وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أوالحاج _ البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

الموضوع:

الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة ENAD وحدة UPE

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير

تخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبتين:
خالدي كلثوم
طمار رشيدة

تحت إشراف الأستاذ:
رزقي إسماعيل

أعضاء لجنة المناقشة

أ/ يحياوي أحمد .....رئيسا
أ/ رزقي إسماعيل .....مشرفا
أ/ زلاسي رياض .....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

كلمة شكر

" ربي أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت علينا "

قال الرسول صلى الله عليه وسلم

" التحدث بالنعمة شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله "

أتوجه بالشكر الجزيل إلى أستاذي الكريم " رزقي إسماعيل " الذي شرفني بقبوله المتابعة والإشراف على هذه المذكرة، الذي لمست منه كل العناية والإهتمام إذ لم يبخل عني طيلة المدة بنصائحه القيمة وتوجيهاته النيرة

كما لا تفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سيقدمونه من توجيهات

كما أتقدم بالشكر والتقدير لرئيس إدارة المالية والمحاسبة مخازني إبراهيم بالمؤسسة الوطنية للمنظفات بالأخضرية

وشكر خاص لكل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد.

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى:

من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق وأشعل سنين عمريه ليضيء لي الطريق إلى الذي كان صبورا على هفواتي إليك أبي الغالي حفظك الله ورعاك.

إلى من وضعت تحت قدميها الجنة فكانت نبع الحنان ومنبع الأمان وسر السعادة إليك أمي الحبيبة حفظك الله ورعاك.

إلى كل من كان عوني وزادي في مشواري إلى من تجمعني بهم أصدق المشاعر وأحلى الذكريات إلى من تفقد الحياة معناها بدونهم إلى إخواني وأخواتي وزوجاتهم وأزواجهم وأولادهم وبالأخص أختي الصغيرة الغالية " زهرة "

إلى كل عائلة " طمار " كبيرا وصغيرا من قريب أومن بعيد

إلى من شاركتني أفراحي وأحزاني وتقاسمت معي أحلى الأيام وأروعها شيباني أمينة

إلى أصدقاء العمر إلى من كنت أهنا لرؤياهم وأسعد للقائهم إلى أحباب قلبي: أمال، سميحة، سميرة،زهرة نسرين رزيقة ، مليكة، حليمة، ربيحة، سعاد.....

إلى من كان سندي وأختي في الدراسة وشاركتني أفراحي وأحزاني وكما شاركتني في إعداد المذكرة خالدي كلثوم

إلى الذين مرّ الزمان ثبتوا في ذاكرتي ونتشت أسمائهم على دفتر ذكرياتي ولم يكتبهم قلبي أهدي ثمرة عملي المتواضع.

إلى عون الماضي وسند الحاضر وأمل المستقبل"محمدباكور"وكل عائلته الكريمة

" رشيدة "

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصّلاة والسلام على أشرف المرسلين

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى:

منبع الرحمة والحنان إلى من دفعاني لإقتباس العلم وألبساني ثوب مكارم الأخلاق وعلماني معالم النبل والديا الكريمان

أطال الله في عمرهما

إلى دفئ البيت وسعادتي أخواتي وإخوتي الأعزاء

إلى أعمامي وعماتي وأبنائهم وأخوالي وخالاتي وأبنائهم

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته إلى نهايته

إلى كل صديقات دربي وإلى كل الأحباء

وخاصة إلى أعز الصديقات اللواتي شاركوني كل أوجاعي وأفراحي

وكانت سندي في كل الدراسة " رشيدة "

إلى كل من وسعه قلبي ولم يسعه وقتي "كلثوم "

فهرس المحتويات

كلمة شكر.....I

الإهداء.....II

قائمة الأشكال والجداول.....III

ملخص الدراسة.....VI

المقدمة العامة.....**أ. د**

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد.....02

المبحث الأول: مدخل للرقابة الداخلية.....03

المطلب الأول: تعريف وعوامل تطور الرقابة الداخلية.....03

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الرقابة الداخلية.....04

المطلب الثالث: أهمية الرقابة الداخلية وخصائصها.....06

المبحث الثاني: مكونات، حدود، مقومات نظام الرقابة الداخلية.....10

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.....10

المطلب الثاني: حدود نظام الرقابة الداخلية.....12

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....12

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي.....15

المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية.....15

المطلب الثاني: إجراءات و شروط نظام الرقابة الداخلية.....16

المطلب الثالث: أساليب و مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....19

خلاصة 24

الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق المحاسبي

تمهيد.....26

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.....27

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....27

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي و أنواعه.....28

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.....35

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق 40

المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي.....40

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليه.....43

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.....52

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.....52

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....56

المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري.....58

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.....62

خلاصة.....64

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات

تمهيد.....66

المبحث الأول: التثبيتات المعنوية.....67

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المعنوية والحسابات المستعملة.....67

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية.....68

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية.....70

المبحث الثاني: التثبيتات العينية.....73

المطلب الأول: تعريف التثبيتات العينية والحسابات المستعملة.....73

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات العينية.....74

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية.....76

المبحث الثالث: التثبيتات المالية.....81

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المالية والحسابات المستعملة.....81

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المالية.....82

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية 83

خلاصة.....86

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENADوحدة UPE

تمهيد.....88

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الصناعية للمنظفات.....89

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن المؤسسة وتقسيماتها.....89

المطلب الثاني :التعريف بالوحدة ومهامها وأهدافها..... 92

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة مواد التنظيف و الصيانة بالأخضرية UPE.....94

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات.....102

المطلب الأول: طريقة الإستبيان.....102

المطلب الثاني: خرائط التدفق.....104

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات.....108

خلاصة 111

الخاتمة

العامة.....113

قائمة المراجع.....118

الملاحق.....124

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال والجداول

1–قائمة الأشكال:

رقم الجدول	البيان	الصفحة
1	خريطة التدفق العمودية	21
2	خريطة التدفق الأفقية	21
3	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	23
4	أنواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه	34
5	أنواع معايير التدقيق	44
6	أنواع تقارير التدقيق	63
7	تقسيمات المؤسسة	91
8	الهيكل التنظيمي	95
9	خريطة التدفق الخاصة بوصل الشراء	105
10	خريطة التدفق الخاصة بوصل الإستلام	107

2–قائمة الجداول:

رقم الجدول	البيان	الصفحة
1	مكونات نظام الرقابة الداخلية	11
2	التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي	35

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى التطرق لنظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للتثبيتات.
من خلال هذه الدراسة، سنتطرق الى مفهوم الرقابة الداخلية و أنواعها و مراحل تقييمها، كما سنتعرض للتدقيق المحاسبي و معاييره و فروضه، و كيفية معالجة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي من خلال التسجيل المحاسبي لها و تقييمها.
أما الدراسة الميدانية فكانت لدى مؤسسة عند حيث شملت اعداد قائمة الاستبيان و الاجابة عنها من قبل رئيس مصلحة مالية و محاسبة و طرح التساؤلات و الاستفسارات الخاصة بموضوع و حثنا و جمع المعلومات الكافية.
و اعتمدنا في هذا البحث على منهجين هما: المنهج الوصفي و المنه التحليلي.
و أخيرا، توصلنا الى مجموعة من النتائج و قمنا بتقديم جملة من الاقتراحات و آفاق للدراسة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، التدقيق المحاسبي، معالجة التثبيتات

RESUME

Cette étude vise à examiner le système de contrôle interne et l'audit des données.

Nous allons nous pencher à travers cette étude sur la définition du contrôle interne et ses dérivés, ainsi que les étapes de son évaluation.

Aussi nous allons parler de l'audit, ses normes et devoirs, aussi bien que le traitement des données selon le système comptable financier à travers leur enregistrement comptable et leur évaluation.

Quant à l'étude de terrain, nous l'avons effectué chez ENAD, et nous nous sommes concentrés sur l'établissement d'un questionnaire dont les réponses ont été rendues par le chef de service finance & comptabilité, outre les interrogations et les éclaircissements relatives à notre sujet, et la collecte d'informations suffisantes.

Nous nous sommes adossés dans notre étude sur deux méthodes: La méthode descriptive et la méthode analytique. A la fin, nous avons réuni un ensemble de résultats avec des suggestions et des perspectives d'étude.

Mots clés: Contrôle interne - Audit - Traitement des données

المقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مرّ العصور تطورًا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشبعة كبيرة الحجم، تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ما أوجب ضرورة الإهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردها، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ومن بين هذه الوسائل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر ذو أهمية كبيرة للسير السليم والمحكم للمؤسسة ، كما يعتبر بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، حيث أنه يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السلمية ولا شك أن ازدياد حالات الإفلاس في السنوات الأخيرة والفشل والإعسار المالي أدى إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات خاصة تلك الشركات التي تتداول أوراقها في بورصة الأوراق المالية.

من بين هذه الوسائل أيضا التدقيق المحاسبي حيث سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبيين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنشقة عنه، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهنة التدقيق أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلتا في معايير دولية للتدقيق.

حيث أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، ممّا دفع بالسلطات الجزائرية إصدار قانون النّظام المحاسبي المالي حيث يبيّن التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدّونة الحسابات وقواعد سيرها.

ممّا سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التّي يتوجب بحثها في هذه المذكّرة والمتمثلة في الآتي :

– ما الدّور الذي تكتسيه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرّقابة الدّاخلية للتّثبيتات ؟

الأسئلة الفرعية :

انطلاقا من الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

– ما المقصود بالرّقابة الدّاخلية والهدف منها ؟

– ما أهمية التّدقيق المحاسبي ومعاييره ؟

– كيف يتم تقييم الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي ؟

– ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية في المؤسسة محل الدراسة؟

الفرضيات :

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرّئيسية والتّساؤلات الفرعية السّابقة الذّكر قمنا بصياغة الفرضيات التّالية :

– تعتبر الرقابة خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب الشفافية للعمليات المحاسبية .

– التدقيق فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص غير مستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ومن معاييره الاستقلالية .

– قواعد تقييم الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية عن طريقة التكلفة.

– تسعى الرقابة الداخلية لإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة.

أهمية الدراسة :

يستمد هذا الموضوع أهميته من مجموعة من العناصر :

– الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة .

– الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في المحافظة على أصول المؤسسة وتحقيق مصداقية بياناتها .

– يساعد التدقيق في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية .

أهداف البحث :

بالإضافة لإجابتنا على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة نسعى من خلال البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف التالية:

– إبراز الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في فشل أو نجاح المؤسسة من تحقيق أهدافها .

– التعرف على التدقيق المحاسبي .

– إثراء الرصيد العلمي خاصة في هذا الموضوع .

– الإطلاع على مدى تقييم الرقابة الداخلية للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية من خلال الجانب التطبيقي .

أسباب اختيار الموضوع :

– الأهمية التي يحظى بها نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

– باعتبار أن هذا الموضوع يمكننا من الإطلاع على مختلف المصالح الموجودة بالمؤسسة وبالتالي تكوين نظرة عامة على آلية سير العمل بها .

– شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر .

– أهمية التثبيتات داخل المؤسسة .

-الرغبة الشخصية أدت بنا إلى البحث في هذا الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص.

حدود الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى جانب نظري وجانب تطبيقي وقد تمثلت حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: لقد تمت هذه الدراسة في المؤسسة الوطنية للمنظفات ENAP بالأخضرية.

- الحدود الزمانية : لقد تمت هذه الدراسة في سنة 2015 بحيث أجريت الدراسة التطبيقية والنظرية وفي نفس السنة ودامت مدة التربص بالمؤسسة مدة 30 يوم.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة :

قد اتبعنا خلال دراستنا لهذا الموضوع كلا من المنهج الوصفي والتحليلي لملائمتهما لطبيعة الدراسة التي قمنا بها ، من أجل تحليل ودراسة المفاهيم ومختلف التعاريف إضافة إلى المخططات الإيضاحية .

مراجع البحث :

لأجل الحصول على كافة المعلومات والمفاهيم التي تطرقنا إليها في دراستنا إستخدمنا عدّة مصادر منها الرئيسية المتمثلة في الكتب والدراسات العلمية ومذكرات التخرج (الدكتوراه و الماجستير) أمّا الثانوية فتمثلت في المصادر المتحصل عليها من محل الدراسة التطبيقية .

الصعوبات :

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفنا جملة من الصعوبات نذكر منها :

- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع و التي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث .

- صعوبة الحصول على مؤسسة لإجراء الجانب التطبيقي للموضوع .

- ضيق الوقت المتاح لإنجاز الدراسة .

-صعوبة الحصول على المعلومة من المؤسسة محل الدراسة وبالتالي عدم تمكننا من الحصول على العديد من المعلومات المهمة لانجاز الدراسة الميدانية.

هيكل البحث:

لقد قسمنا موضوعنا إلى أربعة فصول ، ثلاث فصول تمثل الجانب النظري و الفصل الرابع يمثل الجانب التطبيقي .

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

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى التدقيق المحاسبي من حيث تعريفه ونشأته وكذلك أهدافه وأنواعه وأهميته، كما أدرجنا في هذا الفصل فروض ومعايير التدقيق المحاسبي وكذا مسار تنفيذ عملية التدقيق

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

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

الفصل الأول:
الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

مع التطور الحاصل على مستوى المؤسسات الاقتصادية من تعدد للوحدات وزيادة في المسؤوليات وكذا كثرة العمليات وتعقدها كان من الضروري إيجاد وسيلة تكفل حماية ممتلكات المؤسسة من الضياع وتضمن تطبيق مختلف الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتحقيق الأهداف المسطرة وقد تمثلت هذه الوسيلة في اعتماد نظام رقابة داخلي فعال يكفل لها تحقيق الأهداف السابقة ولما كان لهذا النظام هذه الأهمية فقد تم وضع مقومات تمكّن من وصفه وإجراءات تمكن من تقييمه.

لهذا تم تقسيم هذا الفصل لثلاث مباحث نتناول في كل منها مايلي :

المبحث الأول : مدخل للرقابة الداخلية.

المبحث الثاني : مكونات ، حدود ، مقومات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : مدخل للرقابة الداخلية

المؤسسة تنظيم إنتاجي ولأن النظام هو مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين لتحقيق هدف معين ونظام الرقابة الداخلية هو أحد الأنظمة المعتمدة من طرف المؤسسة ، لذا سنتناول في هذا المبحث تعاريف مختلفة عن هذا النظام وكذا أنواعه وأهدافه.

المطلب الأول : تعريف وعوامل تطور الرقابة الداخلية

أولا : تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد المعرفين له ، لذا سنورد بعضها كما يلي:

❖ تعريف اللجنة الاستشارية المحاسبية لبريطانيا سنة 1978 : الرقابة الداخلية تشمل على الأنظمة الرقابية المالية والموضوعة من طرف الإدارة وهذا بغرض إمكانية تسيير أعمال المؤسسة بصورة منظمة وفعالية.[1]

❖ عرف معيار المراجعة رقم (400) نظام الرقابة الداخلية بأنه : كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المؤسسة وكفاءة العمل والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبة وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.[2]

❖ وكتعريف شامل يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات المتمثلة في طرق وإجراءات العمل المكتوبة وغير المكتوبة وتعليمات الإدارة الموجودة والمعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة ، هذه الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة المالية وحمايتها والسهر على الحفاظ على نوعية المعلومات المتدفقة وكذا تطبيق سياسات الإدارة عن طريق التعليمات بهدف تحسين الأداء.[3]

ثانيا : العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة عوامل ساعدت على تطور واتساع الرقابة الداخلية ومنها:

1. كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها جعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسات مما أدى إلى الاعتماد على وسائل هامة في أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقييم العمل وغيرها.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السواغري ، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، مصر ، 1992، ص61

[2] طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، الجزء الثاني ، ص75

[3] محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ، ص84

2. اضطرار الإدارة لتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة :نجد في هذه النقطة بأن انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية بسبب كثرة عددها وتباعدها أدى إلى انضمامهم إلى الهيئة العامة للمساهمين.[1]

3. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة : ذلك بغرض تحديد قيمة الضرائب وترشيد الإستهلاك والتسعيرة وحصر الاقتصاد وتوجيهه.[2]

4. حماية أصول المؤسسة :تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية ومن السرقة المادية لها ،وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس عناصر الأصول.[3]

المطلب الثاني : أنواع وأهداف الرقابة الداخلية

خصصنا في هذا المطلب فرعين الأول عن الأنواع الثلاثة للرقابة والفرع الثاني تطرقنا فيه إلى أهم أهداف الرقابة الداخلية.

أولا : أنواع الرقابة الداخلية

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام وهي : الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي.

1- الرقابة المحاسبية

هي كل الطرق والإجراءات التي تختص وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير ومن وسائل هذه الرقابة نجد ضرورة الفصل بين الأصل والسجل والحماية المالية للأصل واستخدام المراجعة الداخلية.[4]

2- الرقابة الإدارية

تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعمد في سبيل تحقيق هدفها على وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء ورقابة الجودة.[5]

---

[1] أبو رقبة مصطفى ، المصري عبد الهادي إسحاق ، **تدقيق ومراجعة الحسابات** ، دار الكندي الأردن ، 1991 ، ص106

[2] خالد أمين عبد الله ، **التدقيق والرقابة في البنوك** ، دار وائل للنشر ، الأردن ،1998 ، ص168

[3] محمد التهامي ، مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،الطبعة الثالثة ، 2005 ،ص ص95-96

[4] محمد سمير الصبان ، **المراجعة واليات التطبيق** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2001، ص10

[5] عبد الرءوف جابر ، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية** ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 2004 ، ص180

3- الضبط الداخلي

يشمل على جميع الوسائل التنسيقية والخطة التنظيمية والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال كما يهدف أيضا إلى ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة.[1]

ثانيا- أهداف الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف التي أوردناها سابقا لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:[2]

1- التحكم في المؤسسة :

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها وهياكلها وطرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقة لها ، والمساعدة في خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2- حماية الأصول :

إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات ، المخزونات ، الحقوق) إن هذه الحماية تمكّن المؤسسة من البقاء أو المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

3- ضمان نوعية المعلومات

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات ، بيدى أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسهيل العمليات من المصدر في أقرب وقت ممكن.
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من المراحل المعالجة.
- احترام مبدأ المحاسبة المتفق عليه والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

[1] أبو رقبة مصطفى ، مرجع سبق ذكره ، ص112

[2] التهامي طواهري مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص20

- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

4- تشجيع العمل بكفاءة :

إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا ، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط يعطي تحسنا في مردو دية المؤسسة.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية :

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح بإطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر وينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية: [1]

- ✓ يجب أن يبلغ إلى الموجهة إليه.
- ✓ يجب أن يكون واضحا (مفهوما).
- ✓ يجب أن تتوفر وسائل التنفيذ.
- ✓ يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

المطلب الثالث : أهمية الرقابة الداخلية وخصائصها

باعتبار الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة سنتطرق إلى أهمية الرقابة وخصائصها.

أولا : أهمية الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقسيم داخلي مستقل الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية فيما يلي: [2]

1. نجاح وكفاءة وفعالية ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج.
2. زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.

---

[1] التهامي طواهري ، مسعود صدقي ، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص21-22

[2] محمد السيد السرايا ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري المعايير والقواعد** ، مشاكل التطبيق العملي ، دار المعرفة الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص75

3. مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف الآنية الموضوعة من قبل برامج المؤسسة.

4. مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذل من جهود ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج المراجعة ونطاق هذا البرنامج وما يشمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعة لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة موضوع التدقيق.

5. المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل والقواعد حتى يمكن تجنبها ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه المؤسسة.

ثانيا : خصائص الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:

1- الخطة التنظيمية

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسييري للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحوي قرارات إستراتيجية فنية أو تكتيكية ، لذلك يمكن أن ننظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانيات المادية والبشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة ، إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل.

فالخطة التنظيمية تختلف من مؤسسة إلى أخرى ولكن يجب أن تكون الخطة مرنة في كل الحالات لمقابلة أي تطور أو تغيير في المستقبل كما يجب أن تكون واضحة وبسيطة للعاملين داخل المؤسسة.[1]

تتمثل العناصر الأساسية للخطة التنظيمية في:[2]

- ✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- ✓ البحث عن الكفاءة وفعالية العملية التشغيلية.
- ✓ حماية الأصول من خلال تقييم العامل المهني والوظيفي داخل المؤسسة.

[1] صديقي مسعود ، **دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية** ، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد ، الجزائر ، أفريل 2003

[2] بوشدوب طلال محمد الخميني ، **المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية والمحاسبية** ، مذكرة نيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة ، 2007، ص13

2- النظام المحاسبي

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعالة بخصائص أساسية تتمثل في ضرورة وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة سبل الرقابة من أجل تحقيق:

- الرقابة على سجل التشغيل وتنفيذ العمليات التي تمثل مصادر تدفق البيانات والمعلومات.
- تبويب البيانات ووضع دليل له بحيث إذا ما تم إعداد هذه الأخيرة بعناية فمن شأنه أن يعمل إعداد القوائم المالية ، ويمكن من تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات الحسابية.
- تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

3- مستويات الأداء

سلامة كل قسم يؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن مستويات الأداء حيث تمد الإجراءات الموضوعية كل الخطوات التي تضمن دقة اتخاذ القرارات وتسجيلها ،وذلك من خلال تقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث يقوم موظف بمراجعة دقة العمل واكتشاف الأخطاء.

4- كفاءة الأفراد

لا تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنظيم إداري ومحاسبي سليم فقط ولكن يجب أن يتوفر لها مجموعة من الأفراد الأكفاء الذين يقومون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة اقتصادية فعالة.

من هذه الخصائص نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من:

- **الاستراتيجية** : وتتكون من مجموعة الوسائل والأعمال الأساسية التي تمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها فهي تأخذ بعين الاعتبار:
  - ✓ الوسائل البشرية : تتركز على الأداء والكفاءة المهنية والتمهين .
  - ✓ الوسائل المالية : تتركز على معرفة ما إذا كانت ميزانية المؤسسة مناسبة مع تطلعاتها.
  - ✓ الوسائل التقنية : تتمثل في التحقق فيما إذا كانت تقنيات التسيير والتقنيات التجارية وما شابه ذلك للمؤسسة تتطابق مع أهدافها.
- **نظام القيادة** : يتمثل في لوحة القيادة التي تحتوي على مجموعة المعلومات والمؤشرات التي تساعد على:
  - ✓ تحليل وقياس الانحرافات.
  - ✓ التنظيم.
  - ✓ القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

– متابعة نسبة تقدم الإنجازات بالنسبة للأهداف والإستراتيجية الموضوعية قبل القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

– متابعة نسبة تقدم الإنجازات بالنسبة للأهداف والإستراتيجية الموضوعية قبل القيام بإجراء الرقابة على المؤسسة يجب أن يكون لها مبدئيا تنظيم جيد بحيث يتكون من ثلاث مبادئ أساسية:

- ✓ التأقلم مع التغيرات .
- ✓ الموضوعية.
- ✓ الفصل بين المهام.

➢ **الهيكل التنظيمي** : حيث يساعد المراجع على فهم ومعرفة طريق عمل المؤسسة الذي يقارنها بعد ذلك بالوثائق.

➢ **تحديد المركز** : يجب أن تكون هناك علاقة ترابط وتكامل بينها وبين الهيكل التنظيمي.

✓ العنصر المادي الذي ينظم المحيط : تساهم الوسائل المادية لا محالة في سير العمليات حيث أن ضمان حماية هذه الوسائل هي جزء لا يتجزأ من إجراء الرقابة الداخلية.

✓ الإجراءات : كل مؤسسة تقوم بتحديد التعليمات الدائمة المطبقة على كل المهام وهذه الإجراءات يجب أن تكون مكتوبة وبطريقة واضحة.

✓ تلقي الصلاحيات والتصرفات : حيث يقوم المراجع بالتأكد من أن كل عضو من المؤسسة يعرف حدود وظيفته في إطار تفويض الصلاحيات والمهام.

المبحث الثاني : مكونات، حدود، مقومات نظام الرقابة الداخلية

يشمل نظام الرقابة الداخلية على مكونات أساسية لابد من الاهتمام بها ودراستها حتى يكمن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية ، ولتحقيق هذه الأهداف أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) أن للرقابة الداخلية حدود كما أن لها دعائم ومقومات أساسية تعتمد عليها إدارة المؤسسة للوصول إلى الأهداف المسطرة ، وهناك معوقات تجعل النظام عاجزا عن تحقيق الأهداف الرقابية فلا يوجد أي نظام رقابة داخلية متقن بدرجة كاملة.

المطلب الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر وهي:[1]

- بيئة الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- نظام المعلومات والاتصال.
- أنشطة الرقابة.
- المراقبة.

يمكن تلخيص مكونات الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

[1] أحمد حلمي جمعة ، **مدخل الى التدقيق والتأكد الحديث،الإطار الدولي ، أدلة ونتائج التدقيق** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن ، 2009 ، ص167

الجدول رقم (1): مكونات نظام الرقابة الداخلية

العناصر	وصف العنصر	المكونات
بيئة الرقابة	مواقف ووعي وإجراءات الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها ومهامها.	– ايصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية. – الالتزام بالكفاءة. – مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة. – أسلوب الادارة التشغيلي.
تقييم المخاطر	عملية تحديد والاستجابة لمخاطر ونتائج العمل لأغراض إعداد التقارير المالية الطبق	– الأحداث والظروف الداخلية والخارجية التي قد تحدث و تؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشاة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية. – خطط الإدارة أو إجراءات تناول مخاطر معينة
نظام المعلومات و الاتصال	يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية و أشخاص وإجراءات وبيانات ، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية والإجراءات والتسجيلات المباشرة بالإضافة الى تسجيل ومعالجة و إعداد التقارير.	أساليب وسجلات تشمل: – تحديد وتسجيل جميع المعاملات الصحيحة. – تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية – تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيهل العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة. – يتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير المالية.
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة.	– مراجعة الأداء ، معالجة المعلومات. – عناصر الرقابة الفعلية ، فصل المهام. – رقابة التفويض.
المراقبة	عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت.	– مراجعة الإدارة (المديرين). – تقييم المدققين الداخليين الامتثال للسياسات. – إشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الأخلاقية أو ممارسات العمل.

المصدر: أحمد حلمي جمعة ، مدخل إلى التدقيق والتأكد التدقيق والتأكد الحديث ، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن، 2009 ، ص ص200-209

المطلب الثاني : حدود نظام الرقابة الداخلية

تشير معايير التدقيق الدولي (315) إلى وجود علاقة مباشرة بين أهداف المؤسسة وعناصر الرقابة التي تقوم بتنفيذها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيقها ، وتبعا لذلك عناصر رقابتها التي تتعلق بإعداد التقارير المالية والعمليات والامتثال على أنه ليست جميع هذه الأهداف و عناصر الرقابة متعلقة بتقييم المدقق للمخاطر ومع مراعاة متطلبات معايير التدقيق الدولي (315) بشأن ما إذا كان عنصر الرقابة فرديا أو بالاشتراك مع عناصر أخرى مناسبا للاعتبارات عند تقييم مخاطر الأخطار الجوهرية وتصميم وأداء إجراءات إضافية استجابتا للمخاطر المقيمة ،وعليه عند ممارسة هذا الحكم على المدقق اعتبار الظروف والعنصر والعوامل المتمثلة في مايلي :

- حكم المدقق بشأن الأهمية النسبية.
- حجم المؤسسة.
- طبيعة عمل المؤسسة بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيتها.
- تشعب وتعقيد عمليات المؤسسة.
- طبيعة وتعقيد الأنظمة التي هي جزء من الرقابة الداخلية للمنشاة.

عموما للمؤسسة عناصر رقابة تتعلق بأهداف ليست خاصة بعملية التدقيق وعلى ذلك فهي ليست بحاجة لأخذها في الاعتبار لذلك أشار المجلس بشان حدود الرقابة الداخلية إلى أنه يمكن للرقابة الداخلية مهما كانت مصممة ومطبقة بشكل مناسب أن تزود المؤسسة فقط بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف تقييم التقارير المالية للمؤسسة.[1]

المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات الرقابة الداخلية كأعمدة المبنى ، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح لذلك سنتطرق إلى مقومات العناصر التالية:

أولا : المقومات المحاسبية

تتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على:

1. **الدليل المحاسبي**: ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية ثانية ، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى.

حيث يتم تقسيم الحاجات إلى رئيسية وأخرى فرعية ولابد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل المحاسبي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمل من حسابات نتائج لعمال المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي.

[1] أحمد حلمي ، نفس المرجع السابق ، ص ص165-166

– لابد من توفير حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.

2. **الدورة المستندية:** تتطلب تحقيق جيد للرقابة الداخلية فعند تصميم المستندات لابد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية ، فلا تتم عملية الرقابة بدون توفير دورة مستندية.

3. **المجموعة الدفترية:** حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

4. **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة تعتبر أهم العناصر لإنجاز الأعمال.

5. **الجرد الفعلي للأصول:** لابد على المؤسسة من جرد موجوداتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية للمقارنة بين ما هو موجود فعلا بما هو موجود في السجلات المحاسبية.

6. **الموازنات التخطيطية:** الدور الرقابي في الموازنات التقديرية يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الإنحرافات لمحاولة تفاديها ، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزء من الرقابة الداخلية.[1]

ثانيا: المقومات الإدارية

تشمل المقومات الإدارية مايلي:

1. **الهيكل التنظيمي:** تصبو المؤسسة الاقتصادية الحديثة إلى خلق مرونة دائمة في هيكلها التنظيمي من خلال التعديل المستمر له ، فهو يضمن الوقوف على نظام الرقابة الداخلية من خلال التحكم في المؤسسة وحماية الاصول وضمان نوعية المعلومات ، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في بسط الرقابة الداخلية كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات.
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمال.
- البساطة والمرونة.
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافري ، مرجع سبق ذكره ، ص190

2. **كفاءة الأفراد:** إلى جانب النظام السليم والتنظيم الإداري والهيكلي لابد أن يكون الموظفين والرؤساء على درجة عالية من الكفاءة ، فالفرد هو العنصر الأساسي في المؤسسة كما أن التنفيذ السليم لأي نظام وضمان نجاحه يعتمد على كفاءة وأمانة العاملين وطريقة اختبارهم وصفاتهم الشخصية.[1]

3. **معايير أداء سليمة:** إن الوظائف الإدارية تتأثر بدرجة كبيرة بفعالية الرقابة الداخلية وكفاءة العمليات الناتجة عن الأداء فلا بد من وجود معايير لقياس أداء العاملين داخل المؤسسة.[2]

4. **سياسات وإجراءات حماية الأصول:** تقوم المؤسسة بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية ،وتزداد أهمية وضع هذه السياسات والبيانات كما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية ويعتبر التأمين من أهم الوسائل لحماية الأصول مثل: التأمين ضد السرقة والحرائق.....الخ.

5. **المراجعة الداخلية:** المراجعة هي نشاط تقييمي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية لخدمة إدارة المؤسسة ، وجود نظام مراجعة فعالة يدعم من قوة نظام الرقابة الداخلية وتتضمن المراجعة الداخلية تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط واللوائح التي أعدتها الادارة وكذلك مراجعة وتقييم مدى ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية.

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص98

[2] محمود محمد عبد السلام البيومي ، **المحاسبة والمراجعة** ، منشأة المعارف الإسكندرية ، مصر، 2003 ، ص176

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية أحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المستوحاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير المعلومات ذات مصداقية ، وتعبر عن وضعية حقيقية للمؤسسة لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له ووجود مثل هذا النظام في المؤسسة لا يعني أنه خال من الثغرات ، لذا يرتكز عمل المراجع على تقييمه وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في عملية المراجعة ، وهذا باستخدام عدة طرق للتقييم عبر مجموعة من المراحل و في هذا المبحث سنتطرق إلى وسائل نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وكذا طرق ومراحل تقييم هذا النظام.

المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية

أولا: الخطة التنظيمية

التي تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وخطط السلطة ومسؤولية الإدارة لمديريات المؤسسة ، والتي تتميز بالتنسيق فيما بينها من أجل التدقيق المنظم للمعلومات ومساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الإجراءات والأنشطة المختلفة سواء في الوقت الإحصائي أو المالي.

ثانيا:الطرق والإجراءات

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين ساعدا على حماية الأصول والعمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال والإنتاج والتسويق وتأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة ، أو تغير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الأهداف المرسومة.[1]

[1] محمد توهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص86-88

ثالثا: المقاييس المختلفة

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لجودة المعلومات المطابقة.[1]

المطلب الثاني: إجراءات و شروط نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من إجراءات وشروط تتمثل فيمايلي:

أولا– إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يشمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المتوخاة منه لذا وجب تبيين إجراءات من شأنها تدعيم مقوماتها الرئيسة وجاءت أيضا لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة ، ولذلك سوف نتناول في هذا المطلب إجراءات وهي: [2]

- الإجراءات التنظيمية والإدارية.
- الإجراءات المحاسبية.
- الإجراءات العامة.

1– الإجراءات التنظيمية والإدارية

تضم هذه الإجراءات مايلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الأخطاء والإهمال.
- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
  - ✓ وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
  - ✓ وظيفة تنفيذ العمليات.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص88

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** ، دار وائل للنشر ، عمان ،1995 ، ص ص166-167

✓ وظيفة القيد والمحاسبة.

– تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الأشخاص الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.

– تنظيم إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

– إعطاء تعليمات مريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

2–إجراءات محاسبية

تضم هذه الإجراءات مايلي:

– إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها من فرص الغش والتلاعب ، كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.

– عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.

– استعمال الآليات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.

– استعمال وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المرافقة الإجمالية .

– إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.

– القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.[1]

3–إجراءات عامة

تضم هذه الإجراءات مايلي: [2]

– التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.

– وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد.

– استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية ...الخ.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص 167

[2] محمد توهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 120-121

ثانيا: شروط نظام الرقابة الفعالة

لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال ، لأنّ كل مؤسسة لها ظروفها الخاصة مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف والحالات شيئا مستحيل التحقيق إلاّ أنّنا نستطيع تحديد بعض الخصائص العامة في حالة تطبيقها ستساعد على تحقيق الأهداف الرقابية .

1. **فريق عمل مؤهل و ملخص:** حيث أنّ التأهيل الفنّي وتحمل المسؤولية والأمانة والمصداقية العالية يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جيد لاختيار وتعيين الموظفين مبني على أسس سليمة ، أو عن طريق برنامج تدريب مستمر لهم ومن المتفق عليه أنّه مهما كان الحذر متوخى عن تقييم نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذها.

2. **التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات:** من المبادئ العامة في الرقابة الداخلية أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها حيث أنّه من المفترض أنّ الشخص المكلّف بتسجيل الأصول مثلا يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص المسؤول عن الأصول مسؤولية مادية ، ممّا يقلّل من الخطأ المقصود أو غير المقصود وهذه الإجراءات تساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر .

3. **إجراءات مناسبة في إتمام العمليات والإجراءات المحاسبية:** توضح في شكل دليل محاسبي يحدد ويصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة ، أما دليل الإجراءات الأخرى فيوضح السياسات العامة للمؤسسة.

4. **نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة:** إن النظام المستندي المناسب يعطي دليلا على أن وظائف التسجيل والتبويب تم أداؤها بطريقة سليمة ومن شروط جودته التمتع بالخصائص التالية:

– وجوب السهولة والبساطة وذلك للمساعدة على التقليل من الأخطار بقدر الإمكان.

– وجوب تصميم المستندات مع أخذ جميع المعلومات الممكنة بالاعتبار أي يجب أن تكون هناك عدة نسخ للمستند يمكن الاعتماد عليها في الاستعلامات المختلفة.

– وجوب تصميم المستندات مناسب يفي بأغراض السرعة والفعالية من حيث توفير خانات كافية بأحجام مناسبة وألوان مختلفة ، ونذكر أهم القوائم المالية ، المقارنة ، دليل الحسابات.....الخ.

– وجوب ترقيم المستندات بتسلسل وذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصورة سهلة.

5. **قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات:** بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية مناسبة على الأصول و السجلات يعتبر أمر ضروري.

– تحقق وفحص مستقل للأداء حيث لا يمكن للفرد أن يتحقق من أدائه الخاص أو يقدمه بطريقة فعالة لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه وهناك وسائل متعددة للتحقيق المستقل منها.

– إعداد كشف تسوية للبنك باستمرار من قبل شخص ليس لديه سيطرة على النقدية.

– القيام بعملية الجرد كاملة بانتظام.

– القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص.[1]

المطلب الثالث: أساليب و مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية أساليب ومراحل وهي كالآتي:

أولا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية ومن بين هذه الأساليب نذكر مايلي:

- طريقة الاستبيان.
- طريقة المذكرة المكتوبة.
- طريقة خرائط التدقيق.

1–طريقة الاستبيان

تعتبر هذه الطريقة قديمة وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون واقية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة ، ويجب أن تصاغ الأسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأديته وظائفه ، وتكون الإجابة عن الأسئلة إما "نعم" أو "لا" بحيث عليه وجود قصور في مجال معين وعدم إتباع الإجراء السليم ومن هنا يتضح انه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا انه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة مما يجعل مهمة الإجابة مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها.

2–طريقة المذكرة المكتوبة

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتبعا للطريقة المكتوبة يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة ، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام ذات الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين

[1] عوض يوسف العادلي وآخرون ،**مقدمة في المحاسبة المالية** ، منشورات ذات السلاسل، الكويت ، 1986، ص ص429-430

والعاملين ، الملاحظة ، الاستفسار وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

وتكتب المذكرة تبعا لطريقة عملية التقييم حيث من خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند ، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في عين الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود.[1]

3-خرائط التدفق

هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة ، ومن العناصر المكونة لخرائط التدقيق نجد:

- مجموعة من الرموز تستخدم للدلالة عن المفردات والخطوات والأعمال التي تؤدى.
- خطوات التدقيق وتستخدم لإظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات ، وهناك نوعية من الخطوط وهي:
  - المتواصلة للدلالة على تدفق المعلومات.
  - المنقطعة للدلالة على تدفق المعلومات.
  - رؤوس الأسهم لتحديد اتجاه التدفق.
- مجالات المسؤولية وتظهر في شكل أعمدة أو قطاعات رأسية ومن مميزات استخدام هذه الخرائط نجد: [2]
  - إعطاء فكرة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية.
  - تحديد نواحي الضعف في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام.
  - سهولة تعديل خريطة التدقيق من سنة لأخرى.
  - إعطاء فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية.

ومن عيوبها أيضا نجد: [3]

- يحتاج إلى الكثير من الوقت والجهد.
- يحتاج إلى خبرة المراجع في إعداد الخرائط والرموز.
- ضرورة إلمام والتزام المراجع بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها بصدد إعداد خرائط التدقيق حتى يمكن قراءتها من طرف جميع الأشخاص ذو الاهتمام.

---

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره، ص217

[2] القاضي حسين، دحدوح حسن ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية** ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، 1999، ص277

[3] عرعار زوليخة،عشيط فاطمية،**مراجعة نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**،مذكرة تندرج ضمن نيل شهادة ليسانس،تخصص مالية،كلية الحقوق والعلوم التجارية،جامعة بومرداس،2004،ص101

❖ خرائط التدفق العمودية: يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة لأخرى بشكل عمودي وذلك باستعمال الرموز والأشكال.

الشكل(1): خريطة التدفق العمودية

زبون:..... خريطة:..... التاريخ:.....		
وصف كتابي (نثري)	عملية رقم	وصف بياني

المصدر:شعبان لطفي،المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهمتها في تسيير المؤسسة،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة الجزائر،2004،ص11

❖ خرائط التدفق الأفقية: عكس الأول ففي هذا النوع يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا باستعمال مجموعة من الرموز و الأشكال.

الشكل(2):خريطة التدفق الأفقية

زبون:..... خريطة:..... التاريخ:.....					
مصلحة أ	مصلحة ب	مصلحة ج	مصلحة د	مصلحة هـ	مصلحة و

المصدر: شعبان لطفي،مرجع سبق ذكره،ص114

ثانيا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

رغم تعدد طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فهي تمر بعدة مراحل من أهمها:[1]

1. **جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:** في هذه المرحلة يتم جمع المعلومات عن الدورة المستندية ، الخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ، دليل الإجراءات وخرائط التدقيق داخل المؤسسة ومن أهم مصادر هذه المعلومات نجد التقرير الوصفي ، خرائط التدقيق ، قوائم الأسئلة ، إضافة إلى الملاحظات الشخصية للمراجع ومناقشته مع العاملين بالمؤسسة وما تشمل عليه ملفاته الدائمة.

2. **فحص النظام:** هنا يتم اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية ، والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد سابقا ومن ثم تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايرته للحقائق التي تم التوصل إليها مسبقا والتي تحدد ما يكون عليه النظام وتشمل هذه الخطوة نقطتين أساسيتين هما:

- مجموعة من اختبارات مدى الالتزام.
- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات.

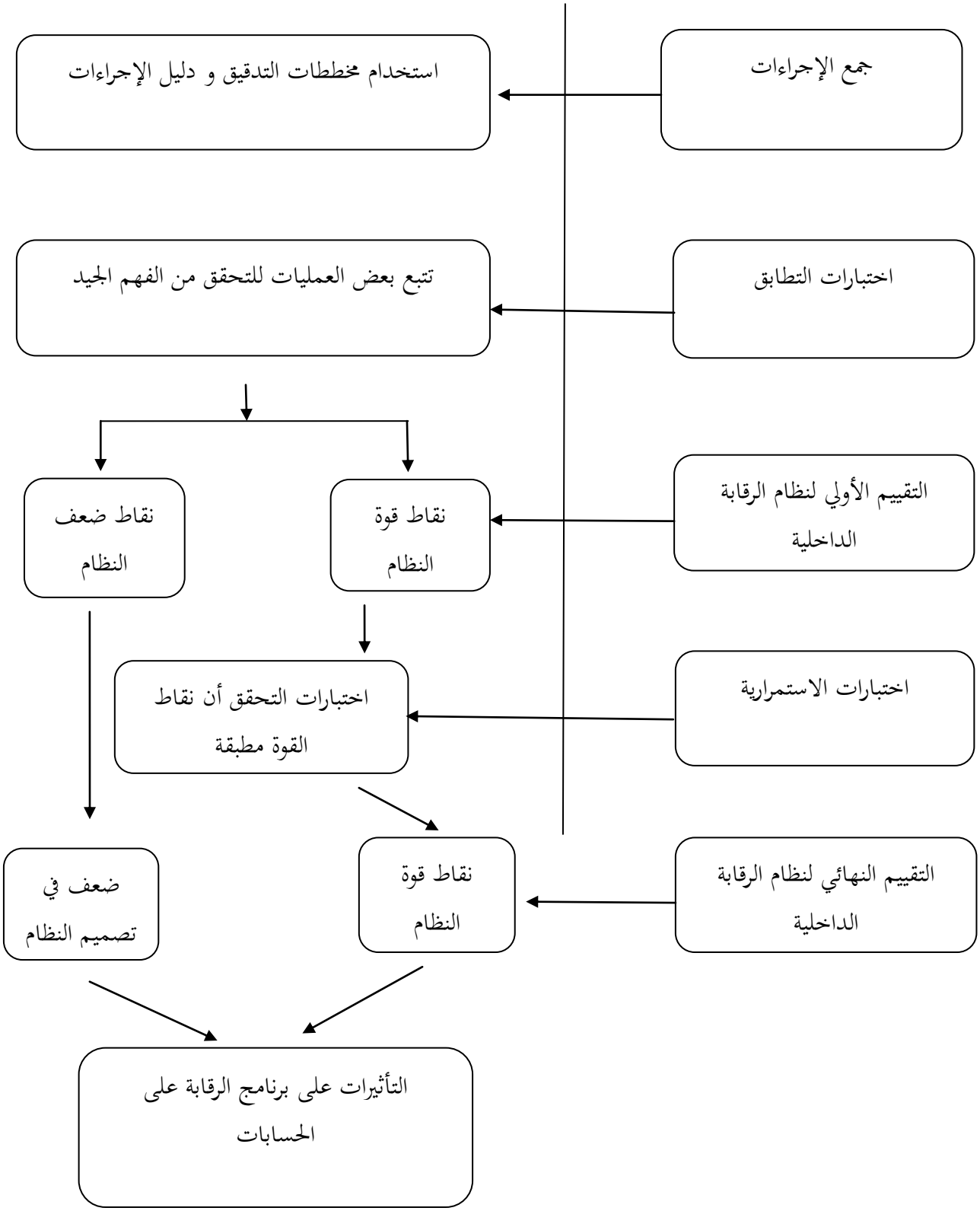
3. **تقييم النظام:** عند قيام المراجع بجمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله يصبح بإمكانه الحكم على مدى كفاءة وفعالية النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه.

تشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل المؤسسة ويتعين على المراجع قبل التوصل إلى الحكم عن مدى فاعلية وكفاءة النظام القيام بعدة اختبارات التي يتوقف حجمها وطبيعتها على درجة الخطر المرتبطة بالعنصر أو المجال محل الفحص وينبع هذا الخطر من مصدرين:

- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- طبيعة أو العنصر في حد ذاته.

[1] عرعار زوليخة ، عشيط فاطمة ، مرجع سبق ذكره ، ص275

الشكل (3) : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



OBERT (Robert) , comptabilité approfondie et révision , Dunou Edition , paris , 2001 , P82

خلاصة :

من خلال هذا الفصل لاحظنا أن التطور في الحياة الاقتصادية وأساليب الإدارة وكبر حجم المشروعات كان له دور كبير في تطوير نظام الرقابة الداخلية لما له من دور في حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى وكذلك ضمان صدق المعلومات المحاسبية التي تحولها القوائم المالية لأنه ومن المنطلق تطور مفهوم الرقابة الذي كان أحد أهم الأسباب هو انفصال الملكية عن الإدارة فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد ومن تعريف الرقابة الداخلية بأنها كل الوسائل الطرق التي تتبعها الإدارة للمحافظة على أصول الشركة ولضمان دقة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الادارة ، ومن هنا فإن الوسائل تظهر أنواع المراقبة الداخلية الثلاثة (الرقابة المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي) بأدواتها المختلفة.

كذلك يتبين لنا أهمية الرقابة الداخلية من خلال الأهداف التي استعرضناها خلال هذا الفصل من حماية أصول المنشاة ودقة المعلومات المحاسبية.....الخ.

كذلك التعرف على مقومات الرقابة الداخلية ومكوناتها وأدواتها التي تحقق أهداف الرقابة الداخلية وأهداف المؤسسة بشكل عام والتي على أساسها يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والحاجة الماسة إليه.

أخيرا ومن خلال خصائص الرقابة الداخلية المتمثلة بمسؤوليات الرقابة الداخلية في كل من الإدارة والمراجعة بشقيها الداخلي والخارجي وكذلك معايير الرقابة الداخلية والتي من خلالها تحقق الرقابة الداخلية كفاءتها وفعاليتها ومن خلال الإجراءات التنفيذية والمتمثلة بالإجراءات الإدارية والمحاسبية والعامة يتم تحقيق خصائص الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني:
الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

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

أخذت مهنة التدقيق دورا مهما في الحياة الاقتصادية فهو من المواضيع التي طرحت في جميع أنحاء العالم عن وظيفة التدقيق وأهميتها ، ويعتبر تقرير المدقق نهاية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة فهو يعطي ملخصا كاملا وافيا لمحتوى المعلومات التي تؤكد نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط النتائج التي تحققت خلال هذه الفترة.

لدراسة أكثر تفصيل وانطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني : فروض ومعايير التدقيق .

المبحث الثالث : مسار تنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية والمتتبع للتطورات التي شاهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضت، به نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وأنواعه ومن ثم التطرق لأهميته وأهدافه.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.[1]

يرجع أصل كلمة "Audit " إلى الكلمة اللاتينية "Auditus" التي تعني الاستماع "Audition " والتدقيق يشير إلى ممر التفتيش واستجواب طرف آخر أو الاستماع لأجل التقييم والتقدير ، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقسيم الأعمال المتحققة حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.[2]

- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م :

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية ، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع إلى الحسابات التي كانت تتلى عليه على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.[3]

---

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ،ص3

[2] Howard Fstettler.**Audit Principe et Méthodes Générale** , Edition Publie union, Paris, 1976, p55

[3] إدريس عبد السلام الشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات** ، دار النهضة العربية، لبنان ،الطبعة الرابعة ،1996، ص14

- الفترة من 1500م حتى 1850م :

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

- الفترة من1850 إلى 1905م :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وبالتالي الانفصال بين الملاك والإدارة ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

– الفترة من 1905 إلى يومنا هذا :

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

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي و أنواعه

أولا : مفهوم التدقيق المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي كما يلي:

❖ عرفت جمعية المحاسبيين الأمريكيين (AAA) التدقيق على أنه : عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف بنتائج التدقيق.[2]

❖ كما يعرف التدقيق على أنه : عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء ومستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة.[3]

---

[1] هادي التميمي،**مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**،دار وائل للنشر،الأردن، الطبعة الثالثة،2006ص19

[2] مجيد جاسم الشرع،**المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية**،دار وائل للنشر،عمان،2003،ص108

[3] أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص103

❖ تعريف آخر للتدقيق الحسابات هو الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصداقية على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية.[1]

❖ في حين يعرف أيضا التدقيق المحاسبي بأنه : الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر والمستندات تعكس بعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

❖ جاء تعريف آخر للتدقيق على أنه : اختبار تقني صارم وبناء أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[3]

❖ وبناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبيين المعتمدين الفرنسي فإن التدقيق : فحص من شخص مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول الانتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما.[4]

❖ كتعريف شامل للتدقيق المحاسبي يمكن تعريفه على أنه:

فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد و موضوعي مدعم بأدلة و قرائن إثبات في تقرير.

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط رئيسية وهي:

- **الفحص** : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها و تبويبها أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

---

[1] Mokhtar Belaiboud. **Pratique de l'audit Apports de Guide Synthétique** ,Organisation de la fonction présentation des normes IAS/IFRS Berti Editions ,Alger 2005,p4

[2] هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004 ، ص23

[3] Lionel C et Gérard V ,**Audit et control Interne** , aspects Financiers, Opérationnels et Stratégiques,Dalloze,Paris,1992,p21

[4] Bernard Germond, Audit Financier Guide pour l'audit de l'information Financiére des entreprises,1ere édition,Dunod,Paris,1991,p28

- **التحقيق** : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- **التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.[1]

ثانيا : أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1 : من حيث القائم بعملية التدقيق

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

أ. تدقيق داخلي:

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم والتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.[2]

عرف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه : عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة ، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى.[3]

ب. تدقيق خارجي:

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة

[1] مسعود صديقي ، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 ، ص65

[2] Hamini Allal, L'audit comptable et financier , BERTI édition ,Alger , 2002 , p 07

[3] محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص15

عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمين ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى).[1]

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.[2]

2 : من حيث الإلزام القانوني

أ. التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني.[3]

مثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة ، ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية وقد جرى العرض أن يقوم مجلس الادارة للمؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه.[4]

ب. التدقيق غير الإلزام (التعاقدي) :

التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة ، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة.[5]

3 : من حيث نطاق التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى:

أ. التدقيق الكامل:

هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ، حيث يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها

---

[1] صديقي مسعود،براق محمد ، **انعكاس تراجع المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي** ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 8و9 مارس2005 ، ص25

[2] Jacques RENARD , théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris ,1987,P 69

[3] Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burloud,René Bonnault p , cit,p447

[4] محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص44

[5] Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burloud,René Bonnault ,loc.cit.

للواقع الفعلي لها فمسؤولية المدقق تعطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.[1]

ب.التدقيق الجزئي:

هو التدقيق الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال الفحص حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به ،ويتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات والجهة المعينة له يبين فيه حدود التدقيق والهدف منه.[2]

4 : من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

أ. تدقيق شامل (تفصيلي) :

يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق جميع القيود ، الدفاتر و السجلات ، الحسابات والمستندات ، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات الصغيرة الحجم.[3]

ب. التدقيق الاختياري :

نظرا للاعتبارات العلمية وكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وتحقيقا لكفاءة عملية التدقيق يلجأ مدقق الحسابات إلى استخدام عينات للتدقيق لإجراء اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وأيضا لإجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات ، ويتم ذلك بتنفيذ اختبارات التدقيق على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلا من تنفيذها على جميع المفردات ويقوم المدقق باستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات أهمها ما يظهره فحص وتقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من جهة ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من جهة أخرى.

---

[1] مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص33

[2] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الى التدقيق الحديث** ، دار صفاء للنشر، عمان ، الطبعة الثانية ،2005 ، ص11

[3] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002 ، ص36

5 : من حيث توقيت عملية التدقيق

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أ. التدقيق المستمر:

يقوم فيه المدقق ومساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا.[1]

ب. التدقيق النهائي:

هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تنفيذ وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة.[2]

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن وجهة النظر الحديثة تتجه إلى اعتماد الهدف من إجراء التدقيق كمعيار لتقسيم أنواع التدقيق والتي تشمل على:

- **تدقيق القوائم المالية** : يرتكز الغرض من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كان إعداد القوائم المالية قد تم طبقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **تدقيق الإلزام** : يعرف بتدقيق الأداء أو التنفيذ حيث يكون الغرض منه معرفة مدى تقييد أو التزام المؤسسة بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة.
- **تدقيق النشاط (التدقيق التشغيلي)** : يطلق عليه التدقيق الإداري ويقصد به عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها بنجاح أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المؤسسة مواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها.[3]

---

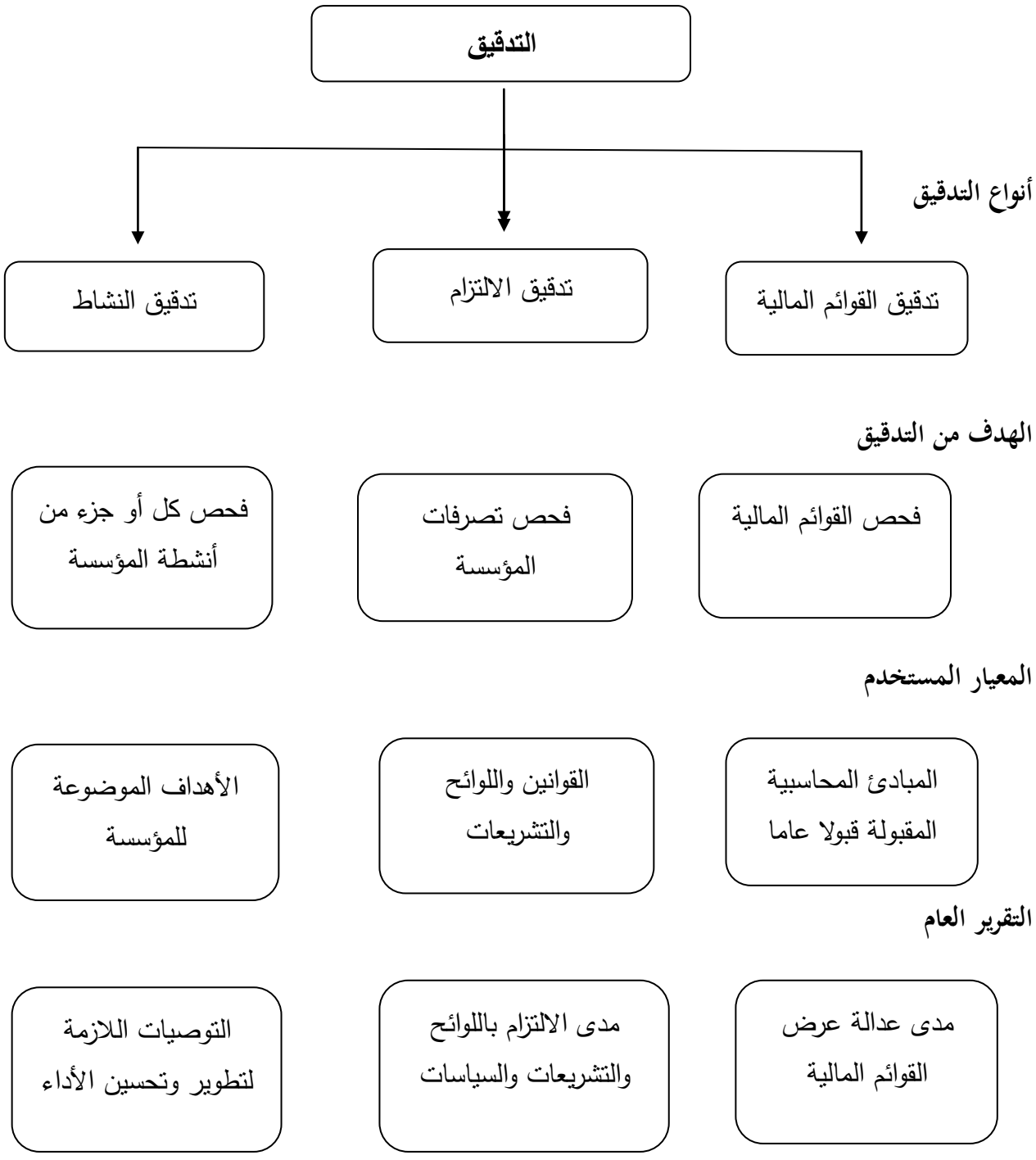
[1] عبد الفتاح الصحن،**مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،1993،ص49

[2] هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ،ص ص23-24

[3] أمين السيد ، احمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الإسكندرية ، 2006 ، ص ص23-27

يمكن توضيح انواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه في الشكل التالي:

الشكل(4): أنواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه



المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على المرجع :محمد الفيومي،عوض لبيب،تطبيقات في أصول المراجعة،المكتب الجامعي،الإسكندرية،1998،ص ص51-52

المطلب الثالث : أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

أولا : أهداف التدقيق المحاسبي

إن المتتبع للتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على أهداف التدقيق فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب ،لكن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي عام 1897م أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يعتبر من أهداف التدقيق.

الجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق

جدول رقم 2: التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500م-1850م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850م-1905م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابة	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905م-1993م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق تفصيلي واختياري	اعتراف مبدئي وسطحي
1933م-1940م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختياري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940م-1960م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	الاهتمام والتركيز على الرقابة الداخلية
الفترة ما بعد 1960م	- إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية	تدقيق اختياري	التركيز على الرقابة الداخلية

المصدر : محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتفق عليها والمعايير الدولية،الدار الجامعية الإسكندرية،2002،ص5

بتحليل الجدول السابق يمكن القول أن للتدقيق أهداف عامة وأهداف ميدانية نلخصها كما يلي:

1. الأهداف العامة:

تتمثل الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي: [1]

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة والتدقيق.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها وعدالتها استنادا إلى أدلة وبراهين ملائمة وكافية.
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه.
- حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس.[2]

مؤخرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى مايلي: [3]

✓ مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.

✓ تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعية.

✓ اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.

✓ المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الإدارة وإعطائها مصداقية أكبر.

2. الأهداف الميدانية:

تتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في:

- **عرض القوائم المالية** : يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن جلّ عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ملائم.[4]

---

[1] حسين يوسف القاضي ،حسين أحمد دحدوح ،مرجع سبق ذكره ،ص 15 .

[2] Mokhtar Belaiboud ,op ,cit ,p 5 .

[3] حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة،2009، ص 15 .

[4] Mickeline .Friédérich .Georges Langlois .Alain Burla ûd .René Bonnaul ,op ,cit ,p516

- **شرعية وصحة العمليات المالية** : يتطلب هذا التحقق من شرعية وصحة العمليات ضرورة قيام المدقق بالتحقق من أنّ جلّ العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محلّ التدقيق تعكس معظم التغيرات الحقيقية في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة،والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر،أما الهدف الفرعي الآخر فيتمثل في التأكد من وجود تأثير مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق.
- **الملكية (الحقوق والالتزامات)** : بالرغم من أنّ الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية المؤسسة للأصول إلاأن يجب يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبيةالتي تملكها المؤسسة فعلا ،فعلى سبيل المثال بفحص المدقق عقود ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر.[1]
- **استغلال الفترة المالية** : يهدف التدقيق إلى التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أنّ كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ،وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أنّ العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة ، كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالإهلاك فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة.
- **التقويم والتخصيص** : يهدف التدقيق المحاسبي إلى التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.[2]
- **الوجود أو الحدوث** : أي التأكد من أن جميع أصول وخصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة وأن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل التدقيق.[3]

---

[1] وليم توماس،امرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الكتاب الأول ، تعريب ومراجعة: احمد حامد حجاج ، كمال الين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 2006 ، ص ص310-312

[2] مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص24

[3] منصور احمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرفية و الدولية** ، الدار الجامعية الإسكندرية ،2003 ، ص42

- **إبداء الرأي الفني المحايد** : يهدف التدقيق المحاسبي المقام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية الختامية تعبر بصدق وعدالة في كل الأمور الجوهرية عند المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملكية ،ويتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها.[1]

ثانيا : أهمية التدقيق المحاسبي

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

1. إدارة المؤسسة:

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

2. الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعب ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3. الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.[2]

4. الزبائن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الآجل وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو الموارد الأولية.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي،**موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول،الدار الجامعية الإسكندرية،2009،ص29

[2] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، دار المستقبل ،الأردن ،1998 ، ص12

5. العاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.[1]

6. البنوك ومؤسسات الاقتراض الأخرى:

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

7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.[2]

وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

[1] عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية** ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006 ، ص90

[2] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، مرجع سبق ذكره ، ص12

المبحث الثاني : فروض ومعايير التدقيق

إن قيام التدقيق المحاسبي كعلم جعله يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة والمتسقة منطقيا والتي تهدف إلى التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب اتخاذها أو القيام بها عند أداء المهنة وتوجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق ومعاييره.

المطلب الأول : فروض التدقيق المحاسبي

لقد عرفت الفروض بأنها : عبارة عن المعتقدات التي تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع معين.[1]

ومن الملاحظ أن فروض التدقيق المحاسبي لم تحظي بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة ، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدقيق المحاسبي ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية القابلة للتطور والتغير حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.[2]

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق المحاسبي كما يلي:

أولا : قابلية البيانات المالية للفحص

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

1. الملائمة

معيار الملائمة يشير إلى قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على قرارات مستخدميها من خلال تغيير وتأكيد توقعاتهم بشأن النتائج التي تترتب عن التصرفات والأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية ،وأن تكون متاحة للمستخدم في الوقت المناسب أي قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على خياراته.[3]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،مرجع سبق ذكره ،ص63

[2] منصور أحمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سبق ذكره ، ص36

[3] حيدر علوان ، كاظم الشمري،دور **المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات** ، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ،14 -15 أفريل، 2009 ، ص4

إن خاصية الملائمة إذا ما توفرت في المعلومات المالية فإنها تعكس المقومات الذاتية التالية: [1]

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل.
- التوقيت:ويقصد به توفير المعلومات في الوقت المناسب.
- التغذية العكسية : ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

2. القابلية للتحقق:

يقصد بها إمكانية التحقق أن المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية ينبغي أن تقدم نتائج يمكن الوصول إلى مثيلاتها بواسطة مقاييس مستقلة وباستخدام نفس طرق القياس بمعنى آخر أنه إذ قام شخص أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لابد أن يتم الوصول إلى نفس النتائج.[2]

ج. البعد عن التحيز:

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة وغير متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى ، ويعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

د. القابلية للقياس الكمي:

هي خاصية يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية وتعتبر وحدة النقد من أكثر المقاييس الكمية فاعلية للتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات.

ثانيا : عدم وجود تعارض محتمل في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة

يعني أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق المؤسسة ومدقق الحسابات ويستوجب هذا الغرض وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق قدر الإمكان ، الشيء الذي يساعد ويسرع عملية التدقيق ولكن هذا لا يعني استحالة وجود تعارض في المصالح ففي بعض الأحيان قد ترى إدارة المؤسسة أن مصلحتها اللجوء إلى إخفاء بعض المعلومات عن المدقق الخارجي.[3]

---

[1] مصطفى عقاري ، **مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي** ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير ،جامعة سطيف ،2004 ، ص103

[2] سليمة نشنش، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي** ، ملتقى دولي ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ،14-15أفريل 2009 ، ص7

[3] لطفي شعباني ، مرجع سبق ذكره ،ص28

ثالثا : خلو القوائم المالية من التلاعب

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم المالية والمعلومات المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبوت هذا الغرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض.[1]

كما يشير هذا الغرض إلى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها.[2]

رابعا : وجود نظام سليم للرقابة يبعد احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالمؤسسة يبعد احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات بالقوائم المالية للمؤسسة إلا أنه وبالرغم من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية فإن احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات بالمؤسسة ممكن جدا.

خامسا : التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدمه مدقق الحسابات للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسة ،ويثير هذا مشكلة تحديد مسؤولية المدقق واعتماده على الأحكام الشخصية عندما تكون هذه المبادئ تعاني القصور أو غير موجودة أصلا.[3]

سادسا : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

إذا اتضح لمدقق الحسابات أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك ، حيث أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى التلاعب والاحتيال عند إعداد القوائم المالية وأن الرقابة الداخلية ضعيفة فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار في الفترات اللاحقة.

سابعا : مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يقدمها للعملية إلا أن عمله يقتصر على إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية ويثير هذا الغرض موضوع استقلالية المدقق أثناء أداء عمله.

---

[1] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظرية** ، دار المسيرة للنشر ، الأردن ،2006 ، ص22

[2] مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص46

[3] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب علي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص21-22

ثامنا : يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

نظرا لحساسية الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات فإن ذلك يفرض عليه التزامات مهنية تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

المطلب الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليه

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسؤول مهنيا والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.[1]

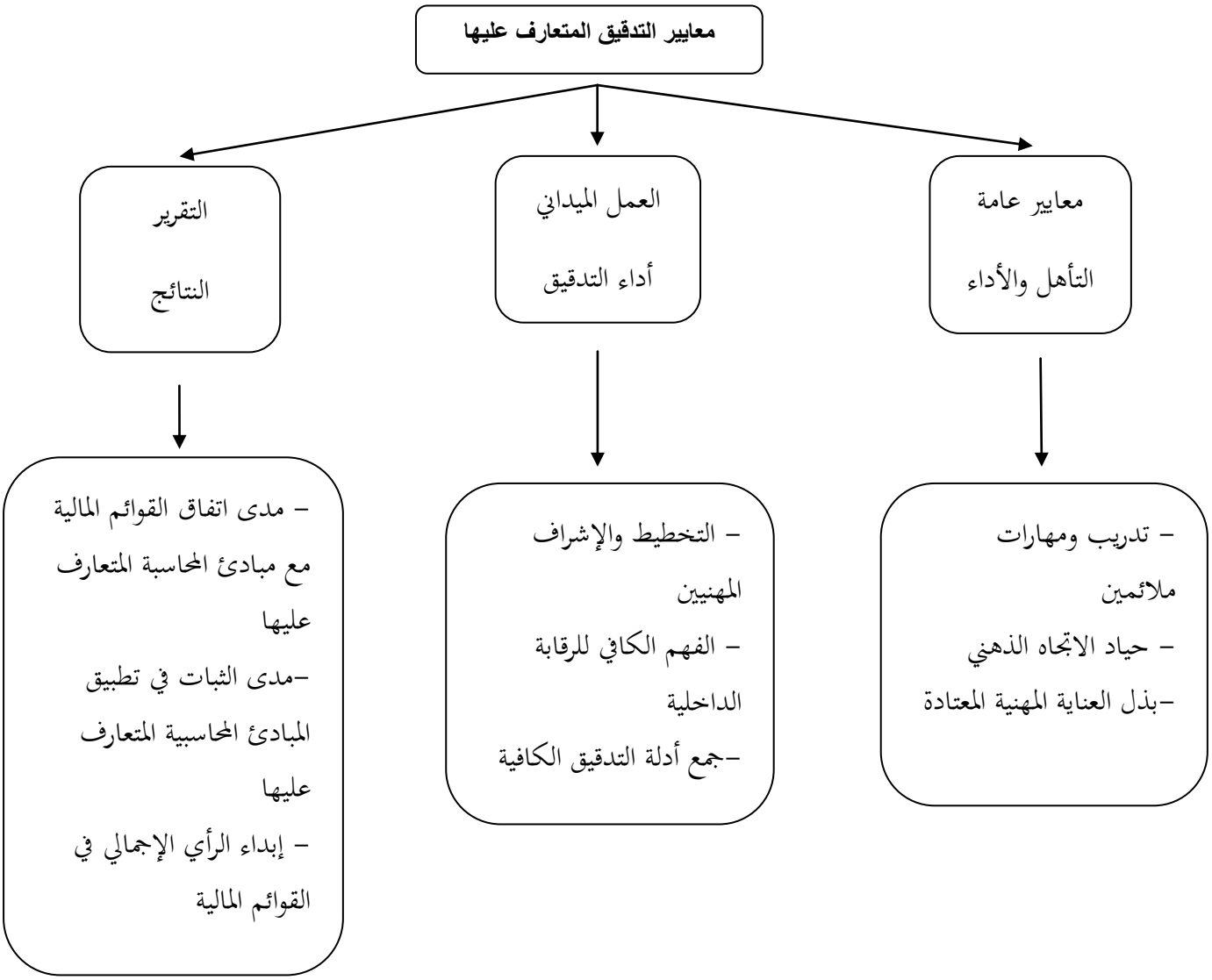
كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإن جاءت موجزة حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر 1948 إقرار تسعة معايير ، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن إعداد التقرير وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954.[2]

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

[1] عبد الوهاب نصر علي ، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** ، الدار الجامعية،الإسكندرية ، دون تاريخ ، ص41

[2] محمود السيد ناغي ، **المراجعة (إطار النظرية والممارسة)** ، الجزء الثاني ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ،المنصورة، مصر ،1992 ، ص37

شكل رقم 5: أنواع معايير التدقيق



المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005،ص42

أولا : المعايير العامة أو الشخصية

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

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.
- أن يتوفر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.
- أن يتحلى المدقق بالعناية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

1 : التأهل العلمي والعملي

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و التدقيق غيرها ومن المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية ، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليضل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[1]

2 : الاستقلال

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

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

فيما يخص محافظ الحسابات فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته .

فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد: [3]

- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات.

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، **أصول المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،1998 ،ص35

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص38

[3] أنظر المادة 715 مكرر 06،المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري

➢ الأشخاص القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من المؤسسات أخرى تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي: [1]

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمةاو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته.
- زيادة على حالات التفاني والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنيين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة الهيئة.
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

3 : العناية المهنية

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي بالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به لماذا يقوم به وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة كما يتطلب التخطيط والإشراف الكامل

[1] المواد من 65 الى 70 ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010 ، ص11

لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بجمعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام وأن تكون الخدمة كاملة.[1]

ثانيا : معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ،فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ،ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ التخطيط والإشراف الملائمين.
- ✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

1: التخطيط والإشراف الملائمين

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه متابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحديد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي:[2]

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

[1] محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص39

[2] صلاح ربيعة ، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004 ، ص48

➢ يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها خطوات الفحص وتوقيته.

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

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

2 : الفهم الكافي للرقابة الداخلية

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

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:

➢ الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.

➢ استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية.

➢ إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن: [1]

✓ نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

✓ نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.

✓ التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق.
- اختصار إجراءات التدقيق.
- الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ،ص ص27-28

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

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد ويضع المدقق برنامجا مبدئيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين.
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق حتى يتوصلوا على تقارب ما بين أحكامهم.

3 : جمع أدلة التدقيق الكافية

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

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث والمستندات وإقرار رجال الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة .

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

ثالثا : معايير إعداد التقرير

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصحيح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات ، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار وتنقسم إلى أربعة معايير:[2]

1 : مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

يعني المعيار الأول من معايير التقرير أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[1] شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص44

[2] وليم توماس،امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 55-56

ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية: [1]

- **المجموعة الأولى : المبادئ العامة**

ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1) مبدأ الحيطة والحذر.

2) مبدأ الثبات.

3) مبدأ الشمول.

4) مبدأ الأهمية النسبية.

5) مبدأ الإفصاح.

المجموعة الثانية : المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1) مبدأ تحقق الإيراد.

2) مبدأ مقابلة الإرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة : المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

تتضمن المبدأين التاليين:

1) مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

2) مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا : مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ،استنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير ، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات ، كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

[1] احمد حلمي جمعة ، **المدخل الى التدقيق الحديث** ، مرجع سبق ذكره ، ص28

3 : الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ،وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح عنها هنا ،أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

4 : إبداء الرأي

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

[1] وليم توماس،امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص57

المبحث الثالث : مسار تنفيذ عملية التدقيق

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل:

- قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- جمع أدلة الإثبات.
- إعداد التقرير.

المطلب الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

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

أولا : الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة فيما يلي:[1]

- التحقق من صحة تعيينه : والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- الاتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق : إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يستغل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ونشاطها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليها تكرارها.[2]

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص139

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص69

➢ فحص وتقييم النظام المحاسبي : يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها: [1]

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
- كيفية القيد والترحيل.
- دقة السجلات وكفايتها.
- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- طرق الإهتلاك المنتهجة.
- طريقة تقييم المخزونات.
- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

➢ الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة : على المدقق أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المدقق السابق ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

➢ فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين ، فعلية طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين، بالمؤسسة ومدى الاختصاص لكل منهم وصورة من توقيعاتهم وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

➢ النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق إلا انه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة .وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

[1] Robert OBERT, **Révision et certification des comptes**,Dunod,Paris,1995,p40

ثانيا : مخطط التدقيق

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

- ✓ الأهداف الواجب تحقيقها.
- ✓ الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.
- ✓ تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة إجراء.
- ✓ تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة إجراء.
- ✓ ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة إجراء نفذت.
- ✓ توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا للخطوات بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها ، والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها ، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.[2]

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها ،فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها.

ثالثا : الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف في: [3]

- ➢ توجيه المدقق نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- ➢ حرصه على أن تستند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي** ، مرجع سبق ذكره ، ص143

[2] خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص143

[3] زاهر عاطب سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، دار الراية للنشر، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص79

- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.
- ترتيب المهام حسب الأولويات.
- فحص العمل المنتهي وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا : أوراق العمل

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق من الإجراءات المتبعة والمعلومات التي تم الحصول عليها والالتزام بالسياسات ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.[1]

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته ،وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي . ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما: [2]

- الملف الدائم.
- الملف الجاري (ملف الدورة الحالية).

سنتطرق للنوعين من الملفات ضمن مسار عملية التدقيق الأول فالأول مع مراعاة ترتيب الإجراءات.

[1] زاهر عاطب سواد، مرجع سبق ذكره ، ص80

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص40

❖ **الملف الدائم**

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة ،كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر .وعموما يمكن أن يشمل هذا الملف على: [1]

- عموميات.
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

الحسابات السنوية والتقارير.

- التحاليل الدائمة للحسابات.
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي.
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني.

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين على أن نظام الرقابة الداخليةهو : مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية لأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة.[2]

في حين عرفت المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه:نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابة المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل: [3]

- حماية الأصول.
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والسجلات السنوية الناتجة عنها.
- التسيير المنظم بنجاعة لعمليات المؤسسة.
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

---

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)** ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر ،2003 ص ص128-130

[2] Réda khelassi،**l'audit interne–audit opérationnel** ،Houma، Alger،2005،p71

[3] Alain MIKOL، Les financiers-comprendre les mécanismes du contrôle légal، édition d'organisation Paris،1999،p141

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيق كل الحسابات ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ، كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

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

أولا : جمع الإجراءات

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة ، طرق العمل.....) ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة ، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية والمتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة.

ثانيا : اختبارات الفهم والتطابق

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتابها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات ،فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ، الوصف الكتابي والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

ثالثا : تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ،يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذا النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، في حين إذا أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- الثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

رابعا : إختبارات الإستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا ، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة و دائمة.

خامسا : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلي

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر ،يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الادارة ، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية ، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

المطلب الثالث : أدلة الإثبات والملف الجاري

أولا : أدلة الإثبات

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار ، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكافية للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.[1]

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فأن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،1998، ص166

- **أنواع أدلة الإثبات:**

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها في :

1. **المستندات:**

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي على ثلاثة أنواع.

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها (كفواتير الشراء مثلا).
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها (كفواتير البيع و إيصالات القبض).
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة (كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها).

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

يتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.[1]

2. **الفحص المادي:**

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة .

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل.[2]

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كافي لوحده في بعض الحالات ، كون وجود الفحص لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له ، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

3. **المصادقات:**

هي استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص180

[2] عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد ، و آخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر، 2007، ص81

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- مصادقات إيجابية.
- مصادقات سلبية.
- مصادقات عمياء.

- **المصادقات الإيجابية:**

في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب من ردهم.

- **المصادقات السلبية:**

فيها يحظر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ويطلب منهم الرد كتابة عنوان المدقق في حالة إعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة .

- **المصادقات العمياء:**

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.[1]

4.الفحص التحليلي:

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.[2]

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.[3]

---

[1] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، الوراق للنشر ، الأردن ،2007 ، ص180

[2] عبد الفتاح ، أحمد عبيد ، و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص85

[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص93

5.وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي.[1]

أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات والسجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية .

6.صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات .

7.الاستفسارات من العميل :

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات ، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.[2]

ثانيا :الملف الجاري:

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق [3].

يمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية: [4]

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص181

[2] عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد ، و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص87

[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص40

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص131

- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، والوسائل المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة .
- كل المراسلات التي تمت مع الأطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردين.
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء مهمته.

المطلب الرابع : تقرير مدقق الحسابات

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد و إدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق أي إلى المالك في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو إلى المساهمين الممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.[1]

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[2]

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير ، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية والالتزام والثبات في تطبيقها بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

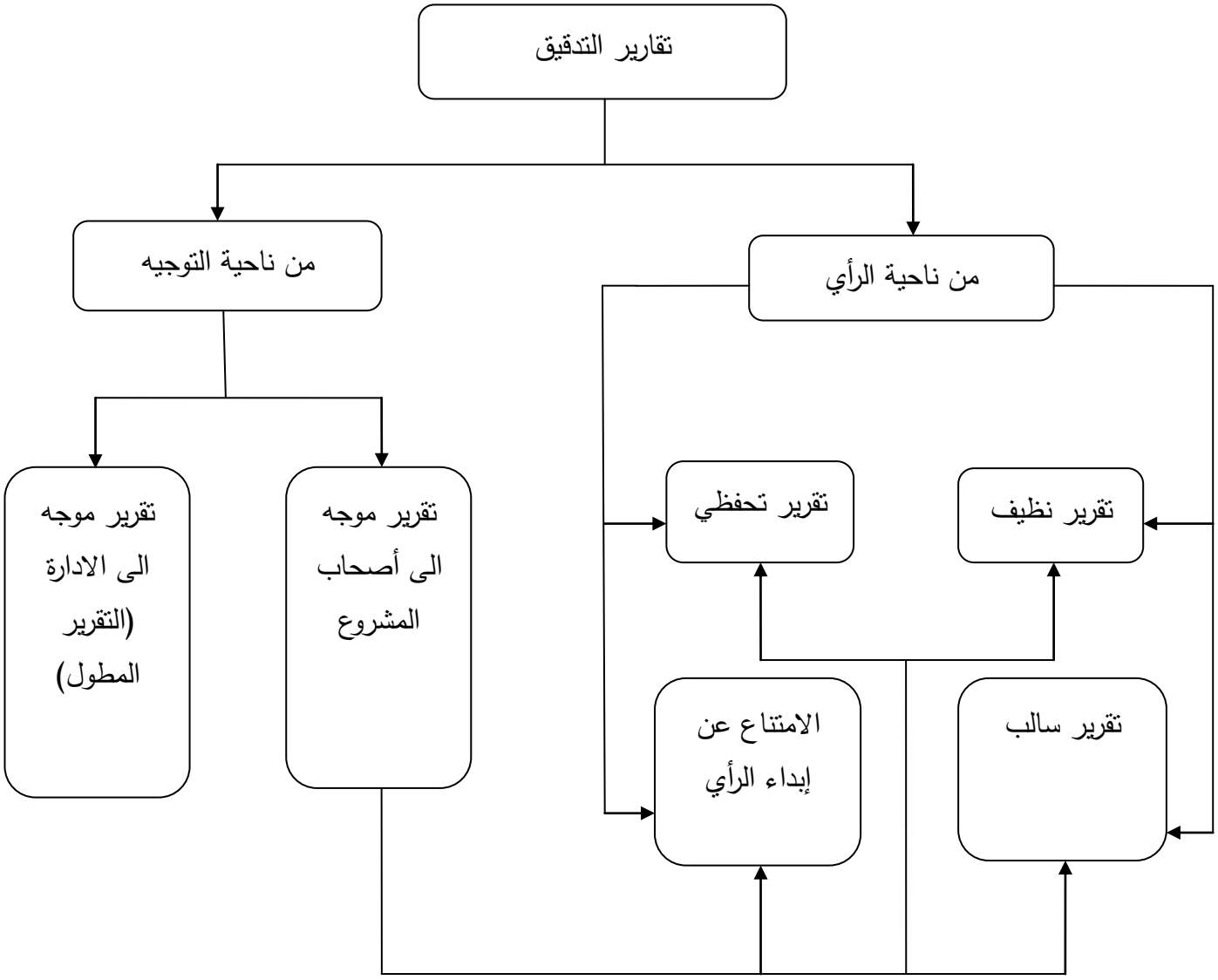
يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص129

[2] عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص316

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

شكل رقم 6: أنواع تقارير التدقيق



المصدر: محمود قاسم تنتوش،نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الادارة والتشغيل،دار الجيل،بيروت،1998،ص4

خلاصة :

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

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

الفصل الثالث:
معالجة التثبيتات

تمهيد:

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

وهذا ما سوف نعرضه في هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: التثبيتات المعنوية

المبحث الثاني: التثبيتات المادية

المبحث الثالث: التثبيتات المالية

المبحث الأول : التثبيتات المعنوية

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

المطلب الأول : مفهوم التثبيتات المعنوية والحسابات المستعملة

أولا : تعريف التثبيتات المعنوية

تسمى أيضا بالتثبيتات غير الملموسة وهي أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية ، مراقبة ومستعملة في إيطار أنشطتها العادية والمقصود منها مثل المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية ورخص الاستغلال الأخرى ، والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.[1]

وحتى نكون أمام أصل ثابت غير مادي ينبغي توفر المعايير الثلاثة التالية:[2]

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

ثانيا : الحسابات المستعملة للتثبيتات المعنوية

تتكون حسابات التثبيتات المعنوية من:[3]

- 20 المثبتات الغير ملموسة.
- 203 مصاريف التطور القابلة لتثبيت.
- 204 برمجيات المعلومات وما شابهها.
- 205 الإمتيازات والحقوق المماثلة: البراءات الرخص والعلامات
- 207 فارق الشراء good will.
- 208 المثبتات الغير الملموسة الأخرى.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية،القانون رقم 7-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،ص8

[2] محمد بوتين،المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية،متيحة للطباعة،الجزائر،2010،ص133

[3] بن ربيع حنيفة،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS ، دار الأول للنشر،الجزائر،2010،ص331

- 237 المثبتات غير ملموسة جارية (قيد الإنجاز).
- 280 إهتلاك المثبتات الغير الملموسة.
- 290 تدني قيم المثبتات الغير ملموسة.
- 721 منتجات مثبتة للأصول غير الملموسة.
- 752 القيمة الزائدة لخروج المثبتات الغير ملموسة.

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية

أولا : تقييم الأصل الثابت الغير المادي في البداية

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

1.الحصول على الأصل منفردا:

تكلفة الحصول عليه (تكلفة الشراء) =سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

- **تكلفة الشراء:** سعر الشراء صافي من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.
- **التكاليف المباشرة:** تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل.

الأتعاب الغير مباشرة + إختبارات سير الأصول

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

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

2. إنتاج الأصل داخليا:

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

[1] بوتين محمد،مرجع سبق ذكره،ص ص 136_137

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

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

3. تبادل الأصل:

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

4. الحصول على الأصل نتيجة تجميع:

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

ثانيا : تقييم الأصل الثابت غير المادي فيما بعد

تقيم الأصول الثابتة غير المادية بعد تقييمها الأول بطريقتين هما:[1]

- طريقة التكلفة:

تحسب القيمة الصافية للأصل الثابت الغير المادي كما يلي:

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

- **طريقة إعادة التقييم:**

تحسب القيمة المحاسبية للأصل الثابت المعنوي كما يلي:

القيمة المحاسبية = تكلفة أعيد تقييمها حسب القيمة العادلة.

وتحدد القيمة العادلة إعتمادا سوق الأصل.

معايير هذا السوق هي:

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

[1] بوتين محمد،مرجع سبق ذكره،ص138

✓ توفير أسعار عمومية.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية كما يلي:

أولا: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203)

ويتم تسجيلها بطريقتين وهما:[1]

1 : حسب طبيعتها

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

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

2 : تحويل المصاريف إلى قيم معنوية

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

203		مصاريف التنمية القالبة للتثبيت	xxx	
	731	إنتاج المثبت للتثبيتات المعنوية		xxx
		تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية		

[1] صفار بوني وسيلة،قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس،معهد العلوم الإقتصادية،جامعة المدية،تخصص مالية،2009-2010،ص45

ثانيا : برمجيات المعلومات وما شابهها (ح/204)

تسجل وفق حالتين هما:[1]

الحالة الأولى: شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة محددة

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

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

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من المؤسسة

وتسجيل العملية في قيدين كالتالي:

- القيد 1: تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو موردو التثبيتات دائنا.
- القيد 2: نجعل ح/204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حساب الإنتاج المثبت للأصول الغير المادية ح/732 دائنا.

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

[1] عبد الرحمان عطية،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي،درا النشر جيطلي،الجزائر،2009،ص70

ثالثا : الإمتيازات ، الرخص والعلامات التجارية (ح/205)

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

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

رابعا: فارق الشراء أو الإقتناء (ح/207)

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

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

207		فارق الشراء	xxx	
	104	فارق إعادة التقييم		xxx
		تسجيل حساب فارق الإقتناء		

خامسا : التثبيتات الغير مادية الأخرى (ح/208)

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

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

[1] شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر،الجزء الأول،2008،ص41

المبحث الثاني: للتثبيتات العينية

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

المطلب الأول: تعريف التثبيتات العينية والحسابات المستعملة

اولا : تعريف التثبيتات العينية

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

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

ثانيا : الحسابات المستعملة للتثبيتات العينية

تتكون حسابات التثبيتات العينية من:

- 21 التثبيتات الملموسة.
- 211 الأراضي.
- 213 المباني.
- 215 تركيبات تقنية ، معدات وأدوات صناعية.
- 218 تثبيتات ملموسة أخرى (معدات النقل ، تجهيزات إجتماعية ، معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي ، العلاقات المتداولة وغيرها من التثبيتات الملموسة غير الواردة في الحسابات أعلاه).
- 22 تثبيتات في شكل إمتياز.
- 232 تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز.
- 238 تسبيقات على طلبات المثبتات.
- 281 إهتلاك المثبتات الملموسة.

[1] الجريدة الرسمية القانون رقم 07-11،مرجع سبق ذكره،ص8

[2] عبد الرحمان عطية،مرجع سبق ذكره،ص72

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات العينية

أولا . تقييم الأصول الثابتة المادية:

في حالة توفر شروط تسجيلها التي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار IRS16 على مايلي:[1]

– سعر الشراء خارج الرسم القابل للإسترجاع (الرسم على القيمة المضافة TVA) والصافي من التخفيضات التجارية (أي الصافي التجاري في الفاتورة).

– التكاليف المباشرة الضرورية لبدأ إستعمال الأصل مثل (مصاريف النقل).

– المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند إنتهاء فترة الإستعمال المتوقعة.

– تجارب التشغيل.

– بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لإقتناء قطعة الأراضي والمباني وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

- مصاريف إدارية وأعباء عامة.
- مصاريف الإنطلاق والمصاريف السابقة.
- خسائر التشغيل الأولى.

– تكلفة القرض الممول للإقتناء التثبيتات الملموسة (بإستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي حسب ما نص عليه المعيار IAS23 "تكلفة القرض").

ثانيا. تقارب المكونات approche pore composent :

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

ثالثا. الدفع الأجل:

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

[1] بن ربيع،مرجع سبق ذكره،ص265

رابعا : تبادل الأصول الثابتة:

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

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

خامسا : التقييم البعدي للأصل (évaluation postérieur):

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

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

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الإهتلاكات – خسائر القيمة

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

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

تعرف القيمة العادلة للأصل حسب المعايير الدولية على أنها المبلغ الذي أن يتبادل بين الأطراف حسنة الإطلاع متفاهمة وتعمل في إطار شروط المنافسة العادية وهي سعر السوق المالي للسلع المتشابهة إذا كان هناك سوق ، وإذا لم يكن

هناك سوق والطبعة الخاصة لبعض أنواع الأصول ، فالإتفاق أن يعاد تقييم هذه الأصول بالتكلفة التعويضية الصافية من الإهتلاكات.

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

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية

أولا : حسابات التثبيتات (ح/21)

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

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

الحالة الأولى: شراء التثبيتات من الغير

في هذه الحالة تكون الحسابات المادية مدينة وأحد حسابات البنك أو مورد والتثبيتات (ح/404) دائنا بتكلفة شراء التثبيتات ويسجل كما يلي:

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

[1] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص ص 100-103

[2] شعيب شنوف،مرجع سبق ذكره،ص42

[3] عبد الرحمان عطية،مرجع سبق ذكره،ص73

الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة

في هذه الحالة تسجل التثبيتات في قيدين وهما:

- القيد الأول: تسجل فيه المصاريف المحتملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية.
- القيد الثاني: يسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل ، حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب إنتاج مثبت للأصول العينية (ح/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

6 x		حساب الأعباء	xxx	
	4 x	حسابات الديون		xxx
	5 x	الحسابات المالية		xxx
		تسجيل مصاريف المتحملة لإنجاز التثبيتات		
21		التثبيتات المادية	xxx	
	732	إنتاج مثبت للأصول العينية		xxx
		تسجيل الإنجاز الكلي للتثبيت		

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

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

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

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

[1] شعيب شنوف،مرجع سبق ذكره،ص ص 42-43

167		الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	xxx	
66		المصاريف المالية	xxx	
	5 x	الحسابات المالية		xxx
		تسديد الدفعات المتفق عليها		

- **المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر**:يسجل مبلغ (العقد) الأصل محل عقد إيجار تمويلي في الحقوق الطويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) في حساب القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويلي (ح/274) ولا يمكن تسجيلها ضمن الممتلكات ، ولو كان المؤجر لديه عقد إمتلاك هذا الأصل وعند التحصيل يسجل في الجانب الدائن في ح/274 و ح/762 (عائدات الأصول المالية) مقابل تسجيل حساب الخزينة في الجانب المدين كما يلي:

274		القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويلي	xxx	
	21	حسابات التثبيتات		xxx
		تسجيل عملية مبلغ الأصل في دفاتر المؤجر		
5 x		الحسابات المالية	xxx	
	274	القروض والديون الدائنة المترتبة عن عقد الإيجار		xxx
	76	تمويل عائدات الأصول المالية		xxx
		تسجيل عملية التحصيل		

ثانيا : تثبيتات في شكل إمتيازات (ح/22)

عرف إختيار الخدمة العمومية بأنه عقد يستند بموجبه شخص عمومي إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي ، هذا الأخير يلتزم خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق إقتضاء أتاوي من مستعملي الخدمة العمومية ، وتكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازات عينية والموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو جانب صاحب الإمتياز الممنوح له يجعل حساب التثبيتات في شكل إمتياز (ح/22) بصفته مدين ، أما الحساب الدائن فهو حساب حقوق مانح الإمتياز (ح/229) ، وظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية والتي تسمى بالخصوم الغير الجارية ، إذن مما سبق فصياغة القيد يكون كما يلي:[1]

[1] Le système comptable financiére , les pages bleues , 2008 , p118-119

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

ثالثا: تثبيتات قيد الإنتاج أو التثبيتات الجاري إنجازها (ح/23)

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

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

الحالة الأولى: إنجاز التثبيتات من قبل الغير

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

23		التثبيتات قيد الإنجاز	xxx	
	404	موردو التثبيتات		xxx
		تسجيل التثبيتات التي تمت من قبل الغير		

20		التثبيتات المعنوية	xxx	
أو 21		التثبيتات العينية		xxx
	23	التثبيتات قيد الإنجاز		xxx
		تسجيل إستلام التجهيزات بصورة كاملة		

[1] عبد الرحمان عطية،مرجع سبق ذكره،ص75

الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة

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

232		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	xxx	
	732	إنتاج قيد الإنجاز للتثبيتات العينية		xxx
		تسجيل إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة		

المبحث الثالث: التثبيتات المالية

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم التثبيتات المالية منها سنتعرف على طريقة تقييمها وتسجيلها محاسبيا.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المالية والحسابات المستعملة

أولا : مفهوم التثبيتات المالية

تعرف الأصول الثابتة المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس بغرض البيع وإنما لإستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات.

السندات المصنفة في حسابات القيم الثابتة المالية تتضمن الأسهم والسندات التي تنوي المؤسسة الإحتفاظ بها لمدة طويلة وتظهر في إحدى الفئات الأربعة التالية:[1]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم في نشاط المؤسسة ، خاصتة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة مردودية مرضية على المدى الطويل.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل حصص من رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها.
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير مثل الحسابات الدائنة لدى الزبائن لأكثر من سنة.

ثانيا : الحسابات المستعملة للتثبيتات المالية

تتكون حسابات التثبيتات المالية من :[2]

- 26سندات مساهمة.
- 26 سندات مساهمة أخرى.
-26 دفعات مستحقة على سندات غير محررة.
-27 السندات المثبة الأخرى غير السندات المثبة التابعة لنشاط المحفظة.
-27 السندات المثبة التابعة لنشاط المحفظة.

[1] مصطفي طويل،النظام المحاسبي المالي الجديد،درا الحديث للكتاب،الجزائر،2009،ص25

[2] عبد الرحمان عطية،مرجع سبق ذكره،ص77

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المالية

أولا : تقييم الاصول الثابتة المالية

يتم تقييم الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير قابلة للإسترجاع ومصاريف البنك ولا تندرج في تكلفة الحصص والفوائد المتوقع إستلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.[1]

تكلفة الأصل الثابت المالي = القيمة الحقيقية للأصل المالي المكتسب + مصاريف الوساطة + الرسوم غير المسترجعة + مصاريف البنك

ثانيا: تقييم المساهمات والحسابات الدائنة

1. **التقييم بتاريخ الحيازة:** بتاريخ الحيازة تقييم سندات المساهمة بسعر شرائها مضاف إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم الغير المسترجعة وغيرها.

2. **التقييم في نهاية الدورة** : إن كل زيادة في قيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها لا تسجل وإن كل إنخفاض في قيمة سندات المساهمة يجب أن تظهر في صورة خسائر عند إنخفاض القيمة.[2]

ثالثا : تقييم تثبيتات مالية أخرى

حيث يمكن تصنيف هذه التثبيتات ضمن ثلاث مجموعات هي:

- سندات مثبتة لنشاط المحفظة (ح/273)
- سندات مثبتة الأخرى (ح/271، ح/272)
- سلفيات والحقوق (الديون) والودائع (ح/274، ح/275، ح/276)

- تقييم السندات المثبتة لنشاط المحفظة ح/273: تقييم على أساس قيمتها الحقيقية في نهاية السنة.
- تقييم السندات المثبتة الأخرى (ح/271، ح/272 : إن كل من السندات المثبتة الأخرى (ح/271) والسندات المتمثلة لدين (ح/272) لا تعتبر سندات جاهزة للبيع وعليه فإن تقييمها في نهاية السنة يكون كالتالي:

- إن إرتفاع قيمة السندات لا يسجل محاسبيا.

[1] مصطفي طويل،مرجع سبق ذكره،ص26

[2] عبد الرحمان عطية،محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي،دار النشر جيطلي،الجزائر،2011،ص153

– أما إنخفاض قيمة السندات فهو يمثل خسائر عن القيمة.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية

كون التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية كالأتي:

أولا : حسابات التثبيتات المالية (ح/261)

الحالة الأولى: لدى شراء مساهمات في شركات تابعة نجعل حساب سندات المساهمة ح/261 مدينا (سعر الشراء مضاف إليه عمولات الوسطاء والرسوم غير المسترجعة) وحسابات المالية 5x أو حسابات الديون 4x دائنا.

261		سندات المساهمة	xxx	
	4 x	حسابات الديون		xxx
	5 x	حسابات المالية		xxx
		تسجيل الشراء		

الحالة الثانية: أما في حالة سندات قيمتها المسددة جزئيا ، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب ح/26 في المقابل حسب الغير أو الحساب المالي فيما يخص الجزء المستدعى ، وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه ح/269 "عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عند سندات المساهمة غير مسددة " فيما يخص الجزء غير المستدعى ، على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء ، كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية.

26 x		سندات المساهمة	xxx	
	404	موردو الأصول الثابتة		xxx
	512	البنك		xxx
	269	باقي الدفع على سندات		xxx
		تسديد جزئيا		

الحالة الثالثة: عند تسديد قيمة الجزء المستدعى فتسجل محاسبيا كما يلي:

269		عمليات الدفع الواجب القيام بها عن السندات غير المسددة	xxx	
	512	البنك		xxx
		تسديد قيمة الجزء المستدعى		

ثانيا: السندات المثبتة الأخرى (ح/271)

الحالة الأولى: الشراء [1]

وهي السندات من غير سندات المساهمة ، والسندات المثبتة لنشاط المحفظة المالية التي لا تنوي المؤسسة بيعها في الأجل القصير ، حيث يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الإقتناء مقابل جعل أحد الحسابات المالية أو الغير دائنة.

271		السندات المثبتة الأخرى	xxx	
	4 x	حسابات الديون		xxx
	5 x	حسابات المالية		xxx
		عند الشراء		

الحالة الثانية: عند التنازل

المعروف أن الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة سواء كانت عينية أو معنوية أو مالية لا تكون موجهةّ لإعادة البيع وإنما استغلالها بقدر الإمكان مع التعدد في حالتها وكذا منفعتها ، وتعد الأصول الثابتة المالية من بين الأصول غير قابلة للإهتلاك كالأصول الثابتة المعنوية والعينية (حالة الأراضي).

وعند التنازل عن الأصول الثابتة المالية لا بد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الإقتناء فإن كان: [2]

[1] مصطفي طويل،مرجع سبق ذكره،ص127

[2] إبراهيم مزيود،بوعافية رشيد،المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيتات المالية،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية،يومي 17-18 جانفي 2010،المركز الجامعي الوادي.

سعر التنازل >تكلفة الإقتناء يسجل الفرق في ح/767

وإذا كان:

سعر التنازل <تكلفة الإقتناء يسجل الفرق في ح/667

ويتم تسجيل القيد على النحو التالي:

- قيد إثبات التنازل:

462		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	xxx	
	27 x	ح/ الأصول الثابتة المالية الأخرى		xxx
	767	ح/ الأرباح الصافية عن التثبيتات التنازل عنها		
		إثبات التنازل		

- قيد تحصيل التنازل:

512		ح/ البنك	xxx	
	462	ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات		xxx
		تحصيل القيمة عند التنازل		

خلاصة :

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

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

الفصل الرابع:
دراس حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات وموراد الصيانة ENAD
وحدة UPE

تمهيد:

سوف نتطرق في ثنايا هذا الفصل والمتكون من مبحثين إلى الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مركب (UPE lakhdaria) التابع للشركة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة (ENAD).

في المبحث الأول سنقوم بتقديم عرض عام عن المؤسسة والمركب بصفة خاصة ، وكذا وإمكانياتها وأهدافها مع التركيز على الهيئة المستقبلة والمتمثلة في قسم المالية والمحاسبة ، لكون أن الجزء الكبير من دراستنا يتعلق بهذا القسم.

أما المبحث الثاني نقوم فيه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات في المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الصناعية للمنظفات

المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD من المؤسسات التي ساهمت ولازالت تساهم في تغطية جزء من السوق الوطنية بمواد التنظيف والصيانة عبر مختلف أنحاء الوطن ونظرا للتغيرات السياسية المتبعة من طرف الدولة، فقد يتغير الهيكل التنظيمي حسب كل سياسة، فهو يسمح بتقسيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات الوظيفية المرتبطة بكل مستوى من المستويات التنظيمية والتنسيق فيما بينها ومن خلاله يمكن معرفة مختلف الوظائف الموجودة داخل المؤسسة والعلاقات بين الوظائف ومختلف مستويات المسؤولية.

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن المؤسسة وتقسيماتها

أولا : لمحة تاريخية للمؤسسة

انتهجت الجزائر بعد الإستقلال سياسة التصنيع التي كانت مطبقة من طرف الإستعمار الفرنسي وبعدها أنجزت عدة هياكل صناعية كبرى لترقية الاقتصاد الوطني.

ونجد من بين هذه الهياكل المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية SNIC وهي أول مؤسسة أنجزت تعمل في مجال تحويل واستغلال المواد الكيماوية وهذا سنة 1967م، واصلة نشاطها على هذا النهج إلى غاية تقرير إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية سنة 1983م ،بسب التغيرات التي طرأت على الساحة السياسية والاقتصادية بالإضافة إلى زيادة حجم الطلب على منتجات هذه المؤسسة.

ثانيا : تقسيمات المؤسسة

قسمت المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية snic إلى خمس مؤسسات وطنية وهي :

- ENAVA : المؤسسة الوطنية للزجاج
- ENAP : المؤسسة الوطنية للدهن
- ENAD : المؤسسة الوطنية للصيانة و مواد التنظيف
- CERAMIQUE : المؤسسة الوطنية للخزف
- DIPROCHIM : مؤسسة توزيع المواد الكيماوية

وأضيفت لمؤسسة ENAD سنة 1985م ثلاث مركبات كبيرة هي :

- مركب سور الغزلان.
- مركب شلغوم العيد.
- مركب عين تيموشنت.

أما بالنسبة لوحدة إنتاج الصيانة بالأخضرية فتعود نشاتها وبناءها لسنة 1976م، وركبت آلات الإنتاج بها سنة 1977م، فأولى المحاولات الداخلية فكان في جوان 1978م.

وفي جويلية 1979م دخلت مرحلة الإنتاج الحقيقي، وللتذكير فقد تم بناءها على يد شركة أجنبي تدعى AUSTRO PLANAUTRICHE.

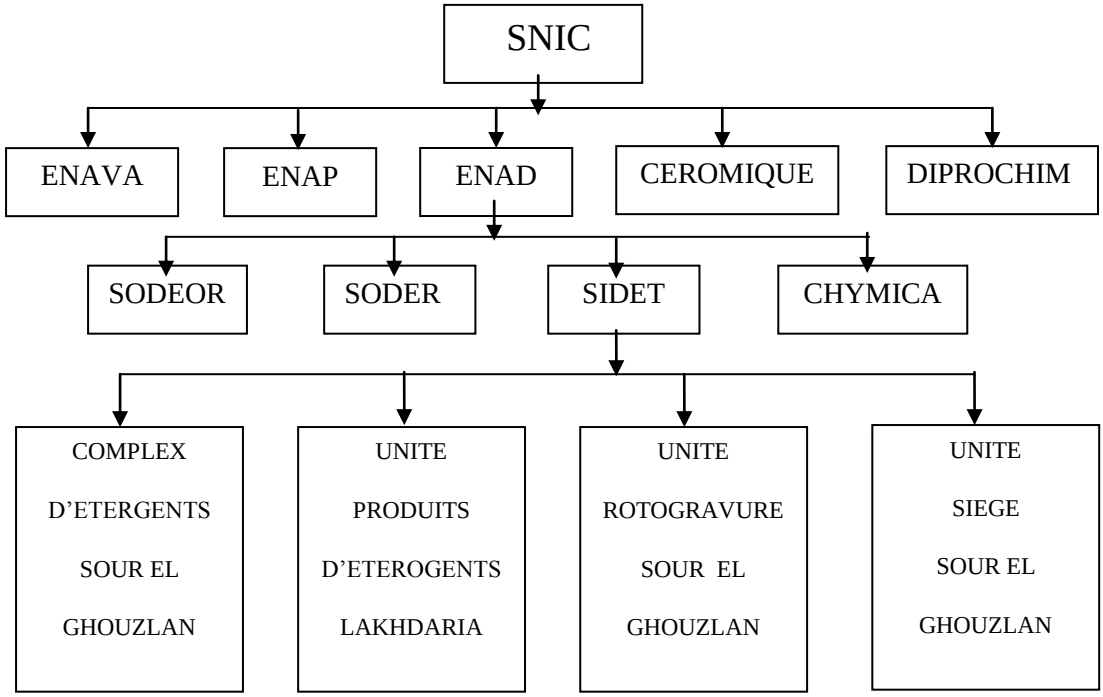
وذلك بعد إعادة الهيكلة سنة 1993 م، وبعدها ضمّت إلى مركب ومجمع" SIDET " سنة 1985م، وبقيت الوحدة آنذاك تابعة لمؤسسة " SNIC " ثم أصبحت تابعة لمؤسسة ENAD، وعلى العموم يمكن الإشارة إلى أن مجمع "ENAD " يحتوي على 12 وحدة إنتاج موزعة عبر كل من الوسط، الشرق، الغرب، أما المؤسسة الوطنية للصيانة ومواد التنظيف " ENAD " التي تفرعت سنة 1998م إلى أربعة فروع كبرى وهي :

- SIDET : الشركة الوطنية للمنظفات تيكجدة، سور الغزلان.
- SODER : شركة منظفات الرمال ، شلغوم العيد.
- SODEOR : شركة المنظفات الوهرانية، عين تيموشنت.
- CHYMICA : مؤسسة مواد التجميل، الرويبة.

أما المقر الإجتماعي لمجمع ENAD-SIDET فيقع بسور الغزلان ولاية البويرة.

هي بدورها تنقسم إلى أربعة وحدات والشكل التالي يبين مختلف التقسيمات التي خضعت لها مؤسسة " SNIC ".

الشكل رقم (7) : تقسيمات مؤسسة SNIC.



المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة

المطلب الثاني :التعريف بالوحدة ومهامها وأهدافها

أولا : التعريف بالوحدة

وحدة الأخضرية هي تابعة لمجمع ENAD-SIDET يقع مقرها على الطريق الوطني رقم 05 على مسافة 5 كيلومتر شرق مدينة الأخضرية، وعلى بعد 40 كيلومتر من مركز الولاية " البويرة "، تم إنشاءها سنة 1978م ودخلت مرحلة الإنتاج الحقيقي في جويلية 1979م، تتكون من ثلاث ورشات وهي :

- ورشة تحضير المواد (فرع الكيمياء).
- ورشة إنتاج الأغلفة ، القارورات السدادات، الملصقات.
- ورشة تحضير وتعبئة الملمع.

وحدة الأخضرية هي مؤسسة ذات أسهم مكلفة بتسيير واستغلال وتطوير النشاطات المتعلقة بإنتاج مواد التنظيف والصيانة بمشاركة الوحدات الأخرى التابعة لمؤسسة ENAD، والمؤسسة بمختلف وحداتها تعمل على تحسين نوعية وكمية الإنتاج من أجل تحقيق وتلبية حاجيات السوق الوطنية.

❖ **إمكانيات الوحدة :**

تتوفر وحدة الأخضرية على إمكانيات مادية وبشرية معتبرة ، حيث تشغل ما يزيد على 190 عامل موزعين كما يلي :

- 4 إطار و150 عامل عاديين يتوزعون كما يلي : 80 منهم أعوان تنفيذ و70 منهم خبراء.
- يقدر رأسمالها ب : 8790,000 دج.

أما الإمكانيات المادية فنجد هذه الوحدة تتوفر على قسم إنتاجي باستطاعته إنتاج كميات معتبرة من مواد التنظيف والصيانة تغطي نسبة لا يستهان بها من احتياجات السوق الوطنية، وتتوفر على تجهيزات يتم إستردادها من الخارج وهي تقليدية إذا ما قورنت بالتطور التكنولوجي الذي يشهده العالم في الآونة الأخيرة وحتى بعض المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى أنها تقدم خدمات ومساعدات مالية للعمال و من بين منتجاتها نجد :

❖ **فيما يخص مواد التطهير :**

- ماء جافيل "JAVEL"
- صانيبو "SANIBO"
- غريزيل "GRESYL"

❖ **مود التنظيف** :

- "ISIS" : بمختلف أنواعه
- نظّاف "NADHAF"

بالإضافة إلى المنتجات التي ذكرناها هناك منتجات أخرى يتم بيعها عن طريق طلبيات بعض المؤسسات نجد من بينها مايلي :

- صابون DANEX
- منتج AMOL
- منتج USUROL
- منتج TIPOLE
- منتج ORLAX
- منتج EMBOL

ثانيا :مهام وأهداف المؤسسة

تقوم المؤسسة بعدة مهام كما أنها وضعت أهداف تسعى إلى تحقيقها :

1 : مهام المؤسسة

تتمثل هذه المهام في :

- تسيير الإنتاج وعمليات الصيانة وتطوير المنتجات.
- تسيير العمليات التجارية المتعلقة بالتموين والبيع.
- تسيير الخزينة ومتابعة عمليات البرمجة.
- تلبية حاجيات المستهلكين المحلين من مواد التنظيف.

2 : أهداف المؤسسة

للشركة الصناعية لمواد التنظيف ENAD فرع الأخضرية UPE أهداف متعددة، تسعى إلى تحقيقها ويتمثل الهدف الأساسي في تلبية حاجيات السوق مع المحافظة على نفس وتيرة الإنتاج وتحسين النوعية لتغطية الطلب المحلي، وكذا دخول أسواق عربية وإفريقية ومن بين الأهداف الأخرى :

- تطوير نشاطها وذلك عن طريق الشراكة مع مؤسسات أجنبية.
- تطوير تشكيلة منتجاتها وذلك بالبحث عن منتجات جديدة.

- تحقيق مرد ودية مالية تضمن التحكم في الوسائل الإنتاجية وتطوير هذه الأخيرة لمواكبة التطورات التكنولوجية الحاصلة في ميدان المنظفات عالميا.
- الاحتفاظ بحصة السوق الحالية والعمل على تحسينها بفتح أسواق جديدة.
- إعطاء صورة جيدة لمنتجات المؤسسة وعلامتها التجارية.
- محاولة استغلال كل الإمكانيات المتاحة لتحقيق النمو.
- تحسين نوعية وكمية المنتجات من اجل تحقيق وتلبية رغبات وطلبات زبائنها .

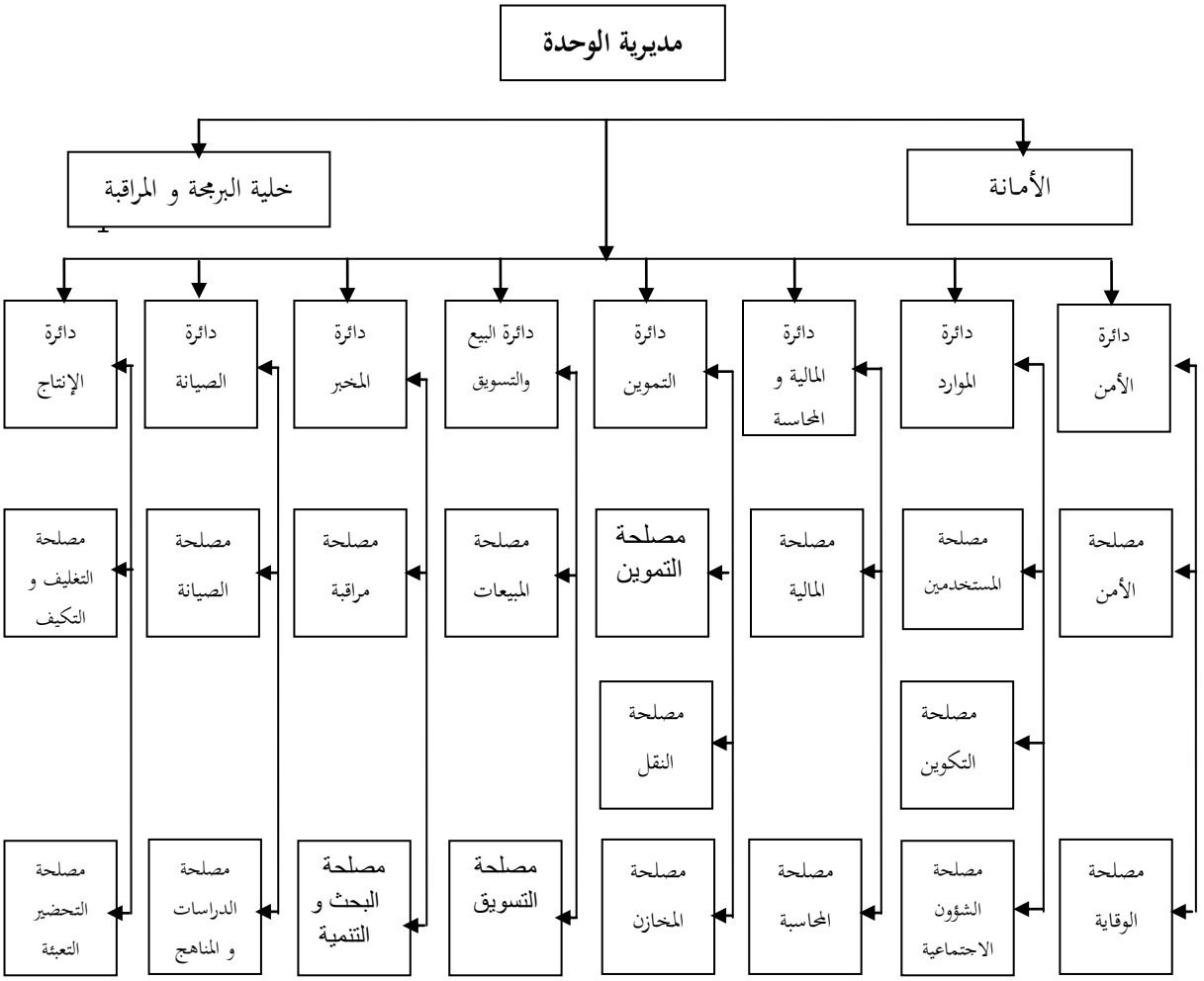
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة مواد التنظيف و الصيانة بالأخضرية UPE .

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين أهم العوامل التي تؤدي إلى نجاح المؤسسة في نشاطها، فانسجام مختلف الوظائف الموجودة بها وترابطها مع نمط التسيير والإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة يجعلها متكيفة مع البيئة الموجودة، بها لذلك تسعى الشركة الصناعية إلى الاهتمام بهذا العامل وذلك من خلال إجراء تعديلات حسب الظروف ومتطلبات النشاط وعليه فإن الهيكل التنظيمي لمركب المؤسسة دائما في تطور.

أولا : الهيكل التنظيمي للوحدة

من خلال الشكل التالي سيتم عرض الهيكل التنظيمي للوحدة

الشكل رقم (8) : الهيكل التنظيمي للوحدة.



المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

ثانيا : دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة التنظيف بالأخضرية UPE.

إن الهيكل التنظيمي للوحدة مقسم حسب مختلف الوظائف التي تقوم بها والتي في مجملها تؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، وسيتم عرض مختلف المديريات والمصالح مع عرض المهام التي تق بها كل وحدة على حدى.

أ. المديرية : وهي الجهاز المسؤول على تسيير نشاط الوحدة وتقوم بعملية تخطيط مختلف البرامج ومراقبة مدى تنفيذها مع مختلف الدوائر و المصالح الموجودة في الوحدة و التنسيق فيما بينها، كما أنها تشرف على عملية التنظيم داخل الوحدة سواء من الناحية الاجتماعية أو الإنتاجية بالإضافة إلى تمثيل الوحدة في مختلف الملتقيات و الندوات التي تهمها.

1.المدير:خولت له المهام التالية :

- قيادة الوحدة نحو الهدف المسطر.
- متابعة كل النشاطات التي تقوم بها مختلف المصالح.

2. خلية البرمجة والمراقبة :أسندت لها المهام التالية :

- صياغة مختلف البرامج الخاصة بنشاط بالمؤسسة.
- التنسيق بين مختلف المصالح من أجل تحقيق أهداف الوحدة.
- تنظيم النشاطات الإنتاجية وكذا العلاقات الاجتماعية بين إطارات وعمال الوحدة.

3. الأمانة : هي الأخرى لديها مهام تقوم بها :

- ترتيب الملفات وتحضيرها لعملية الدراسة والإمضاء من طرف مدير الوحدة.
- تسجيل واستقبال المكالمات الهاتفية وكذا المواعيد مع المدير.

ب. دائرة الموارد البشرية : تهتم هذه الدائرة بتكوين وترقية اليد العاملة في الوحدة وكل ما يتعلق بشؤونها الإدارية أو بما يضمن توفير الكفاءات البشرية اللازمة لأنواع الوظائف المختلفة في الوحدة، بالإضافة إلى تسيير الوسائل العامة والحفاظ عليها.

وتتمثل مهام هذه الدوائر فيما يلي :

- صياغة مختلف المخططات بتسيير الموارد البشرية في الوحدة من حيث التوظيف والتكوين والترقية والعمل على تطبيقها بصفة جيدة.
- تسهر على التسيير العقلاني للوسائل العامة.

وتنقسم هذه الدوائر إلى ثلاث مصالح وهي :

1. **مصلحة تسيير المستخدمين** : مهمتها التنسيق بين مختلف نشاطات فروعها وتتكون من ثلاث فروع وهي:

➢ **فروع تسيير المستخدمين** : وأسند لهذا الفرع النشاطات التالية :

- تحقيق أمن سير الإدارة ومتابعة الحياة العملية لموظفي وعمال المؤسسة .
- الحفاظ على الملفات الإدارية الخاصة بموظفي الوحدة وترقيتهم .

➢ **فرع الأجور** : مكلف بإعداد استمارات الأجور وتستعمل في ذلك أجهزة الإعلام الآلي ويتم تسديد أجور العمال وفقا لشبكة الأجور المحددة للأجر القاعدي والتي يتم إعدادها كمرجع في الاتفاقية الجامعية وتتكون الأجرة من:

- **الأجر القاعدي** : يتم الإنفاق عليه بين النقابة والحكومة.
- **التعويضات** : مثل الخبرة المهنية، مكافآت المردود الفردي والجماعي تعويض الضرر، الساعات الإضافية تعويض النقل .....إلخ.
- **الاقتطاعات** : الضريبة على الأجور ,الضمان الاجتماعي

بعد احتساب الأجور تقدم الوثائق إلى مصلحة المحاسبة المالية للمراقبة والتسجيل.

➢ **فرع الوسائل العامة** : يقوم هذا الفرع بالأعمال التالية :

- يسهر على حسن سير المخازن و ورشات والتجهيزات الإنتاجية.
- تسجيل ممتلكات المؤسسة العقارية والمنقولة والحفاظ عليها.

2. **مصلحة التكوين** : تهتم بمجال تكوين العمال المتواجدين في الوحدة كما إنها تقوم بالمهام التالية :

- صياغة مخطط التكوين الخاص بالوحدة مع مراعاة مخطط مؤسسة الأم.
- تكوين العمال ومتابعة ملفات المتربصين.

3. **مصلحة الشؤون الاجتماعية** : تتمثل مهامها فيما يلي.

- معالجة ملفات التأمين وحوادث العمل.
- تقديم خدمات اجتماعية للعمال داخل الوحدة.

ت. دائرة المالية والمحاسبة : تهتم هذه الدائرة بمتابعة النشاط المالي للوحدة ومراقبته وذلك بوضع سياسة مالية تسمح بتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة الوحدة كما أنها تقوم بتوفير الأموال اللازمة لنشاط الوحدة في الوقت المناسب ومن المصادر المناسبة وتحديد تجهيزاتها بالإضافة إلى تقديم معلومات دقيقة وسريعة حول الوضعية المالية و الاقتصادية.

وتنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين وهما :

1. مصلحة المالية : تقوم بالمهام التالية :

- تسيير العمليات المالية الخاصة بالوحدة و متابعتها و مراقبة العمليات البنكية و الخزينة.
- إعداد مخطط لتمويل الاستثمارات.
- إعداد الميزانية المالية و بعض اليوميات المساعدة مثل البنك الصندوق الأجور.

2. مصلحة المحاسبة : يتم في هذه المصلحة التقييد المحاسبي لكل التدفقات المالية والمادية التي تقوم بها مختلف المصالح وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما :

- **مصلحة المحاسبة العامة** : حيث يتم على مستوى هذا الفرع ما يلي :
- التقييد المحاسبي لكل عمليات دخول و خروج المواد الأولية والمنتجات من المخازن.
- التقييد المحاسبي لكل عمليات دخول الأعباء التي تتحملها الوحدة (الأجور ضرائب و رسوم ...).
- **فرع المحاسبة التحليلية** : تتم على مستوى هذا الفرع ما يلي :
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات وكذا النتيجة التحليلية لكل منتوج.
- تحليل مختلف الأعباء وتحليلها على مستوى الأقسام ومختلف المنتجات.

ث. دائرة التموين :يتم على مستوى هذه الدائرة توفير المواد الأولية الأزمة لسير عملية الإنتاج، بالإضافة إلى تسيير المخازن وذلك من أجل تفادي الانقطاع على عملية الإنتاج عندما يكون هناك نقص في التموين وتعمل على توفير الوسائل اللازمة لعملية النقل وتنقسم هذه الدائرة إلى ثلاث مصالح وهي "التموين و التخزين و النقل".

1. مصلحة التموين : تهتم هذه المصلحة بتحقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف الوحدة وذلك بتوفير كل الاحتياجات من مواد أولية ولوازم الإنتاج بالإضافة إلى التجهيزات المكتبية الإنتاجية كما نجد لها مهام أخرى تتمثل في :

- تطبيق سياسة التموين المبرمجة من طرف إدارة الوحدة .
- مراقبة ومتابعة فواتير الموردين وكل ما يتعلق بالشروط المتفق عليها (الأسعار , المواعيد ,الجودة في المواد) .

2. مصلحة التخزين : تهتم هذه المصلحة بعملية تسيير المخزونات وذلك بمراعاة مستويات التخزين من حيث الكميات والأسعار وأنواع المخزونات بالإضافة على :

- الترتيب الجيد للمخزون وهذا يتم حسب نوعية المواد.
- مراقبة مستويات المخزون من المادة وذلك باستعمال بطاقات المخزون القيام بعملية الجرد المادي لهذه المخزنات.

3. مصلحة النقل :مكلفة بتطبيق سياسة النقل المحددة من طرف الوحدة كما إن لها مهام أخرى تتمثل فيما يلي:

- مكلفة بتسيير حظيرة النقل.
- توفير وسائل النقل لموظفي الوحدة.

ج. دائرة البيع والتسويق : تهتم هذه الدائرة بعملية تصريف مختلف المنتجات التي تنتجها الوحدة والتعريف بها عن طريق الوسائل المتاحة لذالك، كما أنها تقوم بوضع إستراتيجية تسويقية فعالة للوقوف في وجه المنافسة المفروضة عليها واتخاذ التدابير اللازمة عند ظهور انحرافات عن الأهداف المسطرة في المجال التسويقي، وتنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين :

1. مصلحة التسويق : أسندت لها المهام التالية :

- وضع إستراتيجية للتسويق لتحقيق أهداف المؤسسة.
- القيام بالتحليل ودراسات إحصائية للمبيعات.

2. مصلحة المبيعات : تتكون هذه المصلحة من فرعين :

فرع المبيعات وفرع تسيير مخزون المنتجات التامة الصنع، وتهتم هذه المصلحة بالنشاطات التالية :

- تطبيق برنامج المبيعات المسطر من طرف الوحدة و مؤسسة ENAD.
- تسيير المخزون التام الصنع و احترام شروط التخزين و الأمن.

ح. دائرة المخبر : تهتم هذه الدائرة بعملية البحث والتطوير في مختلف أصناف منتجات الوحدة ومراقبة نوعية المواد الأولية المستعملة والمنتجات لمعرفة مدى مطابقتها للمعايير المتفق عليها، كما أن لها مهام أخرى تتمثل في :

- تطبيق الإجراءات الأزمة من أجل حماية المحيط.
- التسيير الإداري والتقني لمختلف مصالحها وفروعها والتنسيق بين الدوائر الأخرى من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

تنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين : مصلحة البحث و التنمية و مصلحة مراقبة النوعية.

1. مصلحة البحث والتنمية : تهتم هذه المصلحة بما يلي :

- العمل على إيجاد تراكيب جديدة لتحسين نوعية المنتجات.
- تنظيم و توجيه أعمال البحث و التنمية.

2. مصلحة مراقبة النوعية : تتمثل مهامها في ما يلي :

- إعداد برنامج خاص بمراقبة النوعية.
- فحص المواد الأولية وتحضيرها للتأكد من جودة ونوعية هذه المواد.
- فحص المنتجات والتأكد من مدى مطابقتها للمواصفات والمعايير المحددة.

خ. دائرة الإنتاج : تهتم هذه الدائرة بتوظيف كل الطاقات المادية والبشرية المتاحة من أجل تنفيذ البرنامج الإنتاجي، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار المعلومات والنتائج المتوصل إليها من طرف مصلحة المبيعات ومصلحة التسويق لمعرفة مدى قبول منتجاتها من طرف المستهلكين لوضع أو إعادة صياغة برنامج إنتاجي مناسب لظروفها من أجل تجنب كساد منتجاتها، أما عملية الإنتاج الفعلية تتم داخل الو رشات المخصصة لذلك، وتنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين

1. مصلحة التحضير و التكييف : تقوم بالمهام التالية :

- تحضير المواد الأولية داخل الو رشات وتكييفها.
- تنظيم الآلات والتجهيزات داخل الو رشات لتسهيل عملية التصنيع.

2. مصلحة التعبئة و التغليف :هي الأخرى أسندت لها المهام التالية :

- توفير مواد التعبئة الأزمة.
- القيام بعملية التعبئة للمنتجات في القارورات والعلب لحفظها من الفساد.

د. دائرة الصيانة : تهتم هذه الدائرة هي الأخرى بالحفاظ على الآلات و التجهيزات الإنتاجية في أحسن حالة وبأقل تكاليف ممكنة، بالإضافة إلى أنها تقوم بدراسات من أجل تحسين طريقة الإنتاج وكذا إختيار آلات ذات درجة خطورة أقل،وتنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين هما :

1. مصلحة الدراسات و المناهج : وتتم فيها الأعمال التالية :

- القيام بدراسات فنية من أجل تحديد القدرة الإنتاجية للوسائل المستخدمة و الإمكانيات المتاحة و تحديد تكاليف و حجم الإنتاج.
- اختيار الطريقة المثلى للإنتاج من أجل صنع منتجات جديدة و بأقل تكلفة.
- إعداد برنامج الصيانة الوقائية.

2. مصلحة الصيانة : أسندت لها المهام التالية :

- تسيير الآلات الإنتاجية و تنظيمها.
- السهر على حسن استعمال التجهيزات الإنتاجية و ذلك بإعطاء تعليمات حول كيفية الاستعمال بالإضافة إلى تكوين عمال متخصصين.

ذ. دائرة الأمن الصناعي : تتكون هذه الدائرة من مصلحتين هما :

الأمن والوقاية وهي تعمل على حماية وأمن الوحدة و ذلك باستعمال الوسائل الأمنية الضرورية وتتمثل مهام هذه الدائرة في :

- القيام بعملية التفتيش و المراقبة على مستوى آلات وتجهيزات الإنتاج بمشاركة مصلحة الصيانة لتفادي حدوث أضرار على موارد المؤسسة المادية و البشرية .
- تطبيق الإجراءات التنظيمية الخاصة بالمراقبة التقنية الضرورية

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات

بعد تقديم المؤسسة المستقبلة وأهدافها في المبحث السابق نأتي إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة ، حيث نبدأها بطريقة الأسئلة وذلك بملء قائمة الاستبيان كما سنقوم بدراسة خرائط التدقيق ، وفي الأخير سنتأكد من التطبيق الفعلي للمعلومات المجاب عليها ونقدم تقييما لها للخروج بالتوصيات والتحسينات.

المطلب الأول : طريقة الاستبيان

تعتبر طريقة الاستبيان كأول عملية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لذا قمنا بطرح أسئلة خاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات على بعض عمال المؤسسة للحصول على المعلومات التي تمكننا من التعرف على مدى فعالية وسلامة النظام المطبق ومن خلال قائمة الاستبيان استخرجنا نقاط القوة والضعف .

قائمة الاستبيان

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1. هل هناك موازنة خاصة بالتثبيتات؟	X		
2. هل يوجد هناك سند الطلبية قبل استلام التثبيت؟	X		
3. هل يتم حساب أقساط الإهتلاك من سنة إلى أخرى بنفس المعدلات؟	X		
4. هل يعين أشخاص من مصلحة المحاسبة لفحص مصاريف التثبيتات التي تم استبدالها (إن وجدت) قد حذفت من الدفاتر؟		X	
5. هل التجهيزات الغير مستعملة تخضع لمراقبة مادية في الحسابات كذلك؟	X		
6. هل هناك طريقة عمل دقيقة متبعة في المؤسسة قصد الموافقة من طرف أشخاص أو مجالس فيما يخص الحالات التالية؟ – الحصول على تثبيت أو استبداله – فصل التثبيتات	X		
7. هل هناك مراقبة حسابات الفواتير والفواتير التي دفعت؟	X		
8. هل تراقب تقييم الأشغال التي قامت بها المؤسسة لصالحها؟	X		

9. هل هناك إجراءات دقيقة بين ما هو تثبيت وما هو نفقة فيما يخص نفقات الصيانة والإصلاحات؟		X	
10. هل توجد إجراءات مكتوبة ومتبعة بين المستخدمين لمبادئ المحاسبة وإجراءات المراقبة الداخلية؟		X	
11. هل هناك تأمين كاف على الأصول الثابتة؟		X	
12. هل كل التثبيتات المقتناة كانت مبرمجة في الموازنة؟		X	
13. هل هناك مراقبة للتسجيل المحاسبي؟	X		
14. هل يتم تسجيل الإهتلاك وفق طريقة قانونية معتمدة؟	X		
15. هل هناك سجلات وملفات تفصيلية للتثبيتات تعطى التكلفة النهائية ، سعر التكلفة ، مجموع الإهتلاكات التي خصصت لكل التثبيتات وتقارن بحسابات دفتر الأستاذ؟	X		
16. هل تراجع نسب الإهتلاك دوريا ويتم تغييرها في المبالغة في التدهور المفاجئ في قيم التثبيتات؟		X	
17. هل كل التثبيتات التي تملكها المؤسسة مستعملة؟		X	
18. هل يتم التصديق على أبعاد الأصول الخردة من جهة محددة؟	X		
19. هل هناك مراقبة عند تاريخ قفل الحسابات ، عملية التسجيل ، سندات التسليم؟	X		
20. هل تتم عملية الجرد من أطراف أشخاص مستقلين؟	X		

تحليل:

من خلال الإجابات المتحصل عليها حيث تشير ب "نعم" إلى مواطن قوى إيجابية أما الإجابة ب "لا" وهي تعكس مواطن ضعف التي تستوجب على المراجع البحث عن شروحات وتوضيحات من طرف الجهة الخاضعة للمراجعة.

فمثلا الإجابة المتحصل عليها عن السؤال الأول نستنتج وجود ميزانية خاصة بالتثبيتات حيث كانت الإجابة بنعم وتعتبر هذه نقطة قوة في المؤسسة لأن عملية شراء التثبيتات تكون مدروسة ومرصد لها مبالغ في الموزانة.

أما السؤال الثاني فكانت الإجابة أيضا بنعم ويعتبر هذا عن قوة نظام الرقابة المتتبع داخل المؤسسة لأن مصلحة الخزينة والمالية قبل دفعها لفاتورة شراء التثبيت يكون لديها بطاقة أو ملف خاص بالتثبيت المقتني ويتكون هذا الملف من طلب شراء وصل الإستلام وفاتورة خاصة بالتثبيت.

كما نجد ان الإجابة عن السؤال الرابع وهي "بلا" تعني أن هناك نقطة ضعف في المؤسسة ، لأنه لا يتم تعيين أشخاص من قسم المحاسبة للفحص عن الإستبدال ولكن التثبيت يحذف مباشرة من الدفاتر.

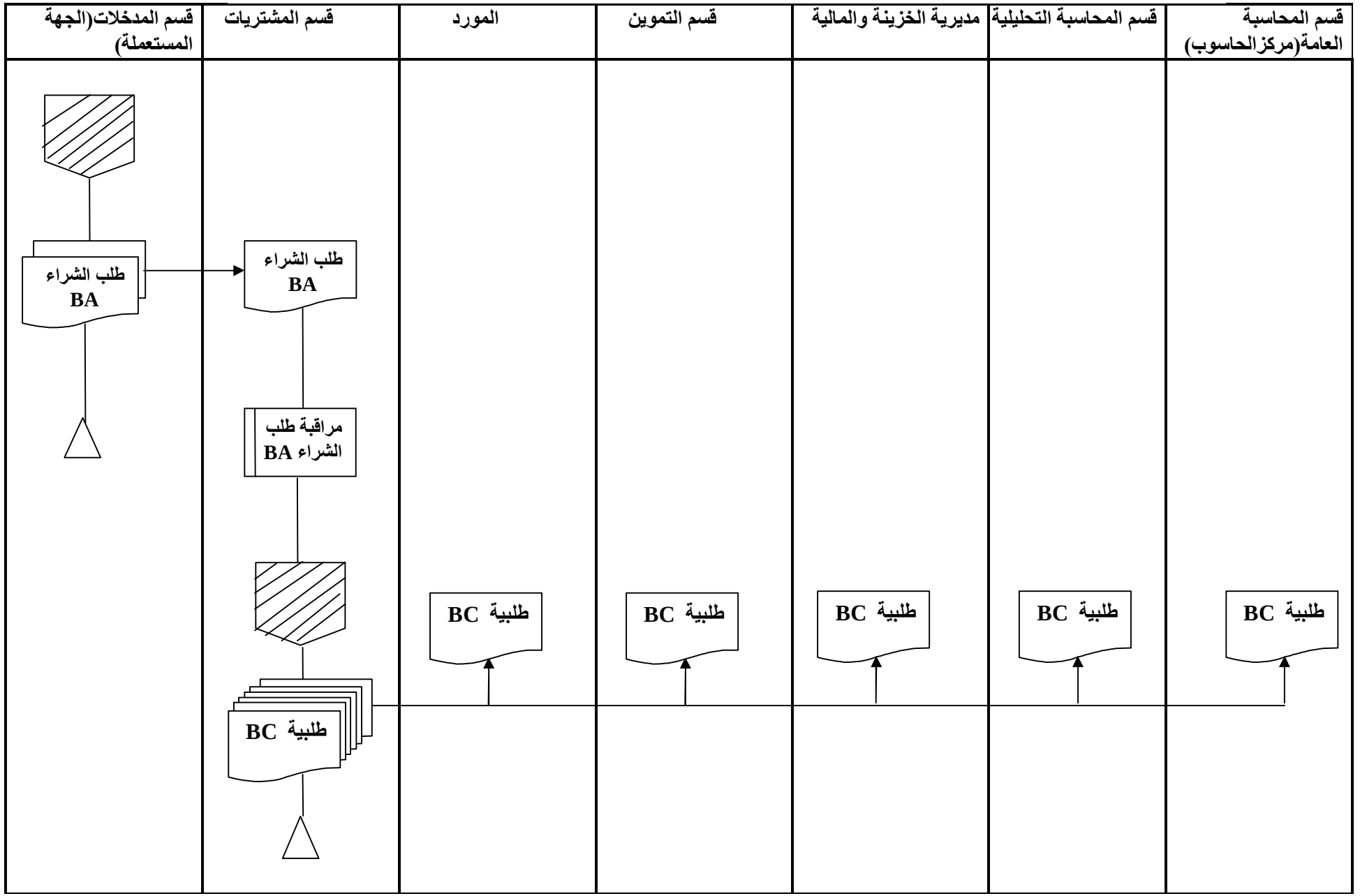
المطلب الثاني : خرائط التدفق

تأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من النظام الرقابة الداخلية ، كذا تمكن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول هذا النظام وبيان مواطن القوة والضعف إذ تعد عملية حيث تبين كيفية سير التثبيتات من طلب الشراء إلى غاية دفع الفاتورة ووصول التثبيت إلى المؤسسة.

أولا : خريطة التدفق الخاصة بطلب شراء التثبيت:

يمكن توضيح هذه العملية من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم 09 : خريطة التدفق الخاصة بوصل الشراء.



من إعداد الطالبات

يمكن تلخيص دورة وصل الشراء من خلال:

1. قسم المدخلات (الجهة المستعملة) :

يقوم قسم المدخلات بإبراز احتياطات المؤسسة للتثبيتات من آلات إنتاج ، معدان.....إلخ ، حيث يقوم بإعداد طلب الشراء بنسختين الذي يحتوى على كل المواصفات والتفاصيل الخاصة بالتثبيت وترسل نسخة إلى الأرشيف والثانية إلى مديرية المشتريات والتموين وهذا من أجل اقتناء هذا التثبيت.

2. مديرية المشتريات والتموين:

يتم في هذه المديرية استلام الطلب وإعداد الطلبية من خلال مصلحة المشتريات التثبيات وقطع الغيار التي تتلقى هذا الطلب وبعد دراسته وفحصه تقوم بمراسلة جميع مورديها وهذا بهدف اختيار أحسن عرض الذي يتناسب مع المواصفات والشروط المطلوبة (السعر المناسب ، الجودة .....إلخ بعد اختبار المورد تقوم هذه المصلحة بإعداد طلبية ويتم المصادقة عليها من طرف:

- رئيس مصلحة مشتريات التثبيتات وقطع الغيار.
- مدير المشتريات والتموين.
- رئيس دائرة المشتريات.

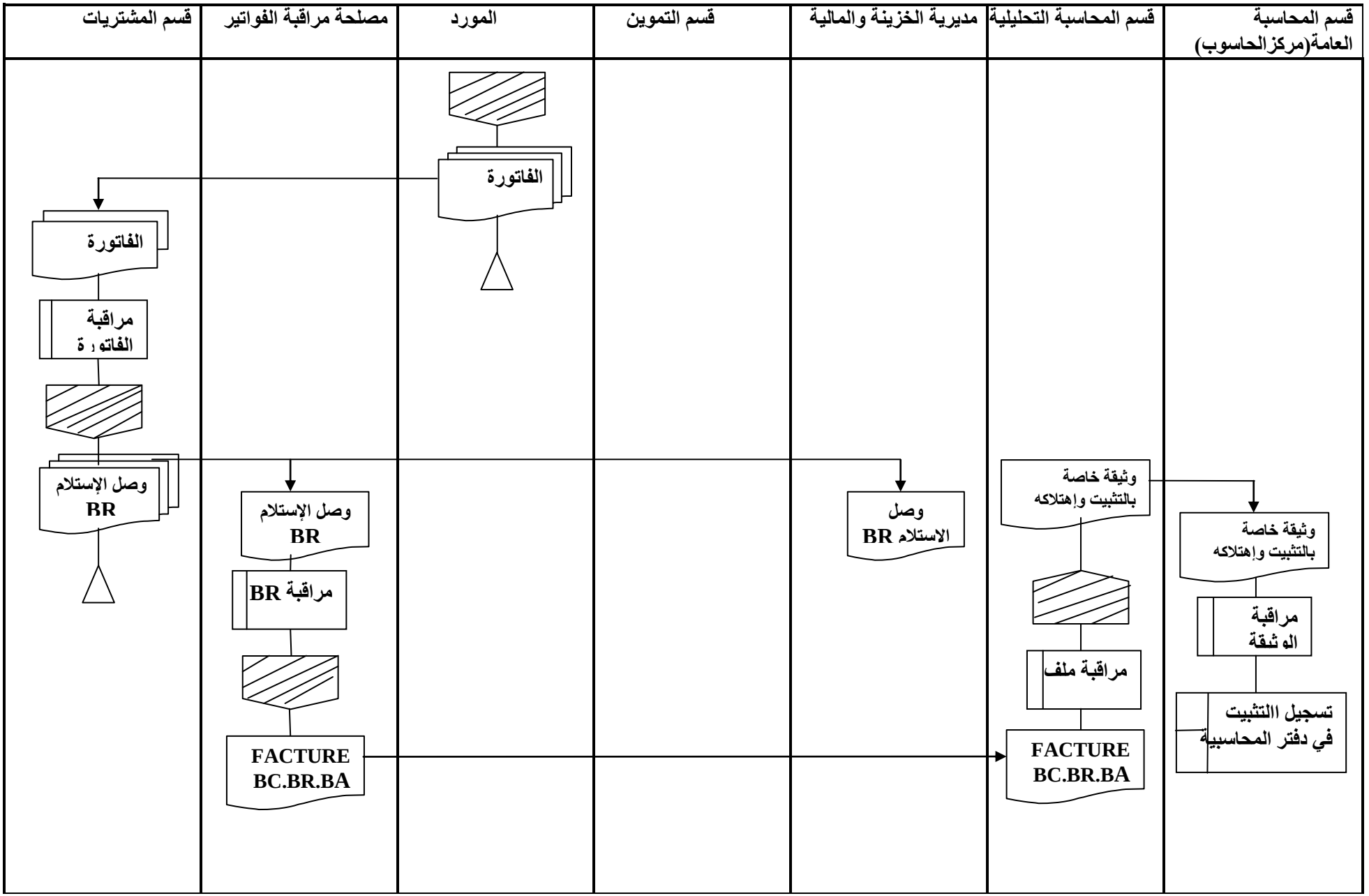
ويتم نسخ 5 طلبيات وترسل إلى كل من:

- المورد.
- قسم التموين.
- مديرية الخزينة والمالية.
- قسم المحاسبة التحليلية.
- الأرشيف.

هذا فيما يخص عملية تدفق المعلومات والمستندات الخاصة بعملية الشراء.

ثانيا : خريطة التدفق الخاصة بوصل الاستلام

الشكل رقم 10 : خريطة التدفق الخاصة بوصل الاستلام.



من إعداد الطالبات

بعدما يتلقى المورد طلبية الشراء يقوم بتحرير فاتورة البيع مع نسخ فاتورتين منها فترسل نسخة منها إلى أرشيف المؤسسة والأصلية ونسخة منها إلى قسم مشتريات التثبيتات وقطع الغيار ، فيقوم هذا القسم بمراقبتها وفحصها وبدوره يقوم بتحرير وصل الاستلام مع نسختين منه فترسل واحدة إلى الأرشيف وأخرى إلى مديرية الخزينة والمالية والأصلية إلى مصلحة مراقبة الفواتير التابعة لمديرية المشتريات والتموين الذي يقوم بمراقبتها وبعد الانتهاء يقوم بتكوين ملف يحتوي على:

- وصل الاستلام DR
- طلب الشراء BC
- وصل الدفع BAP
- فاتورة الشراء

يرسل هذا الملف إلى قسم المحاسبة الذي يقوم بفحصه ومراقبته ثم يحرر وثيقة خاصة تحتوي على التثبيتات والإهتلاك وترسل إلى قسم المحاسبة العامة الذي يقوم بفحص هذه الوثيقة ويسجل هذا التثبيت المقتنى في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات

بعد قيامنا بعرض نظام الرقابة الداخلية على التثبيتات في وحدة إنتاج مواد التنظيف والصيانة من خلال قائمة الاستبيان وخرائط التدفق وبعد التأكد من أنها تطبق بشكل فعلي (أي الإيجابيات على الأسئلة) استنتجنا مجموعة من نقاط القوة التي تعتبر إيجابية للمؤسسة ومجموعة من نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي على الأصول الثابتة نعرضها على النحو التالي:

أولا : نقاط القوة:

- قمنا بالتأكد من أن الميزانية للتثبيتات فعلا موجودة ويصادق عليها المدير العام.
- تأكدنا من أن كل موظف في المؤسسة يقوم بعمل في مجال تخصصه.
- تأكدنا أن متابعة الإهتلاك تتم باستمرار وكل النسب والطرق المطبقة تتم بطريقة قانونية ثابتة.
- هناك تأمين شبه كلي على الاستثمارات خاصة بالنسبة للأخطار سوف تحدث عليها.
- التثبيتات قيد الإنجاز يتم مراقبتها والتحقق من تحويل التثبيت الجاهز إلى حساب التثبيت الخاص به.
- هناك رقابة فعالة بين المستندات والفواتير وبين الجزء الفعلي.

ثانيا : نقاط الضعف

– عدم وجود سياسة واضحة تقوم من خلالها المؤسسة بشراء التثبيتات.

– تقوم المؤسسة أحيانا بشراء تثبيت تستعمله لفترة زمنية قصيرة حيث بإمكانها كراء هذا التثبيت بدلا من شرائه.

– عدم وجود شروط متعلقة بالبيع والإصلاحات على التثبيتات.

– عدم إجراء محاضر إلا في حدوث العجز.

– معظم التثبيتات الموجودة في المؤسسة قديمة ، ويرجع ذلك لعدم إتباع المؤسسة إستراتيجية محددة لتجديد أصولها الثابتة.

– غياب متابعة الجرد المادي على الاستثمارات.

ثالثا : الانعكاسات

– إن عدم وجود سياسة واضحة تقوم من خلالها المؤسسة بشراء التثبيتات يعود بخسائر على المؤسسة حيث أن تلك التثبيتات المقتناة قد تكون المؤسسة هي في غنى عنها.

– عدم وجود شروط متعلقة ببيع التثبيتات قد يؤدي إلى إقاع المؤسسة في خسائر وذلك لأن التثبيتات تختلف من حيث مدة حياتها الاقتصادية وجودتها، هذا ما يفرض على المؤسسة مراعاة قيمة التثبيت وجودته وعلى أساس ذلك يتم تحديد السعر، وإذا تجاهلت المؤسسة ذلك قد يؤدي بها إلى بيع التثبيت بأقل ن ثمنه مما يجرها إلى تحمل خسائر كبيرة.

– اعتماد المؤسسة على تثبيتات قديمة يساهم في تخفيض جودة منتوجاتها، حيث يجب على المؤسسة تجديدها ومواكبة التطور التكنولوجي للزيادة من جودة المنتجات لضمان المنافسة في السوق.

– عند إهمال أو عدم متابعة الجرد المادي للتثبيتات يؤدي هذا إلى اختلافات أو سرقة كبيرة للمؤسسة، مما يؤدي إلى التدهور في المؤسسة.

– عدم إجراء محاظر إلا في حدوث العجز، لا يساهم في تفادي العجز فعلى المؤسسة القيام بإجراء محاظر من فترة إلى أخرى لكي تكون على إطلاع على وضعية المؤسسة مما يسمح لها بالتنبؤ عند حدوث العجز مستقبلا وبالتالي يمكن لها تفاديه قبل حدوثه.

رابعا : التحسينات والتوصيات

بعدما تعرفنا على نظام الرقابة الداخلية في وحدة مواد التنظيف والصيانة واطلعنا على إجراءات وأساليب العمل فيها ، تبين أنه مهم أن يكون هذا النظام كامل وشامل فإنه لا يخلو من نقائص وسلبيات لهذا قمنا بتقديم التحسينات والتوصيات من أجل تحسين هذا النظام وزيادة فعاليته.

– التزام بالتوصيات والنصائح الموجودة في تقرير المراجع.

– التحقق من حالة التثبيتات من طرف مختصين ذو كفاءة وخبرة عالية حتى يعطي تقييم صحيح لها.

- يجب تطوير نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة وذلك بإنشاء نظام معلوماتي واتصال ينسق بين مختلف الوحدات.
- تجديد التثبيتات ومواكبة التطور التكنولوجي هذا حتى يعطي لنا مردودية.
- وضع سياسة واضحة لشراء التثبيتات.
- التحقق من الوجود المادي للتثبيتات المملوكة وذلك عن طريق الجرد المادي.

خلاصة الفصل:

تعرضنا في بداية النص التطبيقي إلى التقديم العام للمؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة التي أنشأت في إطار الجهود التي بذلتها الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ومنذ تأسيسها تسعى المؤسسة إلى الوصول إلى جملة من الأهداف المسطرة ولبلوغ هذه الأهداف فإن للمؤسسة وظائف رئيسية متمثلة أساسا في نشاها الإنتاجي إضافة إلى نشاطات التوزيع.

بعد الدراسة التي قمنا بها لاحظنا أن المؤسسة تتولى أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها من شتى أعمال الإهمال والتلاعب والغش، كما تبين أن الرقابة على التثبيتات عملية مهمة فهي تساهم مساهمة فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعطي الصورة الحقيقية لموجودات المؤسسة من تثبيتات ، ومن خلال هذه الدراسة تحددت لنا نقاط القوة كما أن هناك نقاط ضعف التي تعتبر عائق بالنسبة للمؤسسة إذ يجب عليها تحسين وتطوير نظامها الرقابي من أجل تفادي نقائصها وتحسينها ومن ثم الحصول على نظام رقابي فعال وسليم يساعدها على تحقيق أهدافها المسطرة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيتات ظهر لنا جليا الأهمية الكبيرة التي تمنحها المؤسسات لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها ، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام رقابة فعال ، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات ومجهوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد ، وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة و أدوات رقابية ملائمة .

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالرقابة الداخلية حيث وجدنا أنّها جد ضرورية في المؤسسات كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن لاعتماد علها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

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

فما يلي نبين نفي أو إثبات الفرضيات كما يلي:

– **الفرضية الأولى** : تعتبر الرقابة خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب الشفافية للعمليات المحاسبية، فقد تم تأكيد هذه الفرضية حيث أن الرقابة الداخلية عبارة عن نظام ومجموعة إجراءات تتم على مستوى كل مصالح المؤسسة وبالتالي لا يمكن أن يكون لها مصلحة وحيدة خاصة بها.

– **الفرضية الثانية** : التدقيق فحص إنتقادي مخطط يقوم به شخص غير مستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.حيث يتم نفي هذه الفرضية حيث أن التدقيق هو فحص يقوم به شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد، كما أن التدقيق المحاسبي يساعد على وضع القرارات الإدارية السليمة ومن معاييره الاستقلالية.

– **الفرضية الثالثة** : المتمثلة في أن قواعد تقييم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، فقد تم تأكيد هذه الفرضية حيث أن تقييم الأصول تمكن المؤسسة من تحقيق الجودة المطلوبة من عليات التقييم.

الفرضية الرابعة :المتمثلة في أن الرقابة الداخلية لإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة ومن الأدوات المستخدمة الاستبيان ، تم تأكيد الفرضية حيث يمكن من استخراج المرافق لنقاط القوة والضعف وبذلك يقوم بتقديم نصائح تصحيحية.

النتائج:

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

– لنجاح أي مؤسسة اقتصادية يجب عليها إتباع نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق مصداقية بياناتها وممتلكاتها.

– تعمل الرقابة الداخلية على منع وتقليل الأخطاء والمخاطر وهذا ما يزيد الحاجة إليه.

– التدقيق المحاسبي جاء بناءا على الحاجة إليه وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.

– تعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا .

– بما أن المؤسسة تعتمد على القوائم المالية والبيانات في وضع الخطط والسياسات ومراقبة الأداء وتقييمه فإنها تحرص أن تكون هذه المعلومات موثوق بها ودقيقة تخدم المسؤولين والمساهمين .

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

– الأصول الثابتة لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسيع نشاطها.

– من خلال ما تطرقنا إليه في الجانب النظري نجد أن هناك توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في تقييم الأصول .

التوصيات :

على ضوء النتائج المتوصل إليها قمنا باقتراح مجموعة من التوصيات لها أهميتها بالموضوع :

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

– دعم خلية الرقابة الداخلية لمراقبين أكثر لأن وجود مراقب وحيد في المؤسسة يصعب من مهمة هذا الأخير فهذا يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء .

– إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منه إطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب المهنة .

– العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول ، للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه .

– إهتمام مكاتب المحاسبة والتدقيق بالترتيب الجيد للأفراد العاملين بها بغرض زيادة تأهيلهم الفني ، كما ينبغي التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين محافظي حسابات متخصصين في الصناعة مما يعود بالإيجاب على جودة خدمات التدقيق المقدمة .

– ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة وبالأخص الأصول الثابتة في نهاية كل سنة مالية .

– ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه .

– ضرورة تفعيل وإجراءات الإشراف والرقابة على كاتب المدقق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة والسلوك المهني بما من شأنه تعزيز المستوى الرفيع لمهنة التدقيق .

– ضرورة الإهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال رفدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علميا وعمليا وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال .

– ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها .

– إدراج حساب خاص بالأصول الثابتة المخزنة ، فبعض المؤسسات تقتني الأصول الثابتة مدة طويلة نسبيا من استغلال هذه الأصول نتيجة ندرتها في الأسواق العالمية .

– ميزانية تطبق نظام المحاسبي المالي في المؤسسات كون أنه لازال يلفق بعض الغموض نتيجة لحدائته .

أفاق البحث :

وفي آخر المطاف نتمنى أن نكون قد وفقنا في معالجة موضوعنا هذا ألا وهو الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيتات من أغلب جوانبه وأن نكون قد إستوفينا حقه .

ولذلك نترك الباب مفتوح أمام الطلبة الباحثين لمعالجة هذا الموضوع ومواضيع أخرى في نفس المجال مثل:

- المورد البشري ودوره في تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .
- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية .
- النظام المحاسبي المالي بين النظرية والتطبيق .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع بالعربية

❖ الكتب:

- أبو رقبة مصطفى ، المصري عبد الهادي إسحاق ، تدقيق ومراجعة الحسابات ، دار الكندي الأردن ، 1991.
- أحمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث ، دار صفاء للنشر، عمان ، الطبعة الثانية ،2005.
- أحمد حلمي جمعة ، مدخل الى التدقيق والتأكد الحديث،الإطار الدولي ، أدلة ونتائج التدقيق ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن ، 2009.
- إدريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية، لبنان ،الطبعة الرابعة ،1996.
- أرينز ألفين،جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل،تعريب محمد عبد القادر الديسطي،احمد حامد حجاج،دار المريخ،السعودية، 2005.
- القاضي حسين، دحدوح حسن ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، 1999.
- أمين السيد ، احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الإسكندرية ، 2006
- أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2005.
- بن ربيع حنيفة،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS ، دار الأول للنشر،الجزائر،2010.
- حمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 .
- خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر ، الأردن ،1998
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، عمان ،1995
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 .
- زاهر عاطب سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية للنشر، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009
- شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر،الجزء الأول،2008
- طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، الجزء الثاني .
- عبد الرءوف جابر ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 2004.
- عبد الرحمان عطية،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي،درا النشر جيطلي،الجزائر،2009.

- عبد الرحمان عطية،محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي،دار النشر جيطلي،الجزائر،2011.

- عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جاامحعة بغداد ، 2006.

- عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد ، و آخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر، 2007.

- عبد الفتاح الصحن،مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،1993.

- عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السواغري ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، مصر ، 1992.

- عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية،الإسكندرية ، دون تاريخ .

- عبد الوهاب نصر علي،موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول،الدار الجامعية الإسكندرية،2009.

- عوض يوسف العادلي وآخرون ،مقدمة في المحاسبة المالية ، منشورات ذات السلاسل، الكويت ، 1986

- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر ، الأردن ،2006.

- مجيد جاسم الشرع،المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية،دار وائل للنشر،عمان،2003.

- محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،الطبعة الثالثة ، 2005

- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر ،2003

- محمد السيد السرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري المعايير والقواعد ، مشاكل التطبيق العملي ، دار المعرفة الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2002 .

- محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،1998.

- محمد الفيومي محمد ، علاء الدين محمد الدميري ، أيمن احمد الشتيوي ، دراسات متقدمة في المراجعة ، المكتب الحديث،الإسكندرية،2008.

- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003.

- محمد بوتين،المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية،متيجة للطباعة،الجزائر،2010.

- محمد سمير الصبان ، المراجعة واليات التطبيق ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2001.

- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998

– محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002 .

– محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتفق عليها والمعايير الدولية،الدار الجامعية الإسكندرية،2002.

– محمود السيد ناغي ، المراجعة (إطار النظرية والممارسة) ، الجزء الثاني ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ،المنصورة، مصر 1992.

– محمود قاسم تنتوش،نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الادارة والتشغيل،دار الجيل،بيروت،1998.

– محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة ، منشأة المعارف الإسكندرية ، مصر، 2003.

– مصطفي طويل،النظام المحاسبي المالي الجديد،درا الحديث للكتاب،الجزائر،2009.

– منصور احمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرفية و الدولية ، الدار الجامعية الإسكندرية ،2003 .

– هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004

– هادي التميمي،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،دار وائل للنشر،الأردن، الطبعة الثالثة،2006

– وليم توماس،امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، تعريب ومراجعة: احمد حامد حجاج ، كمال الين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 2006.

– يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الأردن ،2007

❖ **المذكرات:**

أ. أطروحة دكتراه:

– مصطفى عقاري ، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير ،جامعة سطيف ،2004 .

ب. رسالة ماجستير

– بوشدوب طلال محمد الخميني ، المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية والمحاسبية ، مذكرة نيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة.

– حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة ،2009.

– صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،.2004

ج. مذكرة ليسانس

- صفار بوني وسيلة،قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس،معهد العلوم الإقتصادية،جامعة المدية،تخصص مالية،2009-2010.
- عرعار زوليخة،عشيط فاطمية،مراجعة نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،مذكرة تندرج ضمن نيل شهادة ليسانس،تخصص مالية،كلية الحقوق والعلوم التجارية،جامعة بومرداس،2004.

❖ **الملتقيات والمؤتمرات:**

- إبراهيم مزيود،بوعافية رشيد،المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيتات المالية،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية،يومي 17-18 جانفي 2010،المركز الجامعي الوادي.
- حيدر علوان ، كاظم الشمري ، دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات ، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ،14 -15 أفريل ، 2009.
- سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي ، ملتقى دولي ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ،14-15أفريل 2009.
- صديقي مسعود ، دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد ، الجزائر ، أفريل 2003 .
- صديقي مسعود،براق محمد ، انعكاس تراجع المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 8و9 مارس2005 .

❖ **مجلات:**

- مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000.
- الجريدة الرسمية الجزائرية،القانون رقم 7-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

❖ **القوانين:**

- المادة 715 مكرر 06،المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري
- المواد من 65 الى 70 ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010 .

ثانيا:المراجع بالغة الفرنسية:

- Lionel C et Gérard V ,Audit et control Interne , aspects Financiers, Opérationnels et Stratégiques,Dalloze,Paris,1992.
- Alain MIKOL، Les financiers-comprendre les mécanismes du contrôle légal، édition d'organisation، Paris،1999.

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

-Hamini Allal, L'audit comptable et financier , BERTI édition ,Alger , 2002.
-Howard Fstettler.Audit Principe et Méthodes Générale , Edition Publie union, Paris, 1976
- Jacques RENARD , théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris ,1987 .

Le système comptable financiére , les pages bleues , 2008-

-Mokhtar Belaiboud. Pratique de l'audit Apports de Guide Synthétique ,Organisation de la fonction présentation des normes IAS/IFRS Berti Editions ,Alger 2005
-OBERT (Robert) , comptabilité approfondie et révision , Dunou Edition , paris , 2001

- Réda khelassi،l'audit interne-audit opérationnel ،Houma، Alger،2005

-Robert OBERT, Révision et certification des comptes,Dunod,Paris,1995

الملاحق

UPE LAKHDARIA

ROUTE NATIONALE N° 05 LAKHDARIA

N° D'IDENTIFICATION:098310380008243 001

EDITION_DU:13/05/2015 9:27

EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2014			2013
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		11 936,00	2 387,20	9 548,80	
Immobilisations corporelles					
Terrains		632 842,97		632 842,97	
Bâtiments		273 416 837,27	76 472 540,60	196 944 296,67	
Autres immobilisations corporelles		249 462 329,75	239 143 199,67	10 319 130,08	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		60 300 027,26	32 252 611,76	28 047 415,50	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		-52 595,04		-52 595,04	
Impôts différés actif		10 751 313,19		10 751 313,19	
TOTAL ACTIF NON COURANT		**994 522 691,40**	**347 870 738,23**	**646 651 952,17**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		124 208 507,38	21 552 212,22	102 656 295,16	
Créances et emplois assimilés					
Clients		62 253 662,49	14 075 717,37	48 177 945,12	
Autres débiteurs		769 917 593,44	1 352 867,47	768 564 725,97	
Impôts et assimilés		5 318 699,10		5 318 699,10	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		6 198 319,77		6 198 319,77	
TOTAL ACTIF COURANT		**967 896 782,18**	**36 980 797,06**	**930 915 985,12**	
TOTAL GENERAL ACTIF		**1 962 419 473,58**	**384 851 535,29**	**1 577 567 937,29**	

PE LAKHDARIA

OUTE NATIONALE N° 05 LAKHDARIA

° D'IDENTIFICATION:098310380008243 001

EDITION_DU:13/05/2015 9:26

EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2014	2013
APITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		85 816 491,74	
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-59 795 091,65	
Comptes de liaison		-46 901 495,48	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**-20 880 095,39**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		53 932 104,16	
TOTAL II		**53 932 104,16**	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		32 629 605,89	
Impôts		8 347 708,70	
Autres dettes		1 103 538 613,93	
Trésorerie passif			
TOTAL III		**1 144 515 928,52**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 177 567 937,29**	

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

الملحق 2

UPE LAKHDARIA

ROUTE NATIONALE N° 05 LAKHDARIA

N° D'IDENTIFICATION:098310380008243 001

EDITION_DU:13/05/2015 9:26

EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		490 926 798,40	
Variation stocks produits finis et en cours		2 664 653,57	
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**493 591 451,97**	
Achats consommés		-244 918 370,10	
Services extérieurs et autres consommations		-21 225 091,58	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-266 143 461,68**	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**227 447 990,29**	
Charges de personnel		-115 017 365,33	
Impôts, taxes et versements assimilés		-7 714 763,23	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**104 715 861,73**	
Autres produits opérationnels		1 632 680,60	
Autres charges opérationnelles		-28 742 492,81	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-77 469 990,69	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		86 271 629,59	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**86 407 888,42**	
Produits financiers		656 404,87	
Charges financières		-1 048 630,89	
VI-RESULTAT FINANCIER		**-392 226,02**	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**86 015 662,40**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-198 970,66	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**582 152 167,03**	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-496 336 675,29**	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**85 816 491,74**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**85 816 491,74**	

الملحق 3

	SIDET Société Industrielle de Détergents du Tikjda SOUR-EL-GHOZLANE BOUIRA – ALGERIE	ENREGISTREMENT QUALITÉ **RAPPORT d'AUDIT**	AUDIT N° : .....02 ANNÉE : .....2008 DATES : **20 au 21/10/2008**

OBJECTIFS PARTICULIERS FIXES POUR CET AUDIT : Docu. Appl./Ob

PROGRAMME de l'AUDIT : Services, Equipes, Chapitres de ISO 9001, Auditeurs.

N°	SERVICES et/ou ÉQUIPÉS et/ou UNITÉS	4.2.1, 2, et 4.2.3 Documentation	5.1-4 Enga Polit. + Ecoute + Plani	5.5. Org.anisat. + Com unicat.	5.6 Revue de Direction	6 Management des Ressourc	7.1 Planificat des Processus	7.2 Processus relat. / Clent	7.3 Conception & Développemt	7.4 Achats et évaluations	7.5 Réalisation du Prod./Sce.	7.6 Maîtr. des Eq. De Mesure	8.1 à 8.3 Planif. Mesures, & NC	8.4 + 8.5 Analys & Amélioration	AUDITEURS (Noms)
01	Direction d'Unité		x			x									Mme AMMAD M.M TAAZIBT YAHIAOUI BENAMANE AMARA
	COQ	x	x				x						x	x	
	Commercial	x					x	x					x	x	
	Achats	x					x			x			x	x	
	Production	x					x				x	x	x	x	
	Maintenance	x				x							x	x	
	DR + Contrôle Qualité	x					x		x				x	x	
	Ressources Humaines	x		x		x							x	x	

CONTENU DU PRÉSENT RAPPORT ET PROFIL OBTENU:

1	**Présente Page de garde** (pages complémentaires des conclusions non comprises)										1
1bis	**Conclusions** (suite de la page de garde)										1
2	**Tableau(x) d'Efficacité**										0
3	**Pages complémentaires d'informations annexes (papier libre)**										0
4	**Fiches d'Observations, classées pour les points réellement vérifiés**			Vérifié Oui	Vérifié Non	Écart Document	Écart appli	Écart E/O			Sous - Totaux
	4.1 et 4.2 Généralités et Documentation			x		x	x				07
	5.1 à 5.4 Engagemt., Politique, Écoute et Planific.			x			x				01
	5.5 Organisation et Communication			x		x	x				02
	5.6 Revues de Direction				x						00
	6 Management des Ressources			x		x	x				12
	7.1 Planification des Processus			x							00
	7.2 Processus relatifs aux Clients			x							00
	7.3 Conception & Développement			x							00
	7.4 Achats et évaluations des fournisseurs			x			x				02
	7.5 Réalisation du Produit / Service			x		x	x				03
	7.6 Maîtrise des Equipements de Mesure			x			x				02
	8.1 et 8.2.4 Planification et Contrôles des Produits			x		x					01
	8.3 Maîtrise du produit Non-Conforme			x			x				03
	8.2.1, 2, 3 Sat.Clients/Audits/Surv. Processus			x			x				02
	8.4 Analyses			x		x	x				03
	8.5 Améliorations			x			x				01
5	**Plan d'audit**	Diffusé à l'audité ?	oui	Non	>>	15 jours avant ?	oui	Non			39
	Nombre total de pages, celle-ci incluse										59

VISA AUDITEUR(S) : Mlle IDDOU,MM., BOUDJERIDA,YANINA, AISSANI,	VISA R.S.Q. :

FO-8.220-5 / 10.01.04

ENAD SHYMECA UPEL
ROUTE NATIONALE N° 05
LAKHDARIA

TABLEAU DES ACQUISITIONS
-copie provisoire
DU 30/12/12 AU 31/12/13

EDITION DU 11/02/2014 15:30
EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

CODE	LIBELLE	Compte Actif	Fournisseur	Inventaire Observation	Actif Brut	TVA	Montant net à amortir
215140-INSTALLATION DE STOCKAGE							
203-2013-215140-67	CUVE EN PEHD 3000L	215140	SARL FPCP REGHAIA ALGER	203/215140/ACONDITT/78.62/2013	50 564,41	0,00	50 564,41
203-2013-215140-68	CUVE EN PEHD 3000L	215140	SARL FPCP REGHAIA ALGER	203/215140/ACONDITT/78.63/2013	50 564,41	0,00	50 564,41
203-2013-215140-69	CUVE EN PEHD 3000L	215140	SARL FPCP REGHAIA ALGER	203/215140/ACONDITT/78.64/2013	50 564,41	0,00	50 564,41
TOTAL: (#3)215140-INSTALLATION DE STOCKAGE					151 693,23	0,00	151 693,23
215510-OUTILLAGE FABRICATION PRODUITS							
203-2013-215510-206	POMPE ESPA TIPER	215510	ELECTRO POMPE ALGER	203/215510/A.CHIMIE/71.13/2013	25 000,00	0,00	25 000,00
203-2013-215510-207	POMPE ESPA TIPER	215510	ELECTRO POMPE ALGER	203/215510/A.CHIMIE/71.14/2013	25 000,00	0,00	25 000,00
203-2013-215510-208	POMPE ESPA SILEN 75M	215510	ELECTRO POMPE ALGER	203/215510/A.CHIMIE/71.15/2013	36 000,00	0,00	36 000,00
203-2013-215510-209	POMPE ESPA SILEN 75M	215510	ELECTRO POMPE ALGER	203/215510/MAGASIN PR/71.16/2013	36 000,00	0,00	36 000,00
203-2013-215510-210	PLAQUE CHAUFFANTE DIAHAN SCIENTIFIQUE HP	215510	EURL TRUSTLAB B.AKNOUN ALGER	203/215510/LABO QUALITE/44.83/2013	31 000,00	0,00	31 000,00
TOTAL: (#5)215510-OUTILLAGE FABRICATION PRODUITS					153 000,00	0,00	153 000,00
215530-OUTILLAGE DE CONDITIONNEMENTS							
203-2013-215530-13	POMPE DASPIRATION	215530	CHERGUI SMAIL LAKHDARIA	203/215530/A.PREPARATION/71.17/2013	38 000,00	0,00	38 000,00
203-2013-215530-14	POMPE DASPIRATION	215530	CHERGUI SMAIL LAKHDARIA	203/215530/A.PREPARATION/71.18/2013	38 000,00	0,00	38 000,00
203-2013-215530-15	REMPLISSEUR 06 BECS EN PLASTIQUE	215530	SARL PLASTART INDUSTRIE ALGER	203/215530/usinage/39-05/2013	50 000,00	0,00	50 000,00
TOTAL: (#3)215530-OUTILLAGE DE CONDITIONNEMENTS					126 000,00	0,00	126 000,00
218090-MATÉRIELS DE MANUTENTION							
203-2013-218090-05	TRANSPALETTE 3.0 T	218090	SEMMAR ZOUHIR	203/218090/MP/00005/2013	29 000,00	0,00	29 000,00
TOTAL: (#1)218090-MATÉRIELS DE MANUTENTION					29 000,00	0,00	29 000,00
218200-MATÉRIEL DE BUREAU							
203-2013-218200-129	BAIN DHUILE DE 13 ELEMENTS	218200	CHERGUI SMAIL LAKHDARIA	203/218200/maint/548/13	12 200,00	0,00	12 200,00
203-2013-218200-130	BAIN DHUILE DE 13 ELEMENTS	218200	CHERGUI SMAIL LAKHDARIA	203/218200/maint/549/13	12 200,00	0,00	12 200,00
203-2013-218200-131	BAIN DHUILE DE 13 ELEMENTS	218200	CHERGUI SMAIL LAKHDARIA	203/218200/maint/550/13	12 200,00	0,00	12 200,00
TOTAL: (#3)218200-MATÉRIEL DE BUREAU					36 600,00	0,00	36 600,00
				TOTAL A REPORTER (#15)	496 293,23	0,00	496 293,23

TABLEAU DES ACQUISITIONS
-copie provisoire
DU 30/12/12 AU 31/12/13

CODE	LIBELLE	Compte Actif	Fournisseur	Inventaire Observation	Actif Brut	TVA	Montant net à amortir
				REPORT (#15)	496 293,23	0,00	496 293,23
218210-EQUIPEMENTS INFORMATIQUES							
203-2013-218210-108	IMPRIMANTE HP LASER JET 1102	218210	KOROGHLI ALI LAKHDARIA	203/218210/PCO/211/13	13 000,00	0,00	13 000,00
203-2013-218210-109	IMPRIMANTE HP LASER JET 1102	218210	KOROGHLI ALI LAKHDARIA	203/218210/DRH/212/2013	13 000,00	0,00	13 000,00
203-2013-218210-110	IMPRIMANTE EPSON M2300D+CABLE USB	218210	CETIC	203/218210/PROD/213/2013	14 500,00	0,00	14 500,00
203-2013-218210-111	KYOCERA FS-1030MFP AVEC CHARGEUR	218210	CETIC ALGER	203/218200/DIRC/551/2013	26 000,00	0,00	26 000,00
203-2013-218210-112	ONDULEUR APC 650 VA IN-LINE	218210	CETIC ALGER	203/218210/DRH/214/2013	6 900,00	0,00	6 900,00
203-2013-218210-113	ONDULEUR APC 650 VA IN LINE	218210	CETIC ALGER	203/218210/DFC/215/2013	6 900,00	0,00	6 900,00
203-2013-218210-114	PC HP DUEL CORE DDR G 630 2G	218210	SAFA PAPETERIE ET MATERIELS DE BUREAU KADIRIA	203/218210/direc/216/2013	42 500,00	0,00	42 500,00
203-2013-218210-115	IMPRIMMENTE HP 4500	218210	SAFA PAPETERIE ET MATERIELS DE BUREAU KADIRIA	203/218210/direc/219/13	9 500,00	0,00	9 500,00
203-2013-218210-116	ONDULEUR STAR 4 SORTIES	218210	SAFA PAPETERIE ET MATERIELS DE BUREAU KADIRIA	203/218210/direct/218/13	2 900,00	0,00	2 900,00
TOTAL: (#9)218210-EQUIPEMENTS INFORMATIQUES					135 200,00	0,00	135 200,00
218400-AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS A							
203-2013-218400-46	POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE	218400	ASI ALGER	203/218200/DRH/552/13	150 750,00	0,00	150 750,00
TOTAL: (#1)218400-AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS A					150 750,00	0,00	150 750,00
				TOTAL GENERAL (#25)	782 243,23	0,00	782 243,23

FABRICATION DE PRODUIT DE CHAUDRONNERIE ET POLYETHYLENE
Route Nationale N° 5 Cité Ahmed FAOUSSI BP/N°62/4 Réghaia ALGER
Tel /Fax : (00213) 021 85 98 89 - 021 85 75 21 Mobile 061 52 15 87
E-Mail : contact@fpcp-industrie.com. Site web: www.fpcp-industrie.com
R. Commerce n° 05 B 096 9010 M. Fiscale : 0005 1609 6901 065 Article : 1643 0523 734

5

FACTURE N° 0007/2013

Date : 08/01/2013

B/ Commande N° : 03338

Paiement : chèque BEA N°2093207
Montant 177 481.08 DA

DOIT: ENAD/SIDET/UPE/LAKHDARIA
SOUR-EL-GHOZLANE BP87 ET 91

R.C N° 98 B 0282090
M.F N° 0983 103 80008243
ART N° 101 30905201

Item	Désignation	Qté	Prix Unitaire HT	Montant HT
1	Cuves en PEHD de 3000 litres avec vanne	3	50 564,41	151 693,23

Sous Total H.T	151 693,23
Taux de T.V.A	25 787,85
Total en T.T.C	177 481,08

Arrêter la présente facture à la somme de: CENT SOIXANTE DIX SEPT MILLE QUATRE CENT QUATRE VINGT UN DINARS ET 08 CTS

215140
145300

S.A.R.L F.P.C.P
Route Nle. N°05 Faoussi PB 62/4
R.E.G.H.A.I.A. w. Alger
Tél / Fax: 021.85.75.21 / 021.85.98.89
Fabrication de Produits de Chaudronnerie & Polyéthylène

6

EPE-SOCIETE INDUSTRIELLE DES DÉTERGENTS DU << TIKJDA >>
Sidet Filiale ENAD
Au Capitale Social de 14 70710000,00 D.A

UNITÉ PRODUITS D'ENTRETIEN DE LAKHDARIA

Date 24/04/2013

DEMANDE DE PAIEMENT N° 012952

Veuillez payer à l'ordre de : SARL FPCP

sse : Reghaia Alger la somme de : 177 481,08 DA

ettres : Cent Soixante dix sept mille quatre cent quatre vingt un dinars et 08 Centimes

En réglement de facture : N° 00746/13 du 08/04/2013 de D.A 177 481,08 DA

N° / du / de D.A /

N° du de D.A

N° du de D.A

N° du de D.A

Chèque / Virement / Mandat / Espèces (Rayer la mention inutile)

utation comptable : 401200620470

é ou Direction :

Préparé par : Mr Ait Ali

Contrôlé par : Le DFC

Autorisé par

CAISSE

NQUE :

yé par Chèque N° ..... Réglé par Caisse de .....

r : .....En date du..... En date du.....

.....pour un montant de ..... pour un montant de .....

.....

Signature, Bénéficiaire, Caissier,

ENAD SIDET	ENREGISTREMENT QUALITÉ FICHE d'OBSERVATION d'AUDIT ENAD/SIDET N° 01/ANNÉE 2008	CLASSEMENTS : ■ Écart ■ Docu.( ) Appl.( ) E/O DATE OUVERT : 20.10.08

OBSERVATION N°21	2007 - 01 - ...21 ANNEE N° AUDIT N° d'ORDRE

	OBSERVATION / ECART / DERIVE : § ISO concerné : **7.4**
AUDITEUR	Les règles de gestion des stocks ne sont pas appliquées comme signalé dans la PQ-7420 (ex. stock mini et quantité à réapprovisionner). VISA / Auditeur : M. AMMAD VISA / Accord de l'Audité : M. ISSAAD
AUDITE	**ACTION CORRECTIVE SUITE A AUDIT :** Le chef de service achats s'engage à appliquer les regles de gestion des stock signalées dans la PQ- 7 420 Date Cible : Immédiat VISA / Accord de l'Audité : **M. ISSAAD**

RSQ	1ère VERIFICATION / SUIVI de la MISE en ŒUVRE : Vérifié le : Nouvelle date Cible :	Clôturée le : VISA :
1-DIR RSQ,	2ème VERIFICATION / concernant l'EFFICACITÉ : Vérifié le : Nouvelle date Cible :	Clôturée le : VISA :

FO-8.220-3 / 15.04.06

GROUPE ENAD FILIALE SHYMECA UNITE DE LAKHDARIA	PROCES VERBAL DE RECEPTION	Date: 21/04/13
		N° :.011/13

- **DESIGNATION :**……*03 Cuve PEHD 3000 Litres avec vanne*……..
- **FOURNISSEUR :** *SARL FPCP Fabrication De Produit De Chaudronnerie Et Polyéthylène REGHAIA – ALGER.*
- **BON DE COMMANDE N° :**……*311/12*…….. **Du :** ……*04/11/2012*……..
- **DATE DE RECEPTION :** ……..……*18/02/2013*……..
- **FACTURE N° :**……..*0007/2013*…..….*du* ……..…*08/01/2013*……..…..
- **BON DE LIVRAISON N° :** ……*005/2013*……*du*……*08/01/2013*……..
- **LIEU D'IMPLANTATION :**……*Atelier chimie*……
- **CADRE D'ACQUISITION :** ……..03 cuves *Pour stockage glacéol*……..
  ……..*Code : - 203/215140/ A/conditionnement /78.62/2013*
  203/215140/ A/conditionnement /78.63/2013
  203/215140/ A/conditionnement /78.64/2013
- **CARACTERISTIQUES PRINCIPALES :**…….. *Capacité : 3000 Litres*…….
- **RESERVES :** ……

RECEPTIONNAIRES

Le chef section E&M

ENAD / SHMECA
UNITE LAKHDARIA

Le Chef D pt Maintenance

رئيس دائرة الـ

Le Chef D pt Production

ب . يحياوي
رئيس دائرة الإنتاج