

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة الثالثة: محاسبة ومراجعة	السلسلة الثالثة في مقياس المراجعة المالية	أستاذ المقياس: الدكتور صراوي مراد
السنة الجامعية: 2023/2024م	السداسي السادس	من فيفري إلى جوان 2024م

السلسلة رقم 04: حول كيفية تدقيق حسابات التثبيتات من طرف المراجع المالي:

السؤال الأول:

ماهي أهم المخالفات في حسابات التثبيتات التي يمكن أن يكتشفها المراجع المالي أثناء القيام بمهمته؟

السؤال الثاني:

أذكر أهم التقنيات التي يمكن الاعتماد عليها من طرف المراجع المالي لتدقيق حسابات التثبيتات؟

السؤال الثالث:

ما هي الدفاتر المحاسبية التي تساعد المراجع المالي لكي يتمكن من تدقيق حسابات التثبيتات؟

السؤال الرابع:

ما هي الخطوات التي يتبعها المراجع المالي لكي يتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لتثبيتات الشركة؟

السؤال الخامس:

حسب رأيكم، ماهي مواصفات نظام الرقابة الداخلية الفعال للتثبيتات غير الجارية والجارية؟

عن أستاذ المقياس:

الدكتور صراوي مراد

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة الثالثة: محاسبة ومراجعة	الحل النموذجي للسلسلة الثالثة في مقياس المراجعة المالية	أستاذ المقياس: الدكتور صراوي مراد
السنة الجامعية: 2019/2020م	السادسي السادس	ماي 2020م

الحل النموذجي للسلسلة رقم 04: حول كيفية تدقيق حسابات التثبيتات من طرف المراجع المالي:

حل السؤال الأول:

أهم المخالفات في حسابات التثبيتات التي يمكن أن يكتشفها المراجع المالي أثناء القيام بمهمته:

هذه المخالفات تتعلق بعمليات التسجيل المحاسبي لهذه التثبيتات، ونذكر على سبيل الذكر لا الحصر أهم هذه المخالفات:

- تسجيل بعض التثبيتات ضمن مجموعة حسابات الأعباء مما يزيد في تضخمها وبالتالي تخفيض الإيرادات وهو نوع من أنواع التهرب الضريبي؛
- تسجيل تثبيتات في أصول الميزانية وهي ليست ملكا للشركة بغية تسجيل إهلاكها، وبالتالي تخفيض النتيجة الخاضعة للضريبة، وأيضا بغية استرجاع قيمة هذه التثبيتات عن طريق خصم أقساط الإهلاك بعد نهاية العمر الإنتاجي النافع لها؛
- عدم التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل عن بعض التثبيتات، ومن أجل إخفاء قيمة هذه الفوائض من الضريبة المفروضة.

حل السؤال الثاني:

أهم التقنيات التي يمكن الاعتماد عليها من طرف المراجع المالي لتدقيق حسابات التثبيتات:

تعتبر التثبيتات الغير جارية والجارية المكون الرئيسي لأصول ميزانية الشركات، وبالتالي المخالفات والأخطاء التي تحدث في هذا الجانب المهم من الميزانية يؤثر بطريقة مباشرة على موثوقية المعلومات المالية المتضمنة في قائمة الميزانية، لذا يجب أن يراعي المراجع المالي مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية الموجه لهذه التثبيتات ومدى توفر خاصية الفصل بين وظائف المكاتب الثلاثة (03) التالية:

➤ **مكتب حيازة التثبيتات (الاستثمارات):** نعلم أن عملية شراء التثبيتات الضرورية لقيام الشركة بالغرض الذي وجدت من أجله تخضع لإجراءات صارمة داخل المؤسسات والشركات، ويسهر على تنفيذ عملية الشراء في العادة لجنة خاصة ومتعددة الاختصاصات، وتضم في الغالب هذه اللجنة إطارات مختصة في الجانب التقني، الإداري، المالي، لذلك فإن عملية شراء التثبيتات تمر بعدة مراحل نذكر منها:

- ✓ إجراء محادثات واسعة مع الموردين؛
- ✓ اختيار المورد الذي تطابقت معه شروط عملية شراء التثبيتات؛
- ✓ اختيار الخيار المالي الأمثل لتمويل عملية الشراء (اللجوء إلى الإقتراض، التمويل الذاتي أو اصدار سندات... إلخ).

➤ **مكتب تسيير التثبيتات (الاستثمارات):** يجب أن يراعي المراجع المالي أنه عند وصول الاستثمار إلى الشركة يجب أن تتم مراعاة الجوانب التالية:

✓ **توفر دفتر جرد خاص بالاستثمارات:** يجب أن تقيّد في هذا الدفتر كل المعلومات المتعلقة بالاستثمار محل عملية الشراء، اسم الاستثمار، نوع العلامة، تاريخ الاستلام... إلخ، ويجب أن يوضع على هذا الاستثمار رقم يتطابق وذلك المسجل له في دفتر الجرد؛

✓ **توفر بطاقة تقنية خاصة بالاستثمارات محل عملية الشراء:** يجب انشاء لكل استثمار داخل الشركة بطاقة تقنية، تحمل هذه البطاقة المعلومات الضرورية على الاستثمار كاسمه، علامته، رقمه، مواصفاته التقنية، تاريخ استلامه، تكلفة شرائه، اسم مورده، العمر الانتاجي النافع، معدل الاهتلاك المحتمل له والمحسوب على أساس العمر الإنتاجي النافع والطريقة التي سددت الشركة بواسطتها ثمنه أو ستسدد بها في المستقبل؛

✓ **توفر إجراءات صارمة داخل الشركة بخصوص دفتر الجرد:** يجب أن يلاحظ المراجع المالي توفر اجراءات متابعة صارمة داخل الشركة، فيجب أن يلاحظ أن هناك تفريق بين عملية شراء استثمارات، والتي يجب أن تسجل محاسبيا في المجموعة الخاصة بها، وكذلك في دفتر الجرد يجب أن يتم التفريق بين الاستثمار وبين المخزون (تقل مدة حياة المخزون عن السنة المالية الواحدة عكس الاستثمار الذي تفوق مدة حاته السنة المالية الواحدة).

➤ **مكتب متابعة عملية التنازل وخروج التثبيّات (الاستثمارات) من ميزانية الشركة:** يجب أن يراعي المراجع المالي أن هناك احترام مكتب حيازة التثبيّات ومكتب تسيير التثبيّات لعمليهما وهو ما سيسهل عمل المكتب الثالث (مكتب متابعة عملية التنازل وخروج التثبيّات) للقيام بمهامه على أكمل وجه، لأن معرفة تكلفة الأصل ونمط الاهتلاك المطبق عليه، تاريخ دخوله الفعلي في جلب المنافع الاقتصادية (تاريخ تسجيله الفعلي في الميزانية)، طريقة التقييم المطبقة عليه، قيمة الاهتلاك المتراكم عند تاريخ التنازل عليه، القيمة المحاسبية الصافية... إلخ، كلها معلومات من شأنها أن تسهل عملية حساب قيمة خروج التثبيّت من الميزانية.

حل السؤال الثالث:

الدفاتر المحاسبية التي تساعد المراجع المالي لكي يتمكن من تدقيق حسابات التثبيّات: من بين الدفاتر المهمة التي تساعد المراجع المالي في تدقيق حسابات التثبيّات نذكر:

➤ **ميزان المراجعة المساعد للتثبيّات:** والموجه خصيصا للاستثمارات فقط، ويجب أن يشاهد المراجع المالي بأن هذا الدفتر يشمل على كل الاستثمارات الموجودة في الشركة، بما في ذلك المتنازل عليها، ويجب أن يلاحظ أنه يسجل في هذا الميزان كل المعلومات المتعلقة بهذه الاستثمارات من اسمه، علامته، رقمه، مواصفاته التقنية، تاريخ استلامه، تكلفة شرائه، اسم مورده، العمر الانتاجي النافع، معدل الاهتلاك... إلخ، وهذه المعلومات يجب على المراجع المالي أن يتأكد منها ومطابقتها مع البطاقة التقنية للاستثمار ودفتر أستاذة؛

➤ **ميزان المراجعة مساعد للاستثمارات قيد الإنجاز:** نعلم أن الاستثمارات قيد الانجاز هي استثمارات لم تدخل بعد في الخدمة أو في النشاط، وقد تنجز في مدة متوسطة أو طويلة نوعا ما، وهي استثمارات لا تخضع لعملية الاهتلاك في نهاية السنة المالية إلا عند دخولها في الخدمة

الفعلية، لذلك يجب على المراجع المالي أن يتأكد في نهاية إنجاز هذه الاستثمارات أنه تم تسجيلها محاسبيا في الحسابات الخاصة بها، وتم احساب أقساط الاهتلاك وفقا للمعدلات التي تم ضبطها؛

➤ **دفتر الاقتناءات الجديدة للاستثمارات:** بمأن قائمة الميزانية الحالية يجب أن تحتوي على قيم الأصول للسنة المالية الحالية والتي تسبقها، من أجل إجراء المقارنات والتحليلات اللازمة لعملية تطور هذه الاستثمارات، فهذا الدفتر يسمح للمراجع المالي بمطابقة المعلومات الواردة فيه بالمعلومات المتعلقة بتطور الاستثمارات في الميزانية.

حل السؤال الرابع:

الخطوات التي يتبعها المراجع المالي لكي يتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لتثبيتات الشركة:

➤ **متابعة أول تسجيل للاستثمار في الميزانية:** هنا يتأكد المراجع المالي أنه وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن الاستثمارات المادية يجب أن تسجل محاسبيا بتكلفة الشراء وليس بثمن الشراء، وإذا كان الرسم على القيمة المضافة (TVA) غير مسترجع، فيجب أن يدمج مع تكلفة الشراء لكي يسترجع عن طريق الاهتلاك، وإذا كان مسترجع، يجب أن يسجل في حساب خاص به، لكي لا يسترجع مرتين، الأولى عن طريق الاهتلاك والثانية عن طريق مصلحة الضرائب. ويكون القيد المحاسبي في هذه الحالة كما يلي:

أ/ في حالة شراء تثبيت على الأجل والرسم على القيمة المضافة مسترجع:

✓ التسجيل المحاسبي لقيد الشراء:

تاريخ الشراء				
2x x		ح/ حسابات التثبيتات	ح/ ح	xxxxxx
4456		ح/ الدولة-الضرائب على القيمة المضافة مسترجعة	ح/ ح	xxxxxx
	404	ح/ موردو التثبيتات	ح/ ح	xxxxxx
		شراء تثبيت على الأجل		

✓ التسجيل المحاسبي لقيد التسديد:

تاريخ التسديد				
404		ح/ موردو التثبيتات	ح/ ح	xxxxxx
	512	ح/ بنوك وحسابات جارية	ح/ ح	xxxxxx
	أو 53	ح/ صندوق الأموال	ح/ ح	xxxxxx
		تسديد قيمة التثبيت		

ب/ في حالة شراء تثبيت نقدا وقيمة الرسم على القيمة المضافة غير مسترجعة: يكون التسجيل المحاسبي لهذه الحالة كما يلي:

تاريخ الشراء				
2x x		ح/ حسابات التثبيتات	ح/ ح	xxxxxx
	512	ح/ بنوك وحسابات جارية	ح/ ح	xxxxxx
	أو 53	ح/ صندوق الأموال	ح/ ح	xxxxxx
		شراء تثبيت نقدا		

➤ **متابعة جرد الاستثمارات:** يجب أن يلاحظ المراجع المالي أن هذا الجرد يكون مرة على الأقل في نهاية السنة المالية، والذي يجب أن يتم من خلاله متابعة مدى تطابق الجرد المادي للاستثمارات مع الجرد المحاسبي، ويمكن أن يميز الحالتين التاليتين:

أ/ فروق الجرد موجبة: يعني أن الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي، وهو ما يعني أن هناك استثمارات مادية لم تسجل محاسبيا، ويجب على الشركة أن تقوم بالتحقيقات اللازمة لتحديد من المسؤول عن هذا العمل، وقد يعود ذلك إلى نسيان أو بطريقة متعمدة، ولذلك ينبغي على الشركة المعنية أن تقوم بالتسوية اللازمة من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

تاريخ التسوية				
2x x	ح/ حسابات الاستثمار المعني بالتسوية	xxxxxx	ح/ العناصر غير العادية – المنتجات	xxxxxx
	77		تسجيل الاستثمار المعني بالتسوية	

ب/ فروق الجرد سالبة: يعني أن الجرد المادي أصغر من الجرد المحاسبي، وهو ما يعني أن هناك استثمارات مادية تم تسجيلها محاسبيا وهي غير موجودة في الواقع، وقد يعود ذلك إلى النسيان أو إلى نية متعمدة، كما يجب على الشركة أن تعمل جاهدة لتحديد من المسؤول عن هذا العمل، وينبغي هنا على الشركة المعنية أن تقوم بالتسوية اللازمة، لكي لا يظهر وجود للاستثمار المعني في قائمة الميزانية، وهذا من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

تاريخ التسوية				
28x x	ح/ اهتلاك الاستثمار المعني بالتسوية	xxxxxx	ح/ العناصر غير العادية – الأعباء	xxxxxx
	67		سحب الاستثمار المعني من الميزانية	

➤ **التأكد من صحة حساب الاهتلاك:** وهنا يجب على المراجع المالي أن يقوم بإعادة التأكد من معدلات الإهلاك المطبقة، وصحة حساب أقساط الاهتلاك، ويمكن أن يقف المراجع المالي على الحالات التالية:

أ/ هناك زيادة في قسط الإهلاك: أي أن المبلغ المسجل في قسط الإهلاك السنوي أكبر من القسط الفعلي الواجب تسجيله، ونعلم أن قسط الاهتلاك في الحالة العادية يسجل محاسبيا في نهاية السنة كما يلي:

ن/12/31				
681x x	ح/ المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول	xxxxxx	ح/ إهلاك التثبيتات	xxxxxx
	28x x		تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	

ويكون قيد التسوية في حالة قسط الاهتلاك المسجل أكبر عن المبلغ الواجب تسجيله، وذلك بتخفيض الفارق المسجل كما يلي:

تاريخ التسوية				
28x x	ح/ إهلاك التثبيتات	xxxxxx	ح/ المخصصات للإهلاكات والتموينات	xxxxxx
	681			

		وخسائر القيمة والأصول القيام بتسوية قسط الاهتلاك السنوي لمعدات وأدوات		
--	--	--	--	--

مثال: إليك قسط الاهتلاك لمعدات وأدوات في نهاية السنة المالية 2018م لإحدى الشركات:

2018/12/31				
	20.000	ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول		681
20.000		ح/ إهتلاك معدات وأدوات تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	2815	

لكن المراجع المالي عندما قام بعملية التأكد من حساب القسط السنوي لإهتلاك معدات وأدوات وجد أن القسط الحقيقي هو 16.000 دج بدل مبلغ 20.000 دج، ولذلك يجب تسجيل قسط التسوية كما يلي:

تاريخ التسوية				
	4.000	ح/ إهتلاك معدات النقل ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول القيام بتسوية قسط الاهتلاك السنوي لمعدات وأدوات	681	2815
4.000				

ب/ هناك نقصان في قسط الإهتلاك: أي أن المبلغ المسجل في قسط الإهتلاك السنوي أصغر من القسط الفعلي الواجب تسجيله، ويكون قيد التسوية في هذه الحالة بتسجيل قسط إهتلاك إضافي بالمبلغ المتبقي للتثبيت المعني كما يلي:

تاريخ التسوية				
	xxxxx	ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول		681
xxxxx		ح/ إهتلاك التثبيتات تسجيل قسط اهتلاك إضافي للتثبيت المعني	28xx	

مثال: إليك قسط الاهتلاك لمعدات وأدوات في نهاية السنة المالية 2018م لإحدى الشركات:

2018/12/31				
	20.000	ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول		681
20.000		ح/ إهتلاك معدات وأدوات تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	2815	

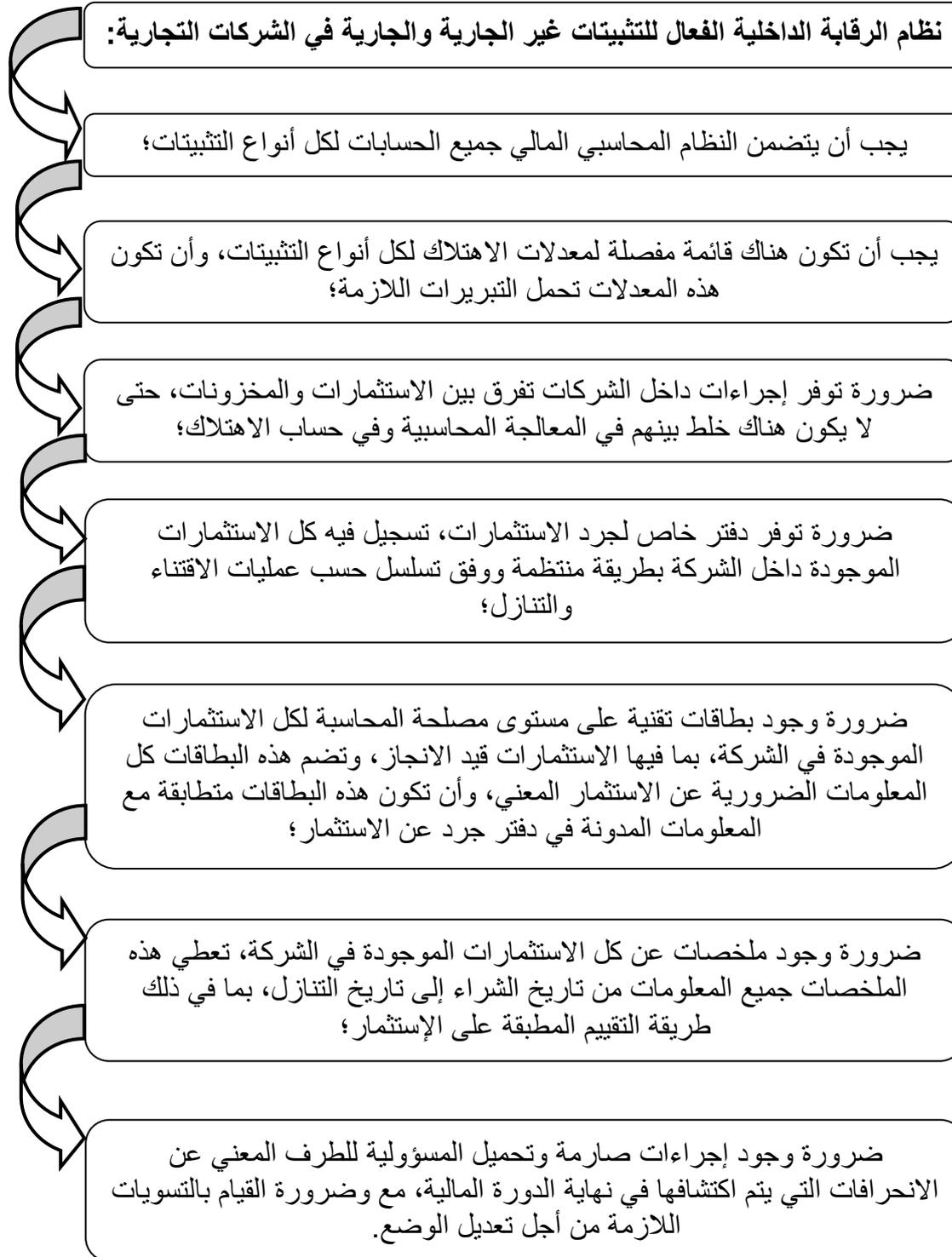
لكن المراجع المالي عندما قام بعملية التأكد من حساب القسط السنوي لإهتلاك معدات وأدوات وجد أن القسط الحقيقي هو 25.000 دج بدل مبلغ 20.000 دج، ولذلك يجب تسجيل قسط التسوية كما يلي:

تاريخ التسوية				
	5.000	ح/ المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول		681

5.000	ح/ إهلاك التثبيات تسجيل قسط اهتلاك إضافي للتثبيات المعني	2815
-------	---	------

حل السؤال الخامس:

مواصفات نظام الرقابة الداخلية الفعال للتثبيات غير الجارية في الشركات التجارية:



عن أستاذ المقياس:

الدكتور صراوي مراد