



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص: محاسبة

مراجعة التثبيتات والمخزونات

—دراسة حالة مؤسسة —

إشراف الأستاذ:

أ.د. عزه الأزهر

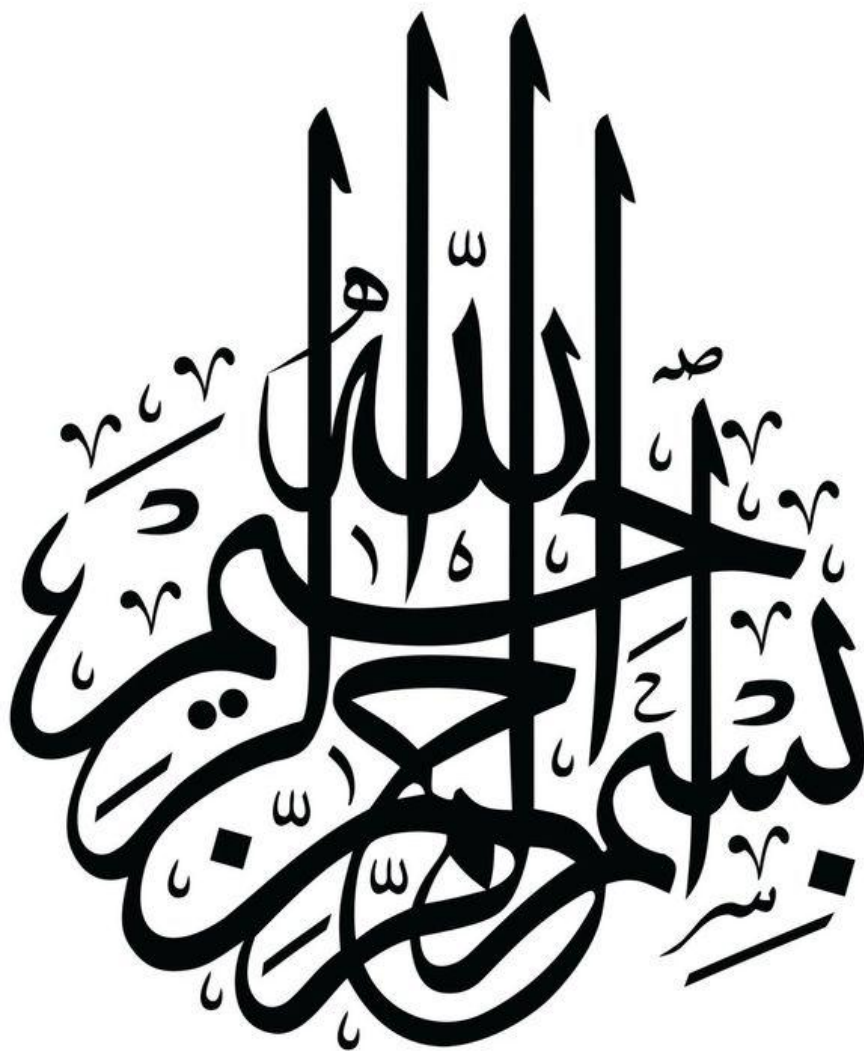
إعداد الطلبة:

- بسر زينب
- تريكي عزيزة
- تامة انتصار
- بلوم محمد الحاج

لجنة المناقشة

الاستاذ	الرتبة	الصفة
سالمي محمد الدينوري	أستاذ	رئيسا
عزه الأزهر	أستاذ	مشرفا ومقررا
رحمة سكيينة	أستاذ مساعد	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023



قَالَ تَعَالَى:

﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾ (٨٨)

﴿٨٨﴾ :

شكر وعرفان

أبدأ كلماتي بحمد الله تعالى، الذي ألهمنا العلم والمعرفة، ووفقنا لإتمام مسيرتنا الجامعية بنجاح.

نتقدم بجزيل الشكر والثناء وفائق الاحترام للأستاذ المشرف عزه الأزهر على عملنا هذا
كما نشكر كل من الأساتذة:

الأستاذ سامي محمد الدينوري الذي فاض علينا بعلمه

الأستاذ بلقاسم بن خليفة

والأستاذ زيدان يوسف

والأستاذ داهم علي

وأتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل.

وأخيرا نشكر أنفسنا على إيماننا بقدراتنا وهذا من فضل الله علينا واجتهادنا لتقديم هذا

الإنجاز

سائلين المولى أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه الكريم

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

الإهداء

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

وسلم

لوجئت حبوا من أقاصي الدنا ووضعت ملك الأرض في أيديهما لبقيت في ذاك الصنيع

وربنا دوما مدينا بالجميل إليهما

إلى ولدي الكريمين، حفظكما الله

إلى روح الطاهرة: صديقي آمنه رحمها الله

إلى أخواتي وأخي

إلى صديقتي المميّزة شيماء

وإلى صديقتي الوفية زينب

إلى الثلة الصابرة المحتسبة إلى أرض غزة وشعبها المناضل

إلى كل أحرار العالم

تريكي عزيزة

الإهداء

أهدي ثمرة عملي هذا:

إلى أعز ما أملك في الوجود:

أبي الحبيب، أشكر الله كل يوم على نعمتك العظيمة وعلى وجودك في حياتي، فأنت الأب المثالي والصديق الوفي، والسند القوي.

أمي الحبيبة، رمز العطاء والتضحية، بفضلك ودعائك إلى ما أنا عليه اليوم، ولولاك لما حققت أي نجاح في حياتي.

إلى سندي في درب الحياة: إخوتي، أخواتي، أبنائهم وبناتهم كل باسمه.
إلى أعز أصدقائي وكل الأقارب ورفقاء الدرب الذين ذكرهم قلبي ونستهم أقلامي.
وأسأل الله المزيد من التوفيق والنجاحات.

بسر زينب

الملخص:

هذه الدراسة تتناول موضوعاً من الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة وهي مراجعة التثبيات والمخزونات، حيث أن الهدف من هذه الدراسة معرفة كيفية كل ما يتعلق بالتثبيات والمخزونات وإجراءات المراجعة المتعلقة بهما.

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتمت معالجة إشكالية الدراسة من خلال دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات وقمنا بإجراء مراجعة التثبيات والمخزونات لأحدى الملفات لمؤسسة اقتصادية، حيث أظهرت نتائج الدراسة وجدنا أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات القانونية اللازم إتباعها من أجل أن تكون القوائم المالية أكثر شفافية ومصداقية معبره عن الوضع المالي بشكل جيد بالنسبة للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: مراجعة، تثبيات، مخزونات، محافظ الحسابات.

Summary:

This study addresses an interesting topic in the field of accounting, which is the audit of fixed assets and inventory. The aim of this study is to understand everything related to fixed assets, inventory, and the audit procedures associated with them.

To achieve the study objectives, a descriptive-analytical methodology was employed. The study's issue was addressed through a field study conducted at an accounting firm, where we conducted an audit of fixed assets and inventory for a file of an economic institution. The study results revealed that the accountants adhere to the necessary legal procedures to ensure that the financial statements are more transparent and credible, accurately reflecting the financial position of the institution.

Keywords: audit, fixed assets, inventory, accountants.

فهرس المحتويات

III.....	شكر وعرفان
IV.....	الإهداء
V.....	الإهداء
.....	الإهداء
.....	الإهداء
VI.....	الملخص:
VII	فهرس المحتويات
IX.....	فهرس الجداول
أ.....	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة التثبيتات والمخزونات

10.....	المبحث الأول: مدخل عام لمراجعة الحسابات
10.....	المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات
13.....	المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراجعة الحسابات
18.....	المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات
21.....	المبحث الثاني: مراجعة التثبيتات
21.....	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التثبيتات
26.....	المطلب الثاني: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات
30.....	المطلب الثالث: أهداف مراجعة التثبيتات
31.....	المطلب الرابع: إجراءات مراجعة التثبيتات
36.....	المبحث الثالث: مراجعة المخزونات
36.....	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المخزونات
40.....	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على المخزونات
43.....	المطلب الثالث: أهداف مراجعة المخزونات
44.....	المطلب الرابع: إجراءات مراجعة المخزون
46.....	خلاصة:

الفصل الثاني: مراجعة التطبيقية للتبثيات والمخزونات في المؤسسة محل الدراسة

48.....	تمهيد:
49.....	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.
49.....	المطلب الأول: لمحة عامة حول المؤسسة محل الدراسة.
49.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله.
52.....	المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة للتبثيات والمخزونات في المؤسسة.
52.....	المطلب الأول: الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات عند عملية المراجعة.
53.....	المطلب الثاني: مراجعة التبثيات في المؤسسة.
57.....	المطلب الثالث: مراجعة المخزونات في المؤسسة.
59.....	خلاصة
60.....	خاتمة
64.....	قائمة المراجع

فهرس الجداول

15.....	جدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف مراجعة الحسابات.
53.....	الجدول رقم (02): بيان تطور حسابات التثبيتات في المؤسسة للسنوات 2020، 2021، 2022.
54.....	الجدول رقم (03): جدول يوضح الجرد المحاسبي لتثبيتات المؤسسة لسنة المالية 2022.
55.....	الجدول رقم (04): بيان التغير في الإهلاكات.
55.....	الجدول رقم (05): جدول يوضح الجرد الفعلي للمؤسسة خلال سنة 2022.
56.....	الجدول رقم (06): بيان فروق الجرد المحاسبي والفعلي للتثبيتات لسنة 2022.
57.....	الجدول رقم (08): بيان تفصيل المخزون في 2022/12/31.
57.....	الجدول رقم (09): بيان الجرد الفعلي للمخزونات لسنة 2022.
58.....	الجدول رقم (10): بيان فروق الجرد المحاسبي والفعلي للمخزونات لسنة 2022.

فهرس الأشكال

63.....	الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.
---------	--

مقدمة

توطئة

شهدت المؤسسات الاقتصادية تطوراً كبيراً على جميع مستوياتها، الشيء الذي أدى بها إلى إنشاء علاقات مع أطراف عدة لها مصالح مشتركة معها وذات أهمية بالنسبة لها، حيث فرض عليها هذا الاختلاط تقنيات ووسائل يجب عليها إتباعها من أجل توطيد العلاقة بهم ومنحهم الثقة اللازمة تجاهها، ولممارسة نشاطها بأكثر فعالية ولضمان تحقيق هدفها الأهم والذي يمكن في الاستمرار وتحقيق أكبر ربح ممكن، فإن المؤسسة في هذه الحالة كانت تبحث جاهدة على وسائل تمكنها من المحافظة على مجوداتها وتسيير إدارتها بكفاءة عالية، والحد من الأخطاء والتلاعبات، هذه العوامل أدت إلى ظهور جهة مستقلة تعمل كأداة للمؤسسة لتحقيق مصالحها، وتعزيز الثقة في مستخدمي القوائم المالية، عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يصدر منها والذي يعبر عن ما إذا كانت القوائم المالية ذات مصداقية وعادلة وخالية من جميع أنواع الغش والأخطاء.

حيث تعد كل من التثبيات والمخزونات من أهم الأصول بالنسبة للعديد من المؤسسات الاقتصادية، فهي تساهم في تحقيق مجموعة من المنافع الاقتصادية في المستقبل، بحيث تلعبان دوراً مهماً ألا وهو المحافظة على سيولة عمل المؤسسة، وكونهما المحرك الأساسي للمؤسسة فإنها تسعى جاهدة للمحافظة عليها وحمايتها، ولتحقيق هذه الأهداف فإنها تلجأ للمراجعة، حيث تعد مراجعتهم عملية جوهرية تضمن سلامتهما.

طرح الإشكالية:

انطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية

← كيف تتم مراجعة التثبيات والمخزونات؟

الأسئلة الفرعية:

- كيف نشأت المراجعة وما مفهومها؟
- ما المقصود بالتثبيات وكيف يتم تقييمها؟
- ما المقصود بالمخزونات وكيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية عليها؟
- ما هي الإجراءات المتبعة في مراجعة كل من التثبيات والمخزونات في المؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة:

- المراجعة تساهم في إعطاء صورة حقيقية وصادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- تعتبر التثبيات والمخزونات ذات أهمية كبيرة في المؤسسة.
- يساهم تقييم التثبيات في إعطاء معلومات دقيقة للمؤسسة.

- يساعد نظام الرقابة الداخلية للمخزونات على التحقق الفعلي من المخزونات المتواجدة.

أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

- اعتبار مراجعة التثبيات والمخزونات ذا أهمية كبيرة جدا للمؤسسات.
- مدى تأثير مراجعة التثبيات والمخزونات على استمرارية نشاط المؤسسات.

الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي للموضوع.
- الرغبة في اكتساب معرفة حول مراجعة التثبيات والمخزونات.

أهمية الدراسة:

هناك عدة جوانب تبرز أهمية دراسة مراجعة التثبيات والمخزونات، وأثرها على المؤسسة لتحقيق أفضل أداء لها، والذي بدوره يحسن سمعتها الطيبة والاستمرار في نشاطها، حيث تعتبر المراجعة كأفضل وسيلة تتبعها المؤسسة لتعبير عن صحة ومصداقية قوائمها المالية.

أهداف الدراسة:

- توضيح مدى أهمية التثبيات والمخزونات داخل المؤسسة.
- بيان الإجراءات والخطوات التي يتبعها مراجع الحسابات في مراجعة التثبيات والمخزونات.

المنهج المستخدم:

نظرا لطبيعة موضوع البحث حاولنا الإجابة عن الإشكالية المطروحة، كان يجب الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك للإلمام في الجانب النظري لمراجعة التثبيات والمخزونات، أم في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي، من خلال تحليل المعطيات والأرقام، كما تم الاعتماد على دراسة حالة لمعرفة واقع تطبيق المراجعة على التثبيات والمخزونات في المؤسسة.

الدراسات السابقة:

دراسة: بوبكر عميروش (سنة 2011)

بعنوان: دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن المضاب العليا - سطيف، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس - سطيف.

عاجلت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة؟، حيث هدفت هذه الدراسة التعرف على مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في الجزائر ومدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي وأثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع وغيرها من الأهداف.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي تأخذ كأساس الحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية كذا المركز المالي من جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

وما يميز دراستنا عن هذه الدراسة، أن في دراستنا قمنا بالتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزون وإجراءات مراجعته أما في هذه الدراسة تطرقت إلى دور التدقيق في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة.

دراسة: سودي عبد العزيز، الهامل بونعامة، (2020)

بعنوان: أثر التدقيق في تسيير المخزونات على رقم الأعمال دراسة حالة مؤسسة نفضال وكالة أدرار، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية - أدرار.

عاجلت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما أثر التدقيق في تسيير المخزونات على رقم الأعمال؟، هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع التدقيق في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتي يعتبر التخزين فيها من بين أهم العمليات في نشاطها اليومي، حيث تقوم مؤسسة نفضال بتبني مفاهيم التدقيق في سير المخزونات ومختلف العمليات التسييرية التابعة لها.

ومن أهم نتائج المتوصل إليها وهي: أن وظيفة تسيير المخزونات وأثرها برقم الأعمال ان هناك تأثير واضح ومهم ومباشر لعملية تسيير المخزونات برقم الأعمال حيث أن معدل تأخر بيوم واحد من شأنه رأينا انه كلف الوكالة من خسارة جزء مهم من رقم الأعمال والذي كان من الممكن أن تستفيد من الوكالة، وتوصلت أيضا أن للتسيير المخزونات

علاقة طردية بالتأثير على رقم الأعمال فكلما كان هناك تسيير فعال كلما كان رقم الأعمال مرتفع وكلما كان هناك سوء تسيير للمخزونات كلما ما أثر ذلك سلبا على رقم الأعمال.

ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة أننا تطرقنا لي كيفية مراجعة المخزونات بشكل عام، أم هذه الدراسة توضح إلى مدى تأثير تسيير المخزونات على رقم الأعمال.

دراسة: بلهوراي محمد المنير، (سنة 2019)

بعنوان: تدقيق إدارة المخزونات دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن - ولاية مستغانم، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو دور التدقيق في تقييم إدارة المخزون في مؤسسة تربية الدواجن؟، هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة تدقيق المخزونات تعتبر وظيفة تسعى للتخطيط للمخزن بهدف تنظيم حركته والمحافظة عليه وضبط تدفق المواد من وإلى المخازن بالكمية المطلوبة والوقت المناسب دون نقص أو تأخير، ووضع أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف المحافظة على موجودات المؤسسة وتسهيل العمل الإداري والإسهام في أدائه بكفاءة عالية. من أهم نتائج الدراسة: يؤدي التدقيق دورا هاما في إدارة مخزون المؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها، ويمكن أيضا فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسة من البقاء والاستمرارية في النشاط، تتوقف أساسا هذه المساهمة على مدى وضوح ملائمة، ومرونة النظام المطبق مع أهداف المؤسسة.

هذه الدراسة تناولت موضوع تدقيق إدارة المخزونات وكيفية إدارتها، وما يميز دراستنا عنها هو تركيزنا عن إجراءات مراجعة المخزونات.

دراسة: بن مولاي فاطمة الزهراء (سنة 2017)

بعنوان: دور تدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس مطاحن بشار وكالة أدرار، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية - أدرار.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما دور المخزونات في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس وكالة أدرار؟، حيث هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالمخزونات وتأثيرها على جودة القوائم المالية ومحاولة إنجاز بحث يكون مادة نظرية، يساعد الطلبة المهتمين بهذا المجال.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة تعتبر المخزونات من أهم الأصول في المؤسسة والحرك الأساسي لها الذي يضمن إستمراريتها حيث تؤثر على كل من الميزانية وقائمة الدخل لذلك لابد من الاهتمام بهذا البند، وتتمثل إجراءات

تدقيق المخزونات في الأهداف التي يسعى المدقق للتحقق منها وذلك بغرض التأكد من المخزون، وإن عدم تطبيق إجراءاته يؤثر على جودة القوائم المالية.

وما يميز دراستنا أن التركيز الأكبر كان عن الإجراءات المتبعة في عملية مرجعة المخزونات، أما في هذه الدراسة فقد تم التطرق إلى دور تدقيق المخزونات وتأثيره على جودة القوائم المالية.

دراسة: محمد عبد المجيد كنوش (2016)

بعنوان: دور المراجع الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للثبittات العينة دراسة ميدانية لمدرية توزيع الكهرباء والغاز ورقلة ريفي خلال فترة (مارس/أفريل 2016)، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة؟

عالجت هذه إلى أي مدى يمكن للمراجع الخارجي أن يفعل من نظام الرقابة الداخلية للثبittات العينة؟، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أولها محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة ومنها توضيح ماهية المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، وإبراز أهمية المراجعة الخارجية داخل المؤسسة وكيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وكذلك محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية لمدرية توزيع الكهرباء والغاز ورقلة ريفي.

من النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن فعالية نظام الرقابة الداخلية تجعل المؤسسة تفهم المخاطر وتعرف أسبابها وتمكنها من تتبعها بسهولة، وتوصلت أيضا إلى أن المراجع الخارجي بعد تقديم تقريره المعبر عن مصداقية القوائم المالية، فإنه يقدم نصائح تصحيحية وتعديلية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

وما يميز دراستنا عن هذه الدراسة أننا وضحنا إجراءات مراجعة الثبittات أما بالنسبة لهذه الدراسة فقد تم توضيح كيف تساهم المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للثبittات العينة.

دراسة فاتن زنودة (سنة 2015)

بعنوان: دور المراجعة الخارجية في حماية ثبittات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الفواكه والخضر – أوماش – ولاية بسكرة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خضير – بسكرة.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: كيف تساهم المراجعة الخارجية في حماية ثبittات المؤسسة؟، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم المراجعة الخارجية ومدى أهميتها في المؤسسة الاقتصادية وإلقاء الضوء على منهجية المراجعة الخارجية من خلا إجراءاتها وأساليبها لترشيد الحكم الشخصي للمراجع الخارجي والوصول إلى مدى تأثيرها على ثبittات المؤسسة ومعرفة واقع الممارسة العلمية لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي: تعيين المراجع الخارجي ضرورة حتمية يفرضها التسيير الجيد للمؤسسة، حيث يعمل على إبراز نقاط القوة والضعف في تسيير المؤسسة واقتراح حلول لمعالجة نواحي القصور فيه،

وتوصلت كذلك إلى أن التثبيتات من الأصول الأكثر عرضة للتلاعب والاختلاس لذا لابد من الالتزام بالدقة في محاسبتها.

وما يميز دراستنا عن هذه الدراسة أننا تحدثنا عن مراجعة التثبيتات بصفة عامة أم في هذه الدراسة فقد تم التطرق إلى دور المراجعة الخارجية في حماية تثبيتات المؤسسة.

دراسة: مريم بوطيبي، تومية بلاح (سنة 2015)

بعنوان: دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات دراسة تطبيقية على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل.

تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول: ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة؟، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد لدورة المخزون وأثره على نتائج عملية التدقيق، كذلك على إجراءات تدقيق المخزونات، ومدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون، وتعرض المؤسسات في العينة محل الدراسة لمخاطر المخزونات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يتحققون من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها، وملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها، ويتأكدون من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود المستندات تثبت ذلك.

وما يميز هذه دراسة أنها اهتمت بدراسة أثر المدقق الخارجي على أحد أوجه الأداء في المؤسسة والمتمثلة في إدارة المخاطر وبالضبط في إدارة المخاطر المتعلقة بالمخزونات، أما نحن في دراستنا كيفية مراجعة المخزونات في المؤسسة بصفة عامة دون تخصيص أي وجه من أوجه الأداء في المؤسسة.

حدود الدراسة:

- تتمثل حدود الدراسة في الحدود الموضوعية، والحدود المكانية، والحدود الزمنية.
- الحدود الموضوعية: فقد اقتصرنا الدراسة على مراجعة التثبيتات والمخزونات.
- الحدود المكانية: تمثلت في دراسة مؤسسة من خلال مكتب محافظ حساباتها في ولاية الوادي.
- الحدود الزمنية: تمثلت الدراسة في السنة المالية 2022، وتمت هذه الدراسة خلال فترة مدتها من شهر جانفي إلى غاية شهر ماي لسنة 2024.

صعوبات الدراسة:

- عدم توفر بعض المراجع في الجانب النظري للدراسة.
- صعوبة وجود دراسة مناسبة وذلك لشح المعلومات (لسرية المعلومات) تتمثل في مراجعة التثبيات والمخزونات.

تقسيمات الدراسة:

لمعالجة بحثنا قمنا بتقسيمه إلى فصلين:

تناولنا في الفصل الأول مدخل عام لمراجعة الحسابات حيث تطرقنا إلى مراحل تطورها ومفهومها وأهدافها وأهميتها بالنسبة لعدة أطراف وأنواعها التي تختلف بالاختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله للمراجعة، كما تم التطرق إلى مراجعة التثبيات من الناحية النظرية، بداية بمفاهيم عامة حولها، مروراً عن تقييم وإعادة تقييم التثبيات، وصولاً إلى أهداف وإجراءات مراجعتها، أما بالنسبة للمخزونات تم التعرف فيها على مراجعتها كذلك من الناحية النظرية، حيث تطرقنا إلى مفاهيمها العامة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عليها، وأهداف وإجراءات مراجعتها.

أما الفصل الثاني والأخير قمنا بدراسة حالة مؤسسة طلب منا عدم التصريح باسمها، وذلك من طرف مكتب محافظ حساباتها حيث قمنا بتقديم المؤسسة، كما تم التطرق إلى الوسائل والإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات لمراجعة التثبيات ومخزونات المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري

لمراجعة التثبيتات والمخزونات

تمهيد:

كان لظهور المراجعة نتيجة للتطورات الحاصلة على الجانب الاقتصادي الذي جاء نتيجة توسع نشاط المؤسسات وكبر حجم مشاريعها وتشعب خدماتها ومجالاتها، حيث تبرز أهمية المراجعة من خلال الدور المعترف الذي تلعبه في الحفاظ على المؤسسة التي تهدف إلى الاستمرارية، وتعتبر كوسيلة تمكن ملاك المؤسسة أو الشركاء أو المساهمين من الاطمئنان على سلامة أموالهم المستثمرة في المؤسسة، فالمراجعة عملية تهدف إلى معرفة نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وكذلك الرقابة على ممتلكاتها وحمايتها كونها مهتمة بتحقيق أرباحها وتفادي الأخطاء وكل أنواع أشكال الغش والتلاعب واكتشافها فور وقوعها، ولسير هذه العملية تقوم المؤسسة بتعين مراجع يعمل على مراقبة وفحص قوائمها المالية.

ومن أهم بنود القوائم المالية التي تعتبر ذات أهمية وتأثير على المؤسسة والتي تسعى كما سبق ذكره إلى المحافظة عليها وهي التثبيتات والمخزونات، كما يمكن القول إن التثبيتات والمخزونات هما من أهم أصول المؤسسة حيث تلعبان دوراً حيوياً في تحقيق أهدافها وتحسين أداءها المالي، لذلك يجب على المؤسسات إعطاء اهتمام كبير لإدارة التثبيتات والمخزونات بشكل فعال لضمان استمرار نجاحها على المدى الطويل.

من هذا المنطلق لابد من إعطاء أكثر تفاصيل حول مراجعة التثبيتات والمخزونات، وحيث قسم هذا الفصل

إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

- المبحث الأول: مدخل عام لمراجعة الحسابات.
- المبحث الثاني: مراجعة التثبيتات.
- المبحث الثالث: مراجعة المخزونات.

المبحث الأول: مدخل عام لمراجعة الحسابات

كان ظهور المراجعة مقترنا بالتطور الحاصل على حياة المجتمعات سواء من الناحية الاقتصادية وغيرها من نواحي الحياة، ولقد تطورت نتيجة الاهتمام المتزايد بها من قبل الأفراد والمؤسسات التي أصبحت تسعى للبحث على وسيلة تمكنها من معرفة مدى سلامة وعدالة قوائمها المالية، سنتناول في هذا المبحث مدخل عام للمراجعة حيث سنتطرق إلى ماهية المراجعة من خلال نشأتها ثم تعريفها ثم خصائصها، ثم التطرق إلى أهدافها وأهميتها ثم أنواعها.

المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات

أولاً: نشأة مراجعة الحسابات:

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب (خالد أمين عبد الله) فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها.

لذلك فإن كلمة المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شاهدها المؤسسة الاقتصادية على الخصوص.¹

حيث مرت المراجعة بعدة مراحل من العصر القديم إلى يومنا هذا نقسمها كما يلي:

1- الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500م:

في أول هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل فيها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 7/6.

بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.¹

2- الفترة من 1500م حتى 1850م:

لم يستجد جديد في أغراض المراجعة عن الفترة قبل سنة 1500 غير أن المراجعة قد اتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، وظلت أغراض المراجعة تتجه نحو اكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة هي الفحص المفصل للأحداث المالية.

إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات المراجعة قد تحققت خلال هذه الفترة:

- كان الاعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس؛
- تغير هام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للحسابات سواء المشروعات الكبيرة أو الصغيرة.²

3- الفترة من 1850م حتى 1905:

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا المشروعات الكبيرة الحجم التي نتجت من الثورة الصناعية وبرزت المشروعات في صور شركات أموال وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة المحافظة وتنمية رأس ماله المستثمر وبالتالي ظهرت مهنة المراجعة، واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، غير أنه لم يعط أهمية من ناحية المراجعة ولم يلتفت لنظام الرقابة على الأصول سوى الرقابة على النقدية، ولم يلتفت إلا للوسائل التي ينتجها القيد المزدوج للرقابة كحسابات مراقبة المدنين والدائنين وموازن المراجعة.³

4- الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم

¹ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2014، ص 32.

² عبد الفتاح الصحن، أسس ومبادئ المراجعة عملا وعلمًا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 6.

³ المرجع السابق، ص 7/6.

المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة، كما نلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.¹

ثانيا: تعريف مراجعة الحسابات:

لقد تعددت تعاريف مراجعة الحسابات، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف المصدرة لها، الأمر الذي نتج عنه اختلاف شكلي في التعاريف إلا أنها تندرج تحت نفس العناصر تقريبا ونذكر منها:

التعريف 1: عرفت إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"²؛

التعريف 2: عرفت المراجعة على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"³؛

التعريف 3: "المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي في محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة"⁴؛

التعريف 4: "هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل"⁵؛

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة على أنها: عملية تقييم شامل تهدف إلى التحقق من مدى صحة ودقة وفعالية البيانات المالية وهل تعبر عن المركز المالي ونشاط أعمال المؤسسة بشكل صحيح.

¹ بلهاري محمد منير، إدارة تدقيق المخزونات دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن - مستغانم -، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، سنة 2018/2019، ص 4.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، بيروت 2003/2002، ص 6.

³ محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 10/9.

⁴ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص 15.

⁵ ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، مملكة العربية السعودية، ص 21.

ثالثاً: خصائص مراجعة الحسابات:

اعتماداً على التعاريف السابقة نستنتج أن خصائص مراجعة الحسابات هي:

1. **الفحص:** وهي عملية فنية تمكن (المدقق) من التأكد والاطمئنان على صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من جديد (المستندات) (الرقابة الداخلية) التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية؛
2. **التحقيق:** يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيته والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن (المدقق) من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأي فني محايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير والمهن المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات؛
3. **التقييم:** ويقصد به تقييم (الأصول والخصوم) الذي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات، وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المدقق إلى صحة وسلامة عمليات التقييم؛
4. **التقرير:** يقصد به بلورة (نتائج) الفحص والتحقيق والتقييم (والإفصاح) عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة، للوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات.¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراجعة الحسابات

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وتهدف كذلك إلى تحقيق العديد من الأهداف؛

أولاً: أهمية المراجعة:

1- أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكن؛²

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2009، ص 19/18.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2004، ص 16.

2- أهمية المراجعة بالنسبة للمساهمين:

أما بالنسبة للمساهمين المراجعة تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثل وبكفاءة عالية، فالمراجع يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة العادية للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة؛¹

3- أهمية المراجعة بالنسبة للموردين:

حيث تمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها؛²

4- أهمية المراجعة بالنسبة للزبائن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية؛

5- أهمية المراجعة بالنسبة للعاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباح عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد.³

ثانيا: أهداف مراجعة الحسابات:

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي لمراجعة الحسابات، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، سنة 2007/2008، ص 11.

² المولدي محبوب وآخرون، فعالية المراجعة الخارجية للقوائم المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية-، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، سنة 2017/2018، ص 9.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2011، ص 10.

جدول رقم 1: التطور التاريخي لأهداف مراجعة الحسابات.

الفترة	المهدف من مراجعة الحسابات	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطوط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية مراجعة الحسابات

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، سنة 2006، ص 18.

كما يكمن تحديد أهداف مراجعة الحسابات في مجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة أو المتطورة.¹

1- الأهداف التقليدية:

أ/- أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

ب/- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.²

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 18.

² زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 20/19.

2- الأهداف الحديثة المتطورة:

نذكر منها:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق نحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.¹
- ومن خلال الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

أولاً: الشمولية: نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبياً، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

ثانياً: الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضاً من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقاً أو ديواناً أو إيرادات أو نفقات وهمية.²

ثالثاً: الملكية: نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للشركة فعلاً أي هناك مستند قانون فيثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليست ملكاً للشركة، ولا بد أن تقيّد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

رابعاً: التقييم: معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من سنة إلى أخرى.

خامساً: التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 21.

² زاهر عاطف سودا، مرجع سبق ذكره، ص 21.

سادسا: العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل الشركة.¹

سابعا: إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي؛

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وفي الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.²

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 19/18.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 19/18.

المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات

للمراجعة عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة، لكن هذا التنوع في المراجعة لا يؤثر في جوهر عملية المراجعة، أي أن مفهوم المراجعة والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير.

1- المراجعة من زاوية الإلزام القانوني:

أ/- المراجعة الإلزامية:

هو المراجعة التي تفرضها التشريعات القانونية التي تلزم المشروعات بضرورة استخدام مدققي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع كالمساهمين وضريبة الدخل والمستثمرين وتوقع التشريعات القانونية عقوبات يحددها القانون عندما لا تقوم المشروعات بتعيين مدقق الحسابات بل أنها تجهيز لجهة حكومية متخصصة تعين مدقق حسابات لبعض الشركات في حالات معينة.

ب/- المراجعة الاختيارية:

هي المراجعة التي يتم بإرادة أصحاب الشروع واختبارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين محافظ حسابات لمشروعاتهم وفي الماضي كانت التشريعات القانونية لا تتدخل في موضوع مراجعة حسابات المشروع بل تركت ذلك لاختيار المشروعات ذاتها إلا أنه مع تطور المشروعات الاقتصادية وظهور وانتشار شركات المساهمة على الخصوص حرصت التشريعات القانونية تنافيا لما قد يحدث من أخطاء أو غش في البيانات المحاسبية للمشروعات على تحويل

مراجعة الحسابات من الاختيار إلى الإلزام، وفي العديد من الدول تنص التشريعات القانونية على عدم قبول دائرة ضريبة الدخل للقوائم المالية للمشروعات إلا إذا كانت معتمدة من مدقق حسابات قانوني أولاً.¹

2- المراجعة من زاوية حجم الاختبارات:

أ/- المراجعة الشاملة:

يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعد غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

ب/- المراجعة الاختبارية:

هي المراجعة التي تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لهذه العينة على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.¹

3- المراجعة من زاوية أو نطاق المراجعة:**أ/- المراجعة الكاملة:**

ويفهم من هذه التسمية لأول وهلة، أن تكون عملية المراجعة شاملة، فيقتحم المراجع جميع العمليات صغيرها وكبيرها في اليوميات المختلفة عملية عملية، ثم تتبع ترحيل كل منها لدفتر الأستاذ، وبذل أقصى جهد للكشف عن الأخطاء والتزويرات ثم مراجعة الحسابات الختامية والميزانية من الناحيتين الحسابية والفنية حتى يستطيع المراجع في النهاية أن يقرر أن الميزانية تمثل المركز المالي للمنشأة تمثيلاً صحيحاً كما يظهر في الدفاتر والمستندات، وبديهي أن المراجع في هذه الحالة يصبح مسئولاً عن كل ما يصيب المنشأة من خسارة تأتي نتيجة إهماله في أية ناحية من نواحي العمل المتصل بها.

ب/- المراجعة الجزئية:

من السهل أن يستنتج من شرح المراجعة الكاملة، معنى المراجعة الجزئية، فالمراد بها أن يقصر المراجع عمله على بعض نواحي نشاط المنشأة، فقد يطلب منه مثلاً مراجعة العمليات النقدية أو المبيعات الآجلة فقط، لانحصار شكوك أصحاب المنشأة في هذه الناحية لا غيرها، ولأن لا يجدون - في تقديرهم - ما يدعو للمراجعة الكاملة، ومن البديهي أن مسؤولية المراجع في حالة المراجعة الجزئية لا تكون تامة كما هو الشأن في المراجعة الكاملة، فلا يسأل إذا إلا عن الخسائر التي تتحملها المنشأة نتيجة لإهماله بما قام بمراجعته فقط.²

4- المراجعة من زاوية توقيت المراجعة:**أ/- المراجعة المستمرة:**

هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية وغالباً ما تتم وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، سوريا، 2014/2013، ص 29.

² محمد كامل الحاروي، مراجعة الحسابات، المطبعة الأميرية بالقاهرة، 1945، ص 13/12.

القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة المراجع ومساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، بذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

ب/- المراجعة النهائية:

هي المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية وتعبير هذه المراجعة مناسبة للمنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشآت الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات.¹

5- المراجعة من زاوية الجهة التي تقوم بها:

أ/- المراجعة الداخلية:

يقوم بها أشخاص أو هيئة أو مدققون تابعون للمنشأة وذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المنشأة أولاً بأول على حسن سير العمل وحماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة في أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.²

ب/- المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي يقوم بها شخص خارجي مستقل استقلالاً تاماً عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية، والهدف الأساسي من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو تظهر بعدالة ومن جميع الجوانب المادية) عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.³

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 52/51.

² عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، العراق، سنة 1999، ص 18.

³ علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الخامسة، دار وائل، الأردن، سنة 2015، ص 36.

المبحث الثاني: مراجعة التثبيات

تعتبر التثبيات من الأصول التي تمتلكها المؤسسة لفترة طويلة وهي من أهم أصول المؤسسة حيث لها تأثير كبير على قيمة وربحية المؤسسة، وتتمثل عملية مراجعة التثبيات في إعطاء تقييم شامل لها للتأكد من صحة ودقة تسجيلها في الدفاتر التابعة للمؤسسة، وكذلك معرفة قيمتها بشكل صحيح والتحقق من فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهداف المؤسسة.

وستنطلق في هذا المبحث إلى مفاهيم عامة حول التثبيات ثم تقييم وإعادة تقييم التثبيات وصولاً إلى أهداف مراجعتها ثم التطرق إلى الإجراءات الواجب إتباعها عند مراجعة التثبيات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التثبيات

تتمثل التثبيات أو الأصول الثابتة في كل من الأصول الملموسة (التثبيات العينية) والأصول غير الملموسة (التثبيات المعنوية) والأصول المالية.

حيث نعرف في هذا المطلب على تعريف كل من التثبيات بشكل عام ثم معرفة تصنيفاتها وأهميتها.

أولاً: تعريف التثبيات

تعريف 1: تعرف التثبيات (الأصول الثابتة) حسب النظام المحاسبي المالي "على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد سنة مالية"¹؛

تعريف 2: "تشمل التثبيات في المعيار رقم 16 الأصول أو الموجودات المالية التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية، وهي تتمثل خصوصاً في الممتلكات والتجهيزات والمعدات" إذا التبت هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة، بحيث أن هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق منفعة) ويسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية:

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر)؛

¹عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب SCF، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، سنة 2012، ص 124.

- إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسات أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد؛
- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته عند تقييمه بكل موثوقية عالية.¹

تعريف 3: "التثبيتات هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة"²؛ من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف التثبيتات على أنها: الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة بهدف استخدامها في نشاطها، والتي تتجاوز مدة استخدامها لأكثر من سنة، حيث تشمل جميع الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول المالية.

ثانيا: تصنيف التثبيتات

يمكن تصنيف التثبيتات إلى:

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- التثبيتات المالية.

التثبيتات المعنوية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) "التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي والذي ليس له وجود مادي ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة، في إطار نشاطها العادي، مثل: شهرة المحل، حقوق التأليف، براءة الاختراع، العلامات التجارية.... الخ"³؛ التثبيتات المعنوية (حساب 20) ومنها:

- ✓ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (حساب 203)؛
- ✓ برمجيات المعلومات وما شابهها (حساب 204)؛
- ✓ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (حساب 205)؛
- ✓ فارق الاقتناء (حساب 207)؛

¹ جامعة الجزائر 3، معايير المحاسبة الدولية IAS، الجزائر، 2017/2016، ص1.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي scf، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011، ص68.

³ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر، الجزائر، سنة، ص69.

✓ التثبيات المعنوية الأخرى (حساب 208).¹

◀ التثبيات العينية:

"التثبيات العينية هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، أو تقديم الخدمات، أو الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية؛"

التثبيات العينية (حساب 21) ومنها:

✓ الأراضي (حساب 211)؛

✓ عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي (حساب 212)؛

✓ البناءات (حساب 213)؛

✓ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية (حساب 215)؛

✓ التثبيات العينية الأخرى (حساب 218).²

◀ التثبيات المالية:

"تعرف على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع، إنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات".³

التثبيات المالية (حساب 26) ومنها:

✓ سندات الفروع المنتسبة (حساب 261)؛

✓ سندات المساهمة الأخرى (حساب 261)؛

✓ سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (حساب 265)؛

✓ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع (حساب 266)؛

✓ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع (حساب 267)؛

✓ الحسابات الدائنة بشركات في حالة مساهمة (حساب 268)؛

✓ عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة (حساب 269).

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 46.

² الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 8/46.

³ عواوي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 125.

◀ تثبيات مالية أخرى (حساب 27) ومنها:

- ✓ السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظ (حساب 271)؛
- ✓ السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم) (حساب 272)؛
- ✓ السندات المثبتة التابعة لنشاط المحافظة (حساب 273)؛
- ✓ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - تمويل (حساب 274)؛
- ✓ الودائع والكفالات المدفوعة (حساب 275)؛
- ✓ الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة (حساب 276)؛
- ✓ ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة (حساب 279).¹

ثالثا: أهمية التثبيات

1- أهمية التثبيات المعنوية: تتمثل أهميتها فيما يلي:

- تشمل كل نشاط المؤسسة وتساهم بشكل كبير في نموها وتطورها؛
- تسمح العلامات التجارية بتدعيم مركزها في السوق وزيادة مبيعاتها نظرا للدور الهام التي تلعبه في تحريض الطلب لما لها من قدرة عالية في الوصول السريع للمستهلك من خلال تكوين صورة عن المنتج والمؤسسة في أذهان المستهلكين؛
- تتيح براءات الاختراع للمؤسسة إمكانية اختيار تقنيات الإنتاج الأكثر فعالية وادخار المواد والجهود المعدة لنشاطات البحث والتطوير؛
- تظهر أهمية الشهرة في إظهار تلك العناصر التي لا يمكن إدراجها ضمن العناصر السابقة وهي ذات أهمية بالغة في وجود المؤسسة واستمرار نشاطها كالعالماء والكفالات الإدارية والإنتاجية وجودة المنتجات وغيرها.²

2- أهمية التثبيات العينية: تتمثل أهمية التثبيات العينية فيما يلي:

- التثبيات الملموسة طويلة الأجل تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات طويلة؛
- الوزن النسبي للموجودات الملموسة مقارنة بإجمالي موجودات المنشأة غالبا ما يكون مهما نسبيا كما هو الحال في المنشأة الصناعية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² جبار محفوظ وموسى بن منصور، أهمية تقييم الأصول المعنوية للمؤسسة الداخلة للبورصة - دراسة حالة الرياض سطيف -، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، ص 107.

- معظم التثبيتات الملموسة يتم احتلاكها، وبالتالي فإن أعباء احتلاكها يعتبر من المصروفات التي تؤثر على ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة خاصة في المنشآت الصناعية؛
- حساب التكلفة اقتناؤها ومحاسبة احتلاكها والنفقات الخاصة بها يكون مؤثرا في القوائم المالية، ويمتد تأثيره في الفترة المحاسبية إلى أخرى، ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت؛
- التصرف في التثبيتات الملموسة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي سيستلزم المحاسبة عنه بدقة سواء كان هذا التصرف بالبيع أو الاستبدال¹.

3- أهمية التثبيتات المالية: تتمثل أهميتها فيما يلي:

- تعمل الأصول المالية على تسهيل النمو الاقتصادي من خلال توجيه الأموال من المدخرين إلى المقترضين، مما يسمح للشركات بالاستثمار في التوسع والبحث والابتكار، إنها توفر للشركات رأس المال لتمويل العمليات، وتطوير منتجات وخدمات جديدة، وخلق فرص عمل، والمساهمة في التنمية الاقتصادية؛
- توفر الأصول المالية وسيلة لتنويع الثروة والحفاظ عليها، وهي تسمح للأفراد والشركات بالاستثمار في أصول مختلفة، مثل الأسهم والسندات والعقارات، والتي يمكن أن ترتفع قيمتها بمرور الوقت، مما يوفر تحوطاً ضد التضخم ويحمي القوة الشرائية، تساعد الأصول المالية على تخفيف المخاطر والحماية من الخسائر المحتملة من خلال تخصيص الثروة عبر أصول مختلفة؛
- تعتبر الأصول المالية حيوية في مساعدة الأفراد والشركات على تحقيق أهدافهم المالية، سواء كان الادخار للتقاعد، أو تمويل التعليم، أو توسيع الأعمال التجارية، فإن الأصول المالية توفر سبباً للنمو، وتولد الدخل من خلال توزيعات الأرباح أو مدفوعات الفائدة، وتوفر فرصاً لزيادة رأس المال، فهي تمكن الأفراد والشركات من تجميع الثروة وتنميتها بمرور الوقت، مما يساعدهم على تحقيق الاستقرار المالي وتحقيق أهدافهم المالية طويلة المدى².

¹ بن علي منصور وبن عمران عبد القادر، المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية، مذكرة ماستير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2022/2021، ص 6/5.

² مدونة وزن، الأصول المالية وأنواعها وأهميتها، متاح على الرابط <https://www.wazen.sa>، تاريخ النشر 2023/04/22، أطلع عليه بتاريخ 2024/04/02.

المطلب الثاني: تقييم وإعادة تقييم التثبتات

من أجل تقديم معلومات مالية دقيقة والمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة تلجأ المؤسسة لتقييم التثبتات، ومن أجل تحديث معلومات القوائم المالية وتحسين دقة المعلومات وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة من خلال شفافية ودقة القوائم المالية فإن المؤسسة تلجأ إلى إعادة تقييم التثبتات.

أولاً: تقييم التثبتات

هناك تعريف متعددة لعملية التقييم المحاسبي الذي يتمثل بشكل عام في الربط بين الأعداد والأشياء للتعبير عن خواصها بناء على قواعد يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حيث يتم من عملية التقييم ربط خاصية التعدد النقدي يحدث اقتصادياً في إطار المشروع، التقييم المحاسبي هو عملية تقييم أصول الشركة لأغراض إعداد التقارير المالية.¹

1- تقييم التثبتات المعنوية:

يتم امتلاك أو اقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق وهي كالتالي:

أ/- الشراء المنفصل:

تقاس الأصول غير الملموسة المشتراه بالتكلفة (سعر الشراء ورسوم الإستيراد وضرائب لمشتريات غير المستردة ناقصا الخصومات) وأي تكلفة تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل وتجهيزه للاستخدام المقصودة له مثل منافع الموظفين والرسوم المهنية والتكاليف الإدارية والعمومية والتكاليف المتكبدة خلال الفترة التي يكون فيها الأصل جاهزاً للاستخدام.

ب/- اندماج الأصل:

عندما تشتري شركة صاف أصول شركة أخرى تنتقل أصول والتزامات الشركة المشتراه إلى الشركة المشترية وينتهي وجود الشركة المشتراه، في هذه الحالة فإن عملية الشراء تتضمن الأصول غير الملموسة التالية:

- أصول غير ملموسة معرفة ومحددة كوجود براءة اختراع أو حقوق تأليف أو علامات تجارية لدى الشركة المشتراه؛
- الشهرة الناتجة عن زيادة تكلفة الشراء عن صافي الأصول المشتراه؛

يتم الاعتراف بهذه الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء أو الاستحواذ.

¹بومعزة حبيبة وجيلالي حليلة، تقييم التثبتات والإفصاح عنها وفق المحاسبة المالية دراسة حالة للهيئة سيدي خالد تيارت، مذكرة ماستر، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، سنة 2021/2022، ص14.

ج/- مبادلة الأصول غير الملموسة:

عند امتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة يقاس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر، وفي حالة عدم تمكن قياس القيمة العادلة للأصل المشتري يتم إثباته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

د/- الأصول المعنوية المولدة داخليا:

يمنع هذا المعيار الاعتراف بالأصل غير الملموس الولد داخليا إذا لم يكن هناك قدرة على قياس تكلفته بشكل موثوق أو عدم إمكانية تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة به؛ تكاليف البحث والتطوير: يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج عن البحث ويجب الاعتراف بتكاليف البحث عند تحملها كمصروف في قائمة الأرباح والخسائر. بالنسبة للأصل الناتج من التطوير يمكن إثباته كأصل غير ملموس إذا استطاعت المنشأة أن تثبت الآتي:

- الجدوى الفنية من استكمال الأصل بحيث يكون صالح للاستخدام والبيع؛
- نيتها في أن تستكمل الأصل وأن تستخدمه أو تبيعه؛
- قدرتها على أن تستخدم الأصل أو تبيعه؛
- الكيفية التي سيولد بها الأصل المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة؛
- توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى لاستكمال التطوير؛
- قدرتها على أن تقيس بطريقة يمكن الاعتماد عليها النفقة التي تعود إلى الأصل خلال تطويره.

2- تقييم التثبتات العينية:

تحديد تكلفة التثبتات العينية:

أ/- كلفة الاقتناء:

تدرج التثبتات العينية في الحسابات المنسوب إليها مباشرة وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة، والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف، تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء.

ومن أمثلة التكاليف التي تدرج في كلفة شراء التثبتات العينية:

- مصاريف التسليم، الشحن والتفريغ الأصلية ومصاريف التهيئة والتركيب؛

- مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق، الخبراء والمختصين)؛
- مصاريف المستخدمين المرتبطة مباشرة بالحصول على الأصل؛
- المصاريف العامة، المصاريف المالية.
- وتستثنى ولا تدخل في تكلفة اقتناء التثبيات العينية المصاريف التالية:
- مصاريف انطلاق تشغيل الأصل ومصاريف ما بعد الاستغلال؛
- تكاليف إقامة مركب جديد؛
- تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة، من تكاليف الإشهار والدعاية؛
- تكاليف الاقتراض (تكاليف قروض الحصول على الأصل، إنتاجه أو بناؤه) .

ب/- كلفة إنتاج التثبيات داخل المؤسسة:

إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة نفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة...إلخ.

- ونستثني من تكلفة الإنتاج:
- النواتج والأعباء الإضافية غير المباشرة بالإضافة إلى الرسوم المسترجعة وغيرها؛
- المصاريف الإدارية.¹

ج/- اقتناء التثبيات العينية عن طريق التبادل:

يتم إدراج التثبيات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية (العادلة) إلا في الحالات الاستثنائية التالية:

- كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية؛
- عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة المتنازل عليها في إطار عملية التبادل؛

إذ تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنه يقيم ويسجل في حسابات المؤسسة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.

¹ علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص 39-41.

د/- اقتناء التثبيات العينية بالأجل (على الحساب):

قد يترتب على اقتناء الأصول بالأجل، ارتفاع قيمة (تكلفة) الأصل بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع وعليه أوجب النظام المحاسبي المالي بتحيين (تحديث) مبلغ الدين لتفادي تأثير تكلفته (الفوائد) على القيمة الحقيقية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة الاقتناء بالأجل.¹

3- تقييم التثبيات المالية:

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين، وتقييم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلفة، أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.²

ثانيا: إعادة تقييم التثبيات

يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، إن المبدأ الأساسي لتقييم الأصول الواردة في القوائم المالية هو استخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم.

1-إعادة تقييم التثبيات المعنوية:

حسب النظام المحاسبي المالي يقترح معالجتين ممكنتين عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي وهي: نموذج التكلفة ونموذج القيمة المعاد تقييمهما وهي كما في إعادة تقييم التثبيات العينية وشروط تطبيق نموذج القيمة المعاد تقييمهما بالنسبة للتجهيزات المعنوية، هي تشابه الشروط المذكورة بالنسبة للتجهيزات المادية، إذن هذه المعالجة غير مسموح بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتجهيز المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى سوق نشطة.³

¹ علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص 29.

² صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، سنة 2009/2010، ص 87.

³ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 70/69.

2-إعادة تقييم التثبيتات العينية:

تختار المؤسسة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من تثبياتها المادية، وستعرض لكلا النموذجين فيما يلي:

طريقة التكلفة : يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجها لأول باعتباره أصلاً بتكلفته منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة التاريخية} - \text{الاهتلاكات} - \text{خسائر القيم}$$

طريقة إعادة التقييم: في إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كتثبيت عيني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.¹

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{القيمة الحقيقية بعد إعادة التقييم} - \text{الاهتلاكات} - \text{خسائر القيم}$$

3- إعادة تقييم التثبيتات المالية:

بعد التقييم الأولي يجب على المؤسسة قياس التثبيتات المالية، بمقدار قيمتها العادلة بدون خصم لتكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر.²

المطلب الثالث: أهداف مراجعة التثبيتات

هناك مجموعة من الغايات التي تسعى المؤسسة للوصول إليها عند مراجعة التثبيتات وذلك نظراً لأهمية هذه الأخيرة.

وتتمثل أهداف مراجعة التثبيتات فيما يلي:

- وجود رقابة داخلية على الأصول الثابتة وعلى الاستغناء عنها، على أن يكون المصروف واضح في السجلات؛
- كفاية مخصصات الاهتلاك، على أن تكون تتناسب مع طبيعة الأصل؛
- التفرقة بين الإيرادات الإيرادية والرأسمالية وأنها قد سجلت بصورة مستمرة وثابتة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

¹ حافي هدى والحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خضير بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 22، 2017، ص 363.

² فنان زنودة، دور المراجعة الخارجية في حماية تثبيات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر والفواكه-أوماش - ولاية بسكرة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خضير - بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 38.

- أن مجاميع الأصول الثابتة الظاهرة في قائمة المركز المالي مؤيدة بحسابات مراقبة وسجلات تحليلية؛
- أن الدخل السنوي قد حمل بعبء الاهتلاك عن كل فترة؛
- القبول العام لأسس تقييم الأصول الثابتة وإظهارها بصورة متكاملة في القوائم والتقارير المالية؛
- سلامة غطاء التأمين للأصول الثابتة بما يتماشى مع سياسات الإدارة؛
- سلامة التحويل لبنود الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي؛
- وهذه الأهداف الغرض منها هو أن يجمع المراجع الأدلة الكافية التي يتخذها أساسا لحكمه وإبداء رأيه المهني فيما يتعلق بالتقارير المالية من حيث صحة النتائج وسلامة المركز المالي.¹

المطلب الرابع: إجراءات مراجعة التثبتات

تعتبر إجراءات مراجعة التثبتات مجموعة من الخطوات المنظمة التي يتبعها المراجع لتنفيذ مراجعة شاملة للتثبتات، ولتحقيق الأهداف السالفة الذكر يجب على المراجع إتباع بعض الإجراءات عند مراجعة الأصول الثابتة.

أولاً: مراجعة التثبتات العينية

- الحصول على قائمة الكشف من الإدارة لهذه الأصول الثابتة؛
- الحصول على وثائق مؤيدة لتسجيل هذه الأصول من الدوائر الرسمية التي تثبت ملكية المشروع لهذه الأصول دون وجود إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول؛
- مراقبة صحة الإضافات للأصول الثابتة أو التنازل عن بعضها من خلال بيعها أو مبادلتها أو جعلها كخردة والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لذلك؛
- التأكد من صحة الضرائب والرسوم المستحقة على هذه الأصول تبعا للقوانين الضريبية النافذة؛
- مراجعة صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المنشأة بالتكلفة وعند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة؛
- التأكد من تحميل الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية واستبعاد تحميلها أية نفقات إيرادية؛
- مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ العام؛
- إجراء الجرد الفعلي لبعض الأصول الثابتة وذلك تبعا لما يراه المراجع ضروريا من أجل تحقيق القناعة الكافية لدية بوجود الأصل؛

¹ المرجع السابق، ص 46/45.

- مراجعة صحة الاستهلاكات ومعالجتها محاسبيا بالإضافة إلى تسوية القيود عن التنازل عن الأصل ببيعه أو تخريده كخردة؛
 - فحص فواتير شراء هذه الأصول والتأكد من قيمتها ومن صحة الأرصدة المدورة من العام السابق؛
 - التأكد من صحة التسجيل والحيازة للأصل الموجود بالمنشأة؛
 - التحقق من الأصول المقتناة خلال السنة وذلك بمقارنة كشف الأصول مع فواتير الشراء وتقارير الاستلام ودفتر الأستاذ؛
 - التأكد من صحة التسجيل والحيازة للأصل الثابت الموجود لدى الغير؛
 - التحقق من أن سجلات الأصول الثابتة تتم مطابقتها بصورة صحيحة مع سجل الأستاذ العام؛
 - اختبار صحة تسجيل الإضافات والاستبعادات في سجل الأصول الثابتة؛
 - التحقق من التفويض لعملية الاستغناء من المقبوضات أو المدفوعات لعملية الاستغناء وإقفال حساب الأصل، وتسجيل الأصل الجديد وتسجيل أرباح أو خسائر الاستغناء؛
 - اختبار صحة تحليل المصاريف إلى إيرادية ورأسمالية؛
 - التأكد من أن الفواتير الخاصة بحيازة الأصول الثابتة قد صدقت بصورة صحيحة؛
 - التأكد من صحة تقييم الأصول الثابتة المصنعة داخليا.
- التحقق من مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة وذلك لتحقيق من معقولة مصروف الاهلاك والقيام بالمقارنات مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأصل والعمر الإنتاجي للأصل وتاريخ الاقتناء وقيمة النفاية وطريقة الاهلاك والثبات عليها ودقة حساب الاهلاك.¹
- وستتناول بعض المفردات على أساس أنها تعد أصولا ثابتة بالمنشأة، وذلك كما يلي:
- **الأراضي:** تتمثل أهم إجراءات التحقق من الأراضي فيما يلي:
 - الاطلاع على عقود الملكية لتحقيق من صحتها وسلامتها، وأنها باسم المؤسسة التي يراجع حساباتها، مع التأكد من أن إجراءات شراء الأراضي قد تمت بشكل سليم وفقا للوائح المعمول بها في المنشأة، وأنه ليس هناك نزاع بشأن الملكية؛
 - الحصول على شهادة تصرفات عقارية من الشهر العقاري توضح ملكية الأراضي وأي تصرفات بشأنها حتى تاريخ إعداد الميزانية؛

¹ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 209-211.

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

- التحقق من أن تقدم الأراضي قد تم بالتكلفة - وفقاً لأسس المحاسبية السليمة - وعدم تضمين هذه التكلفة أي نفقات لا تعتبر رأسمالية، كما يراعي أنه من المألوف ألا يحسب للأراضي إهلاكات.

• **المعدات والأدوات:** وتتمثل أهم إجراءات تحقيق الآلات والمعدات فيما يلي:

- الاطلاع على سجل الأصول الثابتة ومطابقة بياناته مع الحسابات المختصة بالدفتري الأستاذ وكذلك مع كشف الجرد الفعلي للآلات المقدم إليه من إدارة المنشأة والتحري عن أي فروق تظهرها هذه المطابقات؛

- الاطلاع على عقود ومستندات وفواتير شراء الآلات والمعدات أو مبادلتها أو الحصول عليها كمنحة أو هبة أو تعويض أو كحصة في رأس المال المنشأة... إلخ، لتحقيق من أنها باسم المنشأة ومن أن انتقال ملكيتها إليها قد تم بشكل سليم ومستقر وتبعاً للإجراءات المعمول بها عادة مثل هذه الحالات، مع التحقق من عدم وجود أي نزاع بشأنها حتى تاريخ إعداد الميزانية؛

وفي حالة رهن هذه الآلات للغير، فإنه من الضروري الحصول على شهادة بذلك، مع مراعاة أي حقوق تكون قد ترتبت على ذلك؛

✓ فحص جميع الإضافات والاستبعادات التي تمت خلال العام بالنسبة للآلات والمعدات، وقد يحدث ذلك من خلال مراجعة المستندات الخاصة بذلك، أو بالمعاينة على الطبيعة لمقر العمل الذي توجد به الآلات والمعدات، فضلاً عن التأكد من الالتزام بتطبيق القواعد والإجراءات المتعارف عليها ووفقاً للوائح المعمول بها في المنشأة؛

✓ التحقق من صحة تقويم الآلات والمعدات بتكلفتها الرأسمالية السليمة، ومن صحة وثبات احتساب الإهلاك الدوري لهذه الآلات والمعدات، والتأكد من كفاية مخصصات الإهلاك في هذا الصدد.¹

¹ حامد طلبة محمد أبو هيب، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 116/115.

ثانيا: إجراءات مراجعة التثبتات المعنوية:

- القيام بطلب كشف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المنشأة من أصول وهمية موضحا فيه طبيعة كل أصل؛
- القيام بالاطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المنشأة لهذا الأصل؛
- التأكد من أن الأصول المعنوية قد قومت حسب الأصول والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة، ويمكن الإشارة إلى أن التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقويم الأصول غير الملموسة، أي أن تلك الأصول تقوم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها؛
- يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الأصول تخضع لمبدأ الاستهلاك وتظهر في الميزانية العمومية بثمان تكلفتها الأصلية مطروحا منها قيمة الاستهلاك.¹

وفيما يلي إجراءات لبعض عناصر الأصول المعنوية:

• شهرة المحل: عند مراجعة الشهرة فإنه يتم القيام بالخطوات الآتية:

- التحقق من عقد الشراء الذي ترتب عليه ظهور الشهرة؛
- أن الأصول كافة التي تم الإشارة إليها في عقد الشراء تم وضع قيم لها؛
- التحقق من معقولية قيم الأصول المشار إليها في العقد سواء من خلال سلامة ومعقولية وسيلة التقييم المتبعة أو استقلالية القائمين بالتقييم؛
- التأكد من أنه تم احتساب قسط إهلاك الشهرة وتم إقفاله في حساب الأرباح والخسائر وأن صافي قيمة الشهرة ضمن الأصول الثابتة غير الملموسة في الميزانية العمومية.

• علامات تجارية: عند مراجعة العلامات التجارية فعلى المراجع الأخذ بعين الاعتبار ما يأتي:

- الحصول على قائمة بالعلامات التجارية كافة التي لدى المنشأة؛
- الحصول على كافة الوثائق التي أدت إلى ظهور قيم هذه العلامات التجارية في السجلات المحاسبية وأن المنشأة قد قامت بتسجيلها في سجل العلامات التجارية لدى الجهة الرسمية المختصة تحت اسم المنشأة؛

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 217.

- لتحقيق من احتساب قسط الإهلاك وفقا للعمر الإنتاجي المتوقع كما هو مشار إليه في اتفاقية حق استخدام العلامة التجارية وأن قسط الإهلاك الخاص بالسنة يحمل على حساب الأرباح والخسائر وصل في قيمة الأصل تحت بند أصول ثابتة غير ملموسة في الميزانية؛
- أي نفقات تحديد حق استخدام العلامة التجارية تعتبر نفقة إيرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.¹

ثالثا: إجراءات مراجعة التثبيات المالية

يتبع المراجع للتحقق من هذا النوع من التثبيات الإجراءات التالية:

- الحصول على أدلة تفيد إمكانية المؤسسة في الاستمرار بالاحتفاظ بهذه التثبيات ومناقشة هذا الموضوع مع الإدارة والحصول على شهادة مكتوبة بذلك؛
- التعرف على القيمة بموجب دليل السوق ومقارنتها بقيمة المبلغ المحمل لهذه التثبيات حتى تاريخ تقرير المراجع؛
- إذا كانت القيمة السوقية لا تفوق القيمة الدفترية، يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار انخفاض القيمة الدفترية، وإن كان هناك عدم تأكد من عدم تغطية القيمة الدفترية فإنه يجب على المراجع الأخذ بالحسبان التعديلات اللازمة والإفصاح عن ذلك.²

¹عبيد سعيد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2011، ص 450.

²فانن زنودة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

المبحث الثالث: مراجعة المخزونات

يعتبر المخزون من الأصول المملوكة للمؤسسة، حيث يشكل جزءاً هاماً من الأصول المتداولة للمؤسسة، وكونه المحرك الأساسي لها تحاول المؤسسة المحافظة عليه حيث تلجأ المؤسسة لمراجعة حسابات المخزونات وهي عملية تهدف إلى تقييم صحة واكتمال ودقة البيانات المالية المتعلقة بالمخزونات.

وستتناول في هذا المبحث مفاهيم عامة حول المخزونات ثم نتطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية على المخزونات وتقييم نظامها ووصولاً إلى أهداف مراجعة المخزونات ثم الإجراءات المتبعة في مراجعة المخزونات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المخزونات

يعتبر المخزون من الأصول المهمة في المؤسسة فهو عامل مهم في الحفاظ على استقرار واستمرار المؤسسة، وسنحاول في هذا المطلب المرور على المفاهيم العامة للمخزونات.

أولاً: تعريف المخزونات:

للمخزون عدة تعريفات منها:

- **التعريف الأول:** عرفها المعيار المحاسبي الدولي IAS02 "هو أصل محتفظ به للبيع في السياق العادي للأعمال، أوفي مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع، أوفي شكل مواد خام أو إمدادات تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات"¹؛
- **التعريف الثاني:** "المخزون هو عبارة عن المواد الأولية أو السلع شبه التامة أو السلع تامة الصنع أو قطع الغيار الموجودة في المخزن بانتظار استخدامها في المستقبل، كذلك يمكن تعريف المخزون بأنه عبارة عن أي مردود غير مستخدم حالياً وينتظر استخدامه في المستقبل"²؛
- **التعريف الثالث:** "هو عبارة عن المواد الخام والمستلزمات وقطع الغيار والمواد نصف المصنعة، والمواد تامة الصنع الموجودة في المخازن بانتظار استخدامها مستقبلاً" كما تعرفه الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج بأنه "إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام والأجزاء والسلع الوسيطة وكذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع"³؛

¹ المعيار المحاسبي الدولي IAS02.

² سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2010، ص 187

³ سيف محمد عبد الله التهامي وإبراهيم جابر السيد، إدارة المشتريات والتخزين، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع + دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص 211.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن: المخزون هو عبارة عن أصل تمتلكه المؤسسة بغرض استخدامه في نشاطها التشغيلي، فيمكن أن يكون مواد موجهة للبيع أو مواد موجهة للاستخدام في عملية الإنتاج.

ثانيا: أهمية المخزونات

- يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة في المؤسسة، قد تصل في المؤسسات الصناعية إلى ما يزيد عن 50 % وفي المؤسسات التجارية يتراوح ما بين 52 % إلى 75 % من إجمالي رؤوس الأموال المتاحة؛
- نظرا للحجم الكبير الذي يمثلته المخزون من إجمالي حجم الأموال المستثمرة فإنه يؤثر على اقتصاديات المؤسسة، حيث تمثل تكلفة الاحتفاظ بالمخزون نسب مرتفعة لا يمكن الاستهانة بها؛
- نظرا لأن المخزون أقل الأصول سيولة فإن الأخطاء المتعلقة بإدارته لا يمكن معالجتها بسرعة، وسوء الإدارة إذا زاد عن حده في هذا المجال فقد يؤدي ذلك إلى نهاية المؤسسة؛

بالإضافة إلى ذلك:

- عدم قدرة المؤسسات على الاستغناء عن المخزون، وذلك لتأمين قدر معين من السلع للعملاء في المؤسسات التجارية أو الإنتاجية أو الإنتاج والاستخدام في مؤسسات صناعية ولذلك فإن تكلفة المخزون إجبارية لا يمكن تجنبها على الإطلاق؛
- هناك تأثير كبير للمخزون على أرباح المؤسسة، ذلك أن تحقيق أية وفورات في تكلفة المخزون يؤدي بالضرورة إلى زيادة مجزية في الأرباح؛
- إن عدم الاهتمام بالمخزون يؤدي غالبا إلى مشاكل أخرى عديدة بالنسبة للمؤسسات التجارية والصناعية مثل ذلك توقف العمليات الإنتاجية أو عدم انتظامها وعدم الاستجابة لرغبات العملاء والمستهلكين مما يجعلهم يتحولون إلى التعامل مع مؤسسات أخرى منافسة.¹

ثالثا: وظائف المخزونات

للمخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي:

1. إيجاد التوازن بين المراحل المختلفة للعملية الإنتاجية: من أهم وظائف المخزون الحد من احتمال توقف أي العمليات الصناعية بسبب عدم توفر المواد فإن حدث هذا الخلل في الآلات الموجودة بالعملية المعينة فإن هذا يؤدي بالتبعية إلى توقف العمل بالعملية التالية لها ولتفادي ذلك تنشأ محطات لتخزين بين العمليتين، بحيث

¹قاردي عبد القادر، الدور الاقتصادي للمخزون في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة NCA-ROUIBA، مجلة الابتكار والتسويق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مستغانم، العدد 04، 2017، ص 266.

- لا يؤثر توقف العملية الأولى في نشاط عملية ثانية ولنفس السبب يجب إنشاء المخازن للمنتج النهائي بين العملية الإنتاجية والعملية التوزيعية حتى لا تتأثر العملية الإنتاجية نفسها.
2. **خدمة أفضل للعملاء:** يحقق المخزون خدمة أفضل للعملاء عن طريق توفر الكميات اللازمة لهم من المنتجات في السوق في أي وقت وذلك لعدم توفر منتجات بصفة منتظمة في السوق قد يدفعهم للتعامل مع الشركات المنافسة، أو قد يدفعهم إلى استخدام منتجات في السوق في أي وقت ذلك لعدم توفر المنتجات البديلة لذلك يساعد المخزون إدارة المبيعات على تسليم المنتجات للعملاء في التواريخ المتفق عليها.
3. **الموازنة بين العرض والطلب:** يعتبر المخزون وسيلة لموازنة بين العرض مع الطلب، ففي حالة زيادة الطلب على العرض يلجأ إلى سد العجز عن طريق المخزون، وفي حالة ما انخفض الطلب عن العرض حيث يلجأ إلى حالة الفائض على المخزون ليستغل في مراحل لاحقة.
4. **الحفاظ على استمرارية الإنتاج:** الكثير من السلع تكون معمرة وبالتالي هي متواجد في السوق باستمرار يمكن لإدارة الإنتاج أن تقتنيها في أي وقت تشاء، غير أن بعض السلع الأخرى تكون سريعة التلف والبعض الآخر منها يكون موسمي حيث تظهر بكميات ضخمة خلال موسم الجني ثم يتناقص تواجدها في السوق، ولضمان توزيع المصنع باستمرار يلجأ إلى شرائها بكميات كبيرة في موسم الجني وتأخذها في ظروف تسمح بالحفاظ على خواصها للاستعمال عند الطلب مما يسمح باستمرارية العملية الإنتاجية على مدار السنة.
5. **تخفيض تكاليف الإنتاج:** سياسة التخزين الناتجة تسمح للمؤسسات الإنتاجية بإنتاج كميات كبيرة حتى وإن كان الطلب أقل من الإنتاج وهذا ما يسمح بتخفيض كلفة إنتاج المؤسسة المنتجة الواحدة، كما يسمح التخزين من الشراء بكميات الكبيرة وهذا ما يخفض من سعر المؤسسة المشتراة نتيجة للخصومات بسبب الشراء بكميات كبيرة، إضافة إلى انخفاض تكاليف النقل ومختلف النفقات المتعلقة بالتخزين.¹

رابعاً: تصنيف المخزون

يؤخذ بمعايير للتصنيف على العموم في إطار مدونة الحسابات:

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضاعة التي أعيد بيعها على حالتها)؛
- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع التقسيم ضمن كل كيان حسب كل احتياجاته الداخلية للتسيير.
- وعلى المستوى المحاسبي نأخذ بمبدأ الفصل بين:

¹ ابن هرهور عبد الرحمن، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة مطاحن الزيبان-القطرة-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص12/11.

- ✓ البضاعة المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها (حساب 30)؛
- ✓ المواد الأولية والتوريدات (حساب 31)؛
- ✓ التموينات الأخرى (حساب 32) ومنها:
 - المواد القابلة للاستهلاك (حساب 321)؛
 - اللوازم القابلة للاستهلاك (حساب 322)؛
 - التغليفات (حساب 326)؛
- ✓ سلع قيد الإنتاج (حساب 33)؛
- ✓ خدمات قيد الإنتاج (حساب 34)؛
- ✓ المنتجات التي صنعها الكيان (حساب 35) ومنها:
 - المنتجات الوسيطة (حساب 351)؛
 - المنتجات تامة الصنع (حساب 355)؛
 - المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (حساب 358)؛
- ✓ المخزونات المتأتية من التثبيات (حساب 36) ومنها: المخزونات التي يراقبها الكيان ولا يجوزها ماديا عند إقفال السنة المالية (حساب 37)؛
- ✓ المشتريات المخزنة (حساب 38) ومنها:
 - البضاعة المخزنة (حساب 380)؛
 - مواد أولية ولوازم (حساب 381)؛
 - التموينات الأخرى المخزنة (حساب 382)؛¹
- ✓ خسائر في قيمة المخزون وقيد الإنجاز (حساب 39) ومنها:
 - خسائر في قيمة المخزون السلع (حساب 390)؛
 - خسائر في قيمة المواد الأولية (حساب 391)؛
 - خسائر في قيمة التموينات الأخرى (حساب 392)؛
 - خسائر في قيمة المنتجات قيد الإنجاز (حساب 393)؛
 - خسائر في قيمة الخدمات قيد الإنجاز (حساب 394)؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 62.

- خسائر في قيمة مخزون المنتجات (حساب 395)؛
- خسائر في قيمة المخزون في الخارج (حساب 397).¹

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على المخزونات

تلعب الرقابة الداخلية على المخزونات دوراً هاماً في ضمان سلامة ودقة السجلات المالية وحماية الأصول، وستتطرق في هذا المطلب إلى كلا من تعريف الرقابة الداخلية على المخزونات وكيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات.

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية على المخزونات

عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.²

يمكن تعريف الرقابة على المخزون بأنها ذلك النشاط الذي يعني بمتابعة سير الأعمال المخزنية والتأكد من أن ما يتم أو تم في الواقع العملي مطابق لما أريد إتمامه ويهدف هذا النشاط بشكل عام إلى التأكد من سلامة وضع وتنفيذ الخطط والبرامج والسياسات المتعلقة بالتخزين وسلامة إجراءات الاستلام والصرف وضمان استمرارية تدفق المواد بما يلبي احتياجات المشروع والتأكد من أن تكاليف التخزين عند أدنى حد لها وأن المخزون لا يتعرض للتلف أو السرقة أو التقادم وأن حفظ المواد تتم وفقاً للنظام المعد لذلك.³

¹ بن مولاي فاطمة الزهراء، دور تدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية - دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس مطاحن بشار وكالة أدرار، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2016/2017 ص 17.

² ابتسام أحمد فتاح ورجاء جاسم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العدد 20، 2012، ص 239.

³ ممدونة المحاسب الأول، رقابة المخزون، متاح على الرابط <https://www.almohasb1.com>، تاريخ النشر 2010/04/13، أطلع عليه بتاريخ 2024/03/23.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات:

عند تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار هاته العوامل:

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية عن المخزون السلمي والإجراءات الرقابية الموضوعة وذلك بالأساليب المختلفة لجمع المعلومات مثل قوائم الاستقصاء، وخرائط التدفق... إلخ، للتأكد من جودة تصميم هذا النظام وسلامة الإجراءات الرقابية الموضوعة؛

عند دراسة المراجع لنظام الرقابة على المخزون السلمي يجب ألا تكون النظرة مقصورة على الإجراءات الرقابية على المخازن وأعمال التخزين، وإنما يجب التمدد إلى ما قبل التخزين وما بعده، ونقصد بذلك حركة البضاعة من مشتريات تدخل إلى المخازن، وحركة خروج البضاعة من المخازن إلى أقسام الإنتاج والبيع.¹

ولتقييم نظام الرقابة الداخلي للمخزونات يجب توفر الأهداف التالية:

- تخضع المخزونات إلى مراقبة محاسبية مناسبة؛
- كل مخزون معروف وتحت حماية؛
- هناك نظام يحدد التكاليف وأسعار التكلفة تقيم عن طريق المخزونات؛
- المخزونات مقيمه تقيما سليما.

وللوقوف على مدى توفرها ينبغي تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات عن طريق الشروط المثالية المتضمنة

في الأسئلة التالية:

• **الأسئلة رقم 01:** الهدف منها التحقق من أن المخزونات تخضع للمراقبة المحاسبية المناسبة؛

- هل هناك جرد مستمر، بالكميات والقيم، ومستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات؟
- في حالة إتباع الجرد المستمر بالقيم هل تتم مقارنة ذلك في فترات منتظمة بحسابات دفتر الأستاذ العام؟
- هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزون من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها؟
- وهي سجلات تسمح بالمتابعة الحسنة للبضائع خارج المؤسسة وملك لها (موجودة لدى المتعاملين أو في مخازن عمومية...).
- هل يتم فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف استخراج أنواع المخزون ذات معدل دوران ضعيف؟

¹ أحمد عبد المولى وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة - جامعة القاهرة، -، 2008، ص 363.

• الأسئلة رقم 02: الهدف منها التحقق من أن كل المخزونات معروفة ومحفوظة؛

- هل تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقة بحيث كل عون مسؤول عن مخزون معين؟
- هل المخزونات محمية ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة، تتماشى ونوع المخزون يمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم؟
- وهل هي محمية ضد العوارض الطبيعية؟
- هل يقارن عمال المخازن الكميات المسلمة لهم مع مذكرات الاستلام، الإنتاج...؟
- هل تسلم المخزونات فقط عند تقديم مذكرة إخراج مرقمة ترقمها مسبقاً، أو مذكرة إرسال، موافق عليها؟
- هل يخضع قرار البضائع التي أصبحت غير صالحة وفاسدة إلى موافقة مسؤول؟
- هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزون، بصفة منتظمة خلال الدورة وفي نهايتها؟
- هل تتضمن إجراءات الجرد الفعلي:
- ✓ تعليمات مكتوبة كافية؛
- ✓ إشراف فعلي؛
- ✓ ترتيب وتمييز بصفة كافية للمنتجات مما يسهل عملية العد الفعلي وتمييز ما تم عده؛
- ✓ حصر بكل دقة السلع المعطوبة والفاسدة غير القابلة للاستعمال الموجودة بالمخازن والتي ينبغي تصليحها؛
- ✓ استعمال بطاقات مرقمة مسبقاً ومسجلة؛
- ✓ يتم عد المخزون والاطلاع على البطاقات من طرف مستخدمين غير المسؤولين عن هذه المخزونات؛
- ✓ إعادة العد للمرة الثانية في حالة انعدام الجرد المستمر أو في حالة وجود فروق كبيرة مقارنة بالجرد المستمر؛
- ✓ تحديد التواريخ المناسبة للتوقف للإنتاج، واستقبال المخزونات ما بين المعامل (استقلالية الدورات)؛
- ✓ تحديد مستوى الإنهاء الذي وصلت إليه الأشغال قيد الصنع؛
- ✓ فحص معمق لفائض وعجز المخزون؛
- ✓ تسوية الدفاتر بإدخال الفروق بعد الموافقة عليها من مسؤول على المخزون.

• الأسئلة رقم 03: الهدف منها التحقق من أن كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزونات؛

هل هناك نظام لتحديد التكاليف؟

• **الأسئلة رقم 04:** الهدف منها التحقق من أن المخزونات مقيمة تقييما سليما؛

- ✓ هل هناك نظام لتحديد التكاليف وأسعار التكلفة يمكن مقارنته بنظام المحاسبة العامة؟
- ✓ هل النظام أعلاه لا يتضمن عيوباً من حيث التصور والتطبيق؟
- ✓ في حالة ما إذا كان أسلوب التكاليف المعيارية مطبق، فهل يعاد النظر في تلك التكاليف بصفة منتظمة وتغييرها عند الضرورة؟¹

المطلب الثالث: أهداف مراجعة المخزونات

تعد مراجعة المخزونات عملية أساسية في المؤسسة حيث تساعد على ضمان دقة سجلات المخزون ومنع الاختلاسات وتحسين كفاءة إدارة المخزون، حيث تهدف مراجعة المخزونات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:

- **الكمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات حول مخزون آخر المدة لقراءها، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل لعليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها الحقيقي لعنصر موضوع المراجعة.
- **الوجود:** يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلاً على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخريين بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانوناً.
- **الملكية:** تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكاً لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة لها.
- **التقييم:** ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولاً خارج أولاً FIFO مثلاً أو التكلفة الوسيطية المرجحة CMP.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 124-129.

1- التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً.¹

المطلب الرابع: إجراءات مراجعة المخزون

تتمثل أهم إجراءات المخزون فيما يلي:

- إجراءات التحقق من كمية المخزون الموجودة: من الضروري المعتادة أن يتواجد المراجع المحايد في الوقت في الوقت الذي يتم فيه الجرد حيث يهدف من خلالها إلى التحقق من أن المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلاً (الوجود) وذلك عن طريق إجراءات تتمثل في اختيار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي، وملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد.
- إجراءات التحقق من الاكتمال والدقة: وهنا يتحقق المراجع بأنه قد تم جرد المخزون بدقة (المخزون الجود فعلاً) وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الاكتمال)، ويتم التحقق من ذلك عن طريق:

✓ فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات؛

✓ الاستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى؛

✓ المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة، للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد؛

✓ تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية؛

✓ إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضاً

فحص المواصفات ووحدة الجرد)؛

✓ مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر؛

✓ تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء اختبارات تالية.

- إجراءات التحقق من التسجيل المحاسبي والفاصل الزمني: ويتحقق المدقق من أنه قد تم تصنيف المخزون على نحو ملائم في البطاقات والحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة، ولتحقق من ذلك يجب القيام بما يلي:

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 152

✓ فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة؛

✓ تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات للإنتاج تحت التشغيل؛

✓ التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام؛

✓ التأكد للمخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلي؛

✓ فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج والذي لم يتم إدراجه ضمن الجرد؛

✓ التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الاستلام الأخير المستخدم في نهاية العام؛

✓ التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور في النقطة السابقة قد تم إدراجه في الجرد الفعلي؛

✓ فحص المنطقة الخاصة بالاستلام في المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي.¹

التحقق من القيمة القابلة للتحقق والحقوق: يقوم المراجع من التأكد من أن المخزون مقوم بالقيمة الممكن

تحقيقها، وأن قيمته لا تشمل على المخزون التالف وغير الصالح للاستخدام، ويتطلب الأمر منه أن يلاحظ ويستفسر بشأن ما هو المخزون الذي تلف أو تم تدميره عن عمد أو بسبب عوامل التعرية مثلاً، ثم يتحقق من تسوية القيمة الدفترية للمخزون بقيمة هذا المخزون، كما يتم التأكد من أن للشركة كافة الحقوق، إلى المخزون المسجل بكشوف الجرد وفي سبيل ذلك يجب أن يقوم بالإجراءات التالية:²

✓ إجراء اختبار للمخزون المتقادم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والانتباه إلى العناصر

التي بها ضرر، والتي يوجد بها صدأ أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة؛

✓ الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص المستهلكين ويوجد بالمخزن الخاص بالشركة؛

✓ الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون.³

¹ ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، القاهرة مصر، 2002، ص 852-856.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 337-338.

³ ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 857.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التعرف على المراحل التي مرت بها المراجعة وكيف تطورت حتى أصبحت كمهنة مستقلة، ضرورية وذات مصداقية، حيث تعبر عن فحص انتقادي منظم بهدف الخروج برأي فني محايد، ومعرفة مدى أهميتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ومن العناصر المهمة للميزانية التي تم التطرق لها في هذا الفصل والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمؤسسة حيث تجسدت في دراستنا في كل من التثبيات والمخزونات.

تم توضيح في عنصر التثبيات كل من مفهومها، أهميتها وأنواعها حيث تصنف التثبيات إلى معنوية، عينية ومالية، ويختلف تقييم التثبيات وإعادة تقييمها باختلاف أنواعها، حيث تقيم التثبيات العينية بتكلفة الشراء أو الإنتاج أو عن طريق التبادل أو على الحساب، بينما تقيم التثبيات المعنوية عن طريق الشراء المنفصل أو اندماج الأعمال أو المبادلة أو مولدة داخليا، وتقيم التثبيات المالية بالقيمة العادلة، أما بالنسبة لإعادة التقييم تشترك التثبيات العينية والمعنوية في نفس الطرق وهي طريقة التكلفة أو إعادة التقييم، ويبقى إعادة تقييم التثبيات المالية بالقيمة العادلة.

كما تم أيضا التطرق إلى عنصر المخزونات من خلال إبراز مفهومها، أهميتها، وظائفها وتصنيفها، ولضمان سير عمل المخازن بشكل سليم تتخذ المؤسسة ما يسمى بنظام الرقابة الداخلية على المخزونات، حيث يساهم في التأكد من سلامة عمليات المخازن ومن أجل معرفة قوته أو ضعفه تلجأ المؤسسة لتقييمه عن طريق مجموعة من الشروط المثالية.

ونظرا لأهمية التثبيات والمخزونات بالنسبة للمؤسسة فهي معرضة لكل أشكال السرقة والاختلاس والضياع والتلاعبات، ولهذا تلجأ المؤسسة إلى المراجعة، لحمايتها والحفاظ عليها لضمان استمرارية نشاطها.

الفصل الثاني: المراجعة التطبيقية للتبنيات والمخزونات في المؤسسة محل الدراسة

تمهيد:

تدعيما للجانب النظري الذي تطرقنا إليه سابقا لموضوع مراجعة التنبؤات والمخزونات، سنجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية مع ما هو موجود في الواقع، وذلك باختيار نموذج من المؤسسات الاقتصادية.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: مراجعة التنبؤات بالمؤسسة.

المبحث الثالث: مراجعة المخزونات بالمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى هاته المؤسسة محل الدراسة وأخذ نظرة عامة حولها.

المطلب الأول: لمحة عامة حول المؤسسة محل الدراسة.

أولاً: تعريف المؤسسة: هي مؤسسة تدرج تحت شركة ذات المسؤولية المحدودة برأسمال قدره 50,000,000.00 دج وهي مؤسسة متواجدة في ولاية الوادي، بدأت نشاطها في ماي 2002.

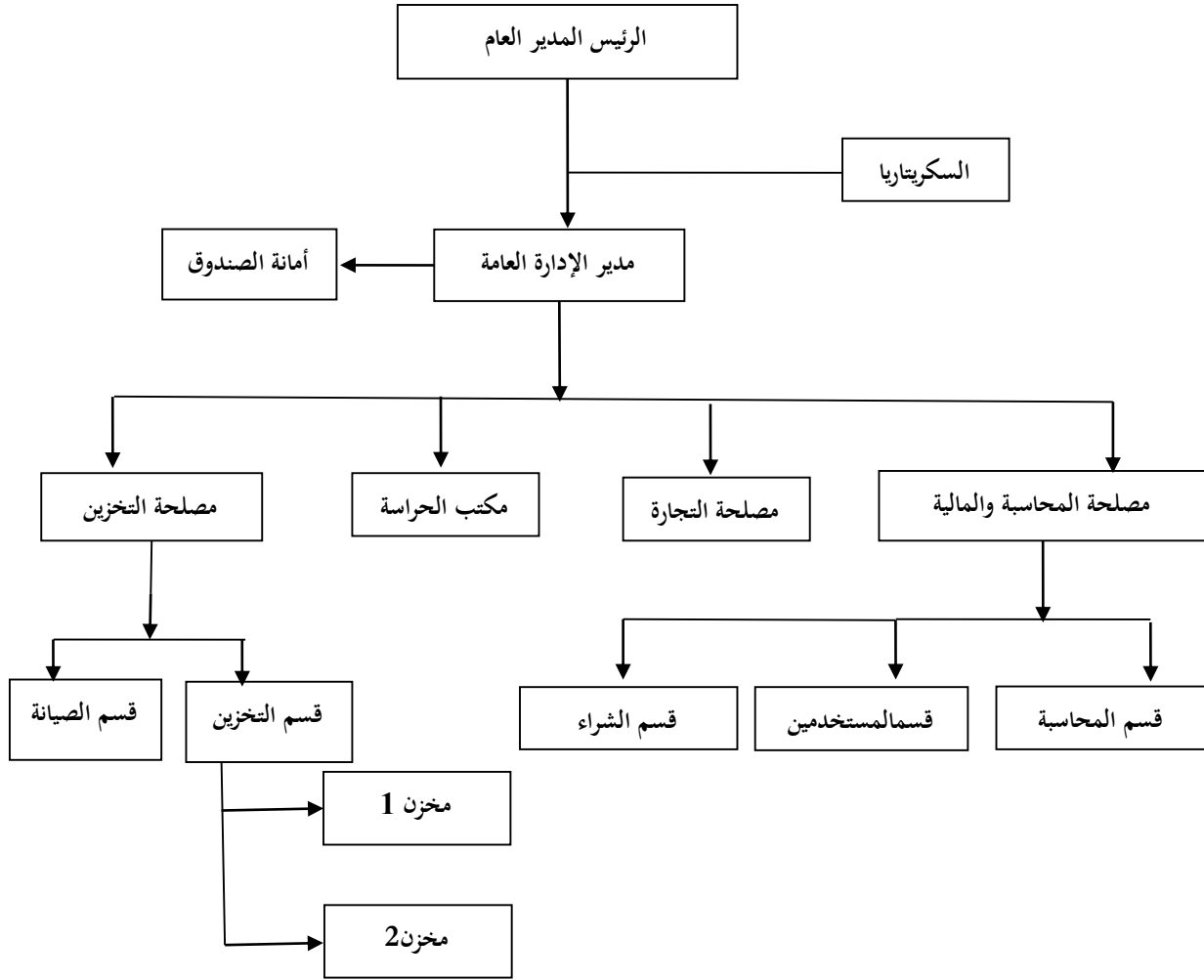
ثانياً: أهداف المؤسسة: تتلخص أهداف هذه المؤسسة فيما يلي

- ✓ تحقيق هامش ربح والذي بدوره يعمل على رفع رأس المال وتطويره؛
- ✓ تسعى المؤسسة للاستعمال الأمثل لعناصر الإنتاج، وذلك بوضع خطط جيدة ودقيقة لعجلة الإنتاج؛
- ✓ تحقيق الاستقرار المالي من خلال إدارة أموالها بشكل فعال وضمان استمراريتها على المدى الطويل؛
- ✓ تساهم في توفير فرص العمل لأفراد مما يساهم في تقليل البطالة وتحسين المستوى المعيشي.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله.

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط إدارة ومصالح المؤسسة، مع العلم أن تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة، حيث يوضح هذا الهيكل عدد المصالح الموجودة بالمؤسسة والمتمثلة في المدير العام الذي يتفرع منه مدير الإدارة العامة والذي يضم بدوره ثلاث مصالح ومكتب، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من مراجع الحسابات.

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي.

1. الرئيس المدير العام: يعتبر المسير والموجه الأول للمؤسسة يتميز بالأسبقية في تمثيل المؤسسة والإشراف العام عليها وهذا بالتنسيق والتشاور مع مختلف الدوائر والمصالح، وتتلخص مهامه فيما يلي:

- إصدار التعليمات والأمر بالتنفيذ؛
- إقامة اجتماعات وندوات تهم أمر المؤسسة؛
- إبرام العقود والصفقات بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين الذين لهم صلة مباشرة بالمؤسسة.

2. السكرتاريا: تتمثل حلقة الوصل في المؤسسة فهي مصلحة تربط المديريات بمختلف الوحدات وكذا المؤسسة بالخيط الخارجي وتختص في:

- استقبال البريد والمكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المصالح المعنية؛

- استقبال وتوجيه الزبائن.

3. مدير الإدارة العامة: يقوم مدير الإدارة العامة بالإشراف على ثلاث مصالح ومكتب الحراسة، وأمانة الصندوق، ونذكرها كما يلي:

- أمانة الصندوق: يتمثل دور أمانة الصندوق في الإشراف عن استلام وتسليم النقود؛

- مصلحة المحاسبة والمالية والمستخدمين: تعتبر هذه المصلحة بمثابة العصب الرئيسي للمؤسسة، فهي تسهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والسهر على الوفاء بالتزامات المؤسسة اتجاه الغير، وتقوم بالمراقبة الدورية للخزينة وإعداد الميزانية وكل الجداول المرفقة، حيث تشرف وتتابع كل ما يتعلق بالمؤسسة من عمليات محاسبية وكذلك تتابع وتنظم شؤون المستخدمين، وتضم هذه المصلحة:

✓ قسم المحاسبة والمالية: يقوم هذا القسم بالتسجيل المحاسبي لكل النشاطات في السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

✓ قسم المستخدمين: يهتم بشؤون المستخدمين.

✓ قسم الشراء: يتولى مسؤولية اكتساب السلع والمواد اللازمة لنشاط المؤسسة من الموردين بأسعار مناسبة وبجودة عالية وبكميات كافية.

- مصلحة التجارة: هي مصلحة مختصة أساسا في توزيع المنتج عبر مختلف الولايات ويكون البيع بالجملة.

- مكتب الحراسة: وهو مكتب يهتم بالسهر على أمن المؤسسة وحمايتها.

- مصلحة التخزين والصيانة: تشكل مصلحة التخزين والصيانة ركنا أساسيا في أي مؤسسة تجارية، حيث تكلف بإدارة وتنظيم عمليات التخزين وصيانة السلع والمعدات والأجهزة اللازمة لنشاط المؤسسة؛

✓ قسم التخزين: يهدف إلى ضمان توفير السلع والمواد بكميات كافية بشكل مستمر ودون أي انقطاع.

✓ قسم الصيانة: يهدف إلى ضمان استمرارية العمل للمؤسسة بإجراء صيانة دورية للمعدات والأجهزة وفقا لجدول الصيانة المعتمد.

المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة للتبثبات والمخزونات في المؤسسة

لقيام محافظ الحسابات بعملية مراجعة التبثبات والمخزونات يتبع مجموعة من العناصر تتمثل في عدة خطوات معتمدا على أدوات أو إجراءات، يقوم من خلالها على جمع معلومات كافية حول التبثبات والمخزونات، وبعد الانتهاء من عملية المراجعة يقدم مجموعة من التوصيات والملاحظات التي يجب على الإدارة أخذها بعين الاعتبار.

المطلب الأول: الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات عند عملية المراجعة

تتمثل الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة لجميع عناصر المؤسسة فيما يلي:

1- المعاينة والجرد الفعلي: يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل:

الآلات والمباني والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد الفعلي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

2- المراجعة الحسابية: تهدف المراجعة الحسابية إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة

بالمستندات والدفاتر والكشوفات والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط.

3- المراجعة المستندية: تعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في

المراجعة، ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات والمالية التي تمت بالمؤسسة.

4- المصادقات: تتمثل المصادقات بإصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات

التي يطلبها المراجع؛ تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المراجع والمؤسسة.

5- الاستفسارات: تقوم هذه الطريقة على أساس توجيه المراجع لبعض الأسئلة أو الاستفسارات إلى المختصين

داخل المؤسسة، للحصول على إيضاحات تتعلق بالنظم أو الإجراءات التي تحتاج إلى تفسير خاص، وهذه الاستفسارات قد تكون شفوية أو كتابية، ولا بد للمراجع أن يتأكد من مدى صحة الإجابات قبل أن يقتنع بها.

6- المقارنات والربط بين المعلومات: تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية

والفترات السابقة، ودراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة المعلومات بالمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.

7- **المراجعة الانتقادية:** يقوم المراجع من خلال هذه الوسيلة بدراسة انتقادية فاحصة وتحليل متمكن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو القوائم المالية، ويتوقف نجاح هذه المراجعة على خبرة المراجع وكفاءته، كما تقيد في توفير وقت وجهد لمواجهة المراجع للأمور غير العادية التي تستدعي انتباهه.

المطلب الثاني: مراجعة التبثبات في المؤسسة

أولاً: عرض تبثبات المؤسسة وتبيين تطورها للسنوات 2020، 2021، 2022:

لعرض التبثبات المؤسسة يمكن الاعتماد على ميزان المراجعة وجدول الاستثمار، وفيما يلي جدول يوضح التبثبات التي تملكها المؤسسة حيث تمثل القيمة الإجمالية للتبثبات 1254098505.55 دج.

الجدول رقم (02): بيان تطور حسابات التبثبات في المؤسسة للسنوات 2020، 2021، 2022.

رقم حساب	اسم الحساب	سنة 2020	سنة 2021	سنة 2022
20	مصاريف التبثبات المرصدة	869141.47	1124406.77	1294198.84
211	الأراضي	15653487.78	16883244.28	16883244.28
212	تحيئة أراضي	187500.00	187500.00	187500.00
213	مباني	1198945580.61	1217882805.36	1211067497.49
215	معدات وأدوات	156001.78	185576.78	347613.28
2182	معدات النقل	5281301.68	7909506.80	10224574.09
2183	تجهيزات مكتب	7805687.19	9854660.94	10481170.94
2184	تحيئات وتركيبات	1372222.70	2653254.42	2724366.60
2185	تجهيزات أخرى	888340.04	888340.04	888340.04
23	التبثبات الجاري إنجازها	20759868.62	0.00	0.00
المجموع		1251919131.87	1257569295.39	1254098505.55

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

ثانيا: الجرد المحاسبي للتبثبات

ويتمثل هذا في الاطلاع على عمليات التسويات المحاسبية التي قام بها محاسب المؤسسة والموضحة كما يلي

2022.

الجدول رقم (03): جدول يوضح الجرد المحاسبي للتبثبات المؤسسة لسنة المالية 2022.

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	اقتناء/تحويل داخلي خلال سنة 2022	تنازل/تحويل داخلي خلال سنة 2022	الرصيد في 2022/12/31
20	مصاريف التثبيات المرصمة	1124406.77	169792.07	0.00	1294198.84
211	الأراضي	16883244.28	0.00	0.00	16883244.28
212	تهيئة أراضي	187500.00	0.00	0.00	187500.00
213	مباني	1217882805.36	457061.00	7272368.87	1211067497.49
215	معدات وأدوات	185576.78	162036.50	0.00	347613.28
2182	معدات النقل	7909506.80	2607075.79	292008.50	10224574.09
2183	تجهيزات مكتب	9854660.94	643010.00	16500.00	10481170.94
2184	تهيئات وتركيبات	2653254.42	112612.18	41500.00	2724366.60
2185	تجهيزات أخرى	888340.04	0.00	0.00	888340.04
23	التبثبات الجاري إنجازها	0.00	418961.00	418961.00	0.00
المجموع		1257569295.39	4570548.55	8041338.37	1254098505.55

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

ملاحظات:

- اقتناءات التثبيات خلال سنة 2022 والمقدر ب 4570548.55 دج.
- التنازل والتحويل الداخلي المسجل على مستوى التثبيات خلال سنة 2022 والقدر ب 8041338.3 دج، موضح كما يلي:

✓ تم اقتناء مباني بقيمة 457061.00 دج، كما تم التنازل عن جزء من المباني خلال سنة 2022 بقيمة 7272368.87، حيث كان الرصيد النهائي 1211067497.49.

✓ معدات نقل بقيمة 292008.50 دج حيث يمثل قيمة سيارة نقل أهتلكت تماما بسبب حادث اصطدام وعدم صلاحيتها نهائيا للاستعمال وفقا لتقرير خبير معتمد في سيارات.

✓ تجهيزات مكتب بقيمة 16500.00 دج يمثل قيمة هواتف نقالة ضاعت.

✓ تهيئات وتركيبات بقيمة 41500.00 دج يمثل شبكة قديمة للهاتف تم إتلافها.

✓ تبثبات قيد التنفيذ بقيمة 418961.00 دج وتمثل قيمة الأشغال الملاحقة لمبنى الديوان، وقد سجلها محاسب الشركة مدينة بطبيعتها، ثم قام بتحويلها إلى حسابها الأصلي (المباني).

ثالثا: توضيح إهلاكات التبثبات بالموازاة حصص الإهلاكات

حيث ارتفعت من 346786512.38 دج في 2021/12/31 إلى 378260288.45 دج في 2022/12/3، أي بزيادة تقدر 31473767.38 دج موضحة كما يلي:

الجدول رقم (04): بيان التغير في الإهلاكات.

الإهلاكات في 2021/01/01	حصص سنة مالية 2022	استرجاع خلال السنة المالية 2022	الإهلاكات في 2022/12/31
346786521.07	33484486.86	2010719.48	378260288.45

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

رابعا: التحقق من الجرد الفعلي لعناصر التبثبات

حيث تتلخص هذه المرحلة في إحصاء جميع عناصر التبثبات الموجودة لدى المؤسسة والجدول التالي يوضحها

كالتالي:

الجدول رقم (05): جدول يوضح الجرد الفعلي للمؤسسة خلال سنة 2022.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
211	الأراضي	16883244.28
212	تهيئة أراضي	187500.00
213	مباني	1211067497.49
215	معدات وأدوات	345663.29
2182	معدات النقل	10224574.09
2183	تجهيزات مكتب	10358589.55
2184	تهيئات وتركيبات	2666804.10
2185	تجهيزات أخرى	888340.04
	المجموع	1252622212.83

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

خامسا: المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي للتنبؤات

حيث يقوم المراجع بمقارنة المبالغ المتعلقة بكل حساب والمجودة في الجرد الفعلي بالمبالغ المتعلقة بنفس الحساب والموجودة في جدول الجرد المحاسبي، وذلك من أجل اكتشاف الفرق إن وجد والبحث عن التفاصيل من أجل معرفة سبب هذا الفرق، والجدول التالي يظهر الفارق بينهما موضحة كالتالي.

الجدول رقم (06): بيان فروق الجرد المحاسبي والفعلي للتنبؤات لسنة 2022.

رقم الحساب	اسم الحساب	الجرد المحاسبي	الجرد الفعلي	الفروق
211	الأراضي	16883244.28	16883244.28	0.00
212	تربة أراضي	187500.00	187500.00	0.00
213	مباني	1211067497.49	1211067497.49	0.00
215	معدات وأدوات	347613.28	345663.29	1950.00
2182	معدات النقل	10224574.09	10224574.09	0.00
2183	تجهيزات مكتب	10481170.94	10358589.55	122581.39
2184	تجهيزات وتركيبات	2724366.60	2666804.10	57562.50
2185	تجهيزات أخرى	888340.04	888340.04	0.00
المجموع		1252804306.72	1252622212.83	182093.89

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

سادسا: الملاحظات الناتجة عن فحص التنبؤات

- عدم إدراج إهلاكات القيم المعنوية نهائيا، كما تم إثبات بأن بعض الأخطاء في حساب الإهلاكات (خاصة فيما تعلق بالأشهر).
- عدم التمكن من تحديد وجهة فارق الجرد.

المطلب الثالث: مراجعة المخزونات في المؤسسة

أولاً: عرض تطور المخزونات خلال الثلاث سنوات الأخيرة موضحة في الجدول التالي.

الجدول رقم (07): بيان تطور حسابات المخزونات للمؤسسة للسنوات 2020، 2021، 2022.

رقم الحساب	اسم الحساب	سنة 2020	سنة 2021	سنة 2022
31	المواد والولائم	414045.02	311951.32	1023074.53
35	مخزونات المنتوجات	0.00	5300808.04	11544577.34
المجموع		414045.02	5612759.36	12567651.87

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

ثانياً: توضيح تفصيل المخزون لسنة 2022 من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم (08): بيان تفصيل المخزون في 2022/12/31.

المبالغ	طبيعة الحساب
84458.50	مواد ولوازم البناء
23640.00	زيوت وشحوم
801559.29	لوازم مكتبية
113416.74	قطع غيار
11544577.34	منتجات قيد التنفيذ (سكنات)
12567651.87	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

ثالثاً: الجرد الفعلي للمخزونات لسنة 2022.

الجدول رقم (09): بيان الجرد الفعلي للمخزونات لسنة 2022.

الجرد الفعلي	طبيعة الحساب
84458.50	مواد ولوازم البناء
23640.00	زيوت وشحوم
801559.29	لوازم مكتبية
113416.74	قطع غيار
11544577.34	منتجات قيد التنفيذ (سكنات)
12567651.87	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

رابعاً: توضيح الفرق بين الجرد المحاسبي والجرد الفعلي لسنة 2022.

الجدول رقم (10): بيان فروق الجرد المحاسبي والفعلي للمخزونات لسنة 2022.

طبيعة الحساب	الجرد المحاسبي	الجرد الفعلي	الفروق
مواد ولوازم البناء	84458.50	84458.50	0.00
زيوت وشحوم	23640.00	23640.00	0.00
لوازم مكتبية	801559.29	801559.29	0.00
قطع غيار	113416.74	113416.74	0.00
منتجات قيد التنفيذ (سكنات)	11544577.34	11544577.34	0.00
المجموع	12567651.87	12567651.87	0.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

خامساً: الملاحظات الناتجة عن فحص المخزونات

- ✓ عدم إدراج المؤونات لبعض عناصر المخزون، خاصة ما تعلق باللوازم المكتبية، إذ تحتوي على قيمة معتبرة لم تعد صالحة للاستعمال، أوجب تحرير محضر تلف بشأنها من أجل إخراجها من قيمة المخزون؛
- ✓ القيام بعملية المراقبة بين أرصدة المخزون في مصلحة الوسائل العامة ومصلحة المحاسبة إلا في آخر السنة، وهو ما ينتج عنه عادة فروق جرد.

خلاصة

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى التعرف على مراجعة التثبتات والمخزونات كدراسة ميدانية، والتي تم التوضيح والتعرف فيها على الوسائل والإجراءات التي يتبعها المراجع عند مراجعته لعناصر الميزانية والتي اختصرت في هذه الدراسة على عنصري التثبتات والمخزونات في المؤسسة محل الدراسة. حيث لم نتمكن من الحصول على بعض الوثائق التي تساهم في إثراء الدراسة، وقد تم الاكتفاء بالمعلومات التي قدمت من طرف المراجع الخاص بالمؤسسة والتقريب المقدم من طرفه.

خاتمة

بعد الدراسة التي قمنا بها حول موضوع مراجعة التثبيات والمخزونات، استطعنا الوقوف على جوانب مختلفة لهذا الموضوع، حيث يظهر جليا دور التثبيات والمخزونات مهم عند المؤسسات بصفة عامة، فلا تكاد تخلو أي ميزانية من بندي التثبيات والمخزونات.

تعتبر التثبيات والمخزونات من أهم بنود المؤسسة، بحيث تعد مراجعتهم جزءا هاما من أي مؤسسة تسعى للنجاح، فهي تساعد على ضمان أن جميع المعدات والأدوات والمخزون اللازم تعمل بشكل صحيح ومتاحة عند الحاجة، كما أنها تسعى على منع فقدان أو السرقة أو التلف، ولهذا يجب على المؤسسة الاستعانة بمحافظ حسابات والذي بدوره يقوم بمساعدة المؤسسة على التعبير عن الوضع المالي بشكل صحيح للمؤسسة.

وبعد معالجتنا وتحليلنا للموضوع من خلال الجانب النظري وإسقاطه على الجانب التطبيقي توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات وأخرى عامة، بالإضافة إلى مجموعة من الاقتراحات.

اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات:

- **الفرضية 01:** تم قبول هذه حيث تعد المراجعة أداة مهمة لضمان حصول أصحاب المصلحة على صورة حقيقية وصادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- **الفرضية 02:** تم قبول هذه حيث تعد التثبيات والمخزونات عنصرا أساسيا لنجاح أي مؤسسة، حيث تلعب دورا حيويا وتؤثر بشكل مباشر على ربحية والكفاءة؛
- **الفرضية 03:** تم قبول هذه حيث يقدم تقييم التثبيات معلومات محدثة عن القيمة الحقيقية للأصول الثابتة للمؤسسة، ويلعب دورا هاما في تزويد المؤسسة بمعلومات دقيقة؛
- **الفرضية 04:** تم قبول هذه حيث يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال بشكل عام على دقة سجلات المخزونات والحد من مخاطر فقدان المخزونات وسرقتها، وهذا ما يساعد على تسهيل عملية التحقق الفعلي للمخزونات؛
- تساهم مراجعة التثبيات والمخزونات على تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال تحديد المجالات التي يمكن للمؤسسة تحسين كفاءة تسيير عملياتها وكذلك اتخاذ القرارات السليمة لتجنب المخاطر التي تعيق سير المؤسسة نحو أهدافها؛

النتائج المتوصل إليها:

أما فيما يخص النتائج العامة فتوصلنا إلى:

- المراجعة عملية ضرورية تسهل على أصحاب المصلحة اتخاذ قرارات مستنيرة، لتقديم صورة أوضح وأكثر دقة عن المركز المالي للمؤسسة؛
 - تعيين محافظ الحسابات ضرورة حتمية يفرضها التسيير الجيد للمؤسسة؛
 - توجد طرق مختلفة لتقييم التثبيات ويتعدد التقييم حسب كل نوع من أنواع التثبيات؛
 - تسمح إعادة تقييم التثبيات للمؤسسة بتحسين وضعيتها المالية من خلال تقوية أموالها الدائمة، الأمر الذي يسمح بتحسين صورة المؤسسة؛
 - فعالية نظام الرقابة الداخلية على المخزونات تجعل المؤسسة تفهم المخاطر المتعلقة بهذا العنصر؛
 - تساعد الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات في تسهيل وتطبيق وسير عملية المراجعة بكل منهجية؛
 - عدم توفر بعض الوثائق تعيق عمل المراجع عند قيامه بعملية المراجعة؛
- بناءً على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي:

التوصيات:

- ضرورة الاعتماد على محافظ الحسابات في المؤسسات نظراً لأهميته البالغة ومساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- لابد من الاهتمام بتقارير المراجعة وعدم إهمالها والأخذ بالتوصيات والحلول المقترحة من طرف محافظ الحسابات؛
- إعطاء أكثر أهمية لي بندي التثبيات والمخزونات كونهما المحرك الأساسي للمؤسسة؛
- ينصح بإجراء عملية المراجعة للتثبيات والمخزونات بشكل دوري لتفادي وقوع أخطاء مع استمرارها تؤثر جوهرياً على المؤسسة؛

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع مراجعة التثبيتات والمخزونات، وعلى الرغم من محاولتنا بالإلمام بالجوانب المهمة للدراسة، إلا أن هناك العديد من الجوانب التي تحتاج إلى دراسة وتعمق في هذا الموضوع، حيث تبقى الآفاق مفتوحة لمثل هذه الدراسات والمواضيع الآتية:

- أثر مراجعة التثبيتات والمخزونات في تحسين أداء المؤسسة.
 - تأثير نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على تسير التثبيتات والمخزونات.
- وفي الأخير فإننا نرجو أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومنهجية تحليله وفي محاولة إسقاطه على أرض الواقع، أن تكون خاتمة بحثنا هذا نقطة بداية لبحوث أخرى مستقبلية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- (1) أحمد عبد المولى وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
- (2) ألفين أريتنر، جيمس لوبك ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل الجزء الأول، دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية.
- (3) ألفين أريتنر وجيمس لوبك ترجمة، محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية، 2002.
- (4) تامر نزيه رفاعه، أصول تدقيق الحسابات، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017
- (5) حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- (6) حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاحراء العملية، ط1 دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- (7) حسين يوسف، القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2013/2019.
- (8) زاهرة عاطف سراء، مراجعة الحسابات، والتدقيق، ط1، دار الريه للنشر والتوزيع الأردن، 2009.
- (9) سليمان خالد عبيدات ومصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، ط3، دار النشر والتوزيع والطباعة 2010.
- (10) سيف محمد عبد الله التهامي وإبراهيم جابر السيد، إدارة المشتريات والتخزين، الطبقة الأولى، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع + دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
- (11) عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، ط2، دار النشر حيطلي، الجزائر، 2011.
- (12) عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ط2، العراق، 1999.
- (13) عبد الفتاح الصحن، أسس ومبادئ المراجعة عملا وعلمًا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- (14) عبيد سعيد شريم ولطف محمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط3، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2011.
- (15) علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014.
- (16) علاوي لخضر، نظام المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF الأوراق الزرقاء، الجزائر 2014.
- (17) علي عبد القادر الدينبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط5، دار وائل، الأردن، 2015
- (18) عنان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المحاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2006.
- (19) فوارس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر الجزائر.

- (20) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
- (21) محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الحنان للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن، 2016.
- (22) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة 2008.
- (23) محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- (24) محمد سمير العجان، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، الدار الجامعية بيروت، 2003/2002.
- (25) محمد كامل الحاروني، مراجعة الحسابات، المطبعة الأميرية بالقاهرة، مصر 1945.
- (26) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية ط1 دار صفاء للنشر والتوزيع الأردن، 2009.
- (27) هوام جمعة المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFAS/IAS/2009/2010، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011.

ثانيا: المقالات:

- (1) ابتسام أحمد فتاح ورجاء جاسم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، محلية دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، 2012.
- (2) جيار محفوظ وموسى بن منصور، أهمية تقييم الأصول المعنوية للمؤسسة الداخلة للبورصة، دراسة حالة الرياضي-سطف-مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية.
- (3) حافي هدى والحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية، مؤسسة المطاحن، الكبرى للجنوب، أبحاث اقتصادية وإدارية العدد 22، جامعة محمد خيضر بكسرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.
- (4) عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية للاهتلاك التثبيات حسب SCF مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي الجزائر 2012.
- (5) قادري عبد القادر، الدور الاقتصادي للمخزون في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة KA-ROUIBA مجلة الابتكار والتسويق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مستغانم 2017.

ثالثا: المذكرات:

- 1) المولدي محبوب وآخرون الفعالية المراجعة الخارجية للقوائم المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد محمد لخضر الجزائر 2018/2017.
- 2) بمراري محمد منير إدارة تدقيق المخزونات دراسة حالة تربية الدواجن مستغانم، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019/2018.
- 3) بن علي منصور بن عمران عبد القادر المعالجة المحاسبة للتبittات العينية والمعنوية، مذكرة ماستر، جامعة مستغانم الجزائر، 2020/2021.
- 4) بن هرهور عبد الرحمان، المعالجة المحاسبة للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبة الدولية دراسة حالة مطاحن الزيبان-القنطرة مذكرو ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
- 5) بن مولاي فاطمة الزهراء، دور التدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية، دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس مطاحن بشار وكالة أدرار، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017/2016.
- 6) بو معزة حبيبة وجيلاني حليلة، تقييم التبيittات والإفصاح عنها وفق المحاسبة المالية، دراسة حالة سيدي خالد تيارت مذكرة ماستر، جامعة ابن خلدون، الجزائر، 2022/2021.
- 7) صالحى بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي-مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.
- 8) فاتن زنودة، دورا المراجعة الخارجية في حماية تبيittات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكليف ومعالجة الخضر والفواكه- أوماش-ولاية بسكرة، مذكرة ماستر جامعة محمد خيضر-بسكرة-الجزائر، 2015/2014.
- 9) محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي بالمدينة، الجزائر، 2008/2007.
- 10) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.

رابعا: الجريدة الرسمية:

- 1) الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

خامسا: المعايير الدولية

(2) المعيار الدولي المحاسبي IAS02.

(3) المعيار الدولي المحاسبي IAS16.

(4) المعيار الدولي المحاسبي IAS38.

سادسا: الموقع الالكتروني

(1) مدونة المحاسب الأول، رقابة المخزون، متاح على الرابط <https://www.almohasb1com> تاريخ النشر 2010/04/13.

(2) مدونة وزن، الأصول المالية وأنواعها وأهميتها، متاح على الرابط <https://www.sa.wazen> تاريخ النشر 2023/04/22.

