغرض عرض صورة اقتصادية محرفة عن المؤسسة.

ثالثا: مجالات الغش المتعلقة بالتثبيتات

قد يحدث التلاعب في تقييم التثبيتات المادية والمعنوية وذلك في المجالات الآتية[3] :

- التلاعب في رسملة فوائد تمويل شراء التثبيتات دون توافر شروط الرسملة؛
- التلاعب في معالجة النفقات الرأسمالية للتثبيتات؛
- التلاعب في تغيير العمر الإنتاجي المقدر للتثبيتات؛
- التلاعب في معالجة فروق أسعار العملات الأجنبية؛
- التلاعب في تقدير مجمع خسائر نقص القيمة للتثبيتات المعنوية؛
- التلاعب في تقدير الافتراضي للمنافع الاقتصادية المقدرة للاستفادة من التثبيتات المعنوية.

رابعا: مساهمة المراجع الخارجي في اكتشاف الغش وحماية التثبيتات

يتعين على المراجع توفير تأكد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية الناتجة عن الغش، وهذا يعتمد على حدس وخبرة المراجع في التوقع باحتمال حدوث التلاعب، وعلى المراجع إعلام الأطراف المستخدمة لرأيه عن حالات الغش والتلاعب من خلال الإشارة إليها في تقريره.[4]

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 41.

[2] امين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2011، ص: 225.

[3] حنان محب حسن حبيب، مقال بعنوان: **الأجهزة العليا للرقابة ومكافحة الغش**،مجلة الرقابة المالية، العدد 56، حزيران 2010، مصر، ص ص:8 ، 9.

[4] أمين السيد أحمد لطفي،**المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، مرجع سابق، ص:231.

وتقرير المراجع الخارجي الذي يبين فيه رأيه على ضوء الأدلة التي توصل إليها حول مدى وجود حالات الغش أو الخطأ والذي يقدمه للإدارة، هذه الأخيرة وعلى ضوء تقرير المراجع تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية وسد الثغرات التي يمكن للممارسين استغلالها، وبالتالي تتمكن المؤسسة من الحفاظ على أصولها بصفة عامة والتثبيتات بصفة خاصة وحمايتها من كل أشكال الغش.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى أهم عنصر من عناصر أصول الميزانية ألا وهو التثبيتات، وذلك من خلال التطرق إلى مفهومها وأنواعها حيث تصنف التثبيتات إلى تثبيتات مادية، تثبيتات معنوية وتثبيتات مالية .

ويختلف تقييم التثبيتات باختلاف التثبيت ونوعه، فمنها من يقيم بتكلفة الشراء ومنها من يقيم بتكلفة الإنتاج والآخر بالقيمة العادلة وغيرها من طرق التقييم، والتثبيتات وخاصة منها المادية والمعنوية ونتيجة لاستخدامها أو التقادم أو التطور التكنولوجي تتعرض إلى النقص في قيمتها وهذا ما يعرف بالاهتلاك، ولهذا الاهتلاك طرق عديدة منها: الثابت، المتناقص، المتزايد...الخ،والمؤسسة تتبع الطريقة التي تتناسب مع سياستها تثبيتات مادية، تثبيتات معنوية وتثبيتات مالية .

ويختلف تقييم التثبيتات باختلاف التثبيت ونوعه، فمنها من يقيم بتكلفة الشراء ومنها من يقيم بتكلفة الإنتاج والآخر بالقيمة العادلة وغيرها من طرق التقييم، والتثبيتات وخاصة منها المادية والمعنوية ونتيجة لاستخدامها أو التقادم أو التطور التكنولوجي تتعرض إلى النقص في قيمتها وهذا ما يعرف الاهتلاك، ولهذا الاهتلاك طرق عديدة منها: الثابت، المتناقص، المتزايد...الخ،والمؤسسة تتبع الطريقة التي تتناسب مع سياستها وأهدافها، كما يتعرض التثبيت إلى التدهور في قيمته، وهنا يتطلب من المؤسسة إعادة النظر في حساب الاهتلاك. ولأسباب عديدة قد تستغني المؤسسة على تثبيت معين أو على جزء منه، وذلك عن طريق استبداله أو التنازل عنه مقابل مبلغ معين أو بدون مقابل.

ونظرا لأهميته التثبيتات بالنسبة للمؤسسة فهي تسعى إلى حمايتها من كل أشكال السرقة والاختلاس والضياع، ولهذا تلجأ المؤسسة إلى الاستعانة بالمراجع الخارجي الذي يقوم بإجراءات معينة في سبيل التحقق من وجود التثبيتات، ملكيتها، تقييمها، تسجيلها...الخ، ويتم ذلك من خلال اتخاذ وتنفيذ إجراءات اكتشاف مواطن الغش وأسبابه، هذا كله يساهم بشكل أو بآخر في حماية تثبيتات المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه

تمهيد:

تناولنا في الفصلين السابقين عموميات حول المراجعة الخارجية والتثبيتات، حيث تطرقنا إلى الإجراءات التي يتبعها المراجع الخارجي لمراجعة التثبيتات من أجل حمايتها باعتبارها من أهم أصول المؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه، حيث سنقوم بعرض الإجراءات العملية لمراجعة تثبيتات المؤسسة والوقوف عند حالات الغش والأخطاء التي قد تحدث عند القيام بعمليات التسجيل المحاسبي ولقد قسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة ش و ذ م م بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه.

المبحث الثاني : المراجعة الخارجية لتثبيتات المؤسسة.

المبحث الأول:التعريف بمؤسسة ش و ذ م م بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه

مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه ، مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، يتمثل نشاطها في تصدير المواد الزراعية الغذائية...الخ. سنحاول في هذا المبحث تقديم المؤسسة، هيكلها التنظيمي، نشاطاتها وأهم أهدافها.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه

أولا: نشأة الشركة

إن مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه الكائن مقرها بمنطقة النشاطات الصناعية بلدية أوماش بسكرة قد تم تأسيسها بتاريخ 2005/12/05، كمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة لمدة 99 سنة وبرأسمال يقدر ب: 000 000 10 دج،والذي تمت بشأنه كل إجراءات النشر والإشهار وفقا للقانون والمقدم من طرف السيد: بن عباس محمد، وقد تم تعيين السيد: بن عباس علي بن محمد كمسير غير شريك.

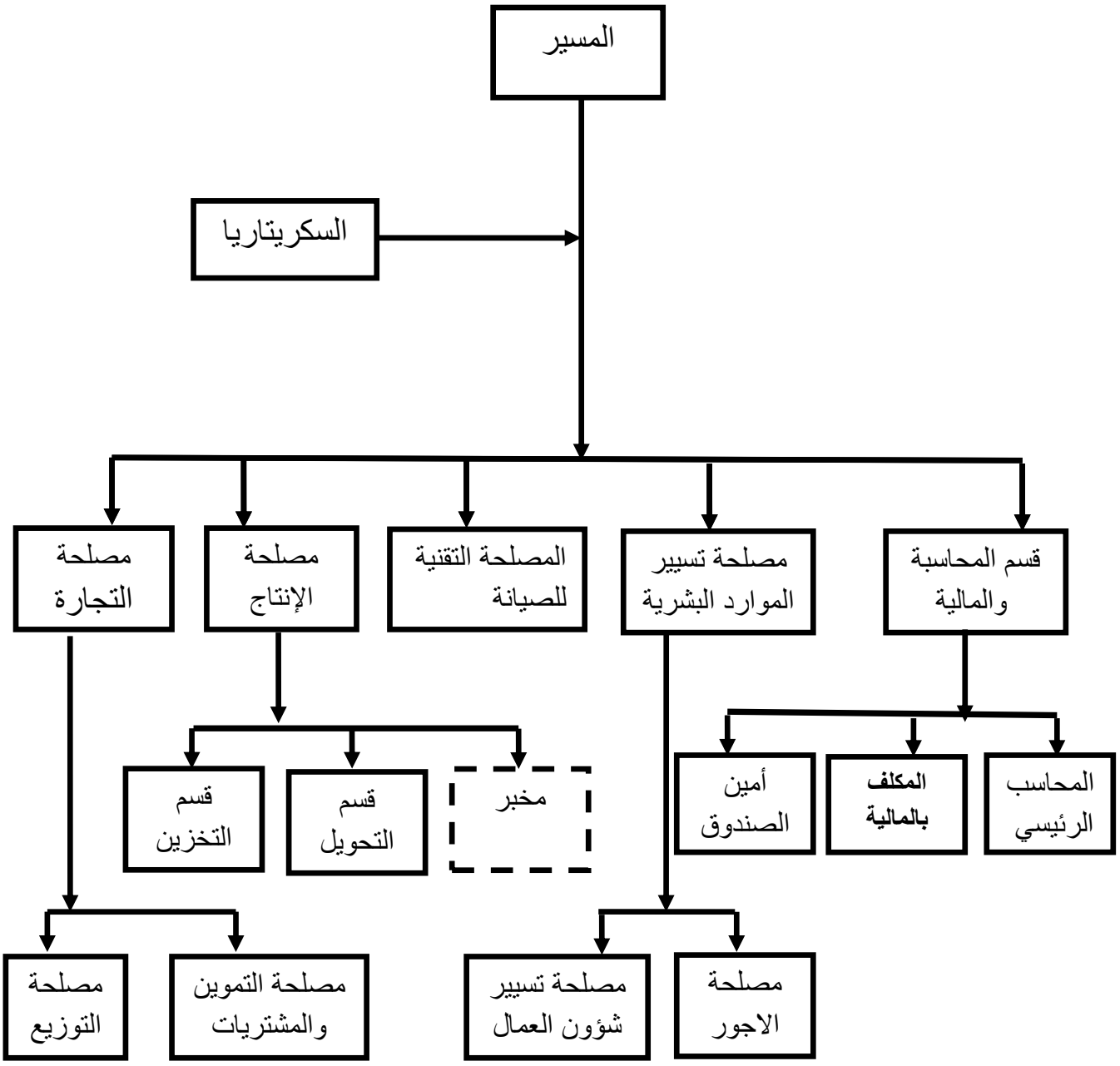
ثانيا:الأرقام التعريفية للشركة قانونيا و جبائيا

- **رقم التسجيل في السجل التجاري:** تم تسجيل المؤسسة بمصلحة السجل التجاري التابعة لمقر نشاطها تحت رقم:03 ب 0242640– 07/00.
- **رقم التعريف الجبائي:** تحمل المؤسسة رقم التعريف الجبائي التالي:000507024264037

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ش و ذم م بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق من طرف قسم المحاسبة والمالية الخاص بالمؤسسة.

وفيما يلي توضيح لمهام ومسؤوليات كل مصلحة :

أولا:المسير

وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

ثانيا:السكرتاريا

تقوم بتنظيم وتهييئة جميع العلاقات العامة المنوطة بالإدارة والمسير ومنها ترتيب المواعيد استقبال المتعاملين الخارجيين مع الشركة، تسجيل البريد الصادر والوارد،واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح. وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

ثالثا:قسم المحاسبة والمالية:

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

1. المحاسب الرئيسي: وهو موظف داخلي في الشركة،يقوم بإعداد الكشوف والقوائم المالية الخاصة بالشركة، حيث يقوم بتتبع جميع مدخلات ومخرجات الشركة بواسطة المستندات الثبوتية التي يقدمها له المكلف بالعلاقات البنكية والخارجية، ويقوم بالمهام التالية:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية.

2. المكلف بالمالية: وهو موظف داخل الشركة يقوم بترتيب كل ما يتعلق بمدخلات ومخرجات الفواتير "الشراء والبيع" الشهرية ملحقة بالكشوف البنكية ونسخ عن الشيكات وأوراق الدفع أو القبض التي تم بها تسديد العملية، يجمع كل هذا على شكل ملف مرفق بجدول يحدد فيه الفواتير التي سيرسلها للمحاسب والتي يعدها من خلال برنامج الإعلام الآلي يرسل كل هذا شهريا إلى مكتب المحاسبة الذي قامت الشركة بالتعاقد معه للقيام بمهمة الاعداد والتصريح للقوائم المالية الخاصة بنشاطها؛

كما يقوم بدراسة وتنفيذ جميع العلاقات الخارجية التي تتعامل معها الشركة، ومنها البنوك، المؤسسات المالية التي تمنح للشركة القروض، مواعيد تسديد هذه القروض..

3. أمين الصندوق: يقوم بتسديد جميع المصاريف شراء المعدات المكتبية والإدارية، تسديد أجور العمال، حيث يقوم بجرد هذه العمليات يوميا.

رابعا:مصلحة تسيير الموارد البشرية

تحرص هذه المصلحة على الاهتمام بجميع شؤون العمال، وتندرج تحتها المصلحتين التاليتين:

1.مصلحة الأجور: تختص هذه المصلحة بإعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي، ومختلف الهيئات الاجتماعية.

2.مصلحة تسيير شؤون العمال: حيث تختص بتطبيق سياسات وقوانين الشركة في تطبيق ما جاء في عقود التشغيل وتعيين العمال، مراقبة وتنقيط الغيابات والحضور، حفظ ملفات التشغيل الخاصة بالعمال، معالجة النزاعات وحوادث العمال، والتسريح.

خامسا:المصلحة التقنية للصيانة والإصلاحات

وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالشركة ويكون ذلك عن طريق وثيقة خاصة بالصيانة مؤشرة من طرف رئيس المصلحة.

سادسا:مصلحة الإنتاج

تشرف على معالجة وتحويل المواد الأولية من خضر وفواكه ومراقبة الجودة و الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المصلحة الأقسام التالية:

1. **قسم التحويل:** يقوم هذا القسم بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية؛
- معالجة وتحويل المادة الاولية إلى منتجات؛
- تحضير العلب لتصبير المنتج؛
- استقبال الصناديق؛
- الصيانة الوقائية والفنية؛
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

2. قسم التخزين: ويختص هذا القسم بتخزين و تصريف المنتج.

3. مخبر: حيث تستعين الشركة بخدمات مخبر خارجي عن مقرها،في إطار التعاقد الخارجي للشركة معه،وتتمثل مهمة المخبر في مراقبة المادة الأولية، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، وبعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بشان طريقة إنتاج هذه النوعية، كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

4. مصلحة التخزين: تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد الأولية والمنتجات والبضائع (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات، والسهر على توفير المعايير الوقائية لعملية تخزين المواد بهدف حمايتها والمحافظة عليها.

سابعا:مصلحة التجارة

تضم هذه المصلحة جانبين أساسيين لقيام نشاط الشركة وهما: مصلحة التموين ومصلحة التوزيع وتتمثل كل منهما في التالي:

1. مصلحة التموين والشراء: تقوم هذه المصلحة على توفير الإمدادات اللازمة لجميع هياكل الشركة، حيث تعمل على تموين مصالح الشركة بالمستلزمات المختلفة (المواد الأولية، وسائل النقل، عتاد، معدات..) وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين كما تستعمل عدة وثائق ثبوتية في القيام بهذه المهام، كما تكون لهذه المصلحة علاقة جد مباشرة بقسم التخزين حتي يتسنى لها معرفة الكمية الواجب إرسال طلبية الشراء حولها.

2.مصلحة التوزيع: وتقوم هذه المصلحة باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعيته ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل، كما تقوم بإعداد سجل الطلبيات الذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات، كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات

التجارية 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 وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات المباعة.

المطلب الثالث: عرض نشاط وتثبيتات المؤسسة

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض نشاط المؤسسة ثم التعرض إلى ما تمتلكه من تثبيتات.

أولا: نشاط المؤسسة

يتمثل موضوع المؤسسة بصفة عامة في كافة العمليات التجارية، المالية، الصناعية المنقولة والعقارية المرتبطة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع المؤسسة أو بموضوع أخر مماثل ويتمثل موضوع المؤسسة بصفة خاصة في التجارة بالجملة في التمور، الخضر الجافة والفواكه وتكييفها ومن ثم بيعها، وهي تدمج ضمن قطاع النشاط الخاص بالاستيراد والتصدير، التجارة بالجملة والإنتاج، حيث تقوم بممارسة الأنشطة التالية:

- معالجة وتحويل التمر؛
- تحويل وتصبير الخضر والفواكه؛
- تجارة بالجملة للتمور والفواكه المثخنة؛
- تجارة بالجملة للمنتجات المرتبطة بتغذية الإنسان؛
- تصدير المواد الزراعية الغذائية؛
- توضيب المنتوجات الفلاحية.

ثانيا: عرض تثبيتات مؤسسة بن عباس

ولعرض تثبيتات المؤسسة يمكن الاعتماد بصفة عامة على ميزان المراجعة وجدول الاستثمار، وفيما يلي جدول يوضح التثبيتات التي تمتلكها مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه.

جدول رقم(01_03): جدول يوضح تثبيتات مؤسسة ش و ذ م م بن عباس

رقم الحساب	البيان	مبلغ الحيازة
204	**برمجيات المعلوماتية وما شابهها**	**102 600**
211	**الأراضي**	**1 94 6 000**
213001	مبنى الإدارة	0 756 486
213002	مبنى الإنتاج	68,6 690 110
213	**المباني**	**24,6 558 115**
215001	غرفة تبريد	720,66 973 1
215002	جهاز تسخين	000,00 300 2
215003	تجهيزات القلع	000,00 560 2
215004	مكيف	29,91 5 24
215005	مضخة ماء	05,13 2 28
215006	ميزان	000,00 38
215007	ميزان رقمي رقم 01	000,00 63
215008	ميزان رقمي رقم 02	000,00 42
215009	محطة غسيل	500,00 70
2150010	ميزان رقمي رقم03	500,00 21
2150011	ميزان رقمي رقم 04	000,00 27
2150012	شارطة	867,44 35
2150013	حامل البضائع والسلع	145,00 299 1
2150014	طابعة canon	974,36 8
2150015	طابعة canon	803,42 18
2150016	أغلفة مسترجعة	000,00 740
2150016	أغلفة مسترجعة	000,00 180
2150017	أغلفة مسترجعة	000,00 180
2150018	أغلفة مسترجعة	000,00 185
2150019	أغلفة مسترجعة	000,00 185
2150020	أغلفة مسترجعة	400,00 77
21500210	أغلفة بلاستيكية	000,00 198
21500211	أغلفة مسترجعة	092,00 576
215	**المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية**	**10832737.92**
21800	سيارة	914,54 529 1
218220	جهاز كومبيوتر	632,48 48
218230	مكيف هوائي	461,54 538
218300	اغلفة مسترجعة	440,00 286
218	**تثبيتات عينية اخرى**	**448,56 403 2**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول التثبيتات المؤسسة وميزان المراجعة

المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة الخارجية لتثبيتات المؤسسة

لقيام المراجع الخارجي بعملية مراجعة التثبيتات يتبع مجموعة من الخطوات مستندا إلى أدوات أو آليات تحدد إطار عمله وتساعده على جمع معلومات كافية حول التثبيتات، وبعد إنهائه لعملية المراجعة يقوم بتقديم جملة من الملاحظات والتوصيات والتي يجب على الإدارة أخذها بعين الإعتبار.

المطلب الأول: الأدوات والآليات التي يستخدمها المراجع الخارجي لمراجعة تثبيتات المؤسسة

سبق وان تطرقنا للأدوات والأساليب التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في الجانب النظري والمتمثلة في:

- المعاينة والجرد الفعلي؛
- المراجعة الحسابية؛
- المراجعة المستندية؛
- المصادقات؛
- الاستفسارات والتتبع؛
- الشهادات؛
- المقارنات؛
- المراجعة الإنتقادية...الخ.

المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ عملية مراجعة تثبيتات المؤسسة

بالاعتماد على أدوات المراجعة الخارجية سالفة الذكر قام المراجع بتنفيذ برنامجه لمراجعة تثبيتات مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه، وكان برنامجه كالتالي:

1. **المقابلات الشخصية والملاحظة والاستفسار**: يقوم المراجع الخارجي الذي تستعين به المؤسسة من اجل مراجعة حساباتها بزيارات ميدانية للمؤسسة، هذه الأخيرة تكون مبرمجة من حيث المواعيد وفي بعض الأحيان فجائية للقيام بالاستفسار وطرح أسئلة حول التثبيتات وطريقة تسييرها والمحافظة عليها وصيانتها، كما يقوم المراجع بالإطلاع على مدونة التثبيتات وفحصها ومقارنتها بالوثائق الثبوتية لها، بالإضافة إلى التأكد من طريقة حفظ ملفات حيازة التثبيتات ونظام ترميزها والمعالجة المحاسبية لها.
2. **التحقق من الجرد المادي لعناصر تثبيتات المؤسسة:** وتتلخص هذه المرحلة في إحصاء جميع عناصر التثبيتات الموجودة لدى المؤسسة والتي قامت بها هي نفسها، والجدول التالي يوضح مجموعها كالتالي:

جدول رقم(02_03): الجرد المادي لتثبيتات المؤسسة في2014/12/31

رقم الحساب	البيان	القيمة الأصلية
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	102600
211	الأراضي	1946000
213	المباني	11555824,6
215	المنشآت التقنية، الآلات والمعدات الصناعية	10832737,92
218	تثبيتات عينية أخرى	873 534 .02

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول التثبيتات

3. الجرد المحاسبي لعناصر تثبيتات المؤسسة : ويتمثل هذا في الاطلاع على عمليات التسويات المحاسبية التي قام بها محاسب المؤسسة والموضحة في ميزان المراجعة كما يلي:

جدول رقم(03_03): جدول يوضح الجرد المحاسبي لتثبيتات المؤسسة في 2014/12/31

رقم الحساب	الرصيد في بداية المدة 2014/01/01		حركة التثبيتات خلال السنة		مجموع التثبيتات في 2014/12/31		الرصيد في نهاية المدة2014/12/31	
	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
204	**0,00**	**54 000,00**	**0,00**	**48 600,00**	**0,00**	**102 600,00**	**0,00**	**102 600,00**
211	0,00	1 946 000,00	0,00	0,00	0,00	1 946 000,00	0,00	**1 946 000,00**
213	0,00	11 555 824,60	0,00	0,00	0,00	11 555 824,60	0,00	**11 555 824,60**
215	0,00	9 178 353,55	0,00	1 612 384,37	0,00	10 790 737,92	0,00	**10 790 737,92**
218220	0,00	0,00	0,00	48 632,48	0,00	48 632,48	0,00	48 632,48
218230	0,00	0,00	0,00	538 461,54	0,00	538 461,54	0,00	538 461,54
218300	0,00	286 440,00	0,00	0,00	0,00	286 440,00	0,00	286 440,00
218	0,00	286 440,00	0,00	2 117 008 .56	0,00	2 403 448,56	0,00	**2 403 448,56**
28		9640533.13		4 511 623 .47		14152156,6		14152156,6

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزان المراجعة

4. المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي: وهنا يقوم المراجع بمقارنة المبالغ المتعلقة بكل حساب والموجود في جدول الجرد المادي بالمبالغ المتعلقة بنفس الحساب والموجودة في جدول الجرد المحاسبي (ميزان المراجعة)، وذلك من أجل اكتشاف الفرق إن وجد ومن ثم البحث في تفاصيل الحسابات من أجل معرفة مصدر هذا الفرق، والجدول التالي يوضح المقارنة التي قام بها المراجع الخارجي للمؤسسة:

جدول رقم(07): المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي

رقم الحساب	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفرق
204	102600	102600	0
211	1946000	1946000	0
213	11555824,6	11555824,6	0
215	10832737,9	10832737,92	0
218	873 534 .02	2 403 448,56	1529914,54
28	13 285 205 .02	14152156,6	866951,56

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المراجع الخارجي للمؤسسة

من خلال الجدول السابق لاحظ المراجع وجود فرق بين الجرد المحاسبي والجرد المادي في حساب218 قدره:1529914.54دج، والأخر في حساب28 قدره 866951056 دج، حيث قام المراجع بالرجوع إلى الحسابات الفرعية لهذين الحسابين وفحصهم بشكل مفصل لمعرفة سبب وجود الفرق، وفي الأخير توصل المراجع إلى أنه:

- حساب 21800 يتضمن سيارتين تم بيعهما إلا أن محاسب المؤسسة لم يسجل خروج هاتين السيارتين؛
- القيمة الإجمالية للسيارتين تساوي1529914.54دج؛
- القيمة الأصلية للسيارة الواحدة تساوي 764957.27دج؛
- معدل الاهتلاك 25%؛
- تاريخ الحيازة 2011/11/24؛
- الاهتلاك المجمع للسيارتين يساوي 866951.56دج؛
- القيمة المحاسبية الصافية للسيارتين تساوي 662962.98دج.

وفي بداية 2015 تم معالجتها كالتالي:

2015/01/02

462		حـ/الحسابات الدائنة عن بيع التثبيتات	900 000	
288100		حـ/إهتلاك التثبيتات	866951.56	
	218100	حـ/معدات نقل		1529914.54
	752	حـ/فوائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات		237037,02
		التنازل عن سيارتين		

نتيجة التنازل = قيمة التنازل _ القيمة المحاسبية الصافية

حيث:

- إذا كانت نتيجة التنازل موجبة فهي تعبر عن فائض في القيمة؛
- إذا كانت نتيجة التنازل سالبة فهي تعبر عن خسارة في القيمة.

و بالتالي:

نتيجة التنازل = 900000 _ 662962.98

نتيجة التنازل = 237037,02 (فائض في القيمة)

جدول رقم (04_03): جدول يوضح مدة استخدام السيارتين محل التنازل

	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	الاهتلاك	مدة الاستخدام
2011/06/30	1529914.54	25%	38247.85	1شهر و6 أيام
			382478.64	1 سنة
			382478.64	1 سنة
			25498.58	24 يوم
المجموع			886951.56	2سنة و2 أشهر

وبالتالي:

تعتبر مدة الاستخدام أقل من 3 سنوات إذن، فائض القيمة خاضع لمعدل ضريبة 70%، ومنه:

237037.02 × 70% = 16 925 .914

165925.914 دج يسدد إلى مصلحة الضرائب وعلى المراجع تسجيل القيد التالي:

بالإضافة إلى ما سبق توصل المراجع إلى:

- هناك خلط في إدراج كل تثبيت في الحساب المخصص له؛
- عدم وجود نظام ترميز سليم بحيث يسمح بالتعرف على مختلف عناصر التثبيتات بسهولة؛

- هناك أصل يتعلق بحساب 215 " تثبيتات عينية أخرى" تحت اسم CHARIOT ELEVATEUR تم تسجيله في حساب 218 كمعدات نقل؛
- المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها بصفة عامة و الأراضي بصفة خاصة رغم ارتفاع الأسعار وحالات التضخم السائدة؛
- المؤسسة لا تقوم باحتساب خسائر القيم عن التثبيتات حيث لا وجود لحساب 29 ضمن مدونتها.

5. تقييم نظام الرقابة الداخلية حول التثبيتات:

يهدف المراجع الخارجي من خلال هذه الخطوة إلى فحص الإجراءات والسياسات العامة التي تتخذها المؤسسة للحماية تثبيتاتها من أي تصرفات غير مرغوب فيها قد تنشأ بسبب سوء الاستخدام،حيث تبين أن المؤسسة لا تطبق رقابة داخلية على تثبيتاتها، وذلك نظرا لغياب قسم التدقيق الداخلي.

المطلب الثالث: إنهاء عملية المراجعة وتحرير تقرير المراجع الخارجي لتثبيتات المؤسسة

وتعد هذه المرحلة الأخيرة التي قام بها المراجع الخارجي من مهمة مراجعة تثبيتات مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه حيث جاءت الخطوات المتسلسلة لهذه المرحلة كالتالي:

أولا: جمع الملاحظات

وكنتيجة للقيام بمهمته قام المراجع الخارجي لتثبيتات المؤسسة باستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف فيما يتعلق بتثبيتات المؤسسة، والتي يمكن إيجازها فيما يلي :

1. نقاط الضعف:

استخلص المراجع انه توجد بعض الفجوات المتعلقة بتنظيم النشاط التطبيقي الحالي الخاص بالتثبيتات والتي تحددت في:

- لا يوجد نظام للرقابة الداخلية على التثبيتات على مستوى المؤسسة؛
- لا توجد استراتيجة إدارية واضحة وموثقة لدى إدارة الشركة كخطة يتم اعتمادها لدراسة أسس الاستثمار من حيث الاحتفاظ بالتثبيت، الصيانة الدورية له، مواكبة تطويره تماشيا مع التكنولوجيا الحديثة من أجل إرضاء المستهلك وتعزيز سياسة المنافسة؛
- المؤسسة لا تراعي مبدأ الحيطة والحذر فيما يخص التثبيتات فهي لا تقوم بتخصيص مبالغ لمواجهة احتمال حدوث الخطر؛
- المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها؛
- المؤسسة لا تقوم باحتساب خسائر القيمة في تثبيتاتها.

وعليه يمكن القول أنه هناك بعض القصور في تهيئة وتنظيم الأعمال الإدارية والمحاسبية الخاصة بالاحتفاظ بالتثبيتات وليس لها برنامج موثق لدى الإدارة تعمل من خلاله على تحديد الأسس ومنهج الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق حسن التصرف حول المعالجة السليمة لتثبيتاتها.

2. نقاط القوة:

على العموم تعد الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة للحفاظ على التثبيتات غير كافية، غير أنها باعتمادها على المناهج الجديدة التي أقرتها الهيئات الناشطة في هذا المجال تمكنت من:

- المؤسسة تقوم باحتساب وتطبيق معدل الاهتلاك الموافق لنوع التثبيتات التي تحوزها؛
- الاعتراف بتخصيص قسط الاهتلاك السنوي حسب المبادئ والفروض المحاسبية المعمول بها؛
- التقيد بأساسيات التسجيل المحاسبي خاصة تاريخ الحيازة (اليوم، الشهر،السنة) اسم الحساب...الخ؛
- تطبيق معدلات الاهتلاكات المفروضة عليها جبائيا؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة.

وبناءا على ما سبق تقوم المؤسسة بتصحيح الاختلالات الناجمة عن سوء التصرف والعمل على تجاوزها، حيث تراعي في ذلك تطبيق جميع التوصيات التي يمدها بها المراجع الخارجي عند استشارتها له، وذلك بهدف تحقيق حسن تسيير تثبيتاتها من أجل حمايتها والحفاظ عليها.

ثانيا: التوصيات المقترحة

بعد الفحص والتحليل والتحقيق حول تثبيتات الشركة وبهدف تجاوز حالة الوقوع في فجوات سوء الاستخدام والتصرف ولتحقيق أكثر فعالية وكفاءة في الاحتفاظ بالتثبيتات وحمايتها من كل أشكال الغش والتلاعب قام المراجع الخارجي للمؤسسة باقتراح التوصيات التالية:

- القيام بعملية المراجعة الدورية للجرد المادي والمحاسبي لتثبيتات المؤسسة؛
- ضرورة تبني نظام رقابة داخلية على تثبيتات المؤسسة ؛
- مراعاة القيام بالصيانة اللازمة دوريا للتثبيتات؛
- ضرورة اعتماد سياسة لتدريب المسؤولين عن القيام بالجرد المادي والمحاسبي بهدف تعزيز كفاءتهم في المجال وبالتالي توفير الحماية على التثبيتات؛
- مراعاة تطبيق المقاييس والمعايير المعمول بها للاحتفاظ والتسيير الجيد لتثبيتات المؤسسة؛
- مراعاة فصل المهام المتعلقة بالحيازة والتسيير للتثبيتات لتفادي حالات الغش المحتمل حدوثها حول التثبيتات.

ثالثا: تحرير تقرير المراجعة الخارجية لتثبيتات المؤسسة

بعد الانتهاء من القيام بكافة إجراءات المراجعة الخارجية والتحقق من استيفاء جميع أهدافها والقيام، وكنتيجة حتمية ومرحلة نهائية من مراحل هذه المهمة، تم إعداد الوثيقة المتمثلة في التقرير النهائي لعملية المراجعة الخارجية لتثبيتات المؤسسة والتي تتضمن حوصلة عن نطاق تطبيق المهمة، أهداف المهمة، تحديد المخاطر الناجمة عن سوء التصرف، تجميع النتائج التي أسفرت عنها المهمة، وأخيرا تقديم التوصيات الواجب العمل بها على مستوى الشركة، ثم إرسال هذا التقرير إلى الجهة التي عينت المراجع الخارجي لتثبيتات المؤسسة، وقد تجسد ذلك في التقرير الملحق بهذه الدراسة.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي إلى إسقاط الجانب النظري للمراجعة الخارجية للتثبيتات الخارجية للتثبيتات على الدراسة الميدانية التي تم الاستعانة بها، حيث توصلنا إلى التعرف على الإجراءات الميدانية المتبعة من طرف المراجع الخارجي لمراجعة تثبيتات مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه، ونظرا لأسباب معينة لم نتمكن من الحصول على الوثائق الكافية لتدعيم البحث واكتفينا بالمعلومات المقدمة من المراجع الخارجي للمؤسسة وتقريره،وكحوصلة تبين أن للمراجع الخارجي دور في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، ذلك كونه استشاري يعمل على تحقيق الحماية لتثبيتات التي تحوزها المؤسسة.

الخاتمة

تسعى المؤسسات الإقتصادية إلى تحقيق ضمان بقائها وارتقائها، ولا يكون ذلك إلا بمزج مجموعة من العوامل المادية والبشرية والمالية،ولعل ابرز هذه العوامل امتلاكها لأصول قادرة على تحقيق قيمة مضافة مستقبلا وهذا ما تحققه التثبيتات، هذه الأخيرة عبارة عن أصول تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها على المدى الطويل وبغرض تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، ونظرا للأهمية التي تعيرها المؤسسة لحماية تثبيتاتها بكل أنواعها المادية، المعنوية والمالية من سوء التصرف تلجأ إلى جهة خارجية مستقلة عن المؤسسة تتجسد في المراجعة الخارجية، هذه الأخيرة كفيلة بحماية حقوق هذه المؤسسات و موجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في حماية تثبيتات المؤسسة، وذلك من خلال الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي في الإطار الذي تحدده المعايير المنظمة للمهنة و إتباعه لمنهجية سليمة تساعده على تحقيق أهداف مهنته وأهداف المؤسسة.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات وأخرى عامة، بالإضافة إلى مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات توصلنا إلى ما يلي:

- المراجعة الخارجية تعتبر وسيلة فعالة في المؤسسة، فمن خلالها يمكن للمساهمين معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ومدى كفاءة المسيرين في إدارة المؤسسة، ودرجة الثقة في المعلومات المقدمة من طرف الإدارة والتي لا يمكن للمساهمين والمتعاملين مع المؤسسة الوثوق بها إلا إذا صادق عليها شخص مؤهل مستقل عن المؤسسة؛
- إن المراجعة الخارجية كمهنة مستقلة بذاتها تحقق أهداف مجموعة من الأطراف من خلال الخدمات التي تقدمها، لكن معظم هذه الأطراف قد تنتظر خدمات أخرى من المراجع الخارجي، وبالتالي تظهر الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية والمتمثلة في الفرق بين ما تقدمه المراجعة من خدمات وما ينتظره منها معظم المستفيدين من خدماتها، وهذا ما يتطلب تقليص الفجوة عن طريق إطار نظري متين يحدد ويضبط جميع أعمال المراجعة ومجالها وأهدافها؛
- لا تنحصر مهمة المراجع الخارجي في مراجعة حسابات التثبيتات واكتشاف الأخطاء فقط، و إنما تتعدى ذلك فهي تعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب أو اختلاس قد تتعرض له تثبيتات المؤسسة، الأمر الذي يساعد المؤسسة على الاستمرار وحماية ممتلكاتها.

أما فيما يخص النتائج العامة فتوصلنا إلى ما يلي:

- تعيين المراجع الخارجي ضرورة حتمية يفرضها التسيير الجيد للمؤسسة، حيث يعمل المراجع الخارجي على إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير المؤسسة واقتراح حلول لمعالجة نواحي القصور فيه؛
- المراجع الخارجي أثناء أدائه لمهمته لابد أن يتبع منهجية واضحة، حيث يتطلب التخطيط لعملية المراجعة، الحصول على أدلة الإثبات، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية؛
- التثبيتات من الأصول الأكثر عرضة للتلاعب والاختلاس لذا لابد من الالتزام بالدقة في محاسبتها؛
- الواقع العملي يثبت أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لا تزال تعاني بعض النقائص فيما يخص تنظيمها من خلال عدم إصدار مرسوم خاص بأخلاقياتها يواكب التغيرات الحاصلة؛
- يظهر رغم استفادة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه من المراجعة الخارجية لتثبيتاتها، إلا أنه بقيت عناصر الخلل التي أشار إليها المراجع في تقريره الأولي، ويرجع هذا أساسا إلى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع الخارجي، ولعل السبب الرئيسي هو غياب نظام الرقابة الداخلية.

وبناء على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن صياغة جملة من التوصيات وذلك كما يلي:

- ضرورة الاعتماد على المراجع الخارجي في المؤسسات نظرا لأهميته البالغة ومساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة.
- لابد من الاهتمام بتقارير المراجعة الخارجية وعدم إهمالها والأخذ بالتوصيات والحلول المقترحة من طرف المراجع الخارجي.
- العمل على تحسين نظام مسك المحاسبة بالمؤسسات وتكييفه مع المتطلبات التي تقرها المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك للاستفادة من مجمل خدمات المراجع الخارجي.
- ضرورة التزام مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه بضم قسم التدقيق الداخلي إلى هيكلها التنظيمي، وتبني نظام رقابة داخلية محكم واحترام إجراءاته، وذلك من أجل الخفيض من الانحرافات المسجلة،وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات الرقابة الداخلية ودعم الرقابة الذاتية.
- على مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه المباشرة في إعادة تقييم تثبيتاتها والالتزام بذلك.

وفي الأخير فإننا نرجو أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومنهجية تحليله وفي محاولة إسقاطه على أرض الواقع، وأن تكون خاتمة بحثنا هذا نقطة بداية لبحوث أخرى مستقبلية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق الحسابات**، دار الصفاء لنشر، عمان،الأردن، 2000.

2. أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية،الإسكندرية،2006.

3. حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011.

4. حنيفة بن ربيع ، **الواضح في المحاسبة وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر، 2010.

5. حيدر بن محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2007.

6. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998.

8. شحاتة السيد شحاتة وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التشغيل الإلكتروني**، دار التعليم العالي للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر،2013.

9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدوليةIAS/IFRS** ، ج2،المكتبة السركة الجزائرية بودواو،الجزائر، 2009.

10. عبد الفتاح الصحن وآخرون،**أسس المراجعة–الأسس العلمية والنظرية**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية،مصر، 2004.

11. عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، دار النهضة العربية، بيروت،لبنان،1985.

12. كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**،الدار الجماعية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2011.

13. لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديدSCF**، الأوراق الزرقاء،الجزائر، 2013.

14. لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**،الأوراق الزرقاء، الجزائر،2012.

15. محمد أبو نجار، جمعة حميدات، **المعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ المالي**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.

16. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر، 2003.

17. محمد العزازي وآخرون، **التسيير المالي والمحاسبي**، كتاب الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية،الجزائر،2013.

18. محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية**، الاوراق الزرقاء،الجزائر،2010.

19. محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2008.

20. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002.

21. منصور بن عوف عبد الكريم، **محاسبة عامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، بن عكنون، الجزائر، 1998.

22. هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية**،ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2009.

II. القوانين والتشريعات:

23. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في25-03-2009.

III الملتقيات والمجلات:

24. ابراهيم بوزنان، الطاهر مخلوف، مداخلة بعنوان: **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة**، ماتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدولية IAS/IFRS، يومي 13و14 جانفي 2013، كلية العلوم الأقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.

25. حنان محب حسن حبيب، مقال بعنوان: **الأجهزة العليا للرقابة ومكافحة الغش**، مجلة الرقابة المالية، العدد 56، حزيران 2010، مصر.

26. عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيمة التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي**،محاضرات للسنة أولى LMDمحاسبة، جامعة ساعد دحلب، البليدة،الجزائر، 2009.

27. لعريبي محمد، مداخلة بعنوان: **المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة**،مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة خميس مليانة، الجزائر،2010 .

28. محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية** –دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث،العدد 12، جامعة ورقلة، 2013.

29. مصطفى عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب scf**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد05، 2012.

30. ناصر رحال، مصطفى عوادي، مداخلة بعنوان: **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي، الوادي، ايام17-18 جانفي2010.

IV الرسائل الجامعية:

31. بوطرة فضيلة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006- 2007.

32. بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتاثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2010_2011.

33. سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2003-2004.

34. شدري معمر سعاد،**دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس،2008_2009.

35. صالحي بوعلام،**أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،الجزائر3، 2009-2010.

36. عبد السلام سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2009_2010.

37. عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في الاقتصاد وتسيير المؤسسات،كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة20 أوت 1955، سكيكدة، 2006-2007.

38. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2010-2011.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

ا الكتب:

39. *Jean- jaques JULIAN,' Les Normes comptable internationales, IAS/IFRS',2éme éditions Foucher, Paris.*