الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف -المسيلة

ية : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

سم: العلوم المالية والمحاسبة

قم: .....

ميدان : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

فرع : العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة

من إعداد الطالبان:

- بوعزيز رضوان

- مخلوف صلاح الدين

تحت عنوان:

أثر التدقيق الداخلي على المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة – المسيلة -

لجنة المناقشة

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة	الصفة
.....	.....	جامعة المسيلة	رئيسا
يحيى سعيدي	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
.....	.....	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019 / 2020

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــداء

نهدي ثمرة هذا الجهد إلى الأم والأب

والإخوة حفظهم الله تعالى ورعاهم

وإلى أصدقائنا المقربين الذين هم سند لنا

إلى الذين هم في قلوبنا دائما

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا ومكننا من إتمام هذه المذكرة

فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جلّ شأنه

إنما أمره إذا أراد شيئا أن يقول له كن فيكون

فالحمد لله أوله وآخره

كما أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان إلى كل من ساعدنا

على إنجاز هذه المذكرة، ونخص بالذكر الأستاذ "سعيدي يحيى"

لما أسنده لنا من النصائح والتوجيهات

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
01	حسابات التثبيتات المعنوية	09

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــــــــوان	الصفحة
01	حسابات التثبيتات المالية	11

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وتقدير

قائمة الجداول..... I

قائمة الأشكال..... III

مقدمة.....أ-ب

الفصل الأول:

ماهية التثبيتات وأهميتها في النظام المحاسبي والتدقيق

المبحث الأول: ماهية التثبيتات(عينية ـ معنوية ـ مالية)..... 7

المطلب الأول: التثبيتات العينية 7

أولا: تعريف التثبيتات العينية 7

ثانيا: الاعتراف بالتثبيتات العينية 8

المطلب الثاني: التثبيتات المعنوية ح/20 8

المطلب الثالث: التثبيتات المالية.....10

المبحث الثاني: الأهمية المحاسبية للتثبيتات ودورها في المؤسسة.....12

المطلب الأول: دور التثبيتات في المؤسسة.....13

المطلب الثاني: أهمية التثبيتات في المرجعية المحاسبية الدولية 14

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق(SCF) والمعيار IAS 16.....17

أولا: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية.....17

ثانيا : التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية 20

ثالثا :التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية 23

المبحث الثالث: أهمية التثبيتات في عملية التدقيق.....25

المطلب الاول :تعريف التدقيق، أهميته و تطوره التاريخي.....25
اولا : تعريف التدقيق.....25
ثانيا /التطور التاريخي للتدقيق.....25
المطلب الثاني : أنواع التدقيق 28
أولا : من حيث الإلتزام القانوني (تدقيق الزامي ، تدقيق اختياري).....29
ثانيا : من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات) (تدقيق شامل ، تدقيق ، تدقيق اختباري).29
ثالثا : من حيث توقيت عملية التدقيق (تدقيق مستمر ،تدقيق نهائي).....29
رابعا : من حيث القائم بعملية التدقيق (تدقيق داخلي ، تدقيق خارجي) 30
المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتثبيتات داخل المؤسسة.....30

الفصل الثاني:

أثر التدقيق الداخلي على تقييم التثبيتات في المؤسسة

المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر 35
المطلب الاول: أهمية ادارة المخاطر في المؤسسة.....35
أولا: تعريف إدارة المخاطر 35
ثانيا: أهمية إدارة المخاطر في المؤسسة.....35
المطلب الثاني: موقع التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر.....36
المطلب الثالث: اثر التدقيق الداخلي على قيمة التثبيتات في المؤسسة.....39
المبحث الثاني: وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة.....41
المطلب الاول: موقع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي.....41
المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالمدقق الخارجي 43
المطلب الثالث :ادوات جمع الادلة وقرائن الاثبات في التدقيق الداخلي 45
اولا : ادوات جمع الادلة والاثبات.....45
ثانيا: قوة الأدلة والقرائنStrong Evidence 45

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و أثره على تقييم تثبيتات المؤسسة 47
المطلب الاول : تقييم التثبيتات و إعادة التقييم.....47
أولا : تقييم التثبيتات العينية و إعادة التقييم.....47
ثانيا : تقييم التثبيتات المعنوية و إعادة التقييم.....50
المطلب الثاني : التدقيق الداخلي جزء من الرقابة الداخلية.....53
المطلب الثالث: اهمية التدقيق في اتخاذ القرارات 54

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن الحضنة

المبحث الأول: تعريف مطاحن الحضنة بالمسيلة ميدان الدراسة.....58
المطلب الاول : تعريف بالمؤسسة مطاحن الحضنة.....58
المطلب الثاني : مجال نشاط المؤسسة:.....58
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة:.....60
المبحث الثاني: وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة.....65
المطلب الاول : تقديم قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة 65
المطلب الثاني : خطوات عملية التدقيق الداخلي.....66
أولا : التحضير لمهمة التدقيق الداخلي :.....66
ثانيا : تنفيذ عملية التدقيق.....66
ثالثا: كتابة التقرير و المتابعة.....67
المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات 67
المبحث الثالث: التحليل والتعليق على نتائج المقابلات.....69
المطلب الاول : مناخ المقابلة مع المدقق الداخلي و المحاسب.....69
المطلب الثاني : تحليل نتائج المقابلة مع المدقق الداخلي.....70
المطلب الثالث : تسجيل و تقييم التثبيتات في مؤسسة مطاحن الحضنة.....71

أولا–مرحلة دخول التثبيتات.....71
ثانيا–مرحلة التنازل عن التثبيتات.....72
ثالثا–خسارة قيمة التثبيتات المادية.....73
خاتمة.....72
قائمة المراجع.....74

مقدمـــــة

مقدمة:

من أجل تحقيق جودة المعلومات المالية والشفافية في القوائم المالية، الأمر الذي يمكن المؤسسات الاقتصادية من مواجهة تحديات العولمة وتحقيق جودة المعلومات في القوائم المالية، وظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي وذلك من خلال التقارير التي يقوم بإعدادها المدقق الداخلي، الذي يقوم بفحص وتقييم وتحليل نشاطات المؤسسة بهدف اجتناب المخاطر التي قد تقع فيها إدارة المؤسسة .

وبالتالي يتمحور هذا البحث دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية (التثبيتات) وتم البحث من خلال تباين المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بها وحركة حساباتها وكذاك المعالجة المحاسبية لكل صنف من التثبيتات (عينية، معنوية، مالية) ومدى أهمية التدقيق الداخلي على معالجة هذه التثبيتات للكشف عن الأخطاء والاختلالات، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة ارتكاز المدقق الداخلي في إنجاز أعماله وأحد الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسة في مواجهة المخاطر وتحديد أهدافها .

يحث يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة الذي يساهم في اكتشاف الأخطاء والثغرات، كما يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة من أهم الوظائف الإدارية للمؤسسة تمكنها من إعطائها صورة صادقة في العمل الإداري وشفافية في العمل .

أولاً-إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما أثر التدقيق الداخلي على المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

للإجابة على هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة التالية

1- ما أهمية التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية ؟
2- ما هو أثر التدقيق الداخلي على تقييم التثبيتات في المؤسسة الاقتصادية ؟

ثانيا-الفرضيات

للإجابة على هذه الإشكالية وهذه الأسئلة تم وضع هذه الفرضيات

1- تعتبر التثبيتات المورد الرئيسي لنشاط المؤسسة
2- يؤثر التدقيق الداخلي على تقييم التثبيتات بفرض الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

ثالثا-أهمية البحث

تتمحور أهمية البحث :

1. الأهمية المحاسبية للتثبيتات ودورها في المؤسسة
2. أهمية التثبيتات في المرجعية المحاسبية الدولية
3. أثر التدقيق الداخلي في تقييم التثبيتات في المؤسسة

رابعا-أهداف البحث

1 معرفة مدى أهمية التدقيق الداخلي والدور الفعال الذي يلعبه في معالجة تثبيتات المؤسسة

2 إبراز أثر التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر

3 توضيح أثر التدقيق الداخلي على قيمة التثبيتات

4 دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

خامسا-أسباب اختيار الموضوع

1. نظرا لملائمة الموضوع مع التخصص
2. معرفة أهمية التدقيق الداخلي على معالجة التثبيتات
3. أهمية الموضوع تتناسق مع التخصص المدروس

سادسا- صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بهذا البحث

صعوبة الحصول على مراجع

تأثير الحجر المنزلي جراء وباء كورونا

صعوبة مواصلة العمل التطبيقي بالمؤسسة محل الدراسة

سابعا- منهج الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهجيين التاليين

- المنهج الوصفي الذي استخدم في الجانب النظري في الفصلين الأول والثاني تم تبيين فيه التعرف على التثبيتات وطرق معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية، والأثر الذي يؤثره التدقيق الداخلي اثر معالجة هذه التثبيتات

- المنهج التحليلي الذي استخدم في الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الدراسة الميدانية مؤسسة مطاحن الحضنة، الا ان المعلومات المستخرجة من مؤسسة مطاحن الحضنة لم تفي بالغرض، حيث تم الاعتماد على دراسات سابقة والتعليق عليها .

ثامنا- الدراسات السابقة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على دراسات سابقة التي درست نفس الموضوع تقريبا حيث تعتبر ذات صلة بالموضوع المدروس، ويمكن القول أن هذه الدراسات تم الاستفادة منها مقارنة مع موضوعنا.

1. أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند الحاج البويرة، 2014 / 2015، حيث تبلورت إشكالية هذا البحث : ما مدى مساهمة تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (scf) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة بينت كذلك أن النظام المحاسبي المالي أتى لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة واهتم بالتثبيتات وخصص لها معايير كثيرة من اجل معالجتها بأحسن الطرق، تطرق أيضا الباحث إلى قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية
2. مرخوفي هناء، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.

- تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بمختلف التثبيتات وأنواعها وكيفية معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي
- التعريف بالنظام المحاسبي المالي وما هي الإجراءات والتعديلات التي جاء بها فيما يخص تقييم التثبيتات
- تمثل التثبيتات الجزء المهم في القوائم المالية للمؤسسة

3. دوب أمينة، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع العلوم التجارية، تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة،2015/2014، كانت إشكالية الدراسة المطروحة، هي: كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات ؟

انطلاقا من الإشكالية المطروحة طرحت عدت تساؤلات هي:

- كيف يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات من خلال إدارة المخاطر ؟

تمت هذه الدراسة بمقاطعة نفطال بسكيكدة، حيث هدفت الدراسة الى:

- تسليط الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة إرشادية تسهل الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها، الى جانب التعرف على كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات.
- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تفعيل قراراتها.

4. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/ 2004، تدور إشكالية هذا البحث: فيما تكمن فعالية نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي، حيث طرأت على هذه الإشكالية اهتمامات المتعلقة بالموضوع :

- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لاختيار الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، درجة الاعتماد عليها وكيفية استعمالها.
- ما هي المراحل المنهجية المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

هدفت هذه الدراسة الى :

- إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة.
- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا كان استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

تاسعا – هيكل الدراسة

الفصل الأول : ماهية التثبيتات وأهميتها في النظام المحاسبي والتدقيق

الفصل الثاني : أثر التدقيق الداخلي على تقييم التثبيتات في المؤسسة

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

عاشرا – حدود الدراسة

الحدود المكانية : القيام بالدراسة بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

الحدود الزمنية: تحدد الدراسة في السداسي الثاني للسنة الجامعية 2020/2019.

الفصل الأول

المبحث الأول:

ماهية التثبيتات (عينية ـ معنوية ـ مالية)

خصص هذا المبحث لدراسة طبيعة التثبيتات المكونة للصنف الثاني والتعرف على أنواع التثبيتات ومختلف حساباتها.

المطلب الأول: التثبيتات العينية

تعريف التثبيتات(الأصول الثابتة)

يعتبر مصطلح التثبيتات (الأصول الثابتة) كما جاء بها النظام المحاسبي المالي، عن تلك الأصول الغير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة [1].

أولا: تعريف التثبيتات العينية

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله الى ما بعد مدة السنة المالية . [2].

1ـ حسابات التثبيتات العينية

الحساب 21

يتفرع الحساب 21 وفق لمدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي الى حسابات فرعية كما يلي :

ح/211 الأراضي

ح/212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

ح/213 البناءات

ح/215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

أما الحساب الثانوي 218 التثبيتات العينية الأخرى فيتفرع بدوره إلى حسابات فرعية أخرى تتضمن أنواع أخرى من التثبيتات (كمعدات النقل والأثاث ...) تتلاءم وطبيعتها وليس لها مجال ضمن أنواع التثبيتات السابقة [3].

---

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام الحاسبي المالي ,ديوان المطبوعات الجامعية، 09 ـ 2013، ط2، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ص 87 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009، العدد 19.

[3] عاشور كتوش، نفس المرجع السابق، ص 93 .

1 ـ1 التثبيتات في شكل امتياز(ح/22):

يفتح الحساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له) كما ينقسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلائم وطبيعة كل نوع من التثبيتات في شكل امتياز.

والحساب 22 تثبيتات في شكل امتياز يمكن أن يكون نتيجة لتسيير داخلي موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز (concédant) موضع الامتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز (concessionnaire) موضع الامتياز [1]

2.1 التثبيتات الجاري إنجازها (حساب 23)

يعبر بيان هذا الحساب عن تلك التثبيتات العينية أو المعنوية، التي لازالت لم تكتمل بعد في انجازها، أي في الواقع انجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات .

فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي [1].

ثانيا: الاعتراف بالتثبيتات العينية

للاعتراف بالتثبيتات العينية يجب توفر بعض الشروط :

ـ يجب أن يزيد عمر التثبيت عن سنة فما فوق

ـ أن يكون الغرض من امتلاك التثبيت تحقيق منافع اقتصادية

ـ امتلاك المنشأة لهذا التثبيت (الأصل)

المطلب الثاني :التثبيتات المعنوية ح/20

1ـ تعريف التثبيتات المعنوية

في المادة 121ـ 2 عرف (النظام المحاسبي المالي) التثبيتات المعنوية كالتالي :

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطاره نشاطه العادي... ومن الأمثلة عن التثبيتات المعنوية المحلات التجارية, العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي ,مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلالها تجاريا، مصاريف البحث القابلة للتثبيت ...الخ [2].

---

[1] عاشور كتوش، نفس المرجع السابق، ص 97 .

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي ,برج بوعريريج ,أكتوبر 2009 ,ص 69 .

2. حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجدول التالي [3]:

الجدول رقم (1)

الحساب	شرحه
ح/20 التثبيتات المعنوية	ممتلكات ليس لها وجود مادي وغير نقدية وقابلة للتحديد، محتفظ بها لغرض استعمالها في الإنتاج أو لتأجيرها للغير.
ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	وهي تمثل مصاريف تحديث الأصول الغير الملموسة وذلك بشروط.
ح/204 برمجيات المعلومات وما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترانت .
ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من اجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع ,إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة ,شهادة ,موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض شروط النظام المحاسبي المالي .
ح/207 فارق الشراء	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد ,يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن باقي التثبيتات المعنوية والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز .
ح/208 التثبيتات الغير الملموسة الأخرى	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تنظمنها الحسابات السابقة الذكر.

[3] ابن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS/ IFRS، دار هومة، ج1، ,لجزائر، 201 ,ص 331 .

3ـ الاعتراف بالتثبيتات المعنوية

على المؤسسة أن تعترف بالأصل وفق المعيار المحاسبي الدولي 38 ias.

1/ إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل ستتدفق للمؤسسة

2/ ينبغي على المؤسسة تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية ستسود على مدى العمر النافع للأصل .[1]

المطلب الثالث :التثبيتات المالية

1 ـ تعريف التثبيتات المالية

تعريف1: تعرف التثبيتات المالية على أنها تلك الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل الأصول غير جارية التي تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27 وذلك حسب نية الإدارة من اقتناءها . [2]

التعريف 2: ويقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة التي يختلف التسجيل المحاسبي لديها عن تلك القيم المالية لسندات التوظيف (valeurs mobilières déplacement).

فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لإثني عشر شهرا [3]

2 ـ حسابات التثبيتات المالية

---

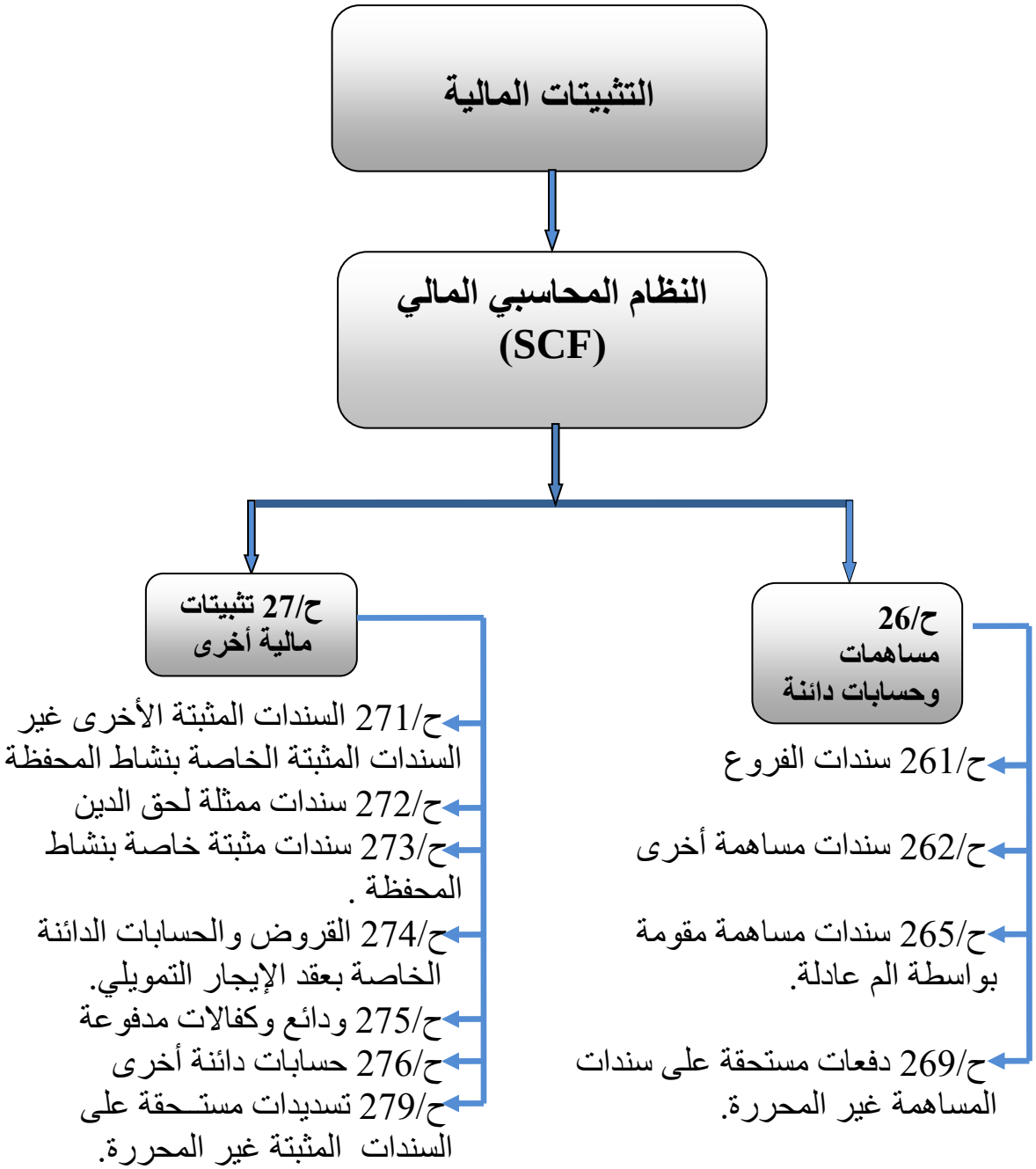
[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، ج 2 ،مكتبة الشركة الجزائرية بودواو الجزائر، 2009، ص ص 139 _ 140 .

[2] . 21 55 10/03/2020 le .www. Arabic forex trainning .com:

[3] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول و مبادئ و اليات سير الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 101 .

الشكل رقم (1):

حسابات التثبيتات المالية



المصدر :من إعداد الطالبين حسب مدونة الحسابات، النظام المحاسبي المالي

3/ الاعتراف بالتثبيات المالية

من الأمثلة على الأصول التي تعتبر أصول مالية [1]

- النقد
- الاستثمارات المالية في أسهم الشركات الأخرى
- الذمم المدينة
- القروض والسلف الممنوحة للغير
- الاستثمارات المالية في السندات
- الأصول المالية المشتقة
- الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي

المبحث الثاني: الأهمية المحاسبية للتثبيتات ودورها في المؤسسة

تمهيد

تعتبر التثبيتات من الموارد الرئيسية والوسائل المدعمة للمؤسسات الاقتصادية نظرا للدور الذي تلعبه سواء من خلال اقتنائها واستغلالها في نشاطها أو تأجيرها للغير، وذلك بتحقيق منافع اقتصادية، لأن التثبيتات بمختلف أنواعها (عينية ـ معنوية ـ مالية) تمثل الجزء الأكبر في القوائم المالية وذلك حسب حجمها ونوعها وبالتالي فأن معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي وذلك بتطبيق قواعد المعالجة والتقييم بصورة صادقة لتكسب مصداقية القوائم المالية سواء للمؤسسة أو مع متعامليها.

وبالإضافة إلى أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات والمعدات والمصانع، درس أهمية التثبيتات بالنسبة للمؤسسة وذلك من اجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، حيث أن الأصول الملموسة تساعد المؤسسة بشكل كبير في نشاطاتها الاستثمارية، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دور التثبيتات في المؤسسة، وأهميتها حسب المرجعية المحاسبية الدولية، وأيضا كيفية معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي.

---

[1] الدكتور جمعة حميدات، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **(خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT)**، ط 2014، ص 439.

المطلب الأول: دور التثبيتات في المؤسسة

من خلال نشاط المؤسسة

تساهم التثبيتات بشكل كبير في نشاط المؤسسة حيث تعتبر الركيزة الاساسية في دعم المؤسسة مما يساعدها على انجاز نشاطها وتحقيق أهدافها.

تعمل الأصول الملموسة طويلة الأجل على مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كان طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمباني والمعدات، و التي يطبق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة وبما أن هذه الأصول تقدم منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، يتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول } [1]

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) على وجوب الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطان التاليان: [2]

- ✓ احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية
- ✓ إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية

ويتم التأكد من الشرط الأول بالاستناد الى الدليل المتوفر عند الاعتراف بالأصل، وذلك بالتأكد من أن المؤسسة سوف تستلم العوائد بالأصل وأن المخاطر المرتبطة به قد انتقلت إلى المؤسسة.

الشرط الثاني، من المفترض أن يتحقق مباشرة عند عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل وتتحدد تكلفة الحصول عليه جراء عملية التبادل، ويتم التحقق في حالات أخرى مثل حالة قيام المؤسسة ببناء الأصل داخليا، عن طريق التحقق من تكلفة بناء الأصل .

وحيث تعتبر التثبيتات العينية (المادية) من عناصر الأصول الهامة بالمقارنة بغيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحية، وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة من ناحية أخرى، وذلك للأسباب الآتية:

---

[1] الدكتور جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام 2014، ص 178.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، ط 2، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 145.

- ✓ لأن الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع و الخدمات أو تأجيرها للغير لفترات طويلة
- ✓ لأن الوزن النسبي للتثبيتات المادية، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالبا ما يكون مهما نسبيا، كما هو الحال في المنشآت الصناعية مثل منشآت النسيج والكيماويات والسيارات والأسمدة تكرير البترول والمقاولات .
- ✓ لأن معظم التثبيتات يتم إهتلاكها، وبالتالي فإن أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات، التي تأثر على رقم ربح أو خسارة الفترة من العمليات بدرجة كبيرة، خاصة في المنشآت الصناعية و التجارية

المطلب الثاني : أهمية التثبيتات في المرجعية المحاسبية الدولية

تعتبر الأصول الثابتة المورد الرئيسي لتشجيع نشاط المؤسسة وبذلك اتخذت معايير محاسبية دولية تتكلم عن التثبيتات وكيفية تصنيفها من حيث المعالجة والتقييم الدوري لها .

تصنيف المعايير حسب موضوعها في تقييم الأصول الثابتة

المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات والتجهيزات و المعدات [1]

يهدف المعيار IAS 16 إلى تحديد المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية من خلال:

الاعتراف بالأصول بالإدراج المحاسبي، تقييم مبالغها المسجلة، وكذا تكاليف الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها .

المفاهيم الأساسية للمعيار IAS 16

التثبيتات المادية : القيمة المحاسبية للإدراج بما فيها (الاهتلاك و خسائر القيمة).

ويوضح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة مما يساعد مستخدمو القوائم المالية من التوصل إلى معلومات دقيقة حول الاستثمار في تلك الأصول والتي تتمثل:

1- توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة

2- تحديد القيمة الدفترية للأصول الثابتة

3- تحديد قيمة الاهتلاك لتلك الأصول

4- تحديد الخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة تلك الأصول، والتي يجب الاعتراف بها .

---

[1] الدكتور العياشي عجلان، مطبوعة دروس بمقياس معايير التقارير المالية و المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية وجباية، محاسبة وجباية معمقة، التدقيق المحاسبي، قسم علوم اقتصادية علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016 /2017، ص 83.

المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 الانخفاض في قيمة الأصول [1]

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم36 الى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد، يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول تكوين مجمع لخسارة انخفاض القيمة، ويوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق و تم الاعتراف بتدني قيمتها .

نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على الأصول التالية

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- العقارات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة .
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة .

المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة [2]

يهدف معيار المحاسبة الدولي 38 إلى وصف معايير الاعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى، ويمكن هذا المعيار مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم الاستثمارات المنشأة في الأصول غير الملموسة، كما يبين المعيار كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصل غير الملموس وتوضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني إن وجدت، ويحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول.

نطاق المعيار IAS 38

تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة باستثناء ما يلي :

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي أخر
- الأصول المالية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي 32، الأدوات المالية

المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 الاستثمارات العقارية [3]

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 40 إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف والقياس اللاحق بها ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة .

---

[1] الدكتور جمعة حميدات، خبير المعاييرالدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPRET، مرجع سبق ذكره، ص 227 .
[2]) الدكتور جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS IFRS، مرجع سبق ذكره، نص 256 .
[3] الدكتور جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS IAS، مرجع سبق ذكره، ص 286 .

نطاق المعيار IAS 40

يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 40 الاستثمارات العقارية في عملية الاعتراف والقياس والإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة والمحتفظ بها إما لتأجيرها للغير أو بهدف الاستفادة من ارتفاع قيمتها في المدى الطويل لتحقيق أرباح رأسمالية، كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية التالية :

- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشأة والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي.
- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشأة بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تمويلي.
- العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي، حيث يتم تصنيف هذه العقارات ضمن القوائم المالية للشركة القابضة كاستثمارات عقارية، أما عند إعداد القوائم المالية الموحدة فتعالج هذه الاستثمارات حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 : الممتلكات والمعدات والمصانع .

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) الأصول غير المتداول المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة[1]

يبن المعيار الأحكام المتعلقة بمعالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والمهجور استخدامها العمليات المتوقفة، ولا يتطرق المعيار للأصول غير المتداولة التي تباع مباشرة خلال السنة المالية والتي تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) وإنما الأصول غير المتداولة التي تنوي المنشأة التخلص منها ببيعها و تزال قائمة بتاريخ نهاية الفترة المالية .

نطاق المعيار

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف ولها مواصفات و ظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على الأصول التالية نظرا لأنها معالجة بمعايير أخرى :

1 . الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12)

2. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 12)

3. الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)

---

[1] الدكتور جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، مرجع سبق ذكره، ص 303.

4. الأصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)

5. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، و التي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41)

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق (SCF) والمعيار IAS 16

يتم في هذا المجال المتابعة والمراقبة المادية لكل نوع للتثبيتات ومقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية ,وتكون عموما الفوارق ناجمة عن خسائر متعلقة بالسرقات والتخريب أو الاختلاس أو عن تنازلات لم يتم تسويقها محاسبيا.

كما أن التسجيل المحاسبي بالشكل الصحيح والدقيق يتطلب مراعاة ـ بالإضافة لما سبق ـ عامل التدهور والتدني في القيمة لمختلف أنواع التثبيتات(العينية والمعنوية وفي شكل امتياز والتثبيت في مجال إيجار تمويل والتثبيتات المالية)، والمتمثل محاسبيا في معالجة الإهتلاكات بشكل عام وظاهرة تدهور القيمة، وكذا تسوية التنازل عنها[1]

المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 (الممتلكات والمباني والمعدات)[2]

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمباني والمعدات ، ويشمل ذلك توقيت الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة (الدفترية) وتحديد أعباء الاهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة الواجب الاعتراف بها وكذلك بيان متطلبات الإفصاح.

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 في المحاسبة عن الممتلكات والمعدات والمباني والتي تشمل التجهيزات والعقارات والأصول المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي باستثناء ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS5)
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب (IAS41)
- حقوق التعدين والاحتياطات المعدنية والموارد غير المتجددة المتشابهة

أولا: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية

الحصول على تثبيتات

في هذه الحالة تكون الحسابات المادية مدينة وأحد الحسابات البنك (ح/512) والصندوق (ح/530) إذا الشراء نقدا أو موردو التثبيتات (ح/404) إذا كان الشراء دائنا حيث تقيم التثبيتات بتكلفة شرائها وتسجل كما يلي.[3]

---

[1] عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 199 .

[2] الدكتور جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، مرجع سبق ذكره، ص 178.

[3] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 73.

التثبيتات العينية		XXX		
حسابات الديون	4X		XXX	
الحسابات المالية	5X		XXX	
(التسجيل حـــالة الشراء من الغير)				

✓حالة الشراء نقدا

يمكن للمؤسسة أن تشتري أحد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون انتظار مهلة لذلك، ويتم التسجيل وفق القيد التالي [1]

التثبيتات العينية(مادية)	21X		XXX	
بنوك الحسابات الجارية	512			XXX
الحسابات المالية	530			XXX
(شراء تثبيتات مـــادية)				

✓حالة الشراء على الحساب :

في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل والدفع بعد الأصل) ينبغي تحديد تكلفة الأصل وذلك أخذ الحساب لعنصر الزمن والهدف من ذلك حياد (عدم تأثير) تكلفة على تقييم الأصل.

وتسجل هذه الحالة وفق القيد الأتي :

[1] أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة، "تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة المالية، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015/2014، ص 41 .

21X		التثبيتات المادية	XXX		
	404	موردو التثبيتات		XXX	
		(شراء تثبيتات مادية على الحساب)			

✓ **حالة إنتاج تثبيت عيني من طرف المؤسسة**

ويسجل في قيدين [1]:

القيد الأول: تسجل فيه المصاريف المختلفة لإنتاج تثبيتات بصورة عادية.

6x		حساب الأعباء	XXX		
	4x	حسابات الديون		XXX	
	5x	الحسابات المالية		XXX	
		(تسجيل مصاريف المحتملة لإنجاز التثبيتات)			

القيد الثاني: يسجل فيه بعد الانجاز الكلي للأصل، حيث نجعل حساب الأصل مدينا وحساب الانتاج المثبت للأصول العينية (ح/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

21X		تثبيتات العينية	XXX		
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX	
		(تسجل الإنجاز الكلي للتثبيت)			

✓ **حالة التنازل عن تثبيت عيني**

يمكن التنازل عن التثبيت العيني وفق القيد التالي ويكون التنازل عن طريق حساب البنك (ح/512) أو الصندوق (ح/53) أو على الحساب أو (ح/ 462) ويكون التنازل إما بربح أو خسارة

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص، 73 .

الحالة الاولى : حالة الربح

28X		الاهتلاك المتراكم	XXX
29X		خسائر القيمة عن التثبيتات	XXX
512		بنوك الحسابات الجارية	XXX
	2X	التثبيتات العينية	XXX
	752	فائض قيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX
		(التنازل عن تثبيتات عينية)	

الحالة الثانية : حالة خسارة

28X		الإهتلاكات المتراكمة	XXX	
29X		خسائر القيمة عن التثبيتات	XXX	
512		بنوك الحسابات الجارية	XXX	
652		نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX	
	21X	التثبيت الغيني		XXX
		(التنازل عن تثبيتات عينية)		

ثانيا : التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

- **مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203)**

وتسجل في قيدين :

القيد الأول: تسجل الأعباء بصفة عددية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجموعة السادسة) مدينا وحساب البنك أو الصندوق او الدائنون دائن ,ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي : [1]

6X		حسابات المصاريف	XXX	
	4X	حسابات الديون		XXX
	5X	الحسابات المالية		XXX
		(تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)		

القيد الثاني: تحويل المصاريف إلى قيم معنوية، حيث يجعل الحساب 203 (مصاريف التطوير المثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية والحساب 731 (إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي : [2]

203		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XXX	
	731	إنتــاج مثبت للتثبيتات المعنوية		XXX
		(شراء تثبيتات مادية على الحساب)		

• برمجيات المعلوماتية ومشابهها (ح/204)

التسجيل المحاسبي لبرمجيات المعلوماتية ومشابهها في حالة الاقتناء:

204		برامج إعلام آلي	XXX	
	404	موردو التثبيتات		XXX
		(شـــراء برامج إعلام آلي)		
		//		
404		ح/ موردو التثبيتات	XXX	
	512	ح/ البنك		XXX
		(تســـديد بشيك بنـــكي)		

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 70، 71.

[2] مرخوفي هناء، المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ,رسالة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2011، ص 43 .

- **حالة الإنتاج تثبيت داخل المؤسسة(ح/204)**

التسجيل المحاسبي للإنتاج برمجيات المعلوماتية ومشابهاها داخل المؤسسة:

204		ح/ برمجيات إعلام آلي ومشابهاها	XXX	
	731	إنتــاج قيم ثابتة معنوية		XXX
		(توليد برامــج معلوماتية داخلية)		

- **الامتيازات، رخص، علامات تجارية (ح/205)**

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

205		امتيازات ,الرخص ,علامات تجارية	XXX	
	4X	حسابات الديون		XXX
	5X	الحسابات المالية		XXX
		(تســـجيل حساب 205)		

- **فارق الشراء أو الاقتناء(ح/207) شهرة المحل**

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

207		فـــــــارق الشراء	XXX	
	104	فـــــارق إعادة التقييم		XXX
		(تســجيل حساب فارق التقييم)		

[1] أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، مرجع سبق ذكره، ص 41 .

- **التثبيتات الغير المادية الأخرى (ح/208)**

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

208	5x 4 x	التثبيتات المعنوية الأخرى حســابات الديون الحسابات المالية (تســـجيل باقي القيم المعنوية)	xxx	xxx

ثالثا :التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية [1]

تسجل سندات المساهمة ج/26 مديناً بتاريخ شرائها بالقيمة العادلة التي تمثل سعر شرائها مضافاً إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة وغيرها، فالحساب 26 مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات يسجل في جانب المدين بالقيمة العادلة، ويقابله في جانب الدائن إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير، وفي حال ما إذا كانت هناك سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا، فإن القيمة الكلية تقيد في جانب المدين للحساب 26 مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات وبالمقابل حساب الغير أو الحساب المالي فيما يخص الجزء المطلوب، وفي المقابل قسم فرعي للحساب نفسه ح/ 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة، فيما يخص الجزء غير المطلوب على أن تتم بعد ذلك تسوية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المطلوبة في مقابل الحسابات المالية وذلك وفق القيد التالي:

26		مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات	XXX	
	512	بنوك الحسابات الجارية		XXX
	269	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة		XXX
269		عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة	XXX	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		XXX

[1] عاشور كتوش، أصوا و مبادئ و اليات سير الحسابات، المخطط المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص، 108 .

2-المعالجة المحاسبية عند التنازل: [1]

عند التنازل عن السندات المساهمة ح/26 يتم ترصيد حساب 104 فارق التقييم، ويتم ذلك باسترجاعها باستعمال أحد الحسابين 76 (فائض القيمة) أو الحساب 665 (ناقص قيمة) حساب الحالة.

وتتم عملية التنازل وفق القيود التالية:

القيد الأول:

104		فا رق التقييم	XXX	
	765	فائض القيمة		XXX
		(أو)		
		//		
655		ح/ناقص قيمة	**XXX**	
	104	ح/ فارق التقييم		**XXX**
		(ترصيد فارق التقييم)		

القيد الثاني:

512		بنوك الحسابات الجارية	**XXX**	
	767	أرباح صافية عن التنازل		XXX
	26	سندات المساهمة		XXX
		او		
512		بنوك الحسابات الجارية	XXX	
667		خسائر صافية عن التنازل	**XXX**	
	26	سندات المساهمة		**XXX**

[1] عاشور كتوش، أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفق المخطط المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص، 108 .

المبحث الثالث:

أهمية التثبيتات في عملية التدقيق

المطلب الأول: تعريف التدقيق، أهميته وتطوره التاريخي

أولا: تعريف التدقيق

1/ قبل المرور الى تعريف التدقيق التمييز بين المفاهيم : التدقيق، المراجعة، الرقابة .

التدقيق :هناك عدة تعاريف للتدقيق نذكر منها :

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association التدقيق كما يلي :

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة [1]

المراجعة : هي العملية المنظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة وكذلك توصيل النتائج إلى الإطراف المعنية [2]

الرقابة : هي مجموعة من الأساليب والإجراءات والطرق التي تتبعها المنشأة للتأكد من دقة البيانات، وحماية الأصول، ورفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة الفعالية [3]

ثانيا /التطور التاريخي للتدقيق

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 على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة التدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناها يستمع

---

[1] حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير مالية و محاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 10 .

[2] أساسيات المراجعة ،ثناء عطية فراح وآخرون، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 06.

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1 ،2006، ص 130.

فترات تطور التدقيق

1/ خلال فترة العصور القديمة الى غاية 1500م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، و كان الهدف من خلالها الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية [1]

2/ خلال الفترة من 1500م الى 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 الى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية [2]

3/ خلال الفترة 1850م إلى 1905م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، و بالتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة و عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862، الذي اوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل [3]

4 / خلال الفترة من 1905م الى يومنا هذا

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية، من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختيارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة .

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات [4]

---

[1] إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، ط 4، دار النهضة العربية للنشر، لبنان، 1996، ص 14 .

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 15 .

[3] إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 16 .

[4] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 18 .

ثالثا: أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، حيث تعددت الجهات الطالبة لخدمات المراجعة لدليل عن مدى أهميتها في المؤسسات .

التدقيق مهم بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات ومن المستفيدين من المراجعة نذكر:

أ / مسيرو المؤسسات

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من الأهداف المسيطرة و التحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية

ب/ المساهمون و ملاك المؤسسة

يتجه اهتمام المسيرون إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من :

- قدرة تسيير المسؤولين
- الاستغلال الجيد والأمثل لأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها

ج / الدائنون والموردون

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها، حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي .

د / الغير

المستثمرون : تلعب المراجعة دور بالنسبة للمستثمرين، فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي او قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية

الهيئات الحكومية : تؤسر هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط المراقبة الضريبية على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع و كذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم

إدارة الضرائب احترام النصوص التشريعية و القانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية والثقة في الحسابات امام ادارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية .

وعليه يمكن الوقوف على أهمية التدقيق (المراجعة) من خلال النقاط التالية :

- العمل على زيادة الثقة و التأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعمليها اتخاذ القرارات و تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات السليمة
- إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات أساسية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها .
- كل ما سبق يدلنا عن مدى أهمية المراجعة (التدقيق) باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية [1]

استخلاص أهمية التدقيق في النقاط التالية [2]

- تعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء لذلك تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة بطريقة سلمية تساعدها في اتخاذ قراراتها
- يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمار بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية ممكنة .
- تعتمد البنوك التجارية والصناعية على القوائم المالية المدققة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية والاعتماد على هذه القوائم في تقدير الدخل القومي، وفي التخطيط الاقتصادي .
- تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار تقرير الإعانات لبعض الصناعات .

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف من الزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق [3]

---

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص ص 22 23.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، ط 01، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص ص 23 24.

[3] أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1، دار الصفاء، الأردن، 2000.

أولا : من حيث الإلتزام القانوني (تدقيق إلزامي، تدقيق اختياري)

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1/ التدقيق الإلزامي : يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

2/ التدقيق الاختياري: هو عملية غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون المدقق واجبات هنا محدودة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق .

ثانيا: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات) (تدقيق شامل، تدقيق اختباري)

ينقسم التدقيق من حيث الاختبارات إلى نوعين :[1]

1/ تدقيق شامل : المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والعمال التي تمت من خلال السنة المالية، و يتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرا بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة، والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، و بالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

2/ تدقيق اختباري : ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويتركز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموعة الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ن ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توفر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .

ثالثا: من حيث توقيت عملية التدقيق (تدقيق مستمر، تدقيق نهائي)

توقيت عملية التدقيق تنقسم الى نوعين من التدقيق (تدقيق نهائي و تدقيق مستمر)

1/ تدقيق مستمر :تتم من خلاله عملية الفحص و إجراء الاختبارات خلال السنة المالية وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية، أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة [2]

- ❖ كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
- ❖ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .

---

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت، لبنان، 1990، ص، 47 .

[2] محمد السيد سرايا ، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر، 2001 ، ص 194 .

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

2/ تدقيق نهائي يتميز بكونه بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة[3]

رابعا: من حيث القائم بعملية التدقيق (تدقيق داخلي، تدقيق خارجي)

1/ تدقيق داخلي : من هنا نرى أن التدقيق الداخلي تطور ليشمل نشاط التقييم وذلك لمساعدة الإدارة في حكمها على التنفيذ للأنشطة المختلفة، داخل المنشأة، و وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية، و إنشائي ليشمل كل نشاط من أنشطة المنشأة من خلال وضع برامج للتدقيق الداخلي .

وعرف التدقيق الداخلي حينها على أنه وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشائها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات المعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها [1]

2/ تدقيق خارجي: التدقيق الخارجي يتم من قبل شخص خارجي للحصول على رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، و يتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة، وهو شخص يمارس المهنة كعضو في المكتب أو شركة مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويتميز بتأهيله العلمي والعملي واستقلاليته الظاهرية والواقعية، ويقوم بعملية التدقيق بناءا على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المطبقة في البلد [2]

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتثبيتات داخل المؤسسة

يعتبر التدقيق الداخلي جزء من الرقابة الداخلية في حماية ممتلكات المؤسسة حيث يضمن استمرارية المؤسسة في نشاطها، ويضمن حماية الأصول من الغش أو تسريبها، وكذلك يساعد الإدارة في اتخاذ القرار الصائب.

---

[3] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 50 .

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلية الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2006 ، ص ص 29 30 31 32 .

[2] إياد حسن سالم ، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة ، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 1433 ه / 2012 م، ص 29 .

نظام الرقابة الداخلية على الأصول [3]

بما أن معظم الأصول الثابتة لا يكون من السهل تداولها والتالي فإنها لا تكون معرضة للاختلاس والغش مثل النقدية والمخزون السلعي، كما أن عدد بسيط من عمليات الأصول الثابتة يمكن فقط أن تحدث خلال كل فترة محاسبية، وذلك باستثناء فترة الإنشاء والتركيب بالطبع، ولهذه الأسباب فإن نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأصول الثابتة يكون مختلفا عن ذلك المتعلق بحسابات الأصول والالتزامات المتداولة.

ومنه فإن نظام الرقابة الداخلية الجيدة لازال أمرا هاما وضروريا للتأكد من أن:

- المنشأة تحقق أقصى كفاءة ممكنة دولار يستثمر في الأصول
- أن الأصول تستخدم بفعالية في إنتاج السلع والخدمات
- مراعاة الموازنة الرأسمالية عند اتخاذ قرارات الحصول أو التخلص من أصل
- ضرورة إمساك سجلات للأصول الثابتة
- تخويل صلاحية الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها إلى أشخاص محايدين عادة تكون لرؤساء الأقسام
- التأكد من أن وسائل حماية الأصول ضد الإهمال أو التلاعب كافية
- التأكد من أن جميع الأصول الملموسة مؤمن عليها ضد الأخطار المختلفة
- التأكد من أن الصيانة تجري بنظام أو تكاليف الشراء أو الإنشاء وتكاليف الصيانة تجري في الحدود المقدرة لها
- يجب أن يكون كافة الأشخاص المسؤولين عن حيازة الأصول الثابتة وتسجيلها مؤهلين
- يجب الاهتمام والمتابعة لعمليات المبادلة التي ينتج عنها أصل الثابت وما يتعلق بها من حسابات

إجراءات فحص الرقابة الداخلية للأصول [1]

الإجراءات التي يمكن أن تمنع أو تكشف عن أي أصول ثابتة يتم شراءها أو إنشاؤها وقيدها في السجلات :

- المطابقة الدورية بين سجل الأصول الثابتة و حساب الأصول بدفاتر الأستاذ العام
- الجرد الدوري للأصول الثابتة بواسطة شخص مستقل عن الحسابات والسجلات ومطابقة نتائج الجرد مع السجلات وعمل التسويات اللازمة للاستبعادات والإضافات

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص ،

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص،

- المراجعة الدورية بواسطة وظيفة إشرافية للمصروفات الرأسمالية ومقارنتها مع الموازنة
- المراجعة الدورية للأصول المراد بيعها وتخريدها
- ملاحظة تسلسل المذكرات المختصة بأبعاد الأصل ومطابقتها مع الفواتير والإيصالات.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مدى أهمية التثبيتات في المرجعية المحاسبية الدولية وطرق معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المتعلقة بدراسة التثبيتات، إلا أنه تم العرف على مختلف طبيعة التثبيتات (عينية، معنوية، مالية) وطرق معالجة هذه التثبيتات حسب نوع كل تثبيت، حيث تم أيضا التعرف على أهمية التثبيتات أثناء معالجتها إسقاط عليها مهمة التدقيق لإجراءات فحص الرقابة الداخلية.

نستنتج انه توجد علاقة تربط التدقيق الداخلي بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات ولأنه ليس من السهل تداول هذه التثبيتات مما يسمح للتدقيق الداخلي في ضبط تثبيتات المنشأة والقوائم المالية بشكل جيد.

الفصل الثاني

المبحث الأول:

علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

تمهيد

للمدقق مهام يقوم بها في عمل تفعيل إدارة المخاطر، ويعد الدور بمثابة تقديم ضمانات موضوعية فعالية أنشطة إدارة المخاطر في المؤسسة للمساعدة في التأكد على أن مخاطر الأعمال الرئيسية تدار بشكل مناسب، وان نظام الرقابة الداخلية يسير بكفاءة عالية، مما يبن أن علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر علاقة تبادلية تكاملية.

المطلب الأول: أهمية إدارة المخاطر في المؤسسة

أولا: تعريف إدارة المخاطر

باعتبارها علم جديدا نسبيا، فقد تم تعريف إدارة المخاطر بطرق متنوعة، إلا أن هناك فكرة واحدة تظهر في كل التعريفات المطروحة تقريبا: إن إدارة المخاطر تتعلق بدرجة أساسية بالمخاطر البحتة وتتضمن إدارة تلك المخاطر.

تعريف 01 : إدارة المخاطر عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة و تصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع غلى الحد الأدنى [1] .

تعريف 02 : حسب لجنة COSO : إدارة مخاطر المؤسسة هي عملية تصميم من قبل مجلس الإدارة، وذلك من خلال تطبيق إستراتيجية المؤسسة بأكملها من طرف الموظفين ، لتحديد الأحداث المحتملة الحدوث وإدارة المخاطر وفق معدلات الرغبة في المخاطرة و توفير ضمانات معقولة لتحقيق أهداف المؤسسة [2]

ثانيا: أهمية إدارة المخاطر في المؤسسة

تعد إدارة المخاطر بالمؤسسة مسؤولية تضامنية بين كل من إدارة الشركة وإدارة التدقيق الداخلي، فمهمة إدارة المؤسسة أداء جميع الأنشطة والعمليات التي من شأنها تحقيق إدارة شاملة لكافة المخاطر التي تواجهها المؤسسة، ووظيفة التدقيق الداخلي تقديم أنشطة استشارية لمساعدة الإدارة في تفعيل عملية إدارة المخاطر، تتمثل

---

[1] الدكتور طارق عبد العال حماد ، إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك) مخاطر الائتمان و الاستثمار و المشتقات وأسعار الصرف، الدار الجامعية للنشر، رمل الإسكندرية، مصر، 2007، صن 51.

(2) Mohamed Hamzaoui (**Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne Pearson**) education France 2006 p 79 80 .

توفير تأكيد معقول حول موثوقية وملائمة المعلومات ونظم الرقابة الداخلية، بشأن عملية إدارة المخاطر، من خلال تقرير يقدم الى مجلس الإدارة و لجنة التدقيق [1]

استخلاص أهمية إدارة المخاطر في النقاط التالية [2]

- إدارة المخاطر لا تعني تجنب المخاطر فقط، فنشاطاتها ينبغي أن تتضمن أصول المساهمين وحماية عوائدهم.
- المفهوم الحقيقي لإدارة المخاطر هو تنفيذ معايير الأمان في المؤسسات أو الشركات في حالة الطوارئ وفي حالة خسارة مواردها.
- إدارة المخاطر عملية مستمرة ومتواصلة يتم فيها تحليل المخاطر التي تواجه المؤسسة بصفة منتظمة.
- يمكن تحليل ومتابعة المخاطر في مجال مسؤوليات مدراء المصالح والفروع باستخدام أدوات وطرق مناسبة على مستوى الشركة.
- إدارة المخاطر هي عملية قياس أو تحديد أو تقييم الخطر الذي تتعرض له المؤسسة أو يمكن أن تتعرض له في المستقبل ومن ثم تطوير الاستراتيجيات اللازمة للتعامل معه .

المطلب الثاني: موقع التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

هنالك توافق بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على توحيد نماذج عملياتها بشكل يضمن لكلا الطرفين التكامل المتبادل مع الحفاظ على الصورة الذاتية والاستقلالية لكل منهما وهذا يتطلب وضع سياسة لضمان تدفق البيانات المعلومات بين الطرفين .

يجب على إدارة المخاطر أن تسمح للمدقق الداخلي بالمشاركة في اجتماعاتها مع الإدارة والتي تهدف الى وضع استراتيجية لإدارة المخاطر، وينبغي أن تسمح له بالدخول إلى قاعدة البيانات الخاصة بها لتحقيق المشاركة وتقديم المشورة لإعداد نظام محكم للإدارة، كما ينبغي على إدارة المخاطر المتطورة أن يكون لها نموذج خاص لعملياتها أي بمثابة خارطة طريق تحدد الملامح الأساسية لعملية إدارة المخاطر في المؤسسة، وهذا

---

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التامين المصرية، مجلة AUJAAK المحاسبة و المراجعة ، العدد 58 ، مصر ، 23 /05/ 2013 ، ص 82 .

[2] قرشال بنت النبي، حلحالي حياة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و جباية ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، 2016 / 2017 ، ص 59 .

النموذج يمثل إطار التعاون الملائم بينها و بين التدقيق الداخلي، فهذا الاخير يتم الاستعانة به في جميع مراحل إدارة المخاطر، فكلاهما يعكس أنشطة الآخر لذلك قد يحدث تداخل، الامر الذي يتطلب التنسيق بينهما[1].

موقع التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يعرف التدقيق الداخلي في ظل مدخل إدارة المخاطر على أنه نشاط تقويمي واستشاري يوفر ضمانات مستقلة وموضوعية تهدف الى تبيين قيمة المؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلا ل تقديم تأكيد معقول لمجلس الإدارة و لجنة التدقيق على أن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية من ناحية، وتقديم النصائح والتوصيات اللازمة لتحسين عملية إدارة المخاطر من ناحية أخرى ويلعب التدقيق الداخلي دورا جوهريا في إدارة المخاطر من خلال توفير أسلوب منضبط ومنهجي للتقييم المستمر والمساهمة الفعالة في تحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة ، يتمثل في أداء مجموعة من المهام والأنشطة تشمل ،الفحص، والتقييم، التقرير والتوصية بتحسين كفاءة وفاعلية عمليات وأنشطة إدارة المخاطر بالمؤسسة، وهذا ما أكده المعيار الدولي للأداء المهني للتدقيق الداخلي 1212 الصادر عن IIA 2010 ولجنة كوزو (COSO 2010) بإصدار تقرير بعنوان، تعزيز إدارة مخاطر المؤسسة لتحقيق ميزة استراتيجية.

إن هذا الدور الجديد للتدقيق الداخلي في علاقته بإدارة المخاطر في كافة مراحله وعملياته يمثل مدخلا معاصرا يمكن تسميته (مدخل التدقيق الداخلي على أساس المخاطر) والذي يعد تطورا للدور التقليدي للتدقيق الداخلي وليس بديلا عنه ، ولكن يختلف عنه في عدة نقاط أهمها :

- التحول التدريجي من التدقيق التي تبدأ من نظم الرقابة الداخلية وليس من أهداف المؤسسة في ظل المدخل التقليدي إلى التدقيق التي تبدأ بالتركيز على أهداف المؤسسة و المخاطر التي تتعرض لها وتؤثر فيها، ثم يتم بعد ذلك فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لبيان مدى ملائمة هذه النظم لمواجهة تلك المخاطر والتعامل معها ،وذلك في مدخل التدقيق الداخلي على أساس المخاطر .
- توسيع مفهوم ونطاق ومهام التدقيق الداخلي في ظل مدخل إدارة المخاطر ليشمل التركيز على خدمات التأكيد الموضوعي و الاستشاري لتحقيق مجموعة من الأهداف منها إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها، واكتشاف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة مستقبلا والعمل على تكوين رؤية شاملة بشأنها تحديد الإجراءات الرقابية الملائمة للتعامل مع المخاطر، والتقرير عنها من خلال توفر تأكيدات

[1] إبراهيم رياح وإبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاط، مذكرة ماجيستير، تخصص محاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2011، ص 46 .

معقولة لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق حول التقييم والتحسين المستمر لفعالية عملية إدارة المخاطر [1]

دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر

هناك دور مهم يقوم به المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاط، ويعد هذا الدور بمثابة تقديم ضمانات موضوعية الى مجلس الإدارة بشأن فعالية أنشطة إدارة المخاطر في المؤسسة للمساعدة في التأكيد على أن مخاطر الأعمال الرئيسية تدار بشكل مناسب، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل فعال، وهناك عدة عوامل رئيسية ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد دور التدقيق الداخلي[2]

- ❖ تجنب أي نشاط يهدد استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي
- ❖ القيام بالأنشطة التي تساهم في تحسين نظام الرقابة إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية و عمليات الحوكمة في المنشأة

المهام التي تساعد المدقق الداخلي في القيام بدوره الفعال في إدارة المخاطر

- المساعدة على تحديد وتقييم المخاطرة
- العمل على رشادة الإدارة ومساعدتها في الاستجابة للمخاطر
- التنسيق بين أنشطة عملية إدارة المخاطر
- تجميع التقارير المختلفة عن المخاطر
- المحافظة على إطار عملية إدارة المخاطر وتطويره
- مساندة و دعم القائمين على عملية إدارة المخاطر
- تطوير استراتيجية إدارة المخاطر وعرضها على مجلس الإدارة للحصول على الموافقة عليها

---

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش ،دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية، مرجع سبق ذكره، ص 78 .

(2)The institute of internal Auditors (THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN ENTERPRISIE WIDE RISK MANAGEMENT) 2004 , P 03

المطلب الثالث: اثر التدقيق الداخلي على قيمة التثبيتات في المؤسسة

يعتبر التدقيق الداخلي خط الدفاع الذي يحمي ممتلكات المنشأة بصفة خاصة و يؤثر بصفة ايجابية على قيمة التثبيتات وقيمة المؤسسة، بحيث يمكن الاعتماد على نظام رقابة داخلي سليم في اتخذ قرارات الاستثمار و الإئتمان.

برنامج تدقيق الأصول الثابتة [1]

1. استكمال الملف الدائم على أساس ما يتوفر من الإجراءات والسياسات والمستندات الهامة
2. تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للإضافات والاستبعادات والحسابات العامة الخاصة بالموجودات الثابتة
3. الحصول على دفاتر الأستاذ المساعدة الخاصة بالأراضي والممتلكات والمصانع والمعدات والموارد الطبيعية، يتم إجراء اختبارات التدقيق التالية:

- التحقق من مطابقة الأرصدة في الدفاتر
- الحصول على كشف تحليلي بالموجودات الثابتة والاستهلاكات لكافة إدارات المنشأة
- التأكد من وجود إجراء جرد فعلي للموجودات الثابتة مرة واحدة على الأقل خلال السنة ومطابقة نتائج الجرد مع السجلات والتأكد من إجراء التسويات اللازمة للفروقات
- التأكد من وجود سجل إحصائي تحليلي أو بطاقة لكافة الموجودات الثابتة لمراقبتها ومطابقتها مع بيانات الجرد الفعلي
- التحقق من صحة تقويم الموجودات الثابتة طبقا لسعر تكلفتها
- التأكد من صحة حساب معدلات الاهتلاك ومقارنته مع أسس اهتلاك العام مع الأعوام السابقة (التأكد من استمرارية سياسة الإهتلاك)
- المعاينة الفعلية لعينة من المواد المرتفعة التكلفة، من خلال سجلات الدفع و فواتير الشراء وذلك لإثبات الملكية

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص، 404.

نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة [2]

بما أن معظم الأصول الثابتة لا يكون من السهل تداولها وبالتالي فإنها لا تكون معرضة للاختلاس أو الغش مثل النقدية والمدنيين والمخزون السلعي، كما أن عدد بسيط من عمليات الأصول الثابتة يمكن فقط أن تحدث خلال كل فترة محاسبية، وذلك باستثناء فترة التركيب أو الإنشاء بالطبع، ولهذه الأسباب فإن نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأصول يكون مختلف عن ذلك المتعلق بحسابات الأصول والالتزامات المتداولة .

وفي هذا فإن نظام الرقابة الداخلية الجيدة لازال أمرا هاما وضروريا للتأكد من أن:

- المنشأة تحقق أقصى كفاءة ممكنة من كل دولار يستثمر في الأصول.
- إن الأصول تستخدم بفعالية في إنتاج السلع والخدمات.
- مراعاة الموازنة الرأسمالية عند اتخاذ قرارات الحصول أو التخلص من أصل.
- ضرورة إمساك السجلات للأصول الثابتة .
- تخويل صلاحية الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها إلى أشخاص محايدين عادة تكون لرؤساء الأقسام.

[2] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص، 401..

المبحث الثاني:

وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة من الوظائف الرئيسية التي تحافظ على ممتلكات المؤسسة، حيث تحقق هذه الوظيفة نمو وتقدم المؤسسة من خلال المعلومات المقدمة للإدارة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للكشف عن الانحرافات وتنبيه إدارة المؤسسة لمجابهة المخاطر التي قد تقع فيها المؤسسة، بحيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية للمؤسسة تحافظ على قيمة المؤسسة وتكسب ثقة المتعاملين معها.

المطلب الأول: موقع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي

تعتبر مكانة المدقق الداخلي في المنشأة وظيفة إدارية تقتصر على المدقق الداخلي (المراجع الداخلي) في أداء أعمال المراجعة الداخلية، بحيث أن قيام المراجع الداخلي بعمله يمتاز بالحرية، ويتطلب المزيد من الاستقلال للمراجعة الداخلية والمزيد من المكانة التنظيمية.

مكانة المراجع الداخلي في المنشأة [1]

- المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي ينتمي إليه قسم المراجعة الداخلية
- الشخص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي يرفع إليها رئيس قسم المراجعة الداخلية تقريره عن عمليات المراجعة الداخلية .

وفي ضوء هذا القصد يتعين أن يحظى المراجع الداخلي بمكانة مناسبة في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي يكلف بها، تتضح منطقية هذا المطلب إذا أدركنا كلا من السلطة الممنوحة للمراجع الداخلي ودرجة تدعيم الإدارة له لهما دلالة مباشرة بمكانته في المنشأة، وهذه الأخيرة هي مؤشر ينصح عن درجة حيوية الدور الموكل إلى المراجع القيام به لخدمة المنشأة ومدى المجال المسموح له فيه تأدية هذا الدور.

ويتضح مما سبق أنه بدون توفير المكانة المناسبة للمراجع الداخلي في المنشأة سوف تكون هناك سلبيات لا يستهان بآثارها نتيجة لفقدان الاتصال المباشر له بالمستويات الإدارية العليا من ناحية، واحتمال عدم

---

[1] وجدة حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، مدخل عملي تطبيقي، وكيل كلية العلوم الإدارية بأكاديمية السادات للعلوم الادارية بالإسكندرية، دار التعليم للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2010، ص ص، 21، 22.

تعاون أو استهانة مديرو الأقسام الأخرى في المنشأة في حالة تعاملهم مع مراجع داخلي ليس على نفس المستوى الإداري الذي ينتسبون إليه.

كما أن أهم الدعائم التي تتأسس عليها المراجعة ضرورة الفصل بين وظيفتي التنفيذ أو الأداء من ناحية والفحص أو التقييم من ناحية أخرى.

ولهذا لا يصح أن يسند إلى قسم المراجعة الداخلية أعمالا تقع أصلا ضمن اختصاصات أي من الإدارات التنفيذية في المنشأة.

الدعائم والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية [1]

1. هيكل تنظيمي كفئ :

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفئ في أي منشأة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات و السلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة .

وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى انتشار الجغرافي لها، وعدد القطاعات أو الفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيسا يتابعه ويقيم أدائه باستمرار، مع ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل لا التنظيمي مع تغيير الظروف المحيطة أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة .

2. وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول

من المقومات الأساسية لوجود نظام كفء للرقابة الداخلية وجود مجموعة من السياسات والإجراءات اللازمة لحماية الأصول وضمان دقة وصحة البيانات و التقارير المحاسبية خاصة في ظل التنظيم اللامركزي، وتتطلب حماية الأصول وجود إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة، ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام ووجود تعاون بينها.

ومن وسائل حماية الأصول تخصيص أماكن مقفلة للمخازن واستخدام وسائل حديثة متقدمة لفتح وقفل تلك المخازن، واستخدام الخزائن الرقمية والتأمين ضد المخاطر ومنها خيانة الأمانة والتأمين ضد السرقة والاختلاس والكوارث.

---

[1] محمد السيد سرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص، 14 15 .

3. وجود إجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية

يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية داخل المنشأة وبالتالي فلابد من وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة تلك البيانات والتقارير المحاسبية، وتعتمد تلك الدقة على صحة تسجيل العمليات وتشغيلها من خلال الدورة المحاسبية ويتطلب ذلك تقسيم للعمل مع وجود مراجعة لكل عملية من الناحية المستدينة او من ناحية تسجيلها، ووجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في هذا الشأن.

المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالمدقق الخارجي [1]

تفرض علاقة التفاعل بين المدققين الداخلين و المدققين الخارجين ضرورة حتمية للتعاون البناء فيما بينهم، إن العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي تمثل إحدى المتطلبات الأساسية التي نصت عليها معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وأدلة التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين للتأكد من توفير التغطية المناسبة وتقليل الجهود المكررة في أعمال التدقيق.

إن بناء علاقة ايجابية بين المدقق الداخلي والخارجي، تقوم على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة والإمكانات، مما تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون والبناء بينهما وبالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما بما يعود بالفائدة على المنشأة .

وفي ما يلي ملخص لجوانب العلاقة بين التدقيق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي:

التنسيق والتعاون في الجهود المبذولة في أعمال التدقيق

لقد نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، بأنه يجب على مدير المدقق الداخلي تنسيق جهود التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي للتأكد من توفير التغطية المناسبة ولتقليل الجهود المكررة وذلك من خلال :

- ✓ عقد اجتماعات دورية لمناقشة الأمور ذات الفائدة المتبادلة .
- ✓ الاطلاع على برامج تدقيق و أوراق عمل كلا الطرفين .
- ✓ تبادل تقارير التدقيق والمراسلات الإدارية.

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص ص، 283، 284، 285.

لتقييم المتبادل لأعمال كل منهما

يعني وجوب تقييم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وكذلك تقييم المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي بحيث يوثق تقييم كل منهما للآخر في ضوء المعايير التالية

- ✓ المكانة في الهيكل الوظيفي والسلطة والصلاحيات والقيام بأي أعمال تنفيذية
- ✓ نطاق الوظيفة من خلال التحقق من طبيعة المهام واعتماد الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي
- ✓ مراجعة أوراق عمل المدقق الداخلي للتأكد من سلامة نطاق العمل وبرامج التدقيق المناسبة وسلامة التخطيط و الإشراف

كما أن للمدقق الداخلي أن يقوم بأعمال المدقق الخارجي و يقدم رأيه فيها إلى لجنة التدقيق أو إلى الإدارة العليا، و ذلك من اجل تقييم أعمال المدقق الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل الخدمات المحاسبية أو الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي كخبير أو مدقق من خارج المنشأة.

اعتماد كل منهما على عمل الأخر

ان مجال التعاون بين المدقق الداخلي و الخارجي واسع فسيح، فليس من شك في وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية و بالتالي حجم العينة، كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على إيضاحات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة عمليات وإجراءات المنشأة كما يستطيع اعتماد بعض الكشوف والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد على دقة أعمال التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها، وفيما يلي أمثلة على المواطن التي قد يرغب المدقق الخارجي طلب مساعدة المدقق الداخلي :

- ✓ تحضير الجداول والأعمال الكتابية .
- ✓ تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
- ✓ القيان بأعمال الجرد المفاجئ .
- ✓ التأكد من صحة الذمم المدينة .
- ✓ مراقبة الاحتفاظ بالأصول .

المطلب الثالث: أدوات جمع الأدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي [1]

تعتبر أدلة وقرائن الإثبات وسيلة تحمي ممتلكات المنشأة والمساعدة في الراجعة الداخلية لأصولها، من بين هذه الأدوات نذكر:

أولا: أدوات جمع الأدلة والإثبات

1) **الوجود الفعلي** : وهو اختبار السجلات و المستندات والأصول الملموسة ويعد وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل ويعتبر احد أهم أدلة المراجعة الموثوق فيها و المفيدة وهو وسيلة موضوعية للتحقق من وجودها بهذه الطريقة، والوجود الفعلي للأصل لا يعد دليلا كافيا للتحقق، إذ قد يكون الأصل موجود وليس مملوكا للمؤسسة .

2) **الملاحظة** : تعتبر الملاحظة على أنها وسيلة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات حيث تستخدم كل من:

- اختبارات الالتزامات بالسياسات والإجراءات الإدارية المرتبطة بصحة العمليات، حيث يتطلب الأمر ضرورة الملاحظة ما إذا كانت الإجراءات الرقابية الداخلية قد تم تنفيذها أم لا .
- اختبارات التحقق الأساسية حيث ينبغي ملاحظة عديد من الأصول الملموسة بغرض التحقق من وجودها ومقارنة ذلك بما هو مسجل في الدفاتر.

3) **الاستفسار**: يشمل الاستفسار التقرب من العاملين و طرح عليهم أسئلة بالإضافة إلى تتبع الوقائع المشكوك فيها لإثباتها أو نفيها بالدليل القوي، والغاية من ذلك الحصول على إجابات تكون مصدر مهما للمعلومات سواء كانت عامة أو خاصة.

ثانيا: قوة الأدلة والقرار Strong Evidence [1]

ان تقدير قوة مدى تقدير الأدلة والقرائن ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينهما تعود إلى تقرير المدقق وحكمه الشخصي المبني على الخبرة والمهارة وبما أن الأدلة تتفاوت بقوتها ودرجة الاعتماد عليها كان لابد من الأخذ بالاعتبارات التالية للمفاضلة بين القرائن :-

- **صلاحية ومناسبة الأسلوب الذي يتبع في الحصول على القرائن** : فالوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات

---

[1] حلحالي حياة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص، 19.

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص، 48، 49 .

- **طبيعة القرائن فهناك :**

- قرائن ايجابية لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على التفسير الشخصي والاستنباط
- قرائن ذاتية فهي التي تركز على الاجتهاد والتفسير الشخصي من قبل المدقق كتلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية في النشاط تحت التدقيق

- **كيفية الحصول على القرينة**

ان القرائن التي يحصل عليها المدققون تكون أقوى من قوتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها من الغير وخاصة من الإدارة

- **التوقيت المناسب للحصول على القرينة**

ان عنصر الوقت هام جدا حتى تؤدي القرينة غايتها قد تكون قوية في دلالتها ودرجة الاعتماد عليها إلا أنها تفقد دلالتها وقوتها عندما يحصل عليها المدقق في وقت لا يتناسب مع تاريخ الفحص .

المبحث الثالث:

التدقيق الداخلي و أثره على تقييم تثبيتات المؤسسة

ان وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظرا لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني، ولذلك فإن عملية التدقيق الداخلي على تقييم تثبيتات المؤسسة عن طريق الفحص والتقييم وذلك لمعرفة قيمة الأصول ومدى انتفاع المؤسسة بها والتأكد من توفر شروط إدراج الأصل ضمن التثبيتات .

المطلب الأول: تقييم التثبيتات و إعادة التقييم

أولا : تقييم التثبيتات العينية وإعادة التقييم

1- في حالة شراء تثبيتات عينية [1]

تسجل التثبيتات المادية بتكلفة اقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي و المعيار IAS 16 على الاتي :

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع، والصافي من التخفيضات
- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل، مثل مصارف النقل بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك التسليم، المناولة، الجمركة، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع .
- مصاريف المتوقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة .
- تجارب التشغيل
- بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة ارض او مبنى

ملاحظة : التسجيل المحاسبي تم في الفصل الأول

2 – في حالة إنتاج الأصل [2]

في هذه الحالة يسجل التثبيت المادي بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي ، فإن تكلفة إنتاج الاصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:

- سعر شراء المواد الأولية
- التكاليف المباشرة للإنتاج

---

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 267.

[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص، 49.

- التكاليف غير المباشرة للإنتاج

3 – في حالة التبادل [1]

يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيمة العادلة المعطى في إطار التبادل .

حالات خاصة لتقييم التثبيتات

1/ الحصول على تثبيتات بواسطة مساهمات عينية [2]

عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأس مالها بمختلف الطرق، إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس المال على شكل أصل عيني و ليس نقدي، و إذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التثبيتات المادية فإنه يقيم بالقيمة العادلة والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول ويكون القيد كالتالي :

		التثبيتات المادية	XXX	
21X	10X	رأس المال الصادر (الحصول على تثبيتات بواسطة مساهمات عينية)		XXX

2/ الحصول على تثبيتات عينية بواسطة عقود إيجار تمويل

في حالة حيازة تثبيت عيني عن طريق عقود إيجار تمويل في الأصول بحيث يجعل الحساب القيم الثابتة مدينا (ح /21) ويقابله حساب الديون الخاص بهذا العقد حساب الديون المترتبة على عقود الإيجار التمويل (ح / 167) في الجانب الدائن ويسجل كما يلي :

		التثبيتات المادية	XXX	
21X		الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل (الحصول على تثبيتات بواسطة عقود إيجار التمويل)		XXX

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 291.
[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 292.

➢ **إعادة تقييم التثبيتات العينية**

هناك طريقتين لإعادة تقييم التثبيتات المادية [1]

1/ إعادة تقييم التثبيت بالقيمة الإجمالية : في هذه الحالة فإن إعادة التقييم تثبيت تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية أي :

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل ÷ قيمته المحاسبية الصافية

القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة

التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

2X		تثبيتات مادية(زيادة قيمة الأصل)	XXX
	28X	اهتلاك التثبيتات	XXX
	105	رأس المال الصادر	XXX
		(إعادة تقييم التثبيتات)	

2/إعادة التقييم التثبيت بالقيمة المحاسبية الصافية : تتم هذه الطريقة وفق خطوات :

- ترصيد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية
- تحديد القيمة العادلة للتثبيت و حساب الفرق بينهما وبين قيمته المحاسبية الصافية وهذا يتم بالحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية

قيد التسجيل كما يلي:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011، ص ص، 220 226 .

2X	105	التثبيتات المادية(زيادة قيمة الأصل) فارق إعادة التقييم (الحصول على تثبيتات بواسطة عن طريق عقود ايجار التمو يل)	XXX	XXX

ثانيا : تقييم التثبيتات المعنوية و إعادة التقييم

يتم تقييم التثبيتات المعنوية بتكلفة دخولها (تكلفة الاقتناء) ونميز في أربع حالات لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة وهي :[1]

1/ الحصول على التثبيت منفردا :

في هذه الحالة يقيم التثبيت بتكلفة الحصول عليه (تكلفة الشراء) والتي تساوي سعر الشراء مضافا اليها التكاليف المباشرة الملحقة بالعمل

- سعر الشراء = سعر الشراء مطروحا منه كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع
- التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على تشغيل التثبيت المعني + الأتعاب غير المباشرة + اختبارات سير التثبيت

وهناك تكاليف لا تدخل ضمن هذه التكلفة هي :

- تكاليف الانطلاق والإشهار.
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة .
- خسائر العمليات عند البداية .

2 التثبيتات المعنوية المكتسبة من الداخل (إنتاج تثبيت)

يقيم التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج، وتبدأ المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج هذه ابتداء من اعترافها بالتثبيت المعنوي

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 136 .

- يجب أن يستجيب التثبيت منذ بداية لشروط التسجيل المحاسبي حتى يمكن إدخال تكلفته المستحقة كتثبيت معنوي.
- المصاريف المخصصة لإنشاء و تحضير التثبيت بقصد الشروع في استعماله

3 / تحصيل التثبيتات المعنوية عند التبادل

في حالة تبادل التثبيتات المعنوية فإنها تقيم ويتم إدراجها بالقيمة العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عند إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للتثبيتين فإنه يسجل التثبيت المحصل عليه بالقيمة المحاسبية للتثبيت المتخلي عنه .

4 / الحصول على تثبيتات نتيجة تجمع (إندماج)

يقيم التثبيت المعنوي في حالة الحصول عليه في إطار تجميع (اندماج) شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه.

2 حالة إنتاج الأصل في المؤسسة (إنتاج الأصل داخليا)[1]

من الصعب تقدير إذا كان التثبيت المعنوي مولد داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا فالمؤسسة عليها التميز بين مرحلة البحث والتطوير لهذا التثبيت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية، وإذا تستطيع المؤسسة إثبات:

- نفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية
- تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة .

➢ إعادة تقييم التثبيتات المعنوية (التقييم اللاحق)[2]

هناك طريقتين لإعادة لتقييم التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

1/ نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأولي، فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الاستهلاك المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة .

---

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS مرجع سبق ذكره، ص، 68 .

[2] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 69 – 70 .

2/نموذج القيمة المعاد تقييمها

في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي بعد تسجيله الأولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم، ناقص الاستهلاك المتراكمة السابقة

ثالثا: التثبيتات المالية

مساهمات و حقوق ملحقة بمساهمات ح/26 [1]

- في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية المتاحة للبيع (مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات ح/) على أساس قيمتها الحقيقية (أو القيمة العادلة) كالأتي:

بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية .

- بالنسبة للمستندات غير المدرجة في السوق المالي: يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل)

إن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام حساب 104 (فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على السنة نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات

تثبيتات مالية أخرى ح / 27 [2]

يثبت في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق ح/ 26 فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك

- تقيم هذه التثبيتات وتسجل في نهاية الدورة بالتكلفة المهتلكة بخلاف سندات تابعة لأنشطة المحفظة التي تعالج بنفس طريقة سندات المساهمة ح / 26

✓ **التكلفة المهتلكة** : هي المبلغ المقيم بها التثبيتات المالية عند تسجيلها الأولي مطروحا منه التسديدات وكل انخفاض بسبب تدهور القيمة .

ولحساب التكلفة يستعمل المعدل الفعلي للفائدة ما يسمى معدل الفائدة المحين و يكون في احتساب كل منهما كما يلي :

---

[1] عبد الرحمان عطية المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص، 139.

[2] كتوش عاشور، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص، 110 .

التكلفة المهتلكة = قيمة الأصل عند التسجيل الأولي (القيمة العادلة – التسديدات) من قيمة الأصل (+–)الاهتلاك المتراكم بين المبلغ الاولي والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق (–) كل انخفاض في القيمة أو إمكانية عدم التحصيل .

- ✓ **المعدل الفعلي** : فهو الذي يعطي قيمة حالية للتدفقات الناتجة للأداة المالية معدومة .

المعدل الفعلي = المدفوعات – التحصيلات = 0

المطلب الثاني : التدقيق الداخلي جزء من الرقابة الداخلية

أولا : تعريف نظام الرقابة الداخلية [1]

عرف الصبان والفيومي نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول .
- اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية .
- تشجيع العمل بكفاءة .
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

برامج التدقيق الداخلي [2]

التدقيق الداخلي عنصر مهم لإجراء الرقابة الداخلية، كجزء من منهاج العمل فهو مسؤول عن المراجعة الدورية (السنوية) لفعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم، فهو يؤدي ال المراجعة المركزة بتعريف إطار المخاطر وتحديدها من خلال التقرير المرحلي لنتائج مراجعة السياسات، الاجتماعات، لجان التدقيق، كلها تساعد في إبداء الرأي في كفاية إدارة الخطر.

مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية [3]

يقوم المدقق الداخلي بممارسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، لقد نصت معايير الممارسة المهنية التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على انه يجب ان

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، **الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005، ص، 84 .

[2] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص، 142.

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص، 143.

يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص و تقييم كفاية وفعالية انظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها .

طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

كما أسلفنا فإن نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة .

إن عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية او معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي :

- تحديدي أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال .
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه بمخاطر التي تم تحديد نوعها .
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية او خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية
- التأكد من إلمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار)

المطلب الثالث: أهمية التدقيق في اتخاذ القرارات

يعتبر التدقيق ركيزة مهمة في اتخاذ القرارات في المنشأة، يتميز بدوره الفعال في تحسين أداء المؤسسات و تحقيق أهدافها، وذلك من خلال مساهمته في توفير المعلومات اللازمة في اتخذ القرارات المناسبة، وذلك بالاعتماد على الخطوات التالية:

1. **تحديد المشكلة** : تستلزم هذه الخطوة التعرف على جميع الجوانب المشكلة التي بصددها سيتم اتخاذ القرار وتميزها عن باقي المشاكل الأخرى، وذلك بمعرفة الظروف الخاصة المحيطة بها و المؤثرة عليها بشكل دقيق و صحيح لكي لا يتأثر القرار [1]
2. **جمع المعلومات و تحليلها** : هو أن يتم جمع المعلومات الكافية عن مختلف المصادر بشرط أن تكون لها علاقة مباشرة مع المشكلة، ثم تحليل هذه المعلومات والحقائق وتسجيلها وتصنيفها وتجهيزها بالطرق التي تيسر فهمها و الاستفادة منها ، هذه الخطوة تعتمد على مدى كفاءة المعلومات المجمعة ومدى سلامتها وصحتها، وجمعها في الوقت المناسب لاستخدامها [2]

---

[1] دوب أمينة، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية ، جامعة 20 أوت ، سكيكدة، 2014 / 2015، ص، 46 .

[2] دوب أمينة، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص، 46 .

3. **تحديد و تحليل البدائل** : يتم من خلال جمع البدائل الحلول الممكنة أمام متخذ القرار لحل المشكلة التي تواجهه بشرط ان تلبي نفس الحاجة و تحقق نفس الهدف ولكن بصورة مختلفة بشكل ظاهري، ويتم تقييم هذه البدائل من خلال مقارنتها ببعضها البعض لتحديد إبعاد كل بديل .[1]
4. **تنفيذ القرار** : بعد اختيار البديل المناسب لحل المشكلة المطروحة يجب أن يكون لهذا البديل فعالية في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، من خلال وضع الحل الذي تم التوصل إليه موضع التنفيذ، والذي يتوقف على عدة عوامل أهمها:
   - اقتناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل
   - توفر الموارد الكافية لتنفيذه
   - واقعية الحل ودقته
   - اختيار الوقت والمكان المناسبين للتنفيذ

[1] دوب أمينة، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص، 47 .

خلاصة الفصل:

على ضوء ما جاء في هذا الفصل وما تم شرحه في مجال تقييم التثبيتات في المؤسسة، إلا أن التدقيق الداخلي له علاقة بالتقييم الدوري للتثبيتات، فإن التدقيق الداخلي يمثل نظام الرقابة الداخلية على أصول وممتلكات المنشأة ، مما يجعل اثر التدقيق الداخلي على أصول المنشأة وذلك بتجنب الأخطاء والتلاعبات حيث يبرز مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل المنشأة .

ولأن التدقيق الداخلي يساعد الإدارة في تسيير شؤون المنشأة واتخاذ القرارات المناسبة، هذا الأمر يجعل من التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية في تجنب المخاطر التي قد تحيط بالمؤسسة وإيجاد الثغرات والأزمات التي قد تقع فيها المنشأة .

أصبح الاعتماد على التدقيق الداخلي في تقييم التثبيتات جزء هام يمثل نقطة البداية والنهاية في تجنب الأزمات، بحيث يعتبر التدقيق الداخلي أداة في التحكم في القرارات إذا توفرت طرق أدلة وقرائن الإثبات.

الفصل الثالث

المبحث الأول:

تعريف مطاحن الحضنة بالمسيلة ميدان الدراسة

المطلب الأول : تعريف بمؤسسة مطاحن الحضنة

تقع مطاح الحضنة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤها سنة 1980م، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1982م.

وقد حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997م على مساحة 30755م^2 منها 12555م^2 مغطاة.

أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة" في 10-10-1997م (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 07-09-1997م) تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 01-10-1997م، بمبلغ رأس مال اجتماعي قدر بـ 60.000.000 دج، ابتداء من 01-10-1997، تم رفعه في 30-04-1998م إلى 479.460.000 دج، وتنقسم الوحدة إلى قسمين؛ قسم قديم وقسم جديد هما:

القسم الأول: يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية من نوع «buhler» "بيلر، وتاريخ بداية استغلالها سنة 1981م وتبلغ طاقتها الإنتاجية 2000 يوما بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55دج، وارتفعت القدرة الإجمالية بـ: 242.202.253.51 دج. [1]

القسم الثاني: يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع «Golfetto» "غولفيتو"، وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993م، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا، بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج.

المطلب الثاني: مجال نشاط المؤسسة:

قدرات المؤسسة:

- قدرة الطحن 5.500 قنطار/ يوميا من القمح الصلب، و1.500 قنطار من القمح اللين.
- قدرة الإنتاج 3.630قنطار/ يوميا من السميد (سميد ممتاز بـ: 64% نسبة الاستخلاص)، و1.080 قنطار/ يوميا من الدقيق (دقيق خبز بـ: 72% نسبة استخلاص).
- قدرة تخزين تقدر بـ 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار-قمح لين 62.500 قنطار).

[1] المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

- طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.
- أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات 2009 فهي كالآتي: السميد 199.283 قنطار، القيق 209.629 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن الغذائية 531 قنطار.
- رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2009= 1.256.752.274.58دج.

وظائف الشركة:

الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

- ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الاتصالات، التوجيه...إلخ).
- ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم...إلخ).
- ضمان نشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج، تسيير الملفات التقنية...إلخ). [1]

الوظيفة الإنتاجية: تتمثل في الأدوار التالية:

- تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.
- بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفرينة، والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكسي...إلخ.

اهداف المؤسسة

تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية و شديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية، ولهذا فإن مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة تسعى لتحقيق أهم الأهداف:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية .
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني .
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل تراب الولاية وخارجها .

[1] المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

- تحقيق الاكتفاء الذاتي من خلال سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة:

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب السلمي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح وفروع الشركة، وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة، والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، عرف بعض التغيرات وهذا أهم ما جاء فيه:

رئيس المدير العام:

مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة، وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة، ولهذا توكل له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
- يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
- التنسيق بين الوحدة وممثليها من نفس القطاع.
- يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
- يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالحالة اليومية للمؤسسة.

وتنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين هما:

قسم مهمته التنظيم والتسيير الداخلي "الهيكلي" للوحدة، وتتوزع مهامه إلى النواحي التالية: [1]

أولا: قسم التنظيم والتسيير الداخلي–الهيكلي–للوحدة:

1- **الأمانة العامة:** تابعة للمديرية العامة ومكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد، وطبعا المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2- **المدقق الداخلي:** يقوم المدقق الداخلي بتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي الموكلة إليه وذلك بتدقيق حول نشاط المؤسسة و تقديم تقارير مفصلة وذلك بإتباع ثلاث خطوات مهمة، التحضير لمهمة التدقيق، تنفيذ عملية التدقيق، كتابة التقرير والمتابعة.

[1] المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

3- **مصلحة النوعية:** مكلف بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة، سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومبدأ المنافسة.

4- **المحاسب:** يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.

5- **المستشار القانوني:** يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة، وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات االتي تدخل فيها الشركة، سواء كانت بين الشركة وموردیها، أو زبائنها أو داخل الوحدة.

6- **مكتب مساعد الأمن والوقاية:** ومهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية، خاصة من ناحية الحرائق، السرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

ثانيا: قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1- **مديرية الاستغلال:** وتنقسم بدورها إلى أربع ومصالح هي:

1-1 مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي:

- شراء الحبوب والمواد الأولية التي تخل في عملية الإنتاج.
- تزويد مختلف المصالح والمديريات الخاصة بالتنظيم والإنتاج. [1]

2-1 مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة، مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات التنفيذ في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علميا، وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

أ- مصنع التحويل رقم (1): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

[1] المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

ب- مصنع التحويل رقم (2): يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى دقيق وفرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية تقدر بـ 1500 قنطار من القمح الصلب، و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاثة فروع:

- فرع محاسبة المواد.
- فرع الطحن والإنتاج.
- فرع الشحن والتوظيف.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة، وكذا متابعة الوزن تبعا للقانون، كما تعمل على استمرارية الإنتاج، وذلك لتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة ولهذا تعتبر من **أهم** المصالح.

1-**3-مصلحة الصيانة:** ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24/24 ساعة، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

فرع الإلكتروميكانيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات.

فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات (المطاحن والشاحنات).

4-1 -مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون، والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- فرع استقبال وتخزين الحبوب.
- فرع تسيير مخزونات الأكياس.
- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

2- مديرية التسويق: وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال، وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر مراكز موجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح)، كما لها نقاط بيع محلية.

3- مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاثة مصالح وهي:

1-3- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى، ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

-فرع المالية والصندوق.

-فرع المحاسبة العامة.

-فرع محاسبة المبيعات.

-فرع المحاسبات.

2-3- مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال، حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي، وذلك لإعطاء أكبر كفاءة، تتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.
- فرع الخدمات الاجتماعية.

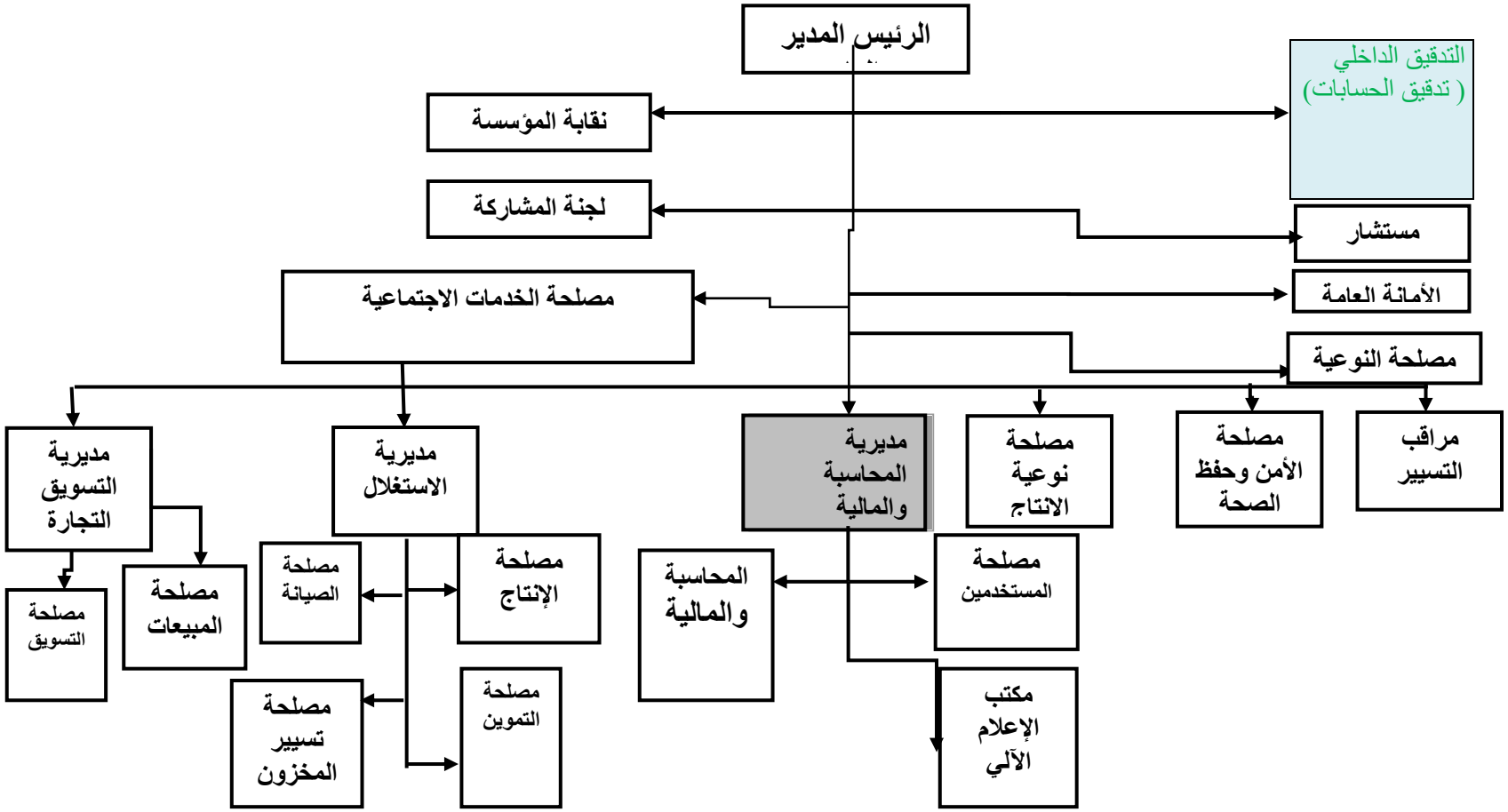
3-3- مصلحة الوسائل العامة: ومن مهامها:

- متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة.
- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

مكتب الإعلام الآلي: ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته، والشكل التالي يوضح هذه المديرية بمختلف مصالحها. [1]

[1] المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة



المصدر: وثائق المؤسسة

المبحث الثاني:

وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة

المطلب الاول: تقديم قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة [1]

يقوم المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة لتحسينها وجعلها أكثر إحكاما، لأن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر ركيزة للتحكم في سير عمليات ونشاطات المؤسسة، من بين أهم الأعمال التي يقوم بها المدقق نذكر :

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم الاستشارة للمدير العام فيما يخص القرارات المتعلقة بالمؤسسة.
- تقديم نصائح والاستشارات للمصالح الأخرى .
- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة قصد تجنب اي اختلالات .
- إدارة المخاطر عن طريق جمع المعلومات والتشاور مع المصالح الأخرى، وذلك بالاعتماد على نظام رقابة فعال .
- جمع الأدلة والقرائن قصد إثبات نتائج التدقيق المتوصل إليها.
- رفع تقارير للإدارة العامة تتعلق بنتائج التدقيق المتحصل عليها .

تعمل مصلحة التدقيق داخل المؤسسة وفق برنامج سنوي يتم إعداده نهاية السنة المالية من طرف المدير العام، يحتوي معلومات للتدقيق الداخلي تخص كل المصالح الأخرى، وأيضا مراجعة الميزانية الختامية ودفاتر الجرد السنوي .

وتجدر الإشارة إلى التفويض الذي يصدر من طرف المدير العام يجب أن يكون كتابيا في هذه المؤسسة، بحيث لا يبدأ المدقق عمله إلا بعد استلام الأمر بالمهمة المكلف بها ولا يستطيع أن يقرر وحده في سير المهمة المكلف بها أو يقوم باتخاذ قرارات بل يقوم بعملية التنفيذ فقط.

(1) معلومات مقدمة من طرف المؤسسة ، المدقق ا الداخلي ، بتاريخ 9 / 2 / 2019 .

المطلب الثاني : خطوات عملية التدقيق الداخلي

أولا : التحضير لمهمة التدقيق الداخلي :

يقوم المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة عند قيامه بمهمة التدقيق الداخلي بجمع المعلومات وتكون هذه المعلومات شاملة النطاق ولا تكون محصورة في نطاق معين، أي يقوم بتدقيق جميع الأنشطة الخاصة بالمؤسسة بدون استثناء كما يمكن للمدقق الداخلي أن يقوم بعملية تدقيق خاصة وذلك بطلب من المدير العام .

كما يمكن للمدقق أن يقوم في هذه الخطوة بما يلي :

- تحديد المخاطر المرتبطة بكل نشاط من أجل تجنب اختلالات قد تتعرض لها المؤسسة .
- تحديد الوقت اللازم و الكافي لكل نشاط سيتم تدقيقه من طرف المدقق .
- تخصيص وقت ل قسم المالية والمحاسبة لأن قسم المالية والمحاسبة يأخذ وقت واسع عند إجراء المدقق بعملية الفحص.
- يأخذ المدقق وقت كافي لإجراء عملية التدقيق في جميع المصالح التي قد تتعرض لتعقيدات من طرف موظفي الأقسام.

ثانيا: تنفيذ عملية التدقيق

عندما ينتهي المدقق من التحضير لمهمة التدقيق المكلف بها، مباشر يبدأ في خطوات تنفيذ عملية التدقيق للمهمة المكلف بها من خلال جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بمهمته وذلك بالاجتماع مع رئيس مصلحة التدقيق في حين كانت هناك ملاحظات مهمة، أو معوقات قد تأثر على عمل المدقق الداخلي، كما يقوم المدقق بالتركيز أثناء عمله في تنفيذ مهمة التدقيق على ما يلي :

- تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يتم بناءا عليه تحديد المعلومات الصحيحة.
- إذا وجد المدقق أمورا غير طبيعية مباشرة يوقف عملية التدقيق ويقوم بإبلاغ الإدارة العامة .
- التدقيق عن طريق الملاحظات بطريقة التعامل مع جهاز الحاسوب .
- يقوم المدقق بأخذ نسخة لأي مستند أو ملف وذلك لإثبات العمل الذي كان يقوم به او لحظة حادثة ما .

بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق في كل المصالح يقوم بإعداد تقرير جزئي مباشرة يقدمه للمدير العام للمؤسسة حيث يبين فيه المدقق الاختلالات والانحرافات وأسبابها بالأدلة والبراهين ويقدم أيضا الحلول المقترحة لتفادي هذه الاختلالات والانحرافات.

ثالثا: كتابة التقرير والمتابعة

قبل كتابة التقرير لابد من التشاور والنقاش في موضوع التقرير بين المدقق والأفراد المدقق معهم ومع أعمالهم، حيث يقدم المدقق كل النتائج المتحصل عليها ويقدمها للمدير العام، وقد يكون هذا إما سداسي أو شهري، و بعد كتابة التقرير ورفعه للمدير العام عليه أن يقوم بمتابعة المعلومات التي قدمها و التي حررها في التقرير مطبقة أم لا.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات [1]

يبرز المدقق الداخلي في صنع القرارات وذلك من خلال إيجاد الصعوبات والمشكلات من أجل تخطي الأزمات و عندما يقوم بتحديد هذه المشكلات ومعرفة حجمها لأنه يقترح الحلول والبدائل.

يقوم المدقق بما يلي :

1/ تحديد المشكل

للمدقق الداخلي دور كبير في اتخاذ القرارات حيث يجعل من صنع هذه القرارات الحل الأمثل والمناسب للمشكل المطروح، يعتمد على الأقسام الأخرى في المساعد في اكتشاف المعوقات وتزويده بالمعلومات، من خلال هذه المعلومات المجمعة من طرف المدقق يستطيع إبداء رأيه في اتخاذ القرار يقوم بتحليل هذه المعلومات ليكتشف الحلول المناسبة للمشكل المحدد أو المطروح .

من خلال تحديد المشكل من قبل المدقق يستطيع المدقق تجنب الإخطار قدر الإمكان يتضح أن المدقق الداخلي للمؤسسة يكون له دورا كبير في اتخاذ القرارات .

إيجاد البدائل:

من خلال تحديد المشكلة لدراستها من طرف المدقق وتجميع المعلومات اللازمة والنتائج يبقى على المدقق إيجاد البدائل ة الحلول الأكثر ملائمة، حيث تعد الحلول أو البدائل مجموعة من الوسائل والإمكانيات المتاحة للمدقق لاتخاذ القرار، حيث تعتبر هذه البدائل والنتائج المتحصل عليها نتيجة العمل المكثف للمدقق، تساعده على اكتشاف الأخطاء والاختلالات للولوج إلى حل سليم ومناسب للمشكل.

[1] معلومات مقدمة من المؤسسة

تنفيذ القرار

يتوصل المدقق الى عدة حلول ونتائج ايجابية حيث يبقى فقط على متخذ القرار أن يحدد البديل المناسب من البدائل المقترحة التي تم الخروج بها كأفضل حل ويقوم بتنفيذ القرار، لابد من شروط في القرارات المتخذة وهي:

- أن يكون القرار المتخذ مناسبا.
- أن يكون القرار يصنع الأهداف المرجوة .
- أن يكون القرار مقبولا ومؤيد من طرف المكلفين بتنفيذه.

المبحث الثالث:

التحليل والتعليق على نتائج المقابلات

المطلب الأول: مناخ المقابلة مع المدقق الداخلي والمحاسب

1/المقابلة

تمت المقابلة في بداية الدراسة في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة والمحاسب، تم طرح موضوع البحث على المدقق، أجابنا المدقق أنه يمكننا إجراء الدراسة الميدانية وموافقته على الموضوع في فيفري 2020 على الساعة التاسعة صباحا .

تم طرح الأسئلة التالية على المدقق

- ما هو دور التدقيق الداخلي في مؤسستكم ؟
- ما هي أهمية التدقيق الداخلي في مؤسستكم ؟
- هل يمكن للتدقيق الداخلي أن يحقق أهداف المؤسسة ؟
- هل تؤثر وظيفة التدقيق الداخلي على الوظائف الأخرى؟
- ما هو أثر التدقيق الداخلي على المعالجة المحاسبية للتثبيتات ؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي في انجاز مهمته ؟
- هل الخبرة لها دور في عمل المدقق ؟

بينما تم طرح الأسئلة التالية على المحاسب:

- ماذا تمثل التثبيتات في المؤسسة ؟
- كيف تعالج التثبيتات محاسبيا في مؤسستكم ؟
- ما هي أنواع التثبيتات التي تمتلكها مؤسستكم ؟

تمت المقابلة أثناء ظروف العمل داخل المؤسسة كانت عبارة عن حوار متبادل الأطراف لمدة ساعة ونصف، كتابة الإجابة كانت بشكل مباشر بعد الحوار.

2/ نتائج المقابلة

نظرا للظروف التي لم تسمح لنا بإجراء مقابلات عديدة وجمع معلومات كافية المتعلقة بأهمية التدقيق الداخلي على المعالجة المحاسبية للتثبيتات، إلا أننا تطرقنا لتحليل المعلومات المتحصل عليها في أول مقابلة والاعتماد على دراسات سابقة من أجل التوصل للمعلومات الكافية والتعليق عليها ومقارنتها مع موضوعنا.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المقابلة مع المدقق الداخلي

نتائج التدقيق الداخلي مع مقابلة المدقق

من خلال البحث تطرقنا لمختلف الآراء التي يتميز بها المدقق الداخلي اتجاه مسؤولياتهم اتجاه المؤسسة والتي تبين مهمة التدقيق الداخلي ودور التدقيق في تحسين وضعية المؤسسة واكتشاف الثغرات والأخطاء.

اولا : تطبيق التدقيق الداخلي

يبرز المدقق الداخلي مهاما يوضح فيها درجة تطبيق مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسة بإتباعه أسلوب التدقيق و المعايير المهنية والكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية ويتمتع بالاستقلالية لإنجاز مهامه على أحسن وجه، مما يسمح له بإعطاء القرارات والحلول المناسبة حيث يتمتع المدقق الداخلي بما يلي :

- **الخبرة المهنية:** على المدقق الداخلي أن يتمتع بالخبرة الكافية للقيام بمهام التدقيق الداخلي الموكلة إليه، وان يكون قد مارس مهنة المحاسبة سابقا، حيث يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر لتنمية وتحسين قدراته .المدقق الداخلي ذو خبرة عالية قادر على اكتشاف الأخطاء والاختلالات المتواجدة داخل المؤسسة أي في سجلات القوائم المالية بالمؤسسة .
- **معايير التدقيق المهنية** : يمتلك المدقق الداخلي المعرفة بمعايير التدقيق الداخلي التي يحتاجها لأداء مهمته أي المعايير المتعارف عليها لمهنة التدقيق الداخلي، حيث ان معاير المهنية للتدقيق الداخلي تساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية وضبطها لأنها ضرورية للمدققين الداخليين وتبين مسؤولياتهم اتجاه المهنة والمؤسسة .
- **المؤهل العلمي والعملي** : يجب أن يكون المدقق الداخلي مسؤولا عن عمله والأمر المكلف به ويكون قادر على تحمل المسؤوليات في نطاق العمل، بحيث انه يسعى لتحقيق أهداف المؤسسة من خلال إبداء رأيه واستنتاج وتحليل المعلومات المجمعة من طرفه ليخرج في الأخير بقرارات تناسب المؤسسة وتقضي علي المشكلات، أيضا يجب أن يكون مؤهلا علميا يتمتع بمستوى يسمح له بممارسة مهنة

التدقيق لتطبيق القوانين و استيعاب المشكل المطروح لتكون له القدرة على الاتصال والتعامل مع الأفراد وأقسام العمل الأخرى داخل المؤسسة .

- **الاستقلالية :** يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في مهامه أمام الأقسام الأخرى داخل في الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة محل الدراسة، حيث تعتمد استقلالية المدقق الداخلي بشكل كبير في الإدارة وعدم التوسط إليه من طرف الأقسام الأخرى أو الإدارة العليا، بحيث يمتلك القدرة على اكتشاف الحقائق وعرضها نتيجة توصله الى جمع المعلومات من الجهة محل التدقيق .

المطلب الثالث : تسجيل وتقييم التثبيتات في مؤسسة مطاحن الحضنة

من خلا ما تم الحصول عليه من معلومات من المدقق الداخلي لمؤسسة الحضنة من معلومات حول مدى اثر التدقيق الداخلي على ممتلكات المؤسسة (التثبيتات) توصلنا إلى ما يلي :

عند معالجة التثبيتات من طرف المحاسب أي دخول تثبيتات للمؤسسة أو خروج تثبيتات، يقوم المحاسب بتسجيلها بالدفاتر اليومية للمؤسسة، في تاريخ حدوث العملية (بيع، شراء، تنازل) بفاتورة الشراء .

أولا–مرحلة دخول التثبيتات

وهي مرحلة حصول المؤسسة على تثبيتات:

خلال سنة 2017 قامت مؤسسة مطاحن الحضنة بالعمليات الآتية:

- في 2017/02/12 اشترت أراضي للبناء بـ 8.922.650 دج، المصاريف الخاصة بعقد الأراضي 60.000 دج، التسديد بشيك بنكي.
- في 2017/02/27 اشترت معدات مكتب بـ 35.000 دج على الحساب، وكلفت مصاريف نقلها 2000 دج، وتركيبها 4000 دج سددت بشيك.
- في 2017/02/20 اشترت شاحنة بـ 10.000.000 دج سددت بشيك بنكي.

وقد قامت المؤسسة بتسجيل هذه العناصر في أصولها بتكلفة الحيازة:

211		2017/02/12 أراضي	8922650	
	512	بنوك الحسابات الجارية		8922650
		الحيازة على الأراضي		
2181		2017/02/27 معدات المكتب	41000	
	404	موردوا التثبيتات		35000
	512	بنوك الحسابات الجارية		6000
		شراء معدات المكتب		
2182		2017/02/20 معدات النقل (شاحنة)	10000000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		10000000
		شراء معدات نقل		

ثانيا-مرحلة التنازل عن التثبيتات

تبدأ هذه المرحلة مع اهتلاك التثبيت لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة، ومع ذلك يزيد مصاريف الصيانة والمحافظة عليه، وقد يتم ذلك عن طريق بيعه أو استبداله بتثبيت آخر.

قمت مؤسسة الحضنة مطاحن المسيلة في 2017/07/01 ببيع معدات بـ 225100 دج بشيك بنكي، حيث تم شراؤها في 2014/05/05 بـ 252600 دج، وتهتلك على أساس فترة استخدامها 10 سنوات.

وقد قامت بالمعالجة المحاسبية:

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات بتاريخ التنازل عنها تساوي (سعر الشراء – الاهتلاك المتراكم)، أي:

252600 – (252600 × 0.10 × 3.5 سنوات) = 164190 دج، حيث أن الربح المحقق من بيع المعدات يساوي: (سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية) أي:

225100 – 164190 = 60910 دج، حيث سجلتها في الحساب 752، كما يلي:

		2017/07/01		
68100		مخصصات الإهتلاكات والمعدات	12630	
	28150	اهتلاك معدات صناعية		12630
		قسط اهتلاك لفترة 06 أشهر من سنة 2017 (252600÷		
		12630 = 12/06 × (10		
		2017/07/01		
512		بنوك الحسابات الجارية	225100	
28150		اهتلاك معدات صناعية	88410	
	215	معدات وأدوات صناعية		252600
	752	فائض قيمة عن خروج		60910
		تثبيتات عينية		
		(بيع معدات)		

ثالثا-خسارة قيمة التثبيتات المادية

تهتلك التثبيتات المادية عند استخدامها في حالة وجود أي مؤشر يدل على ذلك سواء داخلي أو خارجي، لكن مؤسسة مطاحن الحضنة، لا تأخذ بعين الاعتبار هذا الاهتلاك أو هذا التدني، وبافتراض أنها تولي اهتمام لهذا التدني في قيمة التثبيت يمكن توضيح المعالجة المحاسبية كالتالي:

في 2012/01/04 اشترت مؤسسة مطاحن الحضنة معدات بـ 400000 دج بشيك، فترة استخدامها 10 سنوات في نهاية سنة 2013 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات هي 320000 دج هي أقل من القيمة المحاسبية الصافية 360000 دج في نهاية سنة 2013، إذن فعليها تسجيل خسارة في قيمة المعدات بـ 40000 دج.

القيد المحاسبي:

		2013/12/31		
6811		مخصصات الاهتلاك وخسارة قيمة الأصول غير الجارية	40000	
		خسارة القيمة عن المعدات		
	2915	انخفاض قيمة المعدات		40000

قسط الاهتلاك السنوي هو: 400000 ÷ 10 سنوات = 40000 دج سنويا.

و40000 دج تمثل خسارة انخفاض قيمة المعدات.

خاتمة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل الى دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، اختبار الفرضية المتعلقة أثر التدقيق الداخلي على معالجة التثبيتات مؤسسة مطاحن الحضنة، لم نتحصل على المعلومات الكافية والدقيقة نتيجة الظروف الصعبة (الحجر المنزلي) جراء وباء كرونا، إلا أنه تمت المقابلة مرتين فقط مع المدقق الداخلي للمؤسسة والمحاسب .

تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث المبحث الأول التعرف لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ومجال نشاطها والهيكل التنظيمي لها.

أما المبحث الثاني تناولنا وظيفة التدقيق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة، تم شرح والتعرف على قسم التدقيق الداخلي ومهام المدقق الداخلي وخطوات التي تمر بها عملية التدقيق.

فيما يخص المبحث الثالث تم فيه التحليل والتعليق على نتائج المقابلة إلا أن المعلومات المطلوبة غير كافية، ويمكن أن نقول أنه تم الاعتماد على دراسات سابقة من اجل الفهم الدقيق للعمل الميداني.

خاتمـــــة

خاتمة:

بعد استعراض المعالجة المحاسبية التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)،و الذي تم إعداده على أساس معايير محاسبية دولية، تبين أن هذا النظام اهتم بمعالجة التثبيتات بأفضل الطرق، ولتعكس الصورة الحقيقية لمؤسسات الاقتصادية، في حين إسقاط مهمة التدقيق الداخلي على معالجة هذه التثبيتات تبين أن التدقيق الداخلي أثر على التثبيتات بطريقة إيجابية وذلك من ناحية تعزيز الرقابة الداخلية على أصول المنشأة لتفادي أي اختلالات قد تتعرض لها المؤسسة .

بعدما تم التطرق الى المعالجة المحاسبية للتثبيتات في ظل الأثر الذي يبينه التدقيق الداخلي في معالجة التثبيتات، تبين أن التدقيق يهدف الى تحصين الرقابة الداخلية و مدى فاعليتها عند اتخاذ القرارات وذلك بإتباع طرق و خطوات التدقيق (الفحص والتقييم والتحليل والاستنتاج .....)، الأمر الذي جعل مهنة المدقق تتركز على الصدق والشفافية والتعامل بجدية ودقة المعلومات في جمعها بإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة الاقتصادية.

تم التطرق في هذا البحث إلى علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر بحيث أن التدقيق يلعب دورا مهما في ادارة المخاطر من خلال توفير أسلوب منضبط ومنهجي للتقييم المستمر والمساهمة الفعالة في تحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة، إن الدور الجديد للتدقيق الداخلي في علاقته بإدارة المخاطر يمثل مدخلا معاصرا والذي يعد تطورا للدور التقليدي للتدقيق الداخلي وليس بديلا عنه.

1/اختبار فرضية الدراسة

انطلاقا من الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة ومن خلال دراستنا لأثر التدقيق الداخلي على المعالجة المحاسبية للتثبيتات، وبد دراسة جوانب الموضوع من الجانب الوصفي والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية :

- **الفرضية الأولى:** تعتبر التثبيتات المورد الرئيسي لنشاط المؤسسة حيث تساهم التثبيتات بشكل كبير في نشاط المؤسسة باعتبارها ركيزة أساسية في دعم المؤسسة مما يساعدها على انجاز نشاطها وتحقيق أهدافها، حيث يتم استخدام التثبيتات بمختلف أنواعها في تسيير أعمال المنشاة أي في عملية إنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.

- **الفرضية الثانية** : يؤثر التدقيق الداخلي على تقييم التثبيتات بفرض الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التحول التدريجي من التدقيق التي تبدأ من نظم الرقابة الداخلية وليس من أهداف المؤسسة في ظل المدخل التقليدي إلى التدقيق التي تبدأ بالتركيز على أهداف المؤسسة والمخاطر التي تتعرض لها وتؤثر فيها، ثم يتم بعد ذلك فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لبيان مدى ملائمة هذه النظم لمواجهة تلك المخاطر.

2/نتائج الدراسة

أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع كالآتي:

- تعمل التثبيتات على مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية وتحقيق أهدافها
- اتخذت معايير محاسبية دولية تتكلم عن التثبيتات وكيفية تصنيفها من حيث المعالجة والتقييم الدوري لها .
- يعتبر التدقيق الداخلي خط الدفاع الذي يحمي ممتلكات المنشاة بصفة خاصة ويؤثر بصفة ايجابية على قيمة التثبيتات وقيمة المؤسسة.
- التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية على ممتلكات(التثبيتات) المنشأة .
- التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في إدارة المؤسسة بحيث يعطي صورة صادقة لعمل المؤسسة والتحكم العقلاني في قرارات المنشأة .
- التدقيق الداخلي جزء من الرقابة الداخلية يقوم بتفعيل إدارة المخاطر.
- يعمل التدقيق الداخلي على رشادة الإدارة ومساعدتها في الاستجابة للمخاطر.
- تعتبر مكانة المدقق الداخلي في المنشأة وظيفة إدارية تقتصر على المدقق الداخلي في أداء أعمال المراجعة الداخلية .
- يحظى المراجع الداخلي (المدقق الداخلي) بمكانة مناسبة في المنشاة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات المكلف بها.
- أصبح الاعتماد على التدقيق الداخلي في تقييم تثبيتات المنشاة جزء هام يمثل نقطة البداية والنهاية في تجنب الاختلالات والاختلاسات.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا–الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الاردن، 2000 .
2. إدريس عبد السلام إيشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط4، دار النهضة العربية للنشر، لبنان، 1996 .
3. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
4. جمعة حميدات، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) IFRS / EXPERT ، 2004.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
6. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفق لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عما، الاردن ط1، 2006 .
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية، IAS IFRS ج 2، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009 .
8. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
9. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول و مبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2013 .
10. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، (المخطط المحاسبي الجديد) دار جيطلي، برج بوعريريج، اكتوبر، 2009.
11. عبد الناصر محمد السيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية .
12. عبد الوهاب ناصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي، وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، ج2، الإسكندرية، 2007.
13. محمد السيد سرايا، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001

14. محمد بوتين، المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء ، الجزائر .
15. محمد توهامي الطاهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.
16. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية للنشر، بيروت، لبنان، 1990.
17. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، و المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن ى عكنون، الجزائر، 2010 .

ثانيا-المذكرات:

18. أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة، "تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة المالية، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015.
19. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
20. حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرو ماجستير، مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012 .
21. ابراهيم الرياح وإبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2011 .
22. دوب أمينة، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2014 .
23. إياد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة ،مذكرة ماجستير ، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 1433هـ/ 2012م .

ثالثا-المحاضرات:

24. عاشور كتوش، محاضرات حول الصنف الثاني (التثبيتات)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر، 2001.

25. مداني بلغيث، استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010.

26. ناصر رحال ومصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب SCF، محاضرة ألقيت بالمركز الجامعي، الوادي، السنة الجامعية 2009.

رابعا-الدوريات:

27. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 18 مارس.

28. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

المراجع باللغة الأجنبية

29. Mohamed Hamzaoui (**Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne Pearson**) éducation France 2006.

30. The institute of internal Auditors (THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN ENTERPRISIE WIDE RISK MANAGEMENT) 2004.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى أثر التدقيق الداخلي في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وخاصة التثبيتات بمختلف أنواعها سواء العينية أو المعنوية أو المالية، حيث اتضح أن للتدقيق الداخلي دورا فعالا في إدارة المخاطر بالمؤسسة وذلك عن طريق تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية.

قسمت هذه الدراسة إلى جزئين، الأول نظري والثاني تطبيقي. اشتمل الجانب النظري على كيفية معالجة التثبيتات من طرف النظام المحاسبي المالي (SCF) وكذا المعايير المهنية للتدقيق الداخلي. أما الجانب التطبيقي فتمثل في دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة من خلال إجراء مقابلات مع المسؤولين بها.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها وجود وعي لدى مسؤولي المؤسسة محل الدراسة وجود وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة بحيث تعتبر أساسية في المساعدة اتخاذ القرارات في المؤسسة وتحقيق الأهداف المسطرة .

الكلمات المفتاحية: التثبيتات، التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، اتخاذ القرارات.

Abstract:

This study aimed to clarify the extent of the impact of internal audit in preserving the assets of the corporation, especially the fixed assets, whether tangible, intangible or financial ones, as it became clear that the internal audit has an effective role in managing risks in the corporation through enhancing the effectiveness of the internal control system.

This study was divided into two parts, the first is theoretical and the second is a field study. The theoretical part dealt with the accounting of the fixed assets by the Financial Accounting System (SCF) as well as the professional standards for internal auditing. As for the field study, it was represented by the case study of the Hodna Mills institution in Msila by conducting interviews with its officials.

The study reached several results, the most important of which is the awareness of the officials of the institution under study of the importance of existence of an internal audit function in the institution, so that it is considered essential in helping to make decisions in the institution and achieve the established goals.

Key words: *Fixed Assets - Internal Audit - Internal Control - Decision Making.*

قائمة الملاحق

ملحق:

ميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة

الأصول	ملاحظة	2011			2010 الصافي
		إجمالي	إهتلاكات و مؤونات	صافي	
أصـــــــــــــول غير جارية					
فارق الاقتناء (goodwill)	1	115653.49	23130.70	92522.79	-
تثبيتات غير مادية	2	2915988045.93	1660789948.76	1255198097.17	-
تثبيتات مادية		255898153.36		255898153.36	255898153.36
الأراضي		1451462857.84	480373492.40	971089365.44	1010729352.22
المباني		1208627034.73	1180416456.36	28210578.37	971089365.44
استثمارات مادية					28210578.37
استثمارات حق الامتياز					
تثبيتات قيد التنفيذ					26572.00
تثبيتات مالية					
سندات تحت المعادلة		2521572.00			
مساهمات أخرى و مدينون اخرون	3				26572.00
سندات أخرى ثابتة					7344500.31
اقراضات و أصول مالية أخرى غير جارية		2521572.00			
ضرائب مؤجلة		9234569.57			
مجموع الأصول غير الجارية		**2927859840.99.**	**1660813079.46**	**1267046761.53**	**1286371104.82**
أصـــــــــــــول جارية					
المخزونات و قيد التنفيذ	4	198421082.17		198421082.17	80635721.69
المدينون و الأصول المماثلة	5	371339140.81	339387899.01	31951241.80	9588130.88
الزبائن		401760126.81		401760126.81	414784434.16
مدينون أخرون	6	18448541.88		18448541.88	
الضرائب و العناصر المرتبطة بها		266400898.80		266400898.80	
المدينون الأخرون و الأصول المماثلة	7	266400898.80		266400898.80	287168071.13
النقديات المماثلة					
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية		**1256369790.47**	**339387899.01**	**1338981891.46**	**1207176357.86**
المجموع العام للأصول		**4184229631.46**	**2000200978.47**	**4184229631.46**	**2493547462.68**

الخصوم	ملاحظة	2011	2010
الأموال الخاصة			
الرأسمال المدفوع	9	1449460000.00	1449460000.00
الرأسمال غير المدفوع			
علاوات و إحتياطات		190237647.23	190237647.23
فرق إعادة التقييم			
فرق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية		113731954.42	49589253.07
أموال خاصة أخرى- الرصيد المرحل من جديد	10	-367993476.64	-407881112.95
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة الأقلية (1)			
المجموع 1		1385436125.01	1281405787.35
الخصوم الجارية			
القروض و الديون المالية		1798016.50	1894789.67
الضرائب (المؤجلة و المقدرة)	11	682622665.00	1479920078.07
ديون أخرى غير جارية	12	43527747.75	32465967.72
مؤونات و نواتج مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**727948429.25**	**34360757.39**
الخـــــــــصوم الجارية			
الموردون و الحسابات المرتبطة	13	38552728.62	34223771.32
الضرائب		32091270.11	1617894.22
ديون أخرى			
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية 3		**70643998.73**	**35841665.54**
المجموع العام للخصوم		**4184229631.46**	**2493547462.68**

المصدر: وثائق المؤسسة