جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي
في ميدان : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
فرع : علوم مالية ومحاسبية ،تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

من إعداد الطالب : محمد عبد المجيد كنوش

بعنوان :

دور المراجع الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية

دراسة ميدانية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة ريفي خلال فترة (مارس/أفريل 2016)

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذة مهاوى أمال	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا و ممتحنا
الأستاذ محمد العربي قزون	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا و مقررا
الأستاذ فريد عوينات	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا و ممتحنا

السنة الجامعية 2016/2015

الإهـداء

اهدي هذا العمل المتواضع إلى أغلى ما املك في الحياة إلى

والدي العزيزين حفظهما الله، و إلى أفراد أسرتي،

إلى كل أقاربي،إلى كل أصدقائي و أحبابي،

إلى كل أساتذتي الكرام و كل رفقاء الدراسة .

وفي الأخير ارجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نافعا يستفيد منه

جميع الطلبة المتربصين المقبلين على التخرج.

شكر و عرفان

الحمد لله الذي وفقني لهذا و لم أكن لأصل إليه لولا فضل الله علي،أما بعد أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل الأساتذة الذين ساهموا في تعليمي و بالأخص إلى أستاذي المشرف محمد العربي قزون الذي لم يبخل علي بتوجيهاته الهادفة و نصائحه القيمة و كل الوقت و الجهد المبذول في متابعة هذا البحث و الإشراف عليه في كل مراحله.

كما اخص الشكر إلى الأستاذ محمد عنتير على توجيهاته و المساعدة المعلومات التي قدمها واشكر كل من ساهم في هذا البحث من قريب أو بعيد بكلمة أو بحرف.

Melicca tm

الملـخـص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجع الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية، وهذا من خلال إظهار مدى قدرته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية في الشركة محل الدراسة .

وانطلاقا من هذه الإشكالية صغنا مجموعة من الفرضيات و التي تم مناقشتها و تحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه المنهج الوصفي ،أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا ،على منهج الاستقصاء والمقابلة الشخصية و التقرير الوصفي، و بعد تحليل و مناقشة الفرضيات توصلنا إلى أهم النتائج و هي كالتالي :

- المراجعة الخارجية تقوم باكتشاف نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.
- أن نظام الرقابة الداخلي هو مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعة.

الكلمات المفتاحية:

مراجع خارجي، نظام رقابة داخلي، تثبيتات عينية ، تفعيل.

الملخص باللغة الأجنبية الأولى

Cette étude a abordé sur le rôle de l'audit externe dans l'activation du système de contrôle interne des immobilisation ,Et cella montrant l'étendue de sa contribution a accroitre l'efficacité et l'efficience de système de contrôle interne de la société objet de l'étude.

Nous avons formulé en ensemble d'hypothèse qui on été discutées et analysées par la partie théorique ,que nous avons utiliser la méthode d'analyse descriptive et l'approche partie pratique pour approcher l'enquête et l rapport et méthode l'entrevu méthodologie de , après analyse et la discussion des hypothèses que nous somme venus aux résultats plus importants sont les suivant :

_ L'audit externe de déceler les forces et les faiblesses de l'entreprise.

_ Le système de contrôle interne est une ensemble de procédures et réglés et aux réglementation fixes.

Mots clé :Audit externe, Système de contrôle interne ,Améliorait de système contrôle interne , Immobilisation corporelle.

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
(1-1)	معدلات الاهتلاك	18
(2-1)	ملخص المخاطر المرتبطة بتسيير التثبيتات	27
(3-1)	يوضح الدراسات السابقة	30
(1-2)	أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية	29
(2-2)	شبكة تقسيم المهام	30
(3-2)	ميزانية التثبيتات العينية	31
(4-2)	التغيرات في حساب التثبيتات العينية	32

قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	الصفحة
01	ميزانية2014	42
02	ميزانية2013	23

قائمة المحتويات

الإهداء	
الشكر	
الملخص	V
قائمة الجداول	8
قائمة الملاحق	8
قائمة المحتويات	8
مقدمة	أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة	
تمهيد	2
المبحث الأول : الأدبيات النظرية للدراسة	3
المطلب الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية	3
المطلب الثاني : ماهية نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية.....	8
المبحث الثاني : الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.....	18
المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة.....	18
المطلب الثاني : موقع الدراسة من الدراسات السابقة.....	20
الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لشركة سونلغاز	
تمهيد	26
المبحث الأول : طريقة وأدوات المستخدمة في الدراسة.....	27
المطلب الأول :طريقة الدراسة	27
المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في الدراسة.....	27
المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها.....	28
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة	28
المطلب الثاني مناقشة نتائج الدراسة.....	33
الخاتمة	36
المراجع	39
الملاحق	41
الفهرس	45

المقدمة العامة

المقدمـة:

إن كبر حجم المؤسسات و ضخامة الوسائل البشرية،و المالية المستعملة جعلت عملية التسيير صعبة و معقدة نظرا لكثرة المعاملات و غزارة المعلومات المتدفقة،إضافة إلى ذلك وجود انحرافات و أخطاء و تلاعبات في المحاسبة،إذ أصبح من الضروري وجود مراجعة خارجية لتعزيز موثوقية الكشوفات المالية قصد حماية أصول و ممتلكات المساهمين،من خلال تقديمهم تأكيدات معقولة حول خلو الكشوفات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها أن تضرب بمصالحهم،و من جهة أخرى فان مصداقية هذه الكشوفات المالية تساعد المستثمرين على اتخاذ قراراتهم ،كما أن التقارير ذات الجودة العالية لها تأثير على ردود أفعال المستثمرين و المساهمين في السوق المالية مما يؤثر على قيمة الأسهم، في حين يسعى خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات على تقديم خدمات عالية الجودة لتحسين سمعتهم في السوق و تجنب التكاليف.

اذ تعتبر المراجعة الخارجية الأداة التي تعتمد عليها المؤسسة في قياس مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها، فوظيفة المراجعة الخارجية هي نشاط مستقل عن المؤسسة، يقوم بها شخص خارجي حيث يتولى مهام تقييم و قياس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ، و كذا مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة و جميع الإجراءات و العمليات لتحقق من كفايتها و مدى انتظامها والتأكد من صحة المعلومات و اكتمالها، و على هذا الأساس يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية :

طرح الإشكالية :

إلى أي مدى يمكن للمراجع الخارجي أن يفعل من نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية؟

الأسئلة الفرعية:

1. ما مدى **حاجة** المؤسسات الاقتصادية إلى المراجعة الخارجية ؟
2. هل **تؤثر** فعالية نظام الرقابة الداخلية على نطاق المراجعة الخارجية ؟
3. هل وجود المراجعة الخارجية يساهم في **تفعيل** نظام الرقابة الداخلية ؟

الفرضيات:

1. للمراجعة الخارجية دور جوهري في المؤسسة ؛
2. تؤثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على نطاق المراجعة الخارجية ؛
3. تساهم المراجعة الخارجية في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؛

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الدور الهام للمراجع الخارجي في تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، وأهمية المراجعة الخارجية باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية،وكذلك أهمية خاصة من اجل سلامة المركز المالي للمؤسسة،فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تقديم أداء جيد لتحقيق أهداف المؤسسة.

مبررات الموضوع :

- التعرف على مهنة المراجعة الخارجية ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية ؛
- تقريب ما هو مدروس نظريا إلى ما هو موجود فعليا ؛
- تسليط الضوء على العلاقة الموجودة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية ؛

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أولها محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة و منها توضيح ماهية المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية ، و إبراز أهمية المراجعة الخارجية داخل المؤسسة و كيف تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، و كذلك محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة ريفي .

منهج الدارسة:

بهدف معالجة موضوع الدارسة،استخدامنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال اعتمادنا على أهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية محاولة الإحاطة بأهم الأبعاد للإجابة على الإشكالية المطروحة.والجزء التطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة (دراسة ميدانية لمديرية التوزيع ورقلة ريفي) مستعملين في ذلك جداول استقصاء تقدم لمختلف المسؤولين داخل الشركة.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية: الدراسة الميدانية تمت في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة ريفي.

الحدود الزمنية: كانت في الفترة الممتدة من 10 أفريل 2016 الى 15 ماي 2016.

هيكلة البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة و مختلف الأسئلة و مدى ثبات أو نفي الفرضيات، قسمنا هذا البحث إلى فصلين ، فخصصنا الفصل الأول لتقديم الإطار النظري للمراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية ، حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين : المبحث الأول عموميات حول المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات

العينية ، و المبحث الثاني خصص للدراسات السابقة التي كانت قد تناولت مثل هذا الموضوع ، أما الفصل الثاني فتناولنا فيه الدراسة الميدانية لمديرية التوزيع ورقلة ريفي ،خص المبحث الأول إلى الطريقة و الأدوات المستعملة أما المبحث الثاني عرض النتائج و مناقشتها .

الفصل الأول

تمهيد:

إن ظهور المراجعة و بلوغها هذا المستوى من التطور ، يرجع إلى كبر المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل فروعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها، و عليه أصبح من الضروري فهم دور و أهمية المراجعة الخارجية في مختلف أنشطة المؤسسة .

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للدراسة

إن للمراجعة الخارجية دور مهم داخل المؤسسة و بالأخص في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، ولهذا سنستعرض في هذا المبحث أساسيات و مفاهيم المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية .

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الخارجية و أهميتها

أولا : مفهوم المراجعة الخارجية

التعريف الأول :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية للمراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " [1].

التعريف الثاني :

عرفت منظمة العمل الفرنسي للمراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية اصدر حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم[2]".

التعريف الثالث:

1- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي **"المراجعة و تدقيق الحسابات** "الطبعة الاولى، مطبعة مزوار، الوادي 2010 ؛الصفحة 3.

2- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي المرجع السابق الصفحة 10

3- خالد أمين عبد الله،"**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**" دار وائل للنشرعمان1999/2000الصفحة 13

يقصد بالمراجعة أو التدقيق بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة ، فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة،ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح و خسارة[3].

ثانيا : أهمية المراجعة الخارجية

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفى مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات النشاطات المتنوعة والوسائل المختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

إن المراجعة أصبح لها كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المراجعة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء

الأشخاص والمؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد المديرين ، المساهمين الذين يعتمدون اعتماداً جلياً وكلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها[1].

الفرع الثاني : أنواع المراجعة الخارجية .

تنشأ الحاجة للمراجعة من اجل خدمة مجموعات مختلفة من مستخدمي القوائم المالية ولتحقيق حاجة كل مجموعة ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها[2] :

أولا : من الناحية القانونية :

1 - **المراجعة القانونية** :مراجعة إجبارية نص عليها القانون التجاري حيث ألزم شركات المساهمة و شركات المسؤولية المحدودة بوجوب تعيين مراجع حسابات.

2 - **المراجعة الاختيارية** : تتوقف هذه الصورة من المراجعة على رغبة أصحاب المؤسسة أو الإدارة دون وجود قانون ملزم لذلك و نجد هذا النوع من المراجعة في شركات الأشخاص حيث تكون واجبات مراجع الحسابات غير محدودة المعلم و واضحة الشروط و لهذا يستحسن أن يكون هناك رسائل متبادلة أو عقود مكتوبة تحدد مهمة المراجع و حدود ما يطلب منه في حالة مراجعة هذا النوع من المؤسسات .

ثانيا : من حيث شمول المراجعة .

1 -**المراجعة الكاملة** : هي المراجعة التي يحق للمراجع فيها أن يطلع أو يدرس جميع قيود المؤسسة ويفحص مستنداتها و تكون مسؤوليته عند ذلك مسؤولية مطلقة عن الأخطاء أو التزوير أو الغش المرتكب داخل المؤسسة .

2 -**المراجعة الجزئية** : هي اقتصار المراجع على دراسة جزء من عمليات المؤسسة و ذلك بناءا على اتفاق مع أصحاب العلاقة الذين يريدون التأكد من سير بعض القطاعات في مؤسستهم ، مثال ذلك

[1]- خالد أمين عبد الله مرجع سابق الصفحة 13

[2] عبد الوهاب خياطة،**"تفتيش الحسابات و مراقبة الميزانيات "** مطبعة طربين سوريا الصفحة 33.

مراجعة المبيعات النقدية لوحدها ففي هذه الحالة تكون مسؤولية المراجع ضيقة و لا يسأل إلا عن الأضرار التي قد تحدث نتيجة لإهماله أو جهله في دراسة القطاع الذي خصص له عند الاتفاق ، لهذا كان من الضروري في مثل هذه الحالات أن يكون الاتفاق خطيا لكي يضمن المراجع حدود مسؤولياته .

ثالثا : من حيث مواعيد ابتداء المراجعة[1]

1 -**المراجعة النهائية** : تبدأ المراجعة عندما ينتهي عمل موظفي المحاسبة و أن ميزة هذه الطريقة مزايا متعددة.

- تخفيض احتمال التلاعب لان الحسابات أقفلت جميعها و لا مجال للتغيير أو التحريف فيها .
- قلة تردد المراجع و أعوانه داخل المؤسسة لان تدخلهم يكون بعد إقفال الحسابات و الدفاتر .

عيوب المراجعة النهائية:

تحتاج المراجعة النهائية إلى وقت طويل لإتمامها وبصفة خاصة في المنشآت الكبيرة مما قد يؤدي إلى ضيق المواعيد المقررة لتقديم الحسابات الختامية والميزانية العمومية لمصلحة الضرائب أو إلى الجمعية العمومية للمساهمين وذلك لضيق الفترة التي يتعين على المراجع إتمام عمله فيها.

2 -المراجعة المستمرة:

هي التي يبدؤها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر. وتستمر المراجعة جنباً إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

[1] عبد الوهاب خياطة،**"تفتيش الحسابات و مراقبة الميزانيات "** مطبعة طربين سوريا الصفحة 39

ليس من الضروري لكي توصف المراجعة بأنها مستمرة استمرار المراجعة طيلة العام وتردد المراجع على المؤسسة كل أيام السنة، فقد يتردد المراجع بين الحين والآخر كل ثلاثة أو كل أربعة شهور مثلاً، لمراجعة ما سبق أن تم تسجيله في الدفاتر، ومع ذلك توصف المراجعة بأنها مستمرة.

رابعا : من حيث القائم بعمليات المراجعة [1].

1. **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة.
2. **المراجعة الداخلية** : هي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية. يقوم بهذه الأعمال أشخاص معينون في المؤسسة على حسن السيطرة و سير العمل .

خامسا : من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات .

1. **مراجعة شاملة** : تعني مراجعة جميع القيود و السجلات و الحسابات و المستندات و من الملاحظ أن هذه الطريقة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم .
2. **المراجعة الاختيارية** : في هذه الحالة يقوم المراجع باختبار عينة يختارها مع مراعاة تعميم النتائج على المجتمع الخاضع لعملية الفحص و يتوقف تحديد حجم العينة على ما يظهره فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة و مدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من جهة أخرى .

الفرع الثالث :معايير المراجعة الخارجية .

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها ،و تعرف هذه المعايير على

[1] عبد الوهاب خياطةنفس المرجع السابق ا الصفحة 46

أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع ،و تتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي ، فهي نادرا ما تغير.

المعايير المتعلقة بشخص المراجع[1] :

باعتباره شخص فني محترف و خارجي يشترط في المراجع توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة و الاستقلالية، وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف و الخبرات في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن .يحصل المراجع عليها بعد التكوين نظري و ميداني و النجاح في شهادات من أعلى المستويات و إلا فكيف يمكنه ,إذا انعدم فيه هذا العنصر أن يحمي المساهمين و الغير و كيف يمكنه أن يواجه .المشاكل المعقدة التي تعترض طريقة أثناء القيام بالمهمة ؟ وكيف يحافظ على استقلاليته تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفراد قد يكونوا أكفا منه ؟ أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة و استقامة و نضج المراجع، و تمتعه بكامل حقوقه المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة كما عليه، باعتباره الضامن لشرعية و صدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، أن لا يشاركهم أعمالهم و لا يربطه بالشركة عقد عمل. و فيما يخص المراجعة القانونية فان المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، و عليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما أن :

-لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤوليين في المؤسسة و أزواجهم

-لا يتقاضى أية تعويضات ،أتعاب، اجر أو علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه،بصفته كمحافظ حسابات، المحددة قانونا

[1]- محمد بوتين، "**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** "(غير مذكور).

-لا يمكنه بالإضافة إلى هذا ،حسب القانون 10-01، أن يكون محافظ حسابات و مستشارا ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت و في نفس الشركة ،و لا القيام بمهام تسييريه بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو قبول، و لو بصفة مؤقتة، مهام التنظيم و الإشراف على المحاسبة [1].

المعايير المتعلقة بالعمل الميداني:

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذ للقيام بالمهمة على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بإعماله، و هي مقاييس يستند إليها من اجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة و مراقبة الحسابات .غير انه من الصعوبة بمكان وضع نظام معايير تنطبق على مختلف المؤسسات و مختلف مراحل تطورها. و من هذه المعايير نذكر انه على المراجع[2] :

- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه :وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، وله أن يساعده له في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة كاملة من طرفهم، و هو المسؤول المسؤولية الكاملة .

- جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وتكون ملفين:يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات و البيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة و غيرهما ،و عليه تكوين ملفين :

الملف الدائم :الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة، عملها و مراحل تطورها، هياكلها و نظمها، (التعرف على المؤسسة، محيطها، هيكلها طرق العمل، المعلومات المحاسبية و المالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة ....) .

[1] محمد بوتين، نفس المرجع السابق.

[2] محمد بوتين، نفس المرجع السابق

الملف الجاري (ملف المراجعة): يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها .

بالإضافة إلى هذين الملفين فان المراجع يدون كل ملاحظاته و كل التساؤلات و الاستفسارات و ما يجب عمله في سجل(أوراق عمل)تمهيدا لكتابة التقرير النهائي .

-تقييم نظام الرقابة الداخلية :على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها ،في مرحلة ثانية و فحص الحسابات في مرحلة ثالثة و أخيرا كما سنرى .غير أن أهم هذه المراحل هي تقييم نظام الرقابة الداخلية ،المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة،كما سبق أن رأينا .

وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله نطاق التدخل و تحديد الاختبارات التي ينبغي اجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة و كعالم تقريره النهائي.

-كتابة التقرير: تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات و بصفة عامة فان من معايير التقرير يجب أن:

ينص صراحة عن تطبيق او عدم تطبيق مبادئ الأساسية المتعارف عليها ،فيما كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى .

أن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي و أن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية .

الفرع الأول : وصف نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية[1].

وفيما يتعلق بعملية تسيير التثبيتات العينية فإن النشاطات تبدأ منذ شراء الأصول وإلى غاية خروجها ، مرورا بالمحاسبة و أمن وصيانة الأصول وكذا تسيير جرد الموجودات/المادي.

[1] DIAGNE Amadou Mostapha Mémoire fin d'étude "**audit du processus de gestion des immobilisation corporelle d'une banque commerciale**" 2013 page 11.

أولا: شراء الأصول العينية.

يُعد شراء الأصول محصلة عدة مهام عملياتية تنفذ حسب ترتيب زمني معين. وتتبع العملية عدة مراحل سنتطرق إليها. وطيلة هذه المرحلة، يتوجب على المؤسسة القائمة بعملية الشراء أن تصغي إلى مستشاريها الداخليين من أجل تحديد احتياجاتها، حيث يتعين عليها متابعة العلاقات التي تربطها بمورديها وتسييرها بشكل فعال واستباق احتمال وقوع أخطار. وتتبع عملية شراء الأصول بمقابل مادي مجموعة من المراحل وهي[1]:

1- إعداد ميزانية للاستثمار ومتابعتها:

هي مسؤولية تقع على عاتق هيئة القرارات بالمؤسسة، والتي غالبا ما تتمثل في مجلس الإدارة عن طريق المديرية العامة المستبدلة بمراقبة التسيير، حيث يضمن التصنيف وتحكيم ميزانية الاستثمارات ويتفقد إذا ما كانت تتناسب مع أهداف الشركة واحتياجاتها.

2- التعبير عن الاحتياجات:

تقوم المصلحة القائمة بالعرض على التعبير عن الاحتياجات. حيث تعتبر مرحلة أساسية لنجاح عملية الشراء، حيث تسمح بتحديد الجهة الواجب عليها شراء الأملاك العينية بكل وضوح ويلبي أيا من الاحتياجات .

3- اختيار المورد:

يتم تحديد مواصفات اختيار الموردين مسبقا حيث ترد في المناقصة التي تعدها الشركة. وتقوم لجنة بالتمحيص للاختيار النهائي الذي يوافق كافة الاحتياجات.

[1] DIAGNE Amadou Mostapha Mémoire fin d'étude "**audit du processus de gestion des immobilisation corporelle d'une banque commerciale**" 2013 page .19

4- الطلبية والاستلام ودفع الفاتورة:

تعد آخر مرحلة من عملية الشراء وتتم كالآتي:

✓ الطلبية:

يضفي القيام بتقديم الطلبية الطابع الرسمي لتعهد المؤسسة بشراء الأصول بتاريخ تتفق عليه مع المورد. هذه العملية التي تتم عن طريق وصل طلبية تجعل من الاتفاق بين المورد والمؤسسة القائمة بالشراء رسميا.

✓ الاستلام:

يعتبر استلام الطلبية من العمليات اللوجيستية للتخزين، حيث أنها توافق نقطة انتقال الملكية بين المؤسسة وممون الاستثمار، وتشكل مرحلة هامة من المراقبة لضمان مطابقة السلع/البضائع قبل إدراجها ضمن مخزون المؤسسة. فحسب بوفييه (1990 : 74) تتم عملية الاستلام بوجود لجنة مكونة من مقدم العرض والمشتري ومختص إن استلزم الأمر من أجل تفقد الجودة وكذا القائم بالاستلام.

✓ دفع الفاتورة:

إن دفع الفاتورة المتعلقة بأحد الأملاك من الأصول يؤكد على احترام المشتري لالتزاماته المالية، وهو ما يستلزم تصريحا مسبقا من الهيئات المختصة كالمديرية المالية والخزينة والمديرية العامة ومديرية العمليات بالنسبة للبنوك.

وعلى العموم، فعملية الاستلام تُفعل إدراج الأصول ضمن الأملاك لكن توجد عدة وقائع تمنح المؤسسة حق الملكية لأحد الممتلكات أو لا. وتؤدي هذه المرحلة بصفة مباشرة إلى المحاسبة.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للعمليات الطارئة على التثبيتات العينية[1].

1. **تسجيل اكتساب التثبيتات العينية:**

تسجل التثبيتات في تاريخ دخولها تحت رقابة المؤسسة في الجانب المدين من الحسابات المعنية بتكلفة الشراء أو بقيمة الإسهام، مقابل الجانب الدائن حسب الحالة لأحد حسابات الخزينة أو أحد حسابات الغير أو حساب رأس المال.

أ .التثبيتات المكتسبة بمقابل :

حساب تكلفة الشراء قبل التسجيل المحاسبي لعملية الاقتناء لأي تثبيت يجب حساب تكلفة الاقتناء التي يدرج بها التثبيت ضمن أصول المؤسسة.

تكلفة الاقتناء = سعر الشراء مخصوما منه كل التخفيضات و الرسوم القابلة للاسترجاع + المصاريف الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستعمال.

وتكون الكتابة المحاسبية للقيد المحاسبي كما يلي:

2x		حساب التثبيت المعني	**XXX**	
4467		TVA	**XXX**	
	5X	النقديات		**XXX**
	أو 4X	حساب الغير		**XXX**

[1]– مدني بن بلغيث مطبوعة مستوفاة لمقياس **المحاسبة المالية** وفق SCF 2012/2011

ب .التثبيتات المكتسبة كمساهمة عينية

تحديد قيمة الإسهام :قيمة الإسهام التي تؤخذ بالاعتبار عند تسجيل المساهمات العينية يتم تحديدها في النصوص القانونية المنشئة للشركة.

2x		حساب التثبيت المعني	**XXX**	
	10	رأس المال		**XXX**

2- تسجيل الاهتلاكات ونقص القيمة :

أ - الاهتلاكات [1]:

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية

جرد، إثبات الاهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة .ويمثل الاهتلاك تدهور أو نقص في قيمة التثبيتات نتيجة لاستعمالها، تقادمها أو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة قسط الإهتلاك عبء تتحمله المؤسسة سنويا يقتطع من الأرباح إذا تحققت لتتمكن المؤسسة من تحديد عناصر التثبيتات القابلة للإهتلاك مثل:

-العناصر القابلة للتجديد ومن المحتمل أن تخضع لتدهور في قيمتها ؛

-الأراضي للبناء والورش التي تهتلك في حالات استثنائية ؛

-المقالع والمناجم التي تهتلك ابتداء من دخولها في الاستغلال ؛

-مع ملاحظة أن الأراضي لا تخضع لقاعدة الإهتلاك إلا في حالات استثنائية

معدلات الإهتلاك : تختلف معدلات اهتلاك عناصر التثبيتات باختلاف هذه العناصر وعموما يمكن

[1] مدني بن بلغيث مطبوعة مستوفاة لمقياس **المحاسبة المالية** وفق SCF 2012/2011

عرض معدلات اهتلاك بعض عناصر التثبيتات:

الجدول رقم (1_1):معدلات الاهتلاك

المباني من 2 ـ 5 %	معدات و أدوات 10.20%	معدات نقل 20%
معدات المكتب 10%	تهيئات و تركيبات من 5.10%	

المصدر: من إعداد الطالب

يقضي النظام المحاسبي المالي بأن تهتلك التثبيتات العينية على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال20 سنة، إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها بحيث:

تعتبر أقساط الإهتلاك المحسوبة على عناصر التثبيتات أعباء تسجل في الجانب المدين للحساب 681 مخصصات

الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة حسب التفصيل التالي:

-ح 681 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية ؛

-ح 682 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر الموضوعة تحت الامتياز ؛

-مقابل استعمال حساب 28 /إهتلاك التثبيتات حسب التفصيل التالي:

-ح 280 /إهتلاك التثبيتات المعنوية ؛

-ح 281 /إهتلاك التثبيتات العينية ؛

-ح 282 /إهتلاك التثبيتات الموضوعة تحت الامتياز.

ب ـ نقص قيمة عناصر الأصول الثابتة : يقع على المؤسسة في نهاية كل دورة (أثناء الجرد الأصل ودون الإخلال بقاعدة حساب واثبات الإهتلاكات) واجب التأكد مما إذا كان بالنسبة لكل عنصر عناصر التثبيتات المعنوية والعينية مؤشرا داخلي أو خارجي يوحي بإمكانية تدهور قيمة من الأصل.

إثبات مخصص خسائر القيمة وتعديله:

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
68X		مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	**XXX**	
	29X	خسائر القيمة عن التثبيتات		**XXX**

يجب على المؤسسة القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة :

-في حالة ارتفاع قيمة التدهور :إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص ؛

-في حالة انخفاض قيمة التدهور أو زوال مبرره : إلغاء خسائر القيمة عن التثبيتات ويستعمل الحساب 781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات.

		إثبات استرجاع مخصص الخسارة في القيمة		
29X		خسائر القيمة عن التثبيتات	**XXX**	
	781	استرجاعات الاستغلال عن خ .ق		**XXX**

3- التنازل عن التثبيتات العينية[1]:

عند فقدان المؤسسة لأي عنصر من عناصر التثبيتات نتيجة البيع،الإعفاء، التهديم أو الإتلاف (وجب عليها القيام بشطب هذا العنصر من حساباتها (حسابات المجموعة الثانية) وإقفالها حتى لا تظهر ضمن عناصر ذمة المؤسسة، وتتمثل عملية الشطب في ترصيد الحساب 2xالعنصر المثبت وكذلك الحساب 28Xإهتلاك التثبيتات حساب 29X خسائر القيم عن التثبيتات .في حالة البيع يتم تحديد زيادة أو نقصان القيمة عن خروج التثبيتات من خلال الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للأصل ويتم استرجاع المخصص لخسارة القيمة لزوال مبرره يسترجع باستعمال الحساب -781 استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات

بترصيد ح – 29X خسائر القيم عن التثبيتات، عندها تكون المؤسسة أمام ثلاث وضعيات:

-الوضعية الأولى : سعر البيع(سعر التنازل)يساوي القيمة المحاسبية الصافية ؛

_الوضعية الثانية : سعر البيع(سعر التنازل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية فاض قيمة ح752 /

-الوضعية الثالثة : (سعر البيع) سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية ناقص قيمة ح652 /

-الحالة الأولى – التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق ربح نتيجة البيع:

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	XXX	
	29X	خسائر القيمة عن التثبيتات		XXX

[1] مدني بن بلغيث مطبوعة مستوفاة لمقياس **المحاسبة المالية** وفق SCF 2012/2011

28x		مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	XXX	
29x		خسائر القيمة عن التثبيتات	XXX	
462		حقوق عن التنازل عن التثبيتات	XXX	
	2x	العنصر المثبت المعني		XXX
	752	فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		XXX

ثالثا: الجرد المادي للتثبيتات

يجب القيام بجرد عناصر التثبيتات ثم مقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و تتمثل هذه التثبيتات في:

•الأراضي و المباني: هناك دفتر خاص يضم هذا النوع من التثبيتات، و عند الجرد لابد من الاعتراف بالتدني الحاصل في قيمة الأراضي و المباني.

•المعدات و الأدوات، الأثاث: لا بد أن يدرج كل اصل في بطاقة يسجل فيها:

-تاريخ الحيازة.

-رقم الحساب

-قيمة الحيازة

-معدل الإهتلاك المطبق

-قسط الإهتلاك السنوي

و يتم تسوية كل أصل في نهاية الدورة.

الفرع الثاني : الأدوات المستعملة في تسيير التثبيتات العينية داخل النظام[1] .

يسمح تحديد الأملاك عن طريق نظام معلومات خاص بعملية تسيير الأصول بالحد من أخطار عدم التقييد المحاسبي أو مضاعفة المحاسبة. لذلك فالأصول المكتسبة حديثا تقيد بواسطة أدوات كبطاقة الأصول وسجل الأصول وملف الأصول.

1 **بطاقة الأصل**:يتميز بها عقد ميلاد أصول الشركة، حيث تمنحها مواصفات خاصة . فهي أداة ذات صلة تسهل عملية الجرد المادي بمنحه معلومة دقيقة عن كل واحد من الأملاك. وهكذا لا يبذل القائم بعملية الجرد جهدا كبيرا من أجل إيجاد الأصول خلال عمله.

2 **–سجل الأملاك**:

يخصص سجل لكل فئة من الأملاك الدائمة، حيث يُقيد بهذا السجل، يدويا أو عن طريق الحاسوب، كافة البيانات المدخلة الخاصة بالأصول حسب التسلسل الزمني. ويضم السِجل المعلومات التالية:

- رمز الهوية وتاريخ دخول وخروج الأصول ؛
- تعيين الأملاك ؛
- طراز وصنف واسم المورد ؛
- القسم المستخدم (الموقع) ؛
- ثمن الشراء.

[1] – DIAGNE Amadou mostapha Mémoire fin d'étude "audit du processus de gestion des immobilisation corporelle d'une banque commerciale" 2013 page 21.

3 -ملف الأصول:

إن معالجة العمليات المتعلقة بتسيير الأصول المادية يستلزم فريق عمل على مستوى من الكفاءة وكذا توفر الوسائل المالية والمادية. ومن بين الوسائل المادية نجد أدوات التسيير اليدوي كملف الأصول، وهو عبارة عن وثيقة يحتفظ بها المحاسب خلال فترة تقدر بسنة غالبا، فإذا ما تم الاحتفاظ بالملف سيسمح ذلك بتوضيح القيمة الحسابية الصافية للأصول كما يسمح أيضا بامتلاك رؤية واضحة والقيام بمتابعة العناصر المندرجة ضمن الأصول في المؤسسة من خلال جدول.

الفرع الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية [1] .

1 - إعداد جدول يبين حركة حسابات التثبيتات و كيفية حساب الاهتلاك خلال السنة .

2 - بيان طرق إثبات التثبيتات في الدفاتر للتأكد من مطابقتها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،و انها مطبقة بصورة ثابتة من سنة لأخرى مع الأخذ في الاعتبار الأمور التالية :

-إعادة التقييم (المعدلات،طريقة الحساب،كيفية التسجيل المحاسبي).

-التثبيتات التي أنتجتها المؤسسة بنفسها (كيفية تقييم تكلفتها).

-قطع الغيار التي يمكن تسجيلها كأصل يعني التي تفوق قيمتها ثلثي الأصل

-تكاليف الإصلاحات التي تزيد من حياة الأصل.

3- مراجعة التسجيل المحاسبي للتثبيتات ذات القيمة الصغيرة.

4- مراقبة الوجود المادي للتثبيتات .

[1]- محمد البشي غوالي ر مذكرة لنيل شهادة الماجستير"دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية الصفحة 87.

5-مقارنة قيم التثبيتات المتحصل عليها خلال السنة بالوثائق الثبوتية؛

6-مراقبة حسابات الاستثمارات قيد التنفيذ و التأكد من أنها لا تشمل معدات في حالة تشغيل؛

7-التأكد من إن كل المعدات التي خرجت من الأصول سجلت في حسابات التكاليف والنواتج خارج الاستغلال

8-إجراء إثبات مباشر فيما يتعلق بالمعدات المتواجدة لدى الغير؛

9-تقدير القيمة الحالية للتثبيتات الغير مستعملة؛

10-التحقق ما إذا كان تقدير مدة حياة الأصل ملائم؛

11-التحقق من كيفية معالجة الاهتلاكات التي خضعت لإعادة التقييم القانوني؛

12-في حالة تغير طريقة أو معدل الاهتلاك قدر الأثر على النتيجة تحصل على إثبات لهذا التغير؛

13-مراقبة ما إذا كان التامين على التثبيتات كافي لحمايتها من الأخطار التي قد تؤثر عليها.

الفرع الرابع : أهم المخاطر المرتبطة بالتثبيتات العينية.

من أجل الفهم الجيد للمخاطر المرتبطة التثبيتات العينية وأدوات التحكم بها، سنقوم بتحديد المخاطر المرتبطة بكل عملية جزئية.[1]

الجدول رقم (1_2): ملخص المخاطر المرتبطة بتسيير التثبيتات العينية.

مراحل العملية	المخاطر المرتبطة بمراحل العملية
إعداد ميزانية الاستثمار ومتابعتها	عدم التعامل بموضوعية مع مصاريف الاستثمارات
التعبير عن الاحتياجات	استثمارات تتم دون تصريح، وتتعدى حدود الميزانية عدم استيفاء احتياجات الاستثمار
اختيار المورد	خطر منح الامتيازات للموردين غياب التنافس بين الموردين اختيار المورد بشكل غير موضوعي
تقديم الطلبية	طلبية غير مصرح بها طلبية لا تتطابق مع الطلب
التسليم/ الاستلام	استلام مغشوش

[1] –DIAGNE Amadou mostapha Mémoire fin d'étude "audit du processus de gestion des immobilisation corporelle d'une banque commerciale" 2013 page 21.

	تسليم غير متطابق
تسوية الفاتورة	غياب الموضوعية حول البيانات فاتورة غير مدفوعة
الترميز	أصول غير محددة
تخصيص الأملاك	تخصيص غير مطابق
المحاسبة	المحاسبة المضاعفة خطأ، التباس وإغفال منح هبة للاهتلاكات دون تجسيدها
الصيانة والأمن	سرقة أو اختفاء أصول عديمة الاستخدام
الجرد المادي للأصول	إغفال أحد الأصول عدم تحيين ملف الأصول
الخروج (التوقف والتخلص)	اختلاس أحد الأصول خروج غير مرخص به

المصدر : من إعداد الطالب

المبحث الثاني :الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع.

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسات سابقة لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية ،وفق مطلبين المطلب الأول سوف نعرض فيه الدراسات أما المطلب الثاني سوف نحاول إبراز موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة .

المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة .

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

أولا: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة نسيرين حشيشي بعنوان دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية،دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية تخصص التدقيق المحاسبي جامعة محمد خيضر-بسكرةسنة 2011- 2012 التي عالجت الإشكالية التالية:"كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"

كانت تهدف هذة الدراسة الى ثلاث نقاط:إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة،إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات من حيث تقييم نظام الرقابة الداخلية،بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية،وللإجابة على تلك الإشكالية إعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الاطار النظري للدراسة من خلال وصف مهنة المحافظ ونظام الرقابة الداخلية ودور المحافظ في تقييم نظام الرقابة الداخلية،كما إعتمد على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي في مكتب محافظ الحسابات.ومن خلال الجانب التطبيقي توصل الباحث الى أهم النتائج:يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، العمل المنظم لمحافظ الحسابات أثناء القيام بهمته هو الأساس في تقييم نظام لرقابة الداخلية.

ثانيا:دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الدراسة لطالب علي مسعودي بعنوان دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة،دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة-ورقلة-لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير،جامعة قاصدي مرباح –ورقلة-سنة2013/2012والتي عالجت الإشكالية الآتية:ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

كانت تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية، إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة،تقديم توصيات ومقترحات للمراجع .وللإجابة على الإشكالية قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي والتحليلي في الفصل النظري، أما الفصل الثاني فكان دراسة حالة التي كانت مقاربة ما أخد في الفصل الأول من خلال تحديد دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

وعلى أثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية نعرض أهمها: نظام الرقابة أداة للتسيير والوقاية،الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات،تعمل المراجعة على إختيار مدى الالتزام بسياسة النظام الداخلي.

ثالثا: دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

دراسة الطالب زكرياء قلالة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية،دراسة حالة مجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية بسكرة، لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص، فحص محاسبي. جامعة محمد خيضر-بسكرة-سنة 2014/2013والتي عالجت الإشكالية الآتية:ما هو دور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

كان هدف هذه الدراسة هو محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة ،محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق نظام رقابة كفئ وللإجابة على إشكالية الموضوع اتبع الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في جانب النظري وفي الجانب التطبيقي استعان بإستبانة لتحديد العلاقة بين المتغيرين المراجعة الخارجية ونظام لرقابة الداخلية ،وعلى اثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى بعض النتائج نذكر أهمها:

للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية.

تعاون المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يجعل نظام الرقابة أكثر كفاءة ومصداقية،يوضع نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي.

رابعا:دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

دراسة الطالب سالم رمزي بعنوان دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات بورقلة.لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي،الطور الثاني فرع علوم مالية ومحاسبية،تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة،جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–سنة2015/2014 التي عالجت الإشكالية الآتية ما مدى أهمية دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟ .كان هدف هذه الدراسة: إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في سير الحسن للأنشطة ،إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام لرقابة الداخلية،ولمعالجة الإشكالية اعتمد الباحث المنهج الوصفي والتحليلي في الفصل الأول ودراسة حالة باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة في الفصل الثاني.

وعلى أثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج:للمراجع الخارجي دور مهم في المؤسسة،للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقييم نظام لرقابة الداخلية، إن كل من المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

خامسا:أثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

دراسة الطالبة بونقاب زكية بعنوان "أثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب –تقرت– لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي فرع علوم مالية ومحاسبية تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة جامعة قاصدي مرباح –ورقلة– سنة 2014\ 2015 والتي عالجت الإشكالية التالية: ما مدى تأثير المراجعة الخارجية في تقييم نظم الرقابة الداخلية بمؤسسة رغوة الجنوب تقرت؟.

كانت تهدف هذه الدراسة التعرف على مهنة المراجعة وكيفية القيام بها و إبراز تأثير المراجعة الخارجية على تقييم الرقابة الداخلية، إعطاء اقتراحات و توصيات حول منهجية نظام الرقابة الداخلية وللإجابة على إشكالية الموضوع اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي فاعتمدت على دراسة حالة مستعملة منهج الاستقصاء ومنهج الاستنتاج.

وبعد هذه الدراسات توصل الباحث إلى أهم النتائج أ ن النظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقييم كاف للعمل، تقوم المراجعة الخارجية بدور كبير في تطوير نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.

-CHEKROUN Meriem, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et le performance du système de contrôle** :cas d'un échantillons d'entreprises algérienne Thèse de doctorat En Sciences de gestion ,Université Abou Baker Belkhaide de telemcen2013/2014.

-دراسة مريم شقرون"**دور المراجعة الداخلية في قيادة و أداء نظام الرقابة الداخلية** "،عينة من الشركات الجزائرية أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان 2014/2013،التي عالجت الإشكالية التالية:" ان وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية و أن الإدارة هي نظام رقابة داخلية هل ان وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أداءها.

كانت تهدف هذه الدراسة إلى في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العمة تساعد على كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

كما خلصت هذه الدراسة الى نتائج ذكر منها:انه الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا انه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية و الكفاءة.

المطلب الثاني: موقع الدراسة من الدراسات السابقة (أوجه الشبه والاختلاف)

الجدول (1-3) : يوضح مقارنة الدراسات السابقة

الدراسة	الهدف	سنة الدراسة	النتائج
نسيرين حشيشي	إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة،إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات من حيث تقييم نظام الرقابة الداخلية،بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية، الباحث الى أهم النتائج:	دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات	يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، العمل المنظم لمحافظ الحسابات أثناء القيام بمهمته هو الأساس في تقييم نظام لرقابة الداخلية.
علي مسعودي	– إبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية، إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة،تقديم توصيات ومقترحات للمراجع .	دراسة حالة لتعاونية الحبوب 2013/2012	نظام الرقابة أداة للتسيير والوقاية،الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات،تعمل المراجعة على إختيار مدى الالتزام بسياسة النظام الداخلي.
زكرياء قلالة	محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة ،محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق نظام رقابة كفئ.	دراسة عينة من المراجعيين الخارجيين 2013_2014	للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية. تعاون المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يجعل نظام الرقابة أكثر كفاءة ومصداقية،يوضع نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي.
سالم رمزي	إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في سير الحسن للأنشطة ،إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام لرقابة الداخلية	دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات 2015/2014	للمراجع الخارجي دور مهم في المؤسسة،للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقييم نظام لرقابة الداخلية، إن كل من المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

بونقاب زكية	التعرف على مهنة المراجعة وكيفية القيام بها و إبراز تأثير المراجعة الخارجية على تقييم الرقابة الداخلية، إعطاء اقتراحات و توصيات حول منهجية نظام الرقابة الداخلية	دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب 2014\ 2015	أ ن النظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقييم كاف للعمل، تقوم المراجعة الخارجية بدور كبير في تطوير نظام الرقابة الداخلية.
CHEK_ ROUN Merie m	ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية تساعد على كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.	عينة من الشركات الجزائرية 2014/2013	انه الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا انه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية و الكفاءة.

من خلال الجدول أعلاه يمكن توضيح موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في النقاط التالية :

- ✓ تتشابه الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة من حيث الإطار النظري، حيث نرى أن جميع الدراسات أعطت مفهوم للمراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية ، الا انه في نظام الرقابة الداخلية عالجت الدراسة الحالية جزء منه عكس الدراسات الاخرى.
- ✓ رغم تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة إلا أنها تختلف عنها من حيث طريقة المعالجة التي إعتمدت عليها الدراسة الحالية والدراسات السابقة، كما يظهر الإختلاف في عينات الدراسة المدروسة.

خلاصة الفصل:

إن هدف المراجعة الخارجية من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، هو تحسين و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة و يهدف بالدرجة الأولى إلى السهر عل حماية أصولها و ممتلكاتها من الضياع و الإهمال، و ذلك بمرافقة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام و المسؤوليات ، و ذلك باستخدام مجموعة من الوسائل و الأدوات، و تقديم النصائح و التعديلات حول العمليات التي تمت مراجعتها بتكليف من الإدارة أو بقوة القانون.

و على كل حال يجب أن يقوم المراجع،بجميع النشاطات التي تساهم في ضمان تقييم صحيح و دقيق لنظام الرقابة الداخلية، و يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق وضيفتين رئيسيتين هما:

1_ حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام.

2 _تنمية الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة، و ضمان تحقيق السياسات و الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

الـفـصــل الـثانـي

تمهيد:

تطرقنا في الجزء النظري إلى المراجعة الخارجية ، باعتبارها أهم الأدوات الإدارية التي لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمهللمؤسسة من معلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها و مدى الالتزام بالتعليمات و الإجراءات الموضوعة من طرفها.

و بما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم أهداف المراجعة الخارجية ،حاولنا القيام بالمهمة بإسقاط الجزء النظري على الجزء التطبيقي،وهذا لدراسة مختلف الأدوات الرقابية التي يمكن لها اكتشاف الأخطاء و المشاكل وتحليلها من جهة ، وإيجاد الحلول المناسبة من جهة أخرى .

المبحث الأول: الطريقة و أدوات الدراسة

سنحاول في هذا المبحث إبراز كيفية إنجاز الدراسة أي توضيح المنهجية المتبعة، و كيف تم اختيار مجتمع الدراسة و العينة و تحديد المتغيرات و كيفية قياسها، و كذا إبراز أهم الأدوات المستخدمة في تحليل المعطيات و اختبار الفرضيات .

المطلب الأول : طريقة الدراسة.

الفرع الأول : منهجية الدراسة

من اجل معالجة الإشكالية و الإجابة عل مختلف الأسئلة المطروحة سابقا ، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للمراجعة الخارجية و دورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات، حيث تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على دراسة حالة شركة سونلغاز.

الفرع الثاني :مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي مديرية التوزيع ورقلة ريفي،و عينة الدراسة مجموعة عشوائية من المسؤولين داخل المديرية.

الفرع الثالث : تحديد المتغيرات

1_ المتغير المستقل : يتمثل في المراجعة الخارجية كونها الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من سلامة و صحة حسابات المؤسسة وحسن التسيير الخاص بها.

2_ المتغير التابع الأول : يتمثل في نظام الرقابة الداخلية وذلك للكشف عن تأثير المتغير المستقل على هذا التابع من خلال فحص و تقييم مختلف الوثائق الخاصة بالمؤسسة لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات من جهة و إثبات مصداقيتها من جهة أخرى .

3_ المتغير التابع الثاني :يتمثل في التثبيتات فهو يعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية و نحن في هذه الدراسة كنا قد خصصنا هذا الجزء فقط لمعالجته .

المطلب الثاني :الأدوات المستعملة .

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة سنحاول في هذا المطلب تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع المعلومات و البيانات.

الفرع الأول: المقابلة الشخصية .

لقد كانت المقابلة الشخصية إحدى أهم الأدوات المستعملة في هذا البحث ، فهي كانت الطريقة الأحسن لجمع المعلومات في هذه الدراسة ،و كانت المقبلات مع رؤساء الإطار المحاسبي و الإطار المالي قصد الحصول على المعلومات مباشرة ،و شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة و سليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

الفرع الثاني :التقرير الوصفي

و هو إعداد وصف تفصيلي و مكتوب لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة على التثبيتات العينية مع ذكر الموظفين القائمين على العملية و أهم المستندات التي يتم إعدادها .

الفرع الثالث :قائمة الاستقصاء و شبكة تقسيم المهام .

تمثل هذه الاستمارة أهم أدوات البحث ، التي تم اعتمادها في دراستنا لجمع المعلومات من خلال الإجابات الممنوحة من المستجوبين المتمثلين في الإطار المالي و المحاسبي ، وقد قمنا بإعداد هذه الاستمارة من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية في الشركة محل الدراسة .

المبحث الثاني :عرض النتائج و مناقشتها.

من اجل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية لشركة سونلغاز اقتصرنا على دراسة وصفية لهذا الأخير بالإضافة إلى قوائم الاستقصاء و شبكة تقسيم المهام .

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول : التقرير الوصفي .

تتكون تثبيتات الشركة من نوعين من التثبيتات ،التثبيتات العينية الرئيسية و التثبيتات العينية الثانوية .

تتمثل التثبيتات العينية الرئيسية في تلك التثبيتات التي تدخل في النشاط الرئيسي للشركة (توليد و توزيع الكهرباء كوابل، عدادات، الأعمدة الخشبية و الحديدية).

أما التثبيتات العينية الثانوية فهي تتمثل في التجهيزات المكتبية و السيارات و معدات النقل و.....الخ.

تكون حيازة التثبيتات العينية (الثانوية) عن طريق الطلب من طرف مصالح و أقسام الشركة إلى مصلحة الوسائل و الشؤون العامة حيث يقوم هذا الأخير بجمع الطلبات و طرحها في اجتماع الموازنة لدراستها (قبول أو الرفض) ،أما بالنسبة للتثبيتات العينية الرئيسية فتكون طلباتها من طرف زبائن الشركة ،تتحصل المصلحة التقنية على تلك الطلبات و تقوم بجمعها ثم تطرحها كذلك في اجتماع الموازنة، بعد تحضير الموازنة يتم رفعها إلى المديرية العامة لتوفير متطلبات الشركة.

بعد أن تتحصل الشركة على التثبيتات و الفواتير يتم تحويل الفواتير للمحاسب لتسجيلها وهذه كلها تعتبر التثبيتات العينية الثانوية فالرئيسية تختلف فهي تكون بحوزة الوحدة الثانية للشركة الأم للتخزين ،و لا تطلبها عليها الوحدة محل الدراسة إلا إذا كانت ستشرع في انجاز مشروع، و عند حصولها على هذه البضائع تعتبرها تثبيتات قيد الانجاز إلى أن يتم انتهاء المشروع ،فبعد استلام المشروع من طرف الشركة يحول من تثبيت قيد الانجاز إلى تثبيت عادي (مباني،.....) .يتحصل المحاسب على ملف التثبيت من طرف مصلحة الوسائل و الشؤون العامة الخاصة بالتثبيتات العينية الثانوية، اما التثبيتات العينية الرئيسية فيتحصل على ملفها من مصلحة التقنية.

بعد أن يسجل المحاسب التثبيت ضمن ذمة الشركة يقوم بوضع تأشيرته و ارقام الحسابات التي فتحت اثر هذا التثبيت، على ملف التثبيت و يحوله إلى المالية لتسديد مستحقات هذا التثبيت ،و بعد التسديد يرجع الملف بوثيقة إثبات التثبيت لمصلحة المحاسبة التي بدورها تحوله إلى مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير حيث يقوم هذا الأخير بمتابعة التثبيت و معالجة العمليات الطارئة عليه من اهتلاك و نقص قيمة و.....

تقوم الشركة بتجديد التثبيتات العينية الرئيسية دائما و بحالة استعجاليه التي تكون في الحالات الآتية: (تلف ،احتراق ،اهتلاك كليا،.....) و يكون التثبيت القديم في حالة تخريب أو تنازل حسب ما يراه رئيس مصلحة الميزانية هو الذي يقرر الحالة التي يؤول إليها.أما التثبيتات العينية الثانوية فغالبا ما تجدد حتى و لو تم اهتلاكها كليا محاسبيا، إلا نادرا في حالات يكون فيها التثبيت في حالة ضياع أو تلف و لا يمكن إصلاحه.

الفرع الثاني : قوائم الاستقصاء و شبكة تقسيم المهام .

الجدول رقم(2_1):أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية .

نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	الملاحظة
هل التثبيتات التي تظهر في الميزانية مدعمة بوثائق ثبوتية؟	X		
هل توجد سجلات خاصة بالتثبيتات تبين التكلفة النهائية الخاصة بها ؟	X		
هل التسجيل المحاسبي للتثبيتات وفق المبادئ المحاسبية ؟	X		
هل هناك مناقصة لاختيار موردوا التثبيتات ؟	X		
هل توجد رقابة في مقاربة الفواتير و وصول الاستلام و طلب البضاعة ؟	X		
هل توجد رقابة حسابية على الفواتير ؟	X		

هل توجد رقابة في اختيار طريقة الاهتلاك ؟			تعتمد الشركة الاهتلاك الخطي
هل توجد رقابة لمتابعة التثبيتات قيد الانجاز ؟	X		
هل المسئولون عن التثبيتات ،مطالبون عن كل تغيير خص التثبيتات (تغيير المكان،البيع، تخريد)؟	X		
هل التأمين الخاص بالتثبيتات كاف لحمايتها من الأخطار ؟	X		
هل يوجد جرد مادي للتثبيتات و ما نوع الجرد الموجود؟	X		جرد سنوي
هل توجد مقاربة للجرد المادي و المحاسبي ؟	X		
هل هناك إعادة تقييم للتثبيتات المهتلكة كليا ؟		X	الاعتماد على التكلفة التاريخية
هل إعادة تقييم التثبيتات يكون من طرف أخصائيين ؟			لا يوجد إعادة تقييم
هل توجد طريقة عمل دقيقة لتخلص من الأصل و إخراجه من الميزانية ؟	X		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المقابلة

2_ شبكة تقسيم المهام للتثبيتات العينية :

جدول رقم (2_2):شبكة تقسيم المهام

المهام	مصلحة الميزانية و مراقبة التسيير	مصلحة المالية	مصلحة الاستغلال المحاسبي	المصلحة التقنية
1_الموافقة على شراء الأصل	X	X	X	
2_إرسال طلب البضاعة				X
3_مراقبة فواتير المكتسبات	X	X	X	
4_تسجيل القيد المحاسبي			X	
6_مراقبة القيد المحاسبي			X	
7_تأشيرة تسديد فاتورة البضاعة			X	
8_إذن التنازل أو التخريد	X			
9_تحضير فواتير التنازل			X	
10_مسك ملفات التثبيتات	X			
11_التسجيل في حساب االتثبيتات			X	
12_مقاربة ملف التثبيت مع حساب التثبيت	X			

13_ مسؤولية الجرد المادي للتثبيتات	X			
14_ مقاربة الجرد المادي و المحاسبي	X			
15_ حساب الاهتلاك	X			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المقابلة

الفرع الثالث :تقديم القوائم المالية.

الجدول رقم (2_3)ميزانية تثبيتات العينية للمؤسسة

الأصول	الخام 2014	الاهتلاك 2014	الصافي 2014	الصافي 2013
أصول غير جاري				
الأراضي	6 134 447.60		6 134 447.60	6 134 447.60
الأراضي المهيأة	115 973 432.49	67 131 089.89	431 823 342.74	49 145 688.26
البنايات	612 254 540.70	431 823 899.374	189 430 640.96	194 163 504.74
المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات	6 567 831 824.00	3 164 339 185.76	3 403 492 638.24	2 727 097 872.85
التثبيتات العينية الأخرى	630 851 064.48	285 295 573.98	345 555 490.50	289 942 983.90
مجموع الأصول الغير جارية	7 933 045 309.27	3 948 589 749.37	7 770 928 360.75	3266 484 497.35

المصدر :وثائق المؤسسة

الفرع الرابع : نتائج الدراسة

- **مراجعة حسابات التثبيتات :**

القيمة الصافية لقيمة التثبيتات ارتفعت إلى 360.75 928 770 7 في سنة 2014 بينما كانت497.35 484 3266 في 2013 .

الجدول رقم (2_4)التغيرات في حساب التثبيتات مقارنة بالنسبة للسنة السابقة .

البيان	سنة 2013	سنة2014	الاختلاف
التثبيتات	3266 484 497.35	7 770 928 360.75	4 504 443 863.40
الاهتلاك	3 571 081 502.14	3 948 589 749.37	

المصدر : من إعداد الطالب

الاهتلاكات :حساب الاهتلاك عرف زيادة تقدر ب

- اتضح لنا بعد المقابلات التي قمنا بها مع رؤساء المصالح ،و التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلي لتثبيتات العينية التي تقوم بها المؤسسة،وأسئلة استقصاء الرقابة الداخلية و شبكة تقسيم المهام، بعض النتائج التي تمثل نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلي،فمن أسئلة الاستقصاء الإجابة بنعم فهي نقطة قوة في النظام و الإجابة ب لا العكس

و هنا نذكر بعض النتائج الأخرى التي لم تظهر في جداول الاستقصاء:

- ضعف نظام الرقابة الداخلي لعدم وجود قسم خاص بالمراجعة الداخلية بالشركة رغم أهميتها .
- ظهور بعض الأخطاء المحاسبية تعود إلى سنوات سابقة و إهمال المعالجة المحاسبية لبعض العمليات كتنازل و التخريد .
- وجود صعوبة كبيرة في تقيم نظام الرقابة من طرف المراجع الخارجي لعدم وجود مصلحة للمراجعة الداخلية.

- ❖ عدم احترام و العمل ببعض المبادئ و المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- ❖ وجود تداخل في تقسيم المهام و الوظائف مما يجعل نظام الرقابة الداخلية غير واضح .
- ❖ بعض العمليات تتم بشكل شفهي.
- ❖ عملية تحويل التثبيتات تتم بعشوائية ما بين المصالح و الوحدات دون وجود وثائق .
- ❖ وجود مصلحة خاصة برقابة التسيير .
- ❖ وجود رقابة متكررة على الفواتير و الطلبيات و ملفات التثبيتات .

المطلب الثاني :مناقشة نتائج الدراسة .

الفرع الأول : تفسير و تحليل النتائج .

- ❖ يعود سبب الرئيسي لضعف نظام الرقابة الداخلية إلى عدم وجود مصلحة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة .
- ❖ غياب مصلحة المراجعة الداخلية هو سبب وجود الأخطاء و إهمال بعض المعالجات المحاسبية.
- ❖ لا يوجد تقسيم واضح للمهام و الوظائف مما يزيد من الأخطاء و الغش .
- ❖ وجود مصلحة مراقبة التسيير مما يجعل النظام محمي من بعض المخاطر .
- ❖ وجود الأوامر الشفهية و هذه العملية تسبب عدم وجود أدلة للإثبات حول التعليمة المعطاة .
- ❖ تحويل التثبيتات بشكل عشوائي دليل على ضعف نظام الرقابة الداخلي و هو السبب في ضياع و تلف التثبيتات.
- ❖ عدم تطبيق بعض المبادئ و المعايير في المعالجة المحاسبية و هذا راجع إلى عدم مواكبة الشركة مع التطورات الراهنة و مازالت تتبع الطرق القديمة .

الفرع الثاني: الاستنتاجات

- ✓ عدم تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة .
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على منع و تقليل حدوث الأخطاء و الغش .
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية تعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة .
- ✓ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعة .
- ✓ أن للمراجعة الداخلية لها تأثير داخلي على نظام الرقابة و خارجي على المراجعة الخارجية .

خلاصة الفصل :

تعتبر مديرية التوزيع ورقلة ريفي من أهم الشركات الوطنية ،فوجود نظام رقابة داخلية فعال بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها ،و تحقيق الأهداف المسطرة من طرفها ،كم تعتبر المراجعة الخارجية أهم الأدوات الرقابية بالنسبة للشركة و التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام و فعاليته و ذلك بتقييمه و تحديد مدى كفايته .

و بعد إسقاط الدراسة النظرية على الجانب الميداني وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات الشركة ليس في المستوى المطلوب و يعود ذلك إلى عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية ،فيجب على الشركة خلق مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية لتسهر هذا الأخير على احترام و تنفيذ أوامر الإدارة و تفعيل نظام الرقابة الداخلي .

الخاتمـة العامة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع " دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية "، للإجابة على إشكالية البحث و التي تدور حول "مدى قدرة المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية". وذلك من خلال دراستنا للجانب النظري في الفصل الأول الذي تناولنا في وصف المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية ،حيث تبين انه الهدف من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحسين و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة، و يجب أن يقوم المراجع الخارجي، بجميع النشاطات التي تساهم في ضمان تقييم صحيح و دقيق لنظام الرقابة الداخلية من اجل حماية أصول المؤسسة وتنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة. و الجانب التطبيقي في الفصل الثاني الذي قمنا فيه بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية وهذا لدراسة مختلف الأدوات الرقابية التي يمكن لها اكتشاف الأخطاء بعد إسقاط الدراسة النظرية على الجانب الميداني وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات الشركة ليس في المستوى المطلوب و يعود ذلك إلى عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة .

اختبار صحة الفرضيات :

1_من خلال ما تم التعرض إليه في الجانب النظري خلصنا إلى التعرف على ماهية المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينيية و تبين أن الهدف من دراسة من و تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اكتشاف الانحرافات داخل النظام و من خلال هذا فقد تم إثبات صحة الفرضية المقترحة لهذا الجانب و التي افترضنا فيها :للمراجعة الخارجية دور جوهري في المؤسسة .

2_و من خلال الدراسة التطبيقية لهذا البحث توصلنا إلى :

- أن عدم وجود تقسيم واضح للعمل و المهام ينجر عليه نظام ضعيف.
- عدم إتمام العمل و إهمال عمل السنوات السابقة لعدم وجود مراجعة داخلية .

- فعالية نظام الرقابة الداخلية تجعل المؤسسة تفهم المخاطر و تعرف أسبابها و تمكنها من تتبعها بسهولة .

و عليه فانه من خلال أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية فقد تم اختبار صحة الفرضية الثانية ،حيث تم اثبات صحتها و التي افترضنا فيها تؤثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على نطاق المراجعة الخارجية.

3_و توصلنا أيضا إلى أن المراجع الخارجي بعد تقديم تقريره المعبر عن مصداقية القوائم المالية ،فانه يقدم نصائح تصحيحية و تعديليه لتفعيل نظام الرقابة الداخلية و بهذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الثالثة التي افترضنا فيها ، تساهم المراجعة الخارجية في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

التوصيات :

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من التوصيات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بنفع و الفائدة على المؤسسة و تمثلت فيما يلي:

- على المؤسسة رعاية نظام الرقابة الداخلية و خلق مصلحة للمراجعة الداخلية من اجل السهر على فعالية النظام؛
- يجب على الشركة إعادة هيكلة مصلحة مراقبة التسيير لعدم قيامها بمهمتها ؛
- احترام القواعد و الإجراءات التنظيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية الموضوعة من طرف الادارة؛
- على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات و التقييمات الموجهة إليهم من طرف المراجع الخارجي و العمل على الاستفادة منها ؛

آفاق البحث :

تناول هذا البحث إشكالية مدى قدرة المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية،غير أننا لم نتناول جانبا مهما و هي معوقات تطبيق الإرشادات و النصائح التصحيحية التي من شأنها تحسن نظام الرقابة

الداخلية للمراجع من طرف المؤسسة،الأمر الذي يتطلب ضرورة إجراء دراسة إضافية لتكمل ما لم تشمله الدراسة الحالية.

في الختام نرجوا أن نكون قد أنجزنا هذا البحث المتواضع وفقا لمنهجية البحث العلمي و الله الموفق.

المراجـع

أولا : المراجع باللغة العربية

الكتب:

1- عبدالوهاب خياطة "**تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات**". مطبعة طربين سوريا.

2- 2003خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية دار وائل للنشرعمان2000/1999.

3- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي '**المراجعة و تدقيق الحسابات** "الطبعة الاولى، مطبعة مزوار، الوادي 2010

4- الاتحاد الدولي للمحاسبين،**تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت**(مترجم)،مطبعة شركة عسير السعودية 2012.

الأطروحات والمذكرات:

5- غوالي محمد البشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر و الفواكه**، مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة، 2004..

6- بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي و تاثيره على فعالية الاداء في المؤسسة**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر غير منشورة، جامعة الجزائر-3، 2011.

7- سمية دربال، **اثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، 2012..

8- وسيلة بخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** مذكرة ماستر أكاديمي غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013.

9- علي مسعودي، **دور التدقيق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، 2013.

10- زكية بونقاب ، **أثر الهيكل المالي على القرارات المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماستر غير منشوره، جامعة ورقلة،2014.

11- زكرياء قلالة،**دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية، غير منشورة، جامعة بسكرة2014.

12- سالم رمزي ،**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**،مذكرة ماستراكاديمي،جامعة ورقلة،2015.

المجلات و المطبوعات:

13- محمد حسانخمقاني.صديقي مسعود، **اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب العينة الإحصائية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد2014/05.

14-محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق،الطبعة الثانية،ديوان اللمطبوعاتالجامعغية بن عكنون 2005.

15- مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية حسب قواعد –SCF - 2011 من إعداد الاستاذ: مدني بن بلغيث.

ثانيا : المراجع باللغات الأجنبية

16- DIAGNE Amadou Mostapha Mémoire fin d'étude "**audit du processus de gestion des immobilisation corporelles d'une banque commerciale**" .

17-. Abdelwahab Omri ,Fateh Ghorbel et Fatma TRIKI Bakolouti « **Impact de l'audit externe sur la qualite de resultat comptable :cas de entreprises tunisiennes cotees** » .

الملاحـــق

الملحق01 : ميزانية 2014

SOCIETE Société de Distribution de l'électricité et de gaz du Centre **EXERCICE** 2014

CENTRE DD OUARGLA RURAL **DATE** 08/05/2016 13.52.53

BILAN ACTIF **Définitif**

ACTIF	note	brut 2014	amort 2014	2014	2013
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		6 134 447,60		6 134 447,60	6 134 447,60
Agencements et aménagements de terrains		115 973 432,49	67 131 089,89	48 842 342,60	49 145 688,26
Constructions (Batiments et ouvrages		612 254 540,70	431 823 899,74	180 430 640,96	194 163 504,74
Installations techniques, matériel et outillage		6 567 831 824,00	3 164 339 185,76	3 403 492 638,24	2 727 097 872,85
Autres immobilisations corporelles		630 851 064,48	285 295 573,98	345 555 490,50	289 942 983,90
Immobilisations en cours		3 786 472 800,85		3 786 472 800,85	2 883 705 013,45
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
Impôts différés actif		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		11 719 518 110,12	3 948 589 749,37	7 770 928 360,75	6 150 189 510,80
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 435 232 872,89	218 582 461,43	1 216 650 411,46	1 193 825 057,29
Stocks et encours		20 637 638,43	19 822 612,07	815 026,36	960 834,13
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		394 239 121,56	2 098 494,42	392 140 627,14	338 389 203,70
Impôts		152 657 207,23		152 657 207,23	118 517 771,45
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		179 814 069,78	272 403,02	179 541 666,76	60 928 282,63
TOTAL ACTIF COURANT		2 182 580 909,89	240 775 970,94	1 941 804 938,95	1 712 621 149,20
TOTAL GENERAL ACTIF		13 902 099 020,01	4 189 365 720,31	9 712 733 299,70	7 862 810 660,00

dimanche 08 mai Page 1 / 1

المصدر : وثائق الشركة

الملحق02: ميزانية 2013

SOCIETE Société de Distribution de l'électricité et de gaz du Centre **EXERCICE** 2013

CENTRE DD OUARGLA RURAL **DATE** 02/10/2013 15.51.37

BILAN ACTIF **Provisoire**

ACTIF	note	brut 2013	amort 2013	2013	2012
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		6,134,447.60		6,134,447.60	6,134,447.60
Agencements et aménagements de terrains		113,316,973.87	61,270,513.72	52,046,460.15	52,046,460.15
Constructions (Batiments et ouvrages		612,254,540.70	404,358,172.24	207,896,368.46	207,896,368.46
Installations techniques, matériel et outillage		5,335,779,771.00	2,855,470,924.91	2,480,308,846.09	2,470,878,122.06
Autres immobilisations corporelles		509,769,288.10	249,981,890.27	259,787,397.83	268,719,173.50
Immobilisations en cours		2,444,593,114.64		2,444,593,114.64	2,265,303,217.17
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
Impôts différés actif		42,833,052.38		42,833,052.38	42,833,052.38
TOTAL ACTIF NON COURANT		9,064,681,188.29	3,571,081,501.14	5,493,599,687.15	5,313,810,841.32
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		797,931,628.08	156,933,462.48	640,998,165.60	618,398,300.15
Stocks et encours		20,637,333.57	19,822,612.07	814,721.50	1,525,013.22
Créances sur sociétés du groupe et associés		0.00		0.00	0.00
Autres débiteurs		605,377,015.70		605,377,015.70	473,529,337.77
Impôts		80,170,900.39		80,170,900.39	61,028,895.49
Autres actifs courants		0.00		0.00	0.00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		90,582,327.62	284,208.27	90,298,119.35	107,293,103.88
compte transitoire**		16,352,061.26		16,352,061.26	0.00
TOTAL ACTIF COURANT		1,611,051,266.62	177,040,282.82	1,434,010,983.80	1,261,774,650.51
TOTAL GENERAL ACTIF		10,675,732,454.91	3,748,121,783.96	6,927,610,670.95	6,575,585,491.83

Wednesday 02 Page 1 / 1

المصدر : وثائق الشركة

الفهـــرس

الفهـــــــرس

الإهداء.....III
شكر و عرفان.....IV
الملخص V
قائمة الجداول VI
قائمة الملاحق X
قائمة المحتويات VI
المقدمة العامة.....أ
الفصل الأول :الادبيات النظرية و التطبيقية 1
المبحث الأول : الأدبيات النظرية للدراسة.....3
المطلب الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية.....3
الفرع الأول :مفهوم المراجعة الخارجية و أهميتها.....3
الفرع الثاني : انواع المراجعة الخارجية.....4
الفرع الثاني : معايير المراجعة الخارجية.....6
المطلب الثاني : ماهية نظام الرقابة الداخلية للتثبيتات العينية 8
الفرع الأول :وصف نظام الرقابة الداخلية للتثبيتا العينية 8
الفرع الثاني : الادوات المستعملة في تسيير التثبيتات داخل النظام 15
الفرع الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلي للتثبيتات العينية.....16
الفرع الرابع : اهم المخاطر المرتبطة بالتثبيتات العينية..... 17
المبحث الثاني : الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع 19
المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة 19
الفرع الأول : الدراسات العربية 19
الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية 22
المطلب الثاني : موقع الدراسة من الدراسات السابقة 22
الفرع الأول : الدراسات العربية 22
الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية 23

خلاصة الفصل 24
الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لشركة سونلغاز 25
تمهيد 26
المبحث الأول : الطريقة وأدوات في الدارسة 27
المطلب الأول : طريقة الدراسة 27
الفرع الأول: منهجية الدراسة 27
الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة 27
الفرع الثاني : متغيرات الدراسة 27
المطلب الثاني :الادوات المستعملة في الدراسة 27
الفرع الأول : المقابلة الشخصية 27
الفرع الثاني : التقرير الوصفي 28
الفرع الثاني : اسئلة الاستقصاء و شبكة تقسيم المهام 28
المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها 24
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة 24
الفرع الأول : التقرير الوصفي 28
الفرع الثاني :اسئلة الاستقصاء و شبكة تقسيم المهام 29
الفرع الثالث : تقديم القوائم المالية 31
الفرع الرابع :نتائج الدراسة 32
المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة 33
الفرع الأول : تفسير و تحليل نتائج الدراسة 33
الفرع الثاني: الاستنتاجات 28
خلاصة الفصل 34
الخاتمة العامة 35
قائمة المرجع 38
الملاحق 41
الفهرس 44