الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

الموضوع:

التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة
دراسة حالة : مؤسسة مطاحن الأصيل - سيدي عقبة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين :
- فضيل زينب
- بوطهيرسماء

الأستاذ المشرف :
- عباسي صابر

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- قحموش سمية	- أستاذ مساعد (أ)	رئيسا	بسكرة
- عباسي صابر	- أستاذ محاضر(أ)	مقررا	بسكرة
- أحمد قايد نورالدين	- أستاذ التعليم العالي	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022

الإهداء

الحمد لله والصلاة على حبيب المصطفى و أهله ومن وفى أما بعد :

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد و النجاح بفضله

تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربنا .

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات وإلى كل من شاركونا الدرب وتقاسمنا معا

صفوف العلم في الجامعة وإلى كل عمال مؤسسة مطاحن الأصيل الذين سهلوا لنا العمل .

إلى الأستاذ المشرف على هذه المذكرة : عباسي صابر الذي بذل الجهد معنا لإتمام هذا العمل

دعيا المولى – عز وجل- أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات .

شكر وتقدير

نشكر الله عز وجل الذي بتوفيق منه وبفضله تمكنا من إنجاز هذه المذكرة .

نتقدم بالعرفان و الشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف عباسي صابر على كل توجيهاته وملاحظاته والانتقدات الموجه لنا لتصحيح هذه المطكرة لإتمامه على أكمل وجه وبصرورة صحيحة .

كما نشكر الزملاء الذين قدموا لنا المساعدات مهما كانت طبيعتها ،وإلى كل من قد لنا تشجيعا مهما بلغت درجته . كما نتقدم بخالص الشكر إلى كافة الأستاذة الكرام لقسم العلوم المالية و المحاسبة ،تخصص محاسبة

فضيل زينب

بوطهير سماء

ملخص

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على فعالية وأهمية التدقيق المحاسبي في تقييم أعمال نهاية السنة ، من خلال التطرق إلى التدقيق المحاسبي و أهميته في المؤسسة الاقتصادية و الملاحظات و النتائج المسجلة في أداء أعمال نهاية السنة

وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على واقع إحدى المؤسسات الاقتصادية الخاصة المتمثلة في مؤسسة مطاحن الأصيل

- سيدي عقبة – ببسكرة ، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن التدقيق المحاسبي له دور فعال في رسم الخطط المستقبلية للمؤسسة الاقتصادية و نجاحها على المدى متوسط و طويل الأجل ، وذلك من أجل التخفيف التي تعانيه المحاسبة عند التسجيل المحاسبي والتدقيق على العمليات المالية المسجلة في القوائم والدفاتر المحاسبية ، وهذا من خلال التطبيق الجيد لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية ، والتي تختص في مراقبة مدى التزام تطبيق الإجراءات و القوانين المعمول بها حسب نظام SCF من طرف المصالح الإدارية المتخصصة ، وهذا من أجل تحسين أعمال نهاية السنة ، ليتم في نهاية هذه الإجراءات و الملاحظات المسجلة التوصل للاقتراحات التي تهدف إلى تحسين التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة بمؤسسة مطاحن الأصيل .

الكلمات المفتاحية : التدقيق المحاسبي ، أعمال نهاية السنة ، الرقابة الداخلية .

Summary :

This study aims to shed light on the effectiveness and importance of the accounting audit in evaluating the year-end work, by addressing the accounting audit and its importance in the economic institution and the notes and results recorded in the performance of the year-end work, and that is by projecting the theoretical study on the reality of one of the private economic institutions represented in the Foundation for Mills Al-Aseel Sidi Okba in Biskra. This study has reached several results, most notably that the accounting audit has an effective role in drawing the future plans of the economic institution and its success in the medium and long term, in order to alleviate the suffering of accounting when registering the account and auditing the financial operations recorded in the lists and Accounting books, through the good application of the internal control system within the economic institution, Which specializes in monitoring the extent of compliance with the implementation of the procedures and laws in force according to the SCF system by the specialized administrative departments, and this is in order to improve the work of the end of the year, so that at the end of these procedures and the notes recorded, suggestions aimed at improving the accounting audit of the year-end work in Al-Aseel's Mills .

Keywords: accounting audit, year-end work, internal control

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الاهتلاك الثابت حسب القانون الضريبي	41
02	الإرشادات التي يمكن إتباعها لتصحيح الأخطاء	49
03	حسابات النتائج حسب الطبيعة	51
04	حسابات النتائج حسب الوظيفة	52
05	ميزانية السنة المالية المقفلة (الأصول)	54
06	ميزانية السنة المالية المقفلة (الخصوم)	55
07	الوضعية عند نهاية السنة المالية (الرصيد)	57
08	الوضعية عند نهاية السنة المالية	58
09	الوضعية عند نهاية السنة المالية لحسابات النتائج	58
10	تصنيف العمال	61

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مفاهيم مرتبطة بتعريف التدقيق	04
02	دورة الرقابة	12
03	إجراءات الرقابة الداخلية	13
04	بعض رموز خرائط التدفق	17
05	التدقيق الداخلي بؤرة النظام الرقابي	18
06	خطوات الدورة المحاسبية	46
07	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأصيل	62
08	مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة	64

مقدمة

تمهيد:

لقد شهد التدقيق المحاسبي تطورات مستمرة و في مسار مساعد للمحاسبة حيث أن الهدف من المحاسبة هو توفير المعلومات الاقتصادية والمالية لأي مؤسسة مهما كان نوع نشاطها لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي والذي يقوم بمهمة فحص شامل للقوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل ،وقائمة المركز المالي،وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات و أنظمة الرقابة الداخلية ،والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والحصول على الأدلة الكافية و الملائمة ، لتوضيح مدى دقة وعدالة القوائم و التقارير في نهاية فترة مالية محددة .

تحتوي أعمال نهاية الدورة على جميع الأعمال المحاسبية التي تتم لتحديد النتائج و إعداد الميزانية الختامية ، وللوصول إلى ذلك لابد من القيام بأعمال الجرد و التسوية لبعض الحسابات التي حدث خلال الدورة المحاسبية ،والتي يحتاج بعضها إلى تعديل أو تكامل ،ولا يمكن القيام بهذه الأعمال إلا في نهاية السنة ، كما توجد أخطاء قد ارتكبت أثناء التسجيل ويجب تصحيحها ، وهذا ما يحدده ميزان المراجعة قبل الجرد و التي تعتبر نتائجه مؤقتة ويجب إعادة النظر فيها للوصول إلى الصورة الحقيقية وذلك من خلال عملية الجرد وتصحيح الأخطاء و من ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد .

حيث تكمن أهمية التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة في تحديد مدى سلامة وضعية التقرير و المركز المالي واكتشاف الأخطاء الكتابية و الرقمية ، ومن خلال قيام المدقق أو محافظ الحسابات بالقيام بعملية التدقيق يصبح لديه رأي فني محايد اتجاه الأعمال المحققة في نهاية السنة المالية في شكل اتخاذ قرارات ورسم خططها المستقبلية .

إشكالية الدراسة :

وبناء على ما سبق يتم طرح الإشكالية التالية :

ما مدى فعالية التدقيق المحاسبي في تقييم أعمال نهاية السنة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة ؟

و للإجابة عن هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

س1 – ما هو دور التدقيق المحاسبي في تدقيق حسابات أعمال نهاية السنة ؟

س 2 – ما فعالية لتدقيق المحاسبي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؟

س 3 – هل توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي و أعمال نهاية السنة ؟

س 4 – كيف يعمل المدقق على تحسين أعمال نهاية السنة ؟

فرضيات البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية :

– التدقيق المحاسبي يسمح للمؤسسة الاقتصادية من رسم مخططاتها المستقبلية .

– تعتبر أعمال نهاية السنة عبارة عن تسوية كل العمليات المالية المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية .

– يعمل التدقيق المحاسبي على تحسين أعمال نهاية السنة من خلال تحقيق لمبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب المحاسبية التي يمكن بواسطتها القيام بالفحص منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المسجلة في الدفاتر و القوائم المالية المحاسبية من أجل إعطاء رأي محايد و فني للقوائم المالية الختامية و النتيجة السنوية (ربحا أو خسارة) للمؤسسة .

أسباب اختيار الموضوع :

تم اختيار الموضوع نظرا للأسباب الموضوعية و الذاتية التالية :

1 – الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبية و التدقيق .

2 – طبيعة لكبر حجم الأعمال الاستثمارية و بالتالي أصبح دور التدقيق المحاسبي مهم بدرجة كبيرة في نجاح أعمال الؤسسة .

3 – الميول الشخصي لكيفية تطبيق التدقيق المحاسبي في المنشأة وبالتالي يمكن الموظفين في الشركة من اتخاذ قرار سليم يخص بالمؤسسة .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع في إظهار أهمية و دور التدقيق المحاسبي في تحسين أعمال نهاية السنة للمؤسسة الاقتصادية العمومية و الخاصة ولمؤسسة مطاحن الأصيل باعتبار التدقيق المحاسبي من شأنه أن يساهم في تحسين أعمال نهاية السنة . وخاصة بما أن التدقيق المحاسبي يعتبر من المهن التي أصبحت تعمل بها المؤسسات الكبرى .

أهداف الدراسة :

تمثل أهداف الدراسة في هذا الموضوع على ما يلي :

- التعرف على ماهية التدقيق المحاسبي و أنواعه و معاييره .
- دور التدقيق المحاسبي في تحسين أعمال نهاية السنة المالية .
- إظهار الأهمية الفعالة و الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية باعتباره أداة ناجحة في تقييم النظام .

المنهج المتبع :

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و ذلك استنادا إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة في موضوع البحث . من أجل معرفة أهم السياسات و المعايير التي يجب على التدقيق المحاسبي إتباعها في تحسين أعمال نهاية السنة المالية ، و التعرف على مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق و أعمال نهاية السنة بالاستعانة إلى مختلف الكتب و المجلات العلمية ، كما تم التطرق إلى دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن الأصيل – سيدي عقبة – .

الدراسات السابقة :

هناك دراسات سابقة :

1 – حنيش اسماعيل ، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مقالة في مجلة دراسات اقتصادية ، المجلد 18 ، العدد 03، 2020 .

2- عامر حاج دحو ، التدقيق القائمة على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ، جامعة أحمد دراية –أدرار – ، 2018/2017، جاءت إشكالية الدراسة ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر ؟

3- محمد زوبير ، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة و العائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة غرداية ، 2022/2021 ، جاءت إشكالية الدراسة ما مدى فعالية التدقيق المحاسبي في تحليل العائد ، والتكلفة في الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء ، والغاز SADEG، فرع توزيع وسط SDC ، من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية ، ومعايير تدقيق محافظ الحسابات ؟

من خلال الدراسات السابقة يتضح لنا أن التدقيق المحاسبي له أهمية و دور كبير في حياة أي مؤسسة مهما كان نشاطها في الواقع العملي حيث أصبح التدقيق المحاسبي عنصر مهم في اتخاذ القرار و إتباع رأي محايد في تسيير مختلف العمليات المحاسبية .

هيكل البحث :

تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول حيث خصص الفصل الأول إلى مدخل التدقيق المحاسبي إلى وصف كل ما يتعلق بالمتغير المستقل التدقيق المحاسبي من خلال ثلاثة مباحث : المبحث الأول تحدثنا عن الإطار النظري للتدقيق المحاسبي ، المبحث الثاني تحدثنا عن نظام الرقابة الداخلية و أهميته في التدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثالث تحدثنا عن تدقيق الحسابات .

أما الفصل الثاني جاء بعنوان مساهمة التدقيق المحاسبي أعمال نهاية السنة ، وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول تحدثنا عن الإطار العام لأعمال نهاية السنة ، أما المبحث الثاني تحدثنا عن أعمال الجرد ، و المبحث الثالث تحدثنا عن ميزان المراجعة و تحديد نتيجة الدورة .

أما الفصل الثالث خصص للدراسة التطبيقية الخاصة بالمؤسسة ، وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول تحدثنا فيه عن ماهية المؤسسة محل الدراسة ، أما المبحث الثاني عن واقع التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة ، والمبحث الثالث تحدثنا فيه عن تحليل نتائج الدراسة .

الفصل الأول : مدخل إلى التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

للتدقيق المحاسبي دورا حيويا في التأكيد على مدى بقاء و نمو و استمرار منظمات الأعمال ، يحث يختص بفحص مقومات النظام المحاسبي لهذه المنظمات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس و الإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية ، كما يختص باختبار مدى دقة المعلومات المالية و التشغيلية و فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات ، كما انتقلت من تقييم أداء إدارة النشاط إلى تقييم القيمة الاقتصادية للمنظمة بدلالة فعالية قرارات الاستثمار و التمويل من ناحية و مدى قدرة التعامل مع المخاطر المالية و مخاطر الأعمال من جهة أخرى ، و تطوير الدور التقليدي لمدقق الحسابات لضمان تطبيق جودة مقبولة في مخرجات الفحص و التحليل و التقييم للممارسات الإدارية ، لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية و أهم المعلومات المتعلقة به ، وقسم الفصل إلى ثلاث مباحث .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية و أهميته في التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثالث : تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين فروع المحاسبة و الذي تطور في الفترة الأخيرة؛ بسبب الحاجة إليه؛ و بسبب الوسائل و التقنيات المستعملة ، ورغم أن الحاجة إلى الرقابة ظهرت تقريبا مع ظهور المحاسبة وهو مصطلح شائع الاستعمال في مجال المال و الأعمال وكذلك تشخيص قرارات المدقق الواجب اتخاذها عند أداء مهنته .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق المحاسبي

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق Auditing من التعبير الاتيني Audire وتعني الاستماع ، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، و بعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية ،وتحسنت عمليات التسجيل و التدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة .

بدأت مهنة المحاسبة و التدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطات لابد من وجودهما معا ، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة و التدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإرادات و تدبير الأموال ، وأن حكومتي مصر و اليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين و المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر و السجلات للوقوف على صحتها و سلامتها .

و أدى ظهور القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة و تبسيط و انتشار تطبيق المحاسبة و التدقيق ، و يبين لتطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581 وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة و التدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الكلية في عام 1969 م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق .

لقد تطورت إجراءات و عمليات المراجعة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة و أوروبا و التي من أهمها تخطيط و تنفيذ أنشطة المراجعة ، بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في المؤسسة إذ أن إدارات البنوك هي أكثر المؤسسات احتجاجا إلى تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية وفق ما تفرضه المعايير الدولية و التي نصت عليها المنظمات المهنية العالمية .(المغربي، 2016، صفحة 9)

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

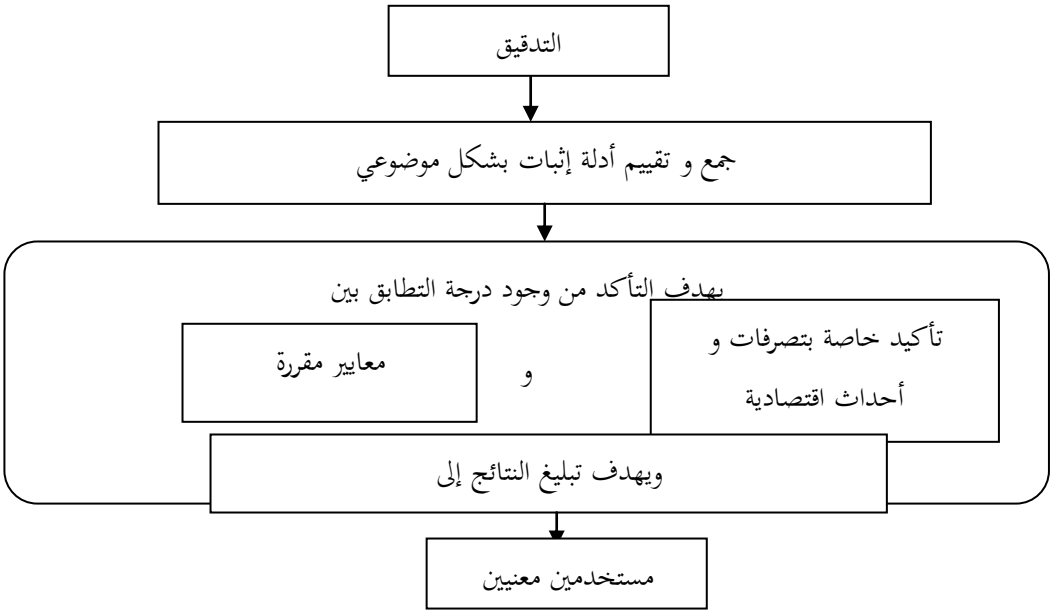
تعريف 1: تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة و القرائن ، بطريقة موضوعية والتي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية ، و ذلك لتحديد مدى التطابق و التوافق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية . (السقا و جعيصة، 2007، صفحة 12)

تعريف 2 : المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي و مستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية و أساس الميزانية و جدول حساب النتائج . (سواد، 2009، صفحة 17)

تعريف 3 : هو عملية منتظمة ، يقوم بفحص الدفاتر و السجلات و المستندات أي تعتمد على التخطيط المسبق و تظهر أهميتها في حصول مدقق الحسابات على الأدلة و القرائن المناسبة أين يتميز بالحياد و الاستقلالية حيث تنتهي عملية التدقيق بإيصال نتائج الفحص للأطراف المعنية فهو إذا فحص لأنظمة الرقابة الداخلية . (نهى، 2016، صفحة 102)

تعريف 4 يعرف التدقيق على أنه جمع و تقييم عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة والتقرير عن ذلك ، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء و مستقل . (ألفين و جيمس، صفحة 21)

الشكل 01 : المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر : د. أمين السيد أحمد لطفي " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ص 20

من خلال الشكل نلاحظ أن التدقيق المحاسبي يعمل بشكل موضوعي ومتكامل في تقييم الأدلة و التأكد من درجة الأحداث مع المعايير المقررة ، و يهدف التدقيق إلى مساعدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم .

المطلب الثاني :فروض و أنواع التدقيق في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول : فروض التدقيق في المؤسسة الاقتصادية

تعرف الفروض على أنها معتقدات و متطلبات سابقة و أساسية تعتمد عليها الأفكار و المقترحات و القواعد الأخرى ، وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية التدقيق في الآتي : (حجاج و سعيد، 1989، صفحة 51)

- ✓ ليس هناك تعارض محتمل بين المراجع و معد المعلومات المالية .

- ✓ يتصرف المراجع كمراجع فقط
- ✓ يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد
- ✓ المزاعم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها و مراجعتها .
- ✓ نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية .
- ✓ ما لم يكن هناك العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل .
- ✓ (العرض العادل و الصادق) يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة .

الفرع الثاني : أنواع التدقيق في المؤسسة الاقتصادية

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري أو بالتحقق من مدى التزام العميل بقواعد و إجراءات محددة أو بتدقيق القوائم المالية ، كما يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زاوية مختلفة ، ويتم تناول هذه الأنواع كما يلي : (الشحنة، 2015، صفحة 42)

- **التدقيق التشغيلي** : يعتبر هذا النوع من التدقيق هو التطور الطبيعي للتدقيق المالي و إن كان يتجاوزه من حيث النطاق حيث يهتم بتدقيق الأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات و سياسات و إجراءات المؤسسة للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومدى فعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا ، وإعداد التقارير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة بشأنها لتحسين عمليات المنظمة ، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق :
- تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المنشأة : مثل تدقيق إجراءات إعداد الموازنات التقديرية ، وتدقيق إجراءات تقييم رأس المال العامل .
- تدقيق إدارة موارد المؤسسة المتاحة : مثل تدقيق إدارة أصول ومعدات المؤسسة ، وتدقيق إدارة رأس المال البشري .
- تقييم دقة وكفاءة و معالجة عمليات الرواتب في نظام الكمبيوتر .

❖ **تدقيق الالتزام** : يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد و إجراءات محددة مسبقا أو وفقا لضوابط موضوعة بواسطة سلطة أعلى ، كما في حالة :

- تحديد ما إذا كان موظفي المحاسبة يتبعون إجراءات مسبقة من قبل مراقب المؤسسة .
- تدقيق معدلات الأجور للالتزام بقواعد الحد الأدنى للأجور .
- دراسة الاتفاقيات التعاقدية مع البنوك و غيرها من المقرضين للتأكد من مدى التزام الشركة للمتطلبات القانونية .

❖ **تدقيق القوائم المالية** : وهو التدقيق الخارجي الذي يتم من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل تقوم الإدارة بتعيينه لفحص البيانات و القوائم المالية للمؤسسة ، وإبداء رأيه في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمؤسسة خلال فترة محددة ، وإصدار تقريره النهائي لخدمة المستخدمين المعنيين .

أنواع أخرى للتدقيق يمكن تصنيفه كما يلي : (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 27)

❖ **تدقيق الحسابات الكامل ، وتدقيق الحسابات الجزئي :**

❖ **تدقيق الحسابات الكامل** : هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق (حق) تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة .

في هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق و حدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامجه تدقيقه ، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات . ومن الناحية النظرية يفترض في تدقيق الحسابات الكامل قيام المدقق بتدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات و الأحداث المالية التي تمت فعلا، وتدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات ، أو فحص و تقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة المؤسسة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات ، ويعني ذلك أن المدقق كان مسئولا عن إجراء تدقيق حسابات كامل أي (100 %)

❖ **تدقيق الحسابات الجزئي** : يقصد بها تدقيق الحسابات التي تقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل المؤسسة الاقتصادية لغرض معين ، يتحدد حدوده ومجاله بدقة ، مثل تكليف المدقق بدراسة درجة السيولة في المؤسسة الاقتصادية أو تدقيق النقدية أو المخزون .... وماشابه ذلك وتدقيق الحسابات الجزئية ليست كتدقيق الحسابات الكامل و إنما هي عملية فحص فني لغرض خاص . ولا يكون المدقق فيها مطالب بتقديم تقرير فني محايد ، يوضح مدى دلالة وعدالة القوائم المالية ونتائج الأعمال ، كما هو الحال في الحسابات الكامل . و إنما ينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ما قام به من تدقيق جزئية محددة ، باعتبار أن تدقيق الحسابات الجزئي ليست تدقيق بمعناها الواسع العريض ، و مسؤولية المدقق في هذا النوع من تدقيق الحسابات تحدد فقط في إطار ما كلف به واتفق عليه بواسطة عقد كتابي بينه و بين المؤسسة الاقتصادية ، كما يكون مسئولا عن كتابة تقرير يوضح فيه تفاصيل الخطوات التي اتبعها و ما قام به من عمل ، حتى يحمي نفسه من أي مسئولية تقصير أو إهمال تخرج عن نصوص ما تم الاتفاق عليه ، ولا يعد المدقق مسئولا عن أي ضرر يتم اكتشافه بالرجوع إلى دفاتر و سجلات المؤسسة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات ، إذا كانت خارج حدود تدقيق الحسابات المحددة المتفق عليها ، وتجدر الإشارة إلى أن تدقيق الحسابات الجزئي ينبغي أن تتم بشكل تدقيق حسابات كامل أي(100%) على العمليات أو الجزء كم النشاط المطلوب تقرير خاص عنه بمعرفة المدقق . (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 29)

❖ **التدقيق الإلزامي ، و التدقيق الاختياري**

❖ **التدقيق الإلزامي** : هي تدقيق الحسابات القانونية التي ينص على ضرورة القيام بها بموجب قانون صادر من الدولة ، لما لها من سلطة سيادية ، و تلتزم المؤسسات الاقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة عرض حساباتها و نتائج أعمالها و مركزها المالي سنويا للتدقيق بمعرفة مدقق الحسابات مرخص له بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات ، و قد نص قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964 ، على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة و أصبح ذلك إلزاميا ، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على المؤسسات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقاريرا بحساباتها الختامية و مراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين .

في تدقيق الحسابات يخضع المدقق لشروط و ضوابط عمليات (تدقيق الحسابات الكامل) ، و يلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة و إعداد تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة و صدق و عدالة نتائج الأعمال و المركز المالي عن الفترة المالية محل تدقيق الحسابات . (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 29)

- **التدقيق الاختياري** : هي تدقيق الحسابات التي تتم دون إلزام قانوني على ضرورة القيام بها ، و صفة " الاختيار " في تدقيق الحسابات تكون فقط للمؤسسات الفردية و شركات الأشخاص (التضامن ، التوصية البسيطة والمحاصة) و في حالة تقرير القيام بتدقيق الحسابات في هذه المؤسسات ، يكون ذلك حسب رغبة و اختيار أصحابها بهدف تقديمها للضرائب أو الحصول على قروض أو تسهيلات مصرفية . و تكون تدقيق الحسابات في هذا النوع إما كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة ، و الغرض من عملية تدقيق الحسابات و حسب الاتفاق الموضح في عقد تدقيق الحسابات المبرم بين المدقق و المؤسسة . (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 31)
- **تدقيق الحسابات النهائي (الختامية) و تدقيق الحسابات المستمر** :
  - **تدقيق الحسابات النهائي (الختامية)** : هي تدقيق الحسابات التي يقوم بها مدقق الحسابات بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة الاقتصادية ، و يكون بالفعل قد تم إقفال الحسابات و إجراء التسويات ، و تم إعداد الحسابات الختامية ، وقائمة المركز المالي ، و تكون تدقيق الحسابات النهائي بالنسبة للمؤسسات صغيرة الحجم (تدقيق حسابات كامل) ، أما بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية كبيرة الحجم فتكون تدقيق الحسابات (اختيارية) بأسلوب العينات و يخضع المدقق فيها لشروط و ضوابط أسس و قواعد و معايير مهنة تدقيق الحسابات الكامل ، و ضرورة تقديم تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة و صدق و عدالة نتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات . (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 31،32)

و رغم ما تتصف به (تدقيق الحسابات النهائي) من مميزات تتمثل في قيام المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و إعداده برنامج تدقيق يتضمن نجاح عملية تدقيق الحسابات و ضمان صعوبة إدخال أي تعديلات أو تغيير فالبيانات المقدمة ، بمعرفة موظفي المؤسسة الاقتصادية بعد تدخل المدقق و قيامه بتدقيق الحسابات . إلا أنه يؤخذ على تدقيق الحسابات النهائي ما يلي :

- تبدأ تدقيق الحسابات النهائي بعد نهاية السنة المالية ، مما يترتب عليه تأخير إعلان تقرير تدقيق الحسابات ، على الطوائف المختلفة التي يهمها أمر المؤسسة الاقتصادية .
- احتمال عدم بذل العناية المهنية اللازمة ، لازدحام مكتب المدقق و تدقيقه لعدد كبير من المؤسسات الاقتصادية في زمن واحد .
- تفقد عملية تدقيق الحسابات أهميتها ؛ لاكتشاف الأخطاء و الغش أو التلاعب في الحسابات بعد نهاية السنة المالية مع احتمال اختفاء معالمها .

  - **تدقيق الحسابات المستمر** : هذا النوع من تدقيق الحسابات يتصف بالاستمرارية على مدار السنة المالية ، سواء كانت بطريقة منتظمة أو غير منتظمة بتردد المدقق نفسه أو مساعديه على المؤسسة الاقتصادية أثناء

السنة المالية للتدقيق أولا بأول للعمليات المحاسبية التي تمت فعلا . (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 32)

المطلب الثالث : معايير أو مستويات التدقيق

الفرع الأول : المعايير العامة و الشخصية

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التدقيق ، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي ، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي : (القايد، 2015، صفحة 22)

- ✓ إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا و عمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين .
- ✓ يجب الاستقلال (الحياد) في أي عمل يوكل المدقق للقيام به .
- ✓ يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة و يلتزم بقواعد السلوك المهني عن إعداد التقرير .

سوف نتناول فيما يلي هذه المعايير بشيء من التفصيل :

المعيار الأول : التأهيل العلمي و العملي للمدقق

تتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع ، أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف و ينقسم هذا المعيار إلى :

أ) التأهيل العلمي أو الدراسي : أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة

ب) التأهيل العلمي و الخبرة المهنية : تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة .

ج) الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني من خلال جداول تتضمن :

- ➢ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين .
- ➢ جدول المحاسبين أو المدققين .
- ➢ جدول مساعدي المحاسبين و المدققين .

المعيار الثاني : استقلال المدقق :

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة و درجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال و حياد المدقق من إبداء ذلك الرأي . (القايد، 2015، صفحة 23)

و لقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين :

أ) الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق ;لأن أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها .

ب) الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و القوائم .

المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة و الالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة ممارستها و يعتمد على خدماتها العديدة من الأطراف و كذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة و التدقيق أي إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة ، و يحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم ومن بينها : (القايد، 2015، صفحة 25)

1) أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة و التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة و التي قد تلحق الضرر بالآخرين .
2) أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص .
3) أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام .
4) العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .
5) أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية ، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها و خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعب .
6) الاعتراف بأهمية و ضرورة تدقيق عمل المساعدين ، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهيته .

الفرع الثاني : معايير الأداء المهني أو العمل الميداني

ترتبط هذه العملية بتنفيذ عملية التدقيق ، و تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة و مدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق و المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات و تشتمل هذه المعايير ثلاث وهي : (القايد، 2015، صفحة 26)

1) يجب أن يكون العمل مخططا بدقة و أن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه .
2) يجب القيام بدراسة سليمة و تقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه
3) الحصول على قرائن كافية و ملائمة نتيجة الفحص و الملائمة و الاستقصاء و ذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير

رغبة من المنظمات المهنية في رفع الأداء لمحافظي الحسابات ، قامت بوضع معايير لعملية التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف أعماله ، و قد أصدرت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية ثلاثة أنواع من هذه المعايير . الأول يتعلق بالمعايير العامة و الثاني بمعايير الأداء المهني أما الثالث فيتعلق بمعايير إعداد تقرير محافظ الحسابات و هذا ما سوف نتطرق له في هذا الجزء . (القايد، 2015، صفحة 26)

معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات تتضمن العناصر التالية :

1) يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها و عرضها وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
2) يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها .
3) يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي و نتيجة النشاط بطريقة ملائمة و إلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات الملائمة .
4) يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة . إن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية ، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي .

وسنعرض المعايير التابعة لهذا النوع من المعيار :

- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية .
- معيار تقرير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة .
- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة .
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات .
- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية .
- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال .
- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان .
- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال .
- معيار التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال .
- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى .

- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم .
- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم .
- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة .

المبحث الثاني : الرقابة الداخلية أهميتها في التدقيق المحاسبي

تعد الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة و كذا تقييم الأداء للمؤسسات لمعرفة نقاط القوة و تشخيص نقاط الضعف و معالجتها من خلال مجموعة من المؤشرات .

المطلب الأول : تعريف الرقابة الداخلية :

التعريف 1 : يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل و الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها و موجوداتها ، و للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و لرفع الكفاية الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية . (2009، صفحة 157)

وتشمل هذه الوسائل ، الهيكل التنظيمي ، السياسات ، الأنظمة ، الإجراءات ، التعليمات ، المعايير ، اللجان ، دليل الحسابات التنبؤات ، الموازنات التقديرية ، الجداول ، التقارير ، القيود ، والتدقيق الداخلي .

التعريف 2 : هي إجراءات يتخذها مجلس الإدارة و الإدارة و أي وجهة أخرى يتم تصميمها بهدف إدارة المخاطر و زيادة احتمال تحقيق الأهداف التي وضعتها الشركة ، وبناء عليه فإن إدارة المؤسسة تخطط وتنظم و توجه أداء الإجراءات الكفيلة لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية و إعداد التقارير و الامتثال للقوانين و اللوائح . (الشيخ، 2020، صفحة 45)

تعريف 3 : تعرف الرقابة الداخلية على أنها : مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المؤسسة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية موجودات و أموال المنظمة و في التحقق من إتباع موظفي المنظمة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم و أخيرا في قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها لكي تصل إلى المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القوى . (عوده، صفحة 179)

تعريف 4: الرقابة الداخلية هي عبارة عن عمليات تمارسها الموارد البشرية العاملة على كافة المستويات أولا و تأكيد معقول وليس مطلق بسبب محدوديات الرقابة الداخلية ثانيا و المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتعلقة بالثقة في التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و اللوائح و كفاءة و فعالية العمليات ثالثا . (الغبان و هلدني، 2010، صفحة 6)

المطلب الثاني : سياسات و إجراءات الرقابة الداخلية

يقصد بإجراءات الرقابة مجموعة السياسات و الإجراءات التي تضعها و تنفذها الإدارة . و التي من شأنها ، في ظل بيئة رقابية معينة ، أن تعمل على تحقيق أهداف المشروع المحددة . و رغم كثرة الإجراءات الرقابية الداخلية ، و مرونتها إلى حد مابين المشروعات أهمها ما يلي : (علي و فرج، 2021، صفحة 84)

أ. التقرير عن فحص و اعتماد العمليات المعلقة و التي تتطلب تسويات معينة . و من أمثلة ذلك عمليات العقود مع الموردين ، والبيع بالتقسيط للعملاء.

ب. اختبار الدقة الحسابية للسجلات ، مثل التحقق من صحة العمليات الحسابية و مجاميع العمليات .

ج. مراقبة عمليات الحاسب الآلي و تطبيقاته . ومن أمثلة ذلك مراقبة اقتناء و تشغيل و صيانة و حفظ البرامج الجاهزة ، وتشغيل قواعد البيانات .

د. فحص ومتابعة حسابات المراقبة و موازين المراجعة . كما هو الحال بالنسبة لحساب مراقبة المخازن ، و إجمالي العملاء ، و إجمالي الموردين ، وموازين المراجعة للأقسام و الفروع .

هـ. اعتماد وحفظ و مراقبة المستندات .

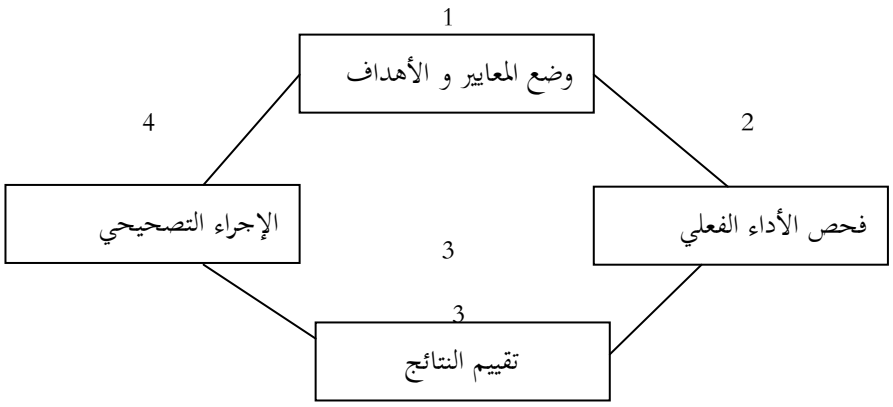
و. المقارنة بين البيانات الداخلية مع مصادرها الخارجية . كما هو الحال بشأن مذكرة تسوية البنك .

ز. مطابقة حسابات معينة مع السجلات المحاسبية . و من أمثلة ذلك حساب النقدية بالبنك و الضمانات المقدمة للبنوك مقابل التسهيلات الائتمانية ، و المخزون المحتفظ به لدى البنك كضمان للقرض .

ح. تنظيم و متابعة مدى سلامة حيازة الأصول و السجلات المحاسبية .

ط. عقد المقارنات و عمل التحليلات اللازمة بين النتائج المالية الفعلية و المخططة في الموازنات . ومن أمثلة ذلك مقارنة القوائم المالية الفعلية مع القوائم المالية التقديرية و تحديد و تحليل الانحرافات إن وجدت .

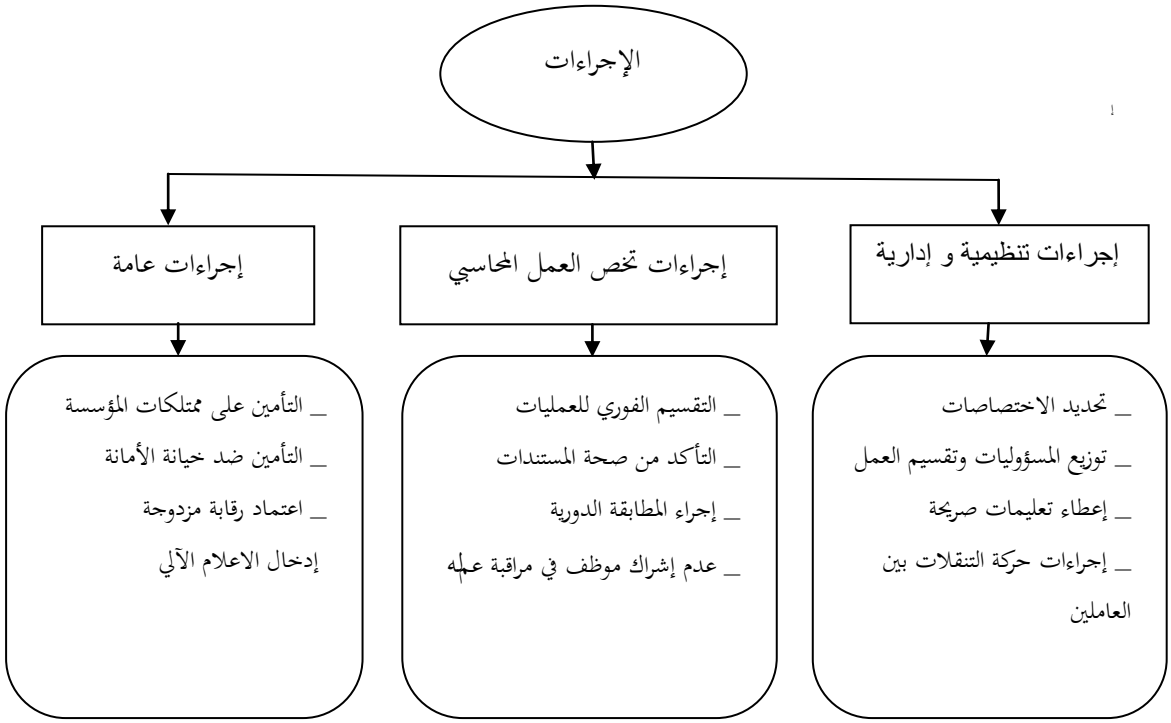
الشكل 02 : دورة الرقابة



المصدر : أ. **رائد محمد عبدربه " المراجعة الداخلية " ، ص 12**

من خلال الشكل نلاحظ أن دور الرقابة تكون بدورة التحقق و التدقيق على العمليات المنجزة في المؤسسة الاقتصادية من ناحية التقييم و رسم الخطط المستقبلية وغيرها من النتائج .

الشكل 03 : إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر : مجلة دراسات اقتصادية " أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية " ص 75

من خلال الشكل نلاحظ أن إجراءات الرقابة الداخلية تنقسم حسب الوظيفة التابعة لها داخل المؤسسة الاقتصادية ، أي لكل مصلحة يطبق عليها نوع من إجراءات معين من الرقابة الداخلية .

المطلب الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

يمثل دور التدقيق الداخلي في تقديم تأكيد عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة أخد الأدوار الأصلية ، حيث ارتباط نشاط التدقيق الداخلي من بداية ظهوره في المؤسسات بفحص وتقييم مدى كفاءة و فعالية نظم الرقابة المطبقة و ذلك بهدف التأكد من مدى تحقيقها للأهداف المطلوبة منها ، و اكتشاف أوجه الضعف و الثغرات إن وجدت و اقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها ، و متابعة اقتراحات الإصلاح للتأكد من تنفيذها ، وذلك باعتبارها تمثل أحد و أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية . (حنيش، 2020، صفحة 78)

فبذلك يعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع في قمة هذا النظام ، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمته في إضافة قيمة للمؤسسة وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية ، فرأي مدير التدقيق الداخلي حول كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما و شائعا خصوصا من المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون (Sarbanes – Oxley – Act of 2002) و تطور المعايير

الدولية للتدقيق الداخلي (المعيار 2410 – معيار الإبلاغ) و التي نصت على أن رأي المدقق الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية :

1 – معايير التقييم و كيفية استخدامها .

2 – المجال الذي يشمله رأي المدقق الداخلي .

3 – من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلية .

4 – المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي .

5 – أن يكون مدعوما معلومات كافية و مفيدة و وثيقة الصلة و موثوق بها و التي من شأنها تحقيق النافع التالية :

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة ، حيث أن التقييم ، التوصيات و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة ، مما يحق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة ، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم .
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم ، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة ، و للمدققين الداخليون دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية .
- تقديم الخدمات الاستشارية ، يعتبر المدققون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة : الإدارة العليا ، لجنة المراجعة ، المدقق الخارجي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية ، التقييم و التوصيات .

خطوات و طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المدقق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخطوات باستعمال طرق متنوعة و مختلفة و منها : (حنيش، 2020، صفحة 79)

أولا : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

لكي يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتبع المراحل الأساسية التالية :

1 – وصف النظام :

تتطلب النشرة رقم (55) من معايير التدقيق و المعدلة بالنشرة رقم (78) ، كذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم (315) أن يحصل المدقق على فهم كافي للرقابة الداخلية في كل عملية التدقيق الداخلية ويجب أن يكون مدى هذا الفهم كحد أدنى كافيا لتخطيط التدقيق الداخلي على نحو ملائم ، ويقصد بعملية الفهم هذه الحصول على معلومات عن المؤسسة وعن مكونات الرقابة الداخلية ، و يحصل المدقق الداخلي على هذه المعلومات عادة عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي

المؤسسة و بالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل : اللوائح المحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة ، و الخرائط التنظيمية و توصيف الوظائف و خرائط التدفق .

2 – اختبارات الفهم :

يحاول المدقق الداخلي أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من أنه فهمه و ذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق ، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات ، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هم تأكد المدقق الداخلي من أن الإجراء موجود ، أنه مفهوم ، و أنه أحسن تلخيصه ، وليس الهدف منه هو التأكد من حسن تطبيقه .

3 – التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق الداخلي من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ، (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ، نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير) و غالبا ما يستعمل هذه الخطوة استمارات مغلقة ، أي تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم " إيجابي " أو لا " سلبي " ، و عليه يستطيع المدقق الداخلي في نهاية الخطوة تحديد نقاط قوة و ضعف النظام و ذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

4 – التأكد من تطبيق النظام :

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات للتأكد من الإجراءات الموضوعة تحتوي على ضمانات كافية .

ويقوم المدقق بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة .

5 – التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

ينبغي على المدقق الداخلي بتحرير تقرير يحدد نقاط القوة و الضعف و أثرها على المعلومة المالية مع تقديم توصيات لتحسين هذا النظام .

ثانيا : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية :

ينبغي على المدقق الداخلي توثيق فهمه للرقابة الداخلية ، و يتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب الشائعة لذلك و أهمها : (حنيش، 2020، صفحة 80)

1 – الاستبيان :

حيث يمكن المدقق الداخلي من خلال ذلك أن يتوصل إلى جميع البيانات بطريقة منتظمة عن النظام المطبق للرقابة الداخلية فيقوم المدقق الداخلي مثلا بإعداد قائمة استقصاء مكتوبة تتضمن أقساما مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسات و عملياته

كالمبيعات ، المشتريات ، المخازن ، الأجور ، العمليات النقدية ، المقبوضات ، المدفوعات .... الخ ، ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة بمهارة و حنكة حيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الاستفسارات أن يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع . كما يمكنه أن يقوم بالاستفسار شفاهة من العاملين عن كيفية أدائهم للعمل على الطبيعة ، وقد يتكامل مع ذلك ملاحظته لهم أثناء قيامهم بأعمالهم فعليا ، على أن يقوم بالتحري عن ذلك والتثبيت عن هذا الأداء من خلال مراجعة بعض المستندات التي تدل على ذلك بفحص توقعاتهم أو أختامهم على مستندات بعض العمليات التي تمت فعلا .

2 – الملخص التذكيري :

و يشمل هذا الملخص الذي يعده المدقق على بيان تفصيلي بالإجراءات و الوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدي المدقق الداخلي عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة ، فكان الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص و يقتصر عليها و بذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية ، و مما يعيب هذه الوسائل هم أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص ، كما أنها لا تحقق التنسيق و التوحيد في إجراءات الفحص التي يرونها .

3 – التقرير الوصفي :

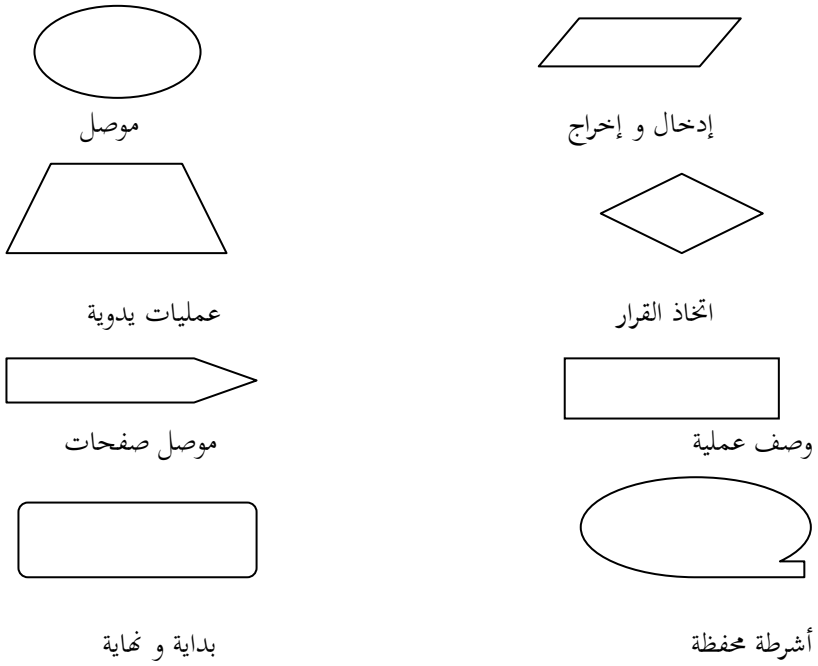
و هو التقرير الذي يعده المدقق الداخلي أو أحد مساعديه ، بحيث يبني في هذا التقرير الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية و عمليات التسجيل و التبويب في الدفاتر المحاسبية و توزيع السلطات و تحديد المسؤوليات و طرق تنفيذ العمل ، لأن سلامة هذه الإجراءات يعني سلامة التسجيل للعمليات المالية و من خلال هذا التقرير يستطيع المدقق الداخلي الحكم على مراحل العمليات المالية .

4 – خرائط التدفق :

خارطة التدفق عبارة عن خارطة تستعمل فيها رموز متعارف عليها متداخلة و متواصلة مع بعضها و تبين كل خطوة و الخطوات التي تليها و كيفية تسيير العمليات المحاسبية و مصادر المعلومات ، وتوزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص .

نستعمل هذه الطريقة في أنظمة الحاسوب توجد علامات أو رموز معروفة لكل خطوة من خطوات النظام و أهم الرموز المستعملة هي :

الشكل 04 : بعض رموز خرائط التدفق



المصدر : مجلة دراسات اقتصادية " أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية " ص 81

من خلال الشكل نلاحظ أن بعض المؤسسات الاقتصادية تعتمد على بعض الرموز لخرائط التدفق لتمثيل واختصار عملية معينة .

5 – فحص النظام المحاسبي :

يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و عهدتها و مراجعتها ، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستندية ... الخ ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية و تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة ، و يعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة و خاصة إذا قام المدقق الداخلي بالتحري بخصوص الموظفين و السجلات وما شابه . (حنيش، 2020، صفحة 81)

و يجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق الداخلي أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة و تقييمها ، و عليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه و إفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل ، و أن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق الداخلي على استعراض نتائج ذلك الإجراء و الخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية ، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة .

وفي الأخير نستنتج أن التدقيق الداخلي له نتائج أكثر فعالية من خلال تقويم الأدوات الرقابية الموجودة و توفير أساس تحسين هذه الأدوات الرقابية ، وتقدم وظيفة التدقيق الداخلي خدماتها لكل من إدارة المنظمة و مجلس إدارتها . فالمدققون الداخليون يتحملون مسؤولية تزويدها بالمعلومات المتعلقة بمدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية و فعاليته ومدى جودة أداء المنشأة و الشكل التالي يوضح أن التدقيق الداخلي بؤرة النظام الداخلي .

الشكل 05 : التدقيق الداخلي بؤرة النظام الرقابي

رقابة داخلية إدارية رقابة داخلية محاسبية الضبط الداخلي	**التدقيق الداخلي**

المصدر : أ. رائد محمد عبدربه " المراجعة الداخلية " ، ص 33

من خلال الشكل نلاحظ أن التدقيق الداخلي يقوم بدورة رقابية إدارية و محاسبية معمقة من أجل ضبط الإجراءات الداخلية للمؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثالث : تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية

تبدأ عملية تدقيق الحسابات بإحضار مجموعة المستندات التي تضم : نسخة من التقرير و الكشوفات المصرفية و دفاتر الحسابات وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بهدف إعطاء رأي مهني محايد ، ولا بد من توفر الخبرة المهنية لدى المدقق المرتبطة بالعمل الميداني الخاصة به .

المطلب الأول : التدقيق المحاسبي لعمليات البيع و الشراء

1 – تدقيق المبيعات

تشمل عمليات المبيعات في أي مؤسسة تجارية من مبيعات آجلة و مبيعات النقدية و ما يتعلق بها من مردودات المبيعات و مسموحات من خصم مسموح تؤثر في عدد من الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل مثل : المبيعات و تكلفة المبيعات و المخزون و مردودات المبيعات و مسموحات مبيعات و الديون المعدومة و مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و الخصم المسموح به كما تؤثر في الحسابات الظاهرة في الميزانية العمومية كالنقدية و البنك و المدينين و المخزون . (شريم و بركات، 2011، صفحة 346)

و تجدر الإشارة أنه تم تناول تدقيق المبيعات بشيء من التفصيل في هذا الفرع كمصدر للإيراد في المؤسسات التجارية سواء في شكل سلع أو خدمات .

1 –1 : أهداف تدقيق المبيعات :

إن التأكيدات الخمس التي وردت في SAS 31 يمكن اعتبارها بمثابة للمرجعية التي يمكن منها اشتقاق أهداف تدقيق الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل و الميزانية العمومية ، و اشتقاق أهداف تدقيق المبيعات من التأكيدات الخمس يكون كالآتي : (شريم و بركات، 2011، صفحة 347)

أ) **الوجود أو الحدوث :**

– أن المبيعات الظاهرة في الدفاتر هي عبارة عن مبيعات تمت فعلا خلال السنة المالية الخاضعة لعملية التدقيق .

– مردودات المبيعات و مسموحاتها و الخصوم المسموح به تم اعتمادها من قبل أشخاص لهم صلاحية بذلك .

ب) الاكتمال :

إن كافة المبيعات الآجلة و المبيعات النقدية و مردودات و مسموحات المبيعات و الخصم المسموح به التي تمت خلال السنة المالية تم قيدها جميعا في السجلات المحاسبية .

ج) الحقوق و الالتزامات :

إن حسابات المدينين تمثل حقوق للمنشأة على العملاء عن مبيعات آجلة حقيقة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية .

د) التقييم أو التوزيع :

– إن كافة المبيعات و مردوداتها و مسموحاتها و الخصم المسموح به تم قيدها في اليومية بشكل صحيح .

أن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها تمثل تقديرا معقولا للفرق بين إجمالي الديون و الديون المتوقع تحصيلها بدرجة عالية من التأكد .

هـ) العرض و الإيضاح :

إن المبيعات و مردوداتها و مسموحاتها و الخصم المسموح به و الديون المعدومة تم تحديدها و عرضها بشكل صحيح في قائمة الدخل .

فيما يتعلق بالأهمية النسبية و خطر المراجعة المتأصل للمبيعات فإنها نظرا لكونها محور النشاط فأهميتها النسبية كبيرة كما أن خطر المراجعة كبير لعدة عوامل من أهمها العدد الكبير لعمليات البيع التي تتم في المؤسسة مما يعرضها للخطأ ، كما أن المبيعات قد يتم التلاعب فيها قرب نهاية العام من خلال مبيعات يتم إرجاعها مع بداية السنة اللاحقة ، كما انه يتم إعدام أرصدة بعض المدينين لتغطية اختلاس استلام نقدية من العملاء، و لتقليل خطر تدقيق المبيعات تلجأ بعض المؤسسات إلى إتباع نظام رقابة داخلية محكم مع تقييم خطر التدقيق .

1 – 2 المستندات و السجلات المتعلقة بالمبيعات :

1) **أمر بيع** : وهو عبارة عن نموذج يظهر وصفا للسلعة و الكمية و السعر ،و أي بيانات أخرى ، ويستخدم لإنجاز أمر الشراء الوارد من العميل .
2) **وثائق شحن** : وهو نموذج يظهر تفاصيل و تاريخ الشحنة ، و قد يستخدم نموذج Bill of Lading كوثيقة لاستلام الشحنة من الجهة الناقلة .
3) **فاتورة المبيعات** : وهو نموذج يظهر السلعة بالوصف و الكمية و القيمة و تاريخ البيع و يستخدم كوثيقة لتحميل العميل بالقيمة و لغرض قيد المبيعات في السجلات .
4) **سجل المدينين** :يحتوي على كافة العمليات التي تمت في حساب كل عميل و المسدد منها ، كما يوضح حدود الائتمان أمام اسم العميل في هذا السجل .

5) **سجل المبيعات** : وهو سجل محاسبي بتفاصيل كافة المبيعات .

1 -3 : خطوات و إجراءات البيع بأجل :

تتطلب عمليات البيع بأجل القيام بعدد من الخطوات او الإجراءات على الترتيب الآتي : (شريم و بركات، 2011، صفحة 349)

- ✓ القبول بالبيع بالأجل من قبل قسم المبيعات من خلال الرجوع إلى كشف العملاء بأجل ، و أما إذا كان العميل جديدا فيخضع للمرافقة على المستوى الإداري الملائم .
- ✓ موافقة قسم الائتمان وفقا للصلاحيات و سياسات الائتمان و حدود الائتمان لكل عميل على أمر البيع المحول من قسم المبيعات بعد الإشارة على أمر البيع بالموافقة من عدمها .
- ✓ أمر صرف بضاعة من المخازن يتم إعداده من واقع أمر بيع معتمد من قسم المبيعات و قسم الائتمان ، لغرض صرف البضاعة من المخازن .
- ✓ وثائق الشحن : الفصل بين مسؤولية الشحن و استيفاء و الموافقة على أمر البيع يحد من شحن بضاعة عن معتمد صرفها من المخازن ، و يتم إعداد وثائق شحن تحمل أرقاما مطبوعة سلفا أو Bill of Lading كدليل أن البضاعة تم شحنها بالفعل و الحصول على إثبات استلام من العميل .
- ✓ تحميل العميل من خلال إعداد و إرسال فواتير مبيعات تحمل أرقاما مسلسلة و معدة سلفا مع تحري الدقة بأن العميل قد تم تحميله بقيمة البضاعة المباعة و وفقا للأسعار المتفق عليها .
- ✓ قيد المبيعات في سجل يومية المبيعات و الترحيل إلى دفتر تحليل المدينين .

1 -4 : خطوات تدقيق بند المبيعات :

عند تدقيق بند المبيعات الآجلة فإن المدقق يقوم بعدد من الخطوات من اهمها ما يأتي : (شريم و بركات، 2011، صفحة 350)

- ✓ التحقق من أوامر البيع التي تصل من العملاء هي لعملاء من بين الأسماء التي تتعامل معها المؤسسة ، وفي حالة العميل الجديد يتم الحصول على الموافقة من المستوى الإداري الملائم يتم إعداد أمر البيع لكل أمر يصل من العميل على حدة
- ✓ التحقق من الحصول على صلاحية بالبيع الآجل بالنسبة للعملاء الجدد ، و أن مبالغ المبيعات هي داخل صلاحية حدود الائتمان لكل عميل على حدة .
- ✓ التحقق من مطابقة البضاعة المباعة كما وردت في أمر البيع مع البضاعة المنصرفة من المخازن
- ✓ أنه تم إعداد وثائق شحن لكل شحنة على حدة .
- ✓ مطابقة وثائق الشحن مع أوامر بيع معتمدة لكل عملية بيع مع فواتير المبيعات .
- ✓ التحقق من سلامة الأسعار و العمليات الحسابية لفواتير المبيعات .
- ✓ التحقق من أن جميع فواتير المبيعات تم تسجيلها من خلال متابعة تسلسلها الرقمي و مبالغها و أنها تخص السنة المالية .
- ✓ مطابقة إجمالي فواتير المبيعات في يومية المبيعات الآجلة وما تم ترحيله إلى حساب إجمالي المدينين في دفتر الأستاذ العام .
- ✓ التحقق من إرسال قوائم كشوف حسابات شهرية إلى الميدينين .

وفي حالة وجود خصم مسموح به أو مردودات و مسموحات مبيعات فإن المدقق قد يرى من الملائم التحقق من سلامتها من خلال القيام بعدة خطوات من أهمها :

- ✓ اعتماد الخصم المسموح به و مردودات و مسموحات المبيعات من المستوى الإداري الملائم .
- ✓ أن الإشعارات الدائنة التي ترسل إلى العملاء بشأن مردودات و مسموحات المبيعات التي تحمل تسلسلا رقميا مطبوعا سلفا ، و أنه لا يتم إعداد هذه الإشعارات إلا بعد التأكد من استلام المردودات في المخازن .
- ✓ وجود فصل في المهام بين كل من معد الإشعارات الدائنة و من له صلاحية الاعتماد ، و أن الإشعارات سليمة من الناحية الحسابية .
- ✓ التحقق من سلامة احتساب الخصم المسموح به و أنه تم خلال فترة الائتمان .

2 – تدقيق بند المشتريات

المؤسسة التجارية تقوم بمشتريات نقدية و مشتريات آجلة، و قد يتم الحصول على خصم مكتسب نظير سداد للدائنين خلال فترة الائتمان عن المشتريات الآجلة، كما قد يقوم الدائنون بإرجاع المشتريات غير المطابقة للمواصفات أو أحيانا أن تتنازل عن جزء من قيم مشترياتها للدائنين في حالة إصابتها ببعض التلف على صورة مسموحات مشتريات ، فالمشتريات تؤثر في عدد من الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل كالمشتريات و مردوداتها و مسموحاتها في حالة إتباع المنشأة لنظام الجرد الدوري أو حساب مخزون السلع عند إتباع المؤسسة لنظام الجرد المستمر . (شريم و بركات، 2011، صفحة 352)

2 –1 : أهداف تدقيق المشتريات :

كما هو الحال عند تدقيق المبيعات فإن أهداف تدقيق المشتريات يمكن اشتقاقها من التأكيدات الخمس التي وردت في SAS 31 و ذلك كالآتي : (شريم و بركات، 2011، صفحة 352)

أ. **الموجود أو الحدوث :**

إن المشتريات الظاهرة بالسجلات هي عن سلع أو خدمات تم الحصول عليها خلال الفترة الخاضعة لعملية التدقيق .

ب. **الاكتمال :**

إن المشتريات الظاهرة بالسجلات، تشمل على كل عمليات الشراء للسلع أو الخدمات التي تمت خلال الفترة ولم يحدث سقوط لأية عملية .

ج. **الحقوق و الالتزامات :**

إن أرصدة حسابات الدائنين الظاهرة في القوائم المالية هي التزامات على المؤسسة نظير المشتريات آجلة حقيقية لم يتم سداداها حتى تاريخ الميزانية العمومية ، و أن رصيد المخزون من السلع قد تم إظهاره في الميزانية العمومية كأحد الحقوق التي تعود للمؤسسة .

د. **التقييم أو التوزيع :**

إن السلع المتبقية من المشتريات على شكل مخزون في تاريخ الميزانية، قد تم إدراجها ضمن الأصول بعد استبعاد مخصص هبوط أسعار المخزون إن وجد .

هـ. **العرض و الإيضاح :**

إن المشتريات و مردوداتها و مسموحاتها و الخصم المكتسب و مخصص هبوط أسعار المخزون قد تم إظهارها في قائمة الدخل كما أن المخزون المتبقي من السلع تم إظهاره في الميزانية العمومية تحت بند الأصول المتداولة، وفقا للتصنيف السليم و بصافي القيمة المتوقع تحصيلها بعد الأخذ في الحسبان أثر أي مخصص لهبوط أسعار المخزون في تاريخ الميزانية ، كما أنه تم وضع الإيضاح الملائم في حالة وجود رهن على المخزون مقابل قرض .

فيما يتعلق بالأهمية النسبية للمشتريات و خطر التدقيق فهو كبير نظرا لكثرة و كبر حجم عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة التجارية يجعل بعض العمليات ذات أهمية نسبية ، كما أن خطر التدقيق المتأصل في صفقات الشراء في أنه مع كثرتها قد يحدث أن تتم بعضها بدون اعتماد عمليات الشراء من المستوى الإداري الملائم ، كما أنه قد يتم التلاعب في محتويات فواتير الشراء .

2 – 2 : **منهجية تدقيق دورة المشتريات :**

ترتكز طريقة المدقق في تدقيق دورة المشتريات على الخطوات التالية : (الذيبة، الرمحي، و الجعيدي، 2011، صفحة 117)

- دراسة و فهم نظام الرقابة على المشتريات .
- تقدير المخاطر للرقابة على المشتريات .
- تقييم التكاليف و المنافع لاختبارات الرقابة على المشتريات .
- تحديد اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية للعمليات .

- **دراسة و فهم نظام الرقابة على المشتريات :**

وذلك لتقدير مخاطر الرقابة و تشمل عادة هذا الإجراءات : (الذيبة، الرمحي، و الجعيدي، 2011، صفحة 117)

أ . تحديث المعلومات حول الرقابة و التي تم الحصول عليها سابقا .

ب . الاستفسار من الإدارة حول الرقابة على المشتريات .

ج . الرجوع لدليل الإجراءات في العمل و سياسات الإدارة .

د . فحص المستندات و الوثائق و السجلات لفهم إجراءات الرقابة و التأكد من مدى التطبيق .

هـ . ملاحظة تنفيذ الأنشطة و تطبيق الإجراءات .

و . توثيق ما تم التوصل إليه من فهم للنظام .

- **تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بدورة المشتريات :**

و يتم ذلك من خلال عدة خطوات هي : (الذيبة، الرمحي، و الجعيدي، 2011، صفحة 118)

أولا : تحديد إطار للعمل لتقدير مخاطر الرقابة فمثلا يقوم المدقق بتحديد العمليات في دور المشتريات ، ثم الأهداف للتدقيق و أنواع الإجراءات الرقابية ، ثم الاختبارات للرقابة ، فإذا أراد المدقق تحقيق هدف الوجود و الحدوث فيقوم كالآتي :

- التحقق من توفر طلبات الشراء و أوامر الشراء و مستندات الاستلام .
- توفر فواتير من الموردين تؤيد عملية الشراء .
- التفويض المناسب في عمليات الشراء .
- الفحص الداخلي للمستندات الخاصة بعمليات الشراء .

- إلغاء المستندات المنتهية حتى لا تستخدم مرة أخرى .

و يتحقق المدق من فعالية الإجراءات الرقابية الموضوعة من خلال :

- التأكد من وجود مستندات مؤيدة لعملية الشراء مثل طلب و أمر الشراء و مستندات الاستلام .
- توفير فواتير المشتريات و مطابقتها مع المستندات الأخرى .
- ملاحظة الفحص الداخلي من خلال التأشير على هذه المستندات .
- التأكد من إلغاء المستندات الغير سليمة .

بهذه الطريقة يتحقق المدقق من فعالية تطبيق الإجراءات الرقابية التي وضعتها الإدارة .

ثانيا : التعرف على أنواع الرقابة الرئيسية و أوجه القصور في الرقابة .

ثالثا : الربط بين أنواع الرقابة و أوجه القصور مع أهداف التدقيق .

رابعا : تقدير خطر الرقابة لكل هدف من خلال نقاط القوة و الضعف فيه .

خامسا : تحديد اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية .

- **تقييم التكاليف و منافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمشتريات**

يمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية بناء على قوة نظام الرقابة الداخلية أو العكس و لذا من الضروري التوصل إلى فهم كاف لنظام الرقابة لتحديد مدى قوته أو ضعف، حيث أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لن يكون مبررا لتوسيع الاختبارات للرقابة و لن يؤدي لتخفيض الاختبارات التفصيلية . (الذيبة، الرمحي، و الجعيدي، 2011، صفحة 118)

- **تصميم اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية الخاصة بعمليات المشتريات**

أولا : **اختبارات الرقابة** : تقوم إدارة المؤسسة بوضع الإجراءات الرقابية التي تحقق أهداف العمليات (الحدوث و الوجود ، والاكتمال ، و الدقة ، و التوقيت ، و التصنيف ، والترحيل ، و التلخيص) و التي يعتمد عليها المدقق لتخفيض مخاطر الرقابة ، و يقوم المدقق بالربط بين الإجراء الرقابي و طبيعة الاختبارات ويتم ذلك كما يلي : (الذيبة، الرمحي، و الجعيدي، 2011، صفحة 119)

- تحديد الهدف : مثلا الهدف هو التحقق من الحدوث و الوجود للمشتريات أي أن المشتريات المسجلة في الدفاتر لدى العميل تتعلق ببضاعة فعلية و تخص المنشأة
- معرفة الإجراءات الرقابية التي وضعتها الإدارة و هي :

- كل عمليات الشراء تتوفر لها مستندات استلام موقعة من المفوض بذلك إضافة لأمر الشراء و الموقع من المفوض بذلك
- تمت عملية المحاسبة على جميع الفواتير بشكل سليم .
- توفر ملف لحسابات الموردين، و إدخال العمليات التي تمت مع هؤلاء الموردين و رفض إدخال عمليات لموردين ليست لحساباتهم .
- متابعة الكشوف الشهرية للموردين وحل أي مشكلة أو اعتراضات .

- قيام المدقق باختبارات الرقابة بناء على ما تم وضعه من قبل الإدارة و يسعى للتحقق من فعالية التصميم و التطبيق لهذه الإجراءات لتحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها مثل : هل يتوفر مستند استلام و موقع لكل عملية شراء مسجلة و هل يتطابق مع أمر الشراء ، وهل جميع العمليات المسجلة تتوفر لها فواتير .

بعض المؤشرات على ضعف الرقابة الداخلية على المشتريات :

- وجود عمليات تصريح بالشراء من قبل أشخاص غير مفوضين .
- وجود أوامر شراء تزيد عن الحد المسموح به للشراء .
- أرقام موردين مفقودة أو غير موجودة .
- عمليات شراء بدون أوامر شراء .
- فقدان معلومات تتعلق بتواريخ الاستحقاق لفواتير الموردين .
- الاختلافات بين تاريخ الحصول على البضاعة و تسجيل المشتريات .
- تكرار فواتير الموردين .

ثانيا : الاختبارات الأساسية لعمليات الشراء : و تتم هذه الاختبارات بغض النظر عن نتائج اختبارات الرقابة و تحقق هذه الاختبارات الأهداف التالية : (الذيبة، الرمحي، و الجعيدي، 2011، صفحة 120)

1 . أن المشتريات المسجلة هي مشتريات حدثت فعلا : ويتم ذلك بالتأكد من تأييد عمليات الشراء المسجلة بمستندات الاستلام، و ليست عمليات وهمية غير مؤيدة بمستندات و عدم تكرار عمليات شراء أو تسجيلها أكثر من مرة .

2 . التحقق من الاكتمال : وهنا يتحقق المدقق من عدم حذف أية عملية شراء بل تم تسجيل جميع العمليات التي حدثت ويبدأ من المستندات بمطابقتها ببعضها ثم يتتبع العمليات وصولا للدفاتر اليومية للأستاذ و ليس العكس .

3 . التحقق من أن المشتريات مسجلة بشكل دقيق : ويتم ذلك بالتحقق من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء و مطابقتها من حيث الأسعار و الكميات و التحقق من الأسعار المدرجة هي الأسعار التي تم الاتفاق عليها مع المورد ن و التحقق أيضا من صحة العمليات الحسابية في المستندات ، والتحقق من صحة التسجيل للقيود بالكميات و المبالغ الصحيحة .

4 . التحقق من أن المشتريات مصنفة بشكل سليم (التبويب) : و يتم ذلك بالتأكد من فصل المشتريات النقدية عن الآجلة في حال وجودها و الفصل بين مشتريات البضاعة و المشتريات الأخرى كمشتريات الأصول و مشتريات الاستثمارات و هذا الفصل يساعد في حساب النسب و المؤشرات و المقارنات .

5 . التحقق من تسجيل العمليات في التواريخ الصحيحة (التوقيت) : و ذلك بتسجيل عمليات الشراء في الفترة المناسبة ، و الحذر من العمليات التي تسجل خلال الفترة القريبة من الحد الفاصل و التحقق من عدم تضخيم أو تخفيض عمليات الشراء ويتم ذلك بفحص المستندات و مطابقة المستندات و مطابقة التواريخ مع الفواتير و اليوميات و دفاتر الأستاذ .

6 . التحقق من الترحيل أو التلخيص : و ذلك بترحيل العمليات للحسابات الصحيحة في دفتر الأستاذ المساعد لمتابعتها من أجل السداد ، والتحقق من التلخيص بشكل سليم بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة و تتبع ذلك في الأستاذ العام و المساعد .

المطلب الثاني : تدقيق نظم الأجور و أرصدة النقدية .

أولا : تدقيق نظم الأجور

تعد الأجور من أكثر عناصر محاسبة التكاليف و نظم المدفوعات أهمية . (توفيق، 2006، صفحة 82)

مراجعة نظم الأجور وما يتعلق بها من حسابات :

هناك عدة حسابات ترتبط نظام الأجور منها : الأجور و المزايا االعينية ، و التامين و المعاشات ، والضرائب على الأجور إن وجدت ، والالتزامات المستحقة المرتبطة بهذا النظام .

و مع ذلك فإن هذه النظم تتضمن وظائف الاستخدام (Employment) و تجميع و توزيع تكاليف العمل Accmulation & Distribuiton Ddisbursement of Cash ودفع النقدية .

ويتطلب التدقيق على نظام الأجور ضرورة وجود رقابة داخلية خاصة به . مع فحص وتدقيق أرصدة حساباته و التي توجد كثير من العلاقات بينها ، و يتمثل الهدف الرئيسي في التدقيق على حسابات الأجور في التحقق من صحة و شرعية العمليات المالية و يتمثل هذا التحقق فيما يلي :

- التحقق من عدم وجود أسماء وهمية بقوائم الأجور .
- التأكد من دفع طبقا للسياسات الإدارية المقررة .
- تأكيد مستندات المبادلة وهي في نظام الأجور كما يلي :

أ – بطاقة وقت العاملين .

ب – سجلات التوظيف و المستندات المؤيدة لها (ملف توظيف – معدلات أجر) .

ج – إقرارات الحالة الاجتماعية .

د- قوائم الاستقطاعات .

هـ – قوائم توزيع العمل و سجلات الأجور .

مراحل تدقيق نظام الأجور :

01. التحقق من تعيين و توظيف العاملين .
02. التحقق من معدلات الأجر.
03. التحقق من الاستقطاعات .
04. مراقبة عملية تسجيل الوقت و الحضور و الانصراف .
05. تدقيق إعداد كشوف الأجور و الأخذ و الأخذ في الاعتبارات الاستقطاعات و الأعباء .
06. الرقابة على عملية دفع الأجور و ما يرتبط بها من التزامات .

الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب الفصل بين المسئوليات الوظيفية التالية في نظام الأجور : (توفيق، 2006، صفحة 82)

01. صرف الأجور و المهايا .
02. تسجيل الوقت .

03. إعداد كشوف الأجور و المهايا .

04. الإثبات و القيد بالدفاتر .

ثانيا : تدقيق الأرصدة النقدية

تكون أرصدة حسابات النقدية بسيطة نسبيا بالمقارنة بباقي عناصر المركز المالي . و مع ذلك فإن المدقق يعطي تدقيق العمليات النقدية و أرصدتها بعناية خاصة لسببين : (توفيق، 2006، صفحة 83)

أولهما : أن كافة أنشطة المؤسسة تنتهي بتحويل الموارد إلى نقدية و سداد الالتزامات نقدا (دورة تحول النقدية إلى نقدية) فمثلا دورة تحول النقدية إلى أصول ثابتة ثم استهلاكها بالكامل لتتحول إلى نقدية مرة أخرى يطلق عليها Cash to Fixed Assets to Cash Cycle .

ثانيهما : تعرض رصيد النقدية لمخاطر مرتفعة نسبيا فنظرا لقابلية النقدية للتداول وعدم قدرة المدقق من وجهة نظر عملية على التعرف على وحدات معينة من التنفيذ . فإن هذا العنصر يكون أكثر تعرضا للسرقة و الغش و التلاعب من غيره من عناصر الموارد المملوكة للمؤسسة .

و يلاحظ أن تدقيق التدفقات نقدية داخله على أنها نظام إيرادات لن يكون صحيحا بالنسبة للهيئة العامة لشؤون المؤسسة، حيث أن لا يوجد إيرادات خاصة بالهيئة ، كما لن نتعامل مع التدفقات النقدية الخارجة على أساس نظام تكلفة النقدية على أساس أنها مقبوضات و مدفوعات نقدية لأغراض شؤون المؤسسة بالإضافة إلى أجور مصروفات الهيئة الأخرى .

أهداف نظام الرقابة الداخلية على النقدية :

01. تحصيل كافة المبالغ الواجب تحصيلها .

02. المبالغ التي تصرف تتم في الأوجه و الحدود المصرح بها .

03. وجود حماية كافية و مناسبة على الأرصدة النقدية .

04. الالتزامات بالسياسات الإدارية ووسائل الرقابة الموضوعة بخصوص النقدية .

الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل بين الوظائف التالية في نظام النقدية : (توفيق، 2006، صفحة 84)

01. مسئولية التصريح بالعمليات النقدية .

02. تنفيذ العمليات النقدية .

03. الاحتفاظ بالنقدية كعهدة .

04. وظائف المحاسبة و قيد الدفاتر .

05. الفصل بين عملية التحصيل و عملية الصرف .

إجراءات الرقابة للاعتماد و التسجيل و حماية الأصول النقدية :

أولا : إجراءات عامة لحماية النقدية :

أ – الاحتفاظ بالنقدية في البنوك تفاديا للأخطار . ويكون الفرق بين حساب البنك و الحسابات حالة من الحالات التالية :

- ✓ وجود شيكات مقدمة للتحصيل و لم تحصل بعد .

- ✓ شيكات صادرة عن الهيئة و لم يتقدم المستفيدين بها إلى البنك لصرفها .
- ✓ مصروفات بنكية أثبت بالبنك و لم يصل إشعاره لإثباته بالدفاتر .

ب– عدم حجز أي مصروفات نثرية من المقبوضات، و لكن تودع بكاملها في البنك ثم يحرر شيك آخر لصرف المصروفات أو العهد النثرية .

ج – التفتيش أو الجرد المفاجئ للعهد النقدية في أوقات غير محددة .

د –تغيير الواجبات كلما أمكن ، وبما لا يضر بمصلحة العمل حتى يتم اكتشاف أي خطأ أو اختلاسات تكون قد تمت حيث يتم إجراء عمليات التسليم و التسلم .

هـ – تطبيق وسائل الرقابة الحدية و الرقابة المزدوجة و ذلك بوضع حدود مالية متدرجة لسلطة إجراء المدفوعات (رقابة حدية)

و – اشتراك أكثر من مسئول في فتح الخزينة .

ز – اشتراك أكثر من مسؤول في توقيع الشيكات .

ح – الرقابة على البريد الوارد و الصادر .

ط – وجود توثيق كاف يوضح الخطوات الخاصة بإجراء العمليات التالية :

01. التحصيل (المدفوعات) .

02. الصرف .

الخطوات العريضة لاستلام المقبوضات :

1) استلام المتحصلات (المقبوضات) .
2) استخراج إيصالات أو إثبات المقبوضات .
3) إثبات المقبوضات بالدفاتر .
4) إجراء المقارنات .
5) إيداع المقبوضات بالبنك .

الخطوات العريضة لإجراء الصرف :

1) التحقق من وجود تصريح بالصرف .
2) اعتماد مستندات الصرف .
3) الإثبات بالدفاتر .
4) إجراء المقارنات .

التدقيق الداخلي للنقدية :

1) التحقق من مدى كفاية وفعالية الإجراءات المتبعة لحماية النقدية .
2) التحقق من الالتزام بالسياسات و الإجراءات الإدارية الموضوعة لأحكام الرقابة على أرصدة النقدية و حركتها تحصيلا و صرفا .

3) المحاسبة عن التسلسل الرقمي لأذون و إيصالات استلام النقدية و الشيكات الواردة و إجراء المطابقة اليومية بين هذه الأذون و الإيصالات و كشوف حركة المتحصلات وما تم تسجيله بدفتر اليومية مع التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للمبالغ المحصلة .

4) التحقيق من إيداع كافة المتحصلات .

5) مراجعة مستندية للصرف قبل إصدار الشيكات .

6) تدقيق التوجيه المحاسبي للمبالغ المنصرفة .

7) تدقيق المستندات المقدمة لاستعاضة السلف المستديمة .

8) تدقيق عمليات التجميع في دفاتر و كشوف المتحصلات و المدفوعات .

9) المشاركة في جرد الخزينة .

10) استلام كشوف الحسابات الواردة من البنوك ومطابقة الرصيد الوارد بها مع الرصيد الدفتري للبنك أو بنوك الحسابات .

الرقابة الداخلية على بعض المصروفات :

مثل مصروفات الانتقال ، والعمولات ، والصيانة و الترميمات .

الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب الفصل بين المسئوليات الوظيفية التالية :

1) التصريح أداء الخدمة التي يدفع عنها المصروف .

2) تنفيذ هذه الخدمة .

3) الإشراف على التنفيذ .

4) الإثبات في الدفاتر .

5) إجراء المقارنات .

إجراءات الاعتماد و حماية الأصول :

1) تدقيق الحصول على مقايسات لعمليات الإصلاح أو الصيانة أو الترميم ، و الحصول على عروض أسعار من أكثر جهة خارج الهيئة بخصوص تكاليف الإصلاح و الصيانة.

2) التأكد من تقديم مستندات كافية بالمبالغ التي يتم صرفها .

3) تدقيق التوجيه المحاسبي السليم بدفتر اليومية المدفوعات أو دفتر أستاذ المصروفات و الترحيل إلى الأستاذ أو إلى مراقبة مجموعات المصروفات بدفتر الأستاذ العام .

المطلب الثالث : تدقيق الأصول المتداولة و الاستثمارات المالية :

أولا : إجراءات تدقيق الأصول الثابتة

من بين أهم الأصول الثابتة : المباني ، الآلات و التجهيز ، السيارات ، الأثاث ، وسائل النقل وغيرها ...

تتمثل الأهداف العامة لتدقيق الأصول الثابتة بما يلي : (رفاعه، 2017، صفحة 209)

01. التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية العمومية .

02. التأكد من ملكية المؤسسة للأصل و تحديد نوع الملكية .

03. التحقق من صحة التقويم ومن أهم الاستهلاكات قد أخذت بعين الاعتبار بالشكل الصحيح .

04. التأكد من صحة عرض الأصول الثابتة مع استهلاكاتها في الميزانية العمومية و دفتر الأستاذ .

تتشابه إجراءات تدقيق الأصول الثابتة مع بعضها البعض ويمكن ذكر أهم الإجراءات حسب التالي :

01. الحصول على قائمة أو كشف من الإدارة لهذه الأصول الثابتة .

02. الحصول على وثائق مؤيدة لتسجيل المباني و السيارات و وسائل النقل من الدوائر الرسمية المختصة مثل : مديرية النقل أو مديرية الصناعة أو دائرة السجل العقاري تثبت ملكية المشروع لهذه الأصول دون أية إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول .

03. مراقبة صحة الإضافات للأصول الثابتة أو التنازل عن بعضها من خلال بيعها أو مبادلتها أو جعلها كخردة و التأكد من صحة المعالجة المحاسبية لذلك .

04. التأكد من صحة الضرائب و الرسوم المستحقة على هذه الأصول تبعا لقوانين الضريبة النافذة .

05. تدقيق صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المؤسسة بالتكلفة و عند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة .

06. التأكد من تحميل الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية و استبعاد تحميلها أية نفقات ايرادية .

07. مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ العام .

08. إجراء جرد فعلي لبعض الأصول الثابتة و ذلك تبعا لما يراه المدقق ضروريا من اجل تحقيق القناعة الكافية لديه بوجود الأصول .

09. تدقيق صحة الاستهلاكات و معالجة لهذا الاستهلاك محاسبيا بالإضافة إلى تسوية القيود عن التنازل عن الأصل بالبيع أو تخريده كخردة .

10. فحص فواتير الشراء لهذه الأصول و التأكد من قيمتها ومن صحة الأرصدة المدورة من العام السابق .

11. التحقق من صحة التسجيل و حيازة للأصول الموجودة بالمؤسسة .

12. التحقق من الأصول المقتناة خلال السنة و ذلك بمقارنة كشف الأصول مع فواتير الشراء وتقارير الاستلام و دفتر الأستاذ .

13. التحقق من صحة التسجيل و الحيازة للأصول الثابتة الموجودة لدى الغير .

14. التحقق من أن سجلات الأصول الثابتة تتم مطابقتها بصورة صحيحة مع سجل الأستاذ العام .

15. اختبار صحة تسجيل الإضافات و الاستبعادات في سجل الأصول الثابتة .

16. التحقق من صحة التفويض لعملية الاستغناء عن المقبوضات أو المدفوعات لعملية الاستغناء و إقفال حساب الأصل و تسجيل الأصل الجديد و تسجيل أرباح أو خسائر الاستغناء .

17. اختبار صحة تحليل المصاريف إلى ايرادية و رأسمالية .
18. التأكد من أن الفواتير الخاصة بحيازة الأصول الثابتة التي صدقت بصورة صحيحة .
19. التأكد من صحة تسجيل وتقييم الأصول الثابتة المصنعة داخليا .
20. التحقق من مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة وذلك للتحقق من معقولية مصروف الإهلاك و القيام بالمقارنات مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأصل و العمر الإنتاجي للأصل و تاريخ الاقتناء و قيمة النفاية و طريقة الإهلاك والثبات عليها ودقة حساب الإهلاك .

ثانيا : إجراءات تدقيق الاستثمارات المالية

تظهر الاستثمارات المالية قصيرة الأجل في الميزانية العمومية ، ضمن الأصول المتداولة عندما تكون قصيرة الأجل ويكون الهدف منها الحصول على أرباح نتيجة بيع هذه الأوراق المالية بالبورصة في ظروف ملائمة ، كما يهدف أيضا إلى تحقيق الحصول على إيراد عندما يودع المشروع المال السائل و الفائض على حاجته في حساب إيداع مؤقت لدى البنك ، وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق الاستثمارات المالية قصيرة الأجل فيما يلي : (رفاعه، 2017، صفحة 211)

01. التحقق من كفاية الرقابة الداخلية المطبق في الحفاظ على هذه الأوراق المالية .
02. التحقق من وجود الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .
03. التحقق من ملكية المؤسسات لهذه الأوراق في هذا التاريخ وعن نوع هذه الملكية .
04. التحقق من تقييم هذه الاستثمارات المالية بطريقة عادلة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التكلفة أو السوق أيها أقل .
05. التحقق من أن جميع الإيرادات المستحقة عن الاستثمارات قد أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية .

أما بالنسبة لإجراءات التدقيق اللازمة لتحقيق الأهداف الآتي يمكن تلخيصها فيما يلي : (رفاعه، 2017، صفحة 212)

01. الحصول على قائمة لهذه الاستثمارات المبوبة بالتفصيل تتضمن نوع هذه الأوراق وسعر الفائدة ، والجهة التي يعود إليها مكان وجود الأوراق المالية ، وتاريخ الإصدار وتكلفة هذه الأوراق المالية ، وقيمتها السوقية و الاسمية .
02. عند وجود الاستثمارات الأوراق المالية لدى أحد البنوك ، تقود إدارة المؤسسة بإرسال طلب إلى البنك مصادقة المختص تطلب منه موافاة مدقق الحسابات بشهادة تفصيلية عن الأوراق المالية لإثبات وجودها .
03. مقارنة نتائج الجرد لهذه القيود مع القيود المسجلة في الدفاتر و السجلات بالمؤسسة .
04. التأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة لعمليات شراء وبيع الأوراق المالية .
05. التأكد من صحة تقييم هذه الأوراق و ذلك من خلال العودة إلى فواتير شرائها وعمولات السماسرة و مقارنة هذه التكلفة مع سعر السوق السائد .
06. التأكد من صحة حساب إيرادات الأوراق المالية سواء كانت ربحا أو فائدة .
07. تدقيق جرد كافة الأوراق المالية المتواجدة بالمؤسسة .
08. مطابقة محضر الجرد مع بيانات الأستاذ العام و الأستاذ المساعد .

09. التحقق من عوائد الاستثمارات للمنشأة وذلك بفحص شهادات الأسهم و أية مستندات أخرى تؤيد الملكية .

10. التحقق من صحة تقييم الاستثمارات بالرجوع إلى أسعار البورصة إن وجدت .

11. الحصول على مصادقات من الأطراف ذات العلاقة بالاستثمارات المالية .

12. التحقق من صحة تسجيل حساب الإيراد الخاص بالاستثمارات .

13. التحقق من التصنيف و الإفصاح المناسب للاستثمارات .

ثالثا : إجراءات تدقيق الزبائن و أوراق القبض

تعتبر أرصدة أوراق القبض و المدينين وأرصدة المدينة الأخرى من ضمن بنود جانب الأصول من قائمة المركز المالي : (رفاعه، 2017، صفحة 213)

- **أوراق القبض** :

وتهدف إجراءات تدقيق حسابات أوراق القبض إلى تحقيق الأهداف العامة التالية :

01. التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق .

02. التأكد من الوجود الفعلي لهذه الأوراق .

03. التحقق من ملكية المنشأة لهذه الأوراق ومن نوع هذه الملكية .

04. التحقق من صحة هذه الأوراق المالية من ناحية القانونية و الشكلية .

05. التحقق من مدى إمكانية تحصيل هذه الأوراق في أوقاتها " صحة التقييم " .

وتتمثل الإجراءات التدقيقية لتحقيق الأهداف السابقة بما يلي : (رفاعه، 2017، صفحة 214)

01. مراجعة حسابية ليومية أوراق القبض و الترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام .

02. جرد الأوراق المالية بحوزة الشركة مع صناديق النقدية و السف في آن واحد .

03. القيام بمراجعة مستندية للتحقق من صحة أوراق القبض من الناحية القانونية و الشكلية .

04. عند وجود أوراق لدى البنك أو أي جهة أخرى تطلب إدارة المؤسسة شهادة بوجودها وترسل هذه الشهادة إلى مراجع الحسابات مباشرة .

05. يتم إجراء المطابقة بين نتيجة الجرد و الشهادة التي حصل عليها المراجع.

06. يتأكد المراجع من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل أوراق القبض و الفوائد و مصاريف التحصيل .

07. يتأكد المراجع من صحة و دقة احتساب المخصصات المناسبة لمقابلة أي رفض أو استحالة تحصيل بعض هذه الأوراق .

08. يجب أن يكون هناك إفصاحا مناسبا لعرض الأوراق التجارية في جانب الأصول في الميزانية العمومية .

- **المدينون " الزبائن "**

تنشأ هذه من البيع على الحساب ،أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة ، ومعظم الحالات تفتح المؤسسة حساب للعميل بعد توقيعه على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع و الخدمات وستخدم هذا كأساس لمنح هذا الائتمان . (رفاعه، 2017، صفحة 214)

وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق حسابات المدينين : (رفاعه، 2017، صفحة 215)

01. التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات العملاء .
02. التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون ، أي التحقق من أن هذه الديون قد تم عرضها في قائمة المركز المالي.
03. التحقق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

أما الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتحقيق الأهداف السابقة : (رفاعه، 2017، صفحة 215)

01. فحص أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالحسابات الشخصية للعملاء.
02. طلب قائمة بالأرصدة المستحقة على العملاء المدينين ، حيث يطلب المدقق من إدارة المؤسسة إعداد قائمة بالحسابات المدينة ويجب أن تشمل تلك القائمة على جميع البيانات المتعلقة بتلك الحسابات و أهمها : أسماء العملاء المدنين ، المبالغ المستحقة ، أعمار الديون ، نوعية التعامل معهم ...الخ
03. فحص المبالغ المستحقة على المدنيين : يجب أن يقارن مدقق الحسابات أسماء و مبالغ الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات و أسمائها كما تظهر في دفتر الأستاذ المساعد للمدينين .
04. مطابقة أرصدة المدينين المصادقات : توجه إدارة المؤسسة بناء على طلب مدقق الحسابات، خطابات إلى العينة المختارة من العملاء تطلب فيها مصادقتهم على البيانات الواردة في هذه الخطابات، و إرسال المصادقة إلى مدقق الحسابات .
05. التحقق من العمليات الحد الفاصل المتعلقة بالمبيعات الآجلة في نهاية السنة، و ذلك للتحقق من أن البضاعة المرسلة للعملاء قد أرسلت فواتيرها لهم وقيدت على حساباتهم ،و أن البضاعة المشحونة في أوائل السنة المالية الجديدة لن تدرج ضمن المبيعات و أرصدة العملاء مرة أخرى .
06. على مدقق الحسابات أن يتحقق من صحة حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومن كفاية المخصص من خلال فحص أرصدة العملاء و التحقق من استبعاد الديون التي سبق أن أعدمت و التحقق من سلامة وقانونية إعدام تلك الديون .

رابعا : إجراءات تدقيق الأصول غير الملموسة

يطلق على هذه الأصول تسمية الأصول الوهمية، أو المعنوية أو الأصول غير الملموسة بالمقارنة مع الأصول الثابتة الملموسة ومن أمثلة على ذلك : شهرة المحل ، حقوق الاختراع و الامتياز ، والعلاقات التجارية و غيرها . وتشترك هذه الأصول في مميزات أهمها أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شيء ملموس، ومن هنا جاءت تسميتها بالأصول المعنوية ، كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الحالات عن ظروف خارجة عن إرادة المشروع ، يضاف

إلى ذلك أنه يفضل إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها . (رفاعه، 2017، صفحة 216)

وتتمثل أهداف تدقيق الأصول غير ملموسة فيما يلي :

01. التحقق من الوجود الفعلي لهذا الأصل .
02. التحقق من ملكية المشروع للأصل .
03. التحقق من صحة تقييم الأصل .

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المدقق القيام بالإجراءات التالية : (رفاعه، 2017، صفحة 217)

01. القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المؤسسة من أصول وهمية موضحا فيها طبيعة كل أصل .
02. القيام بالإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المؤسسة لهذه الأصول .
03. التأكد من أن الأصول المعنوية قد قومت حسب الأصول و المبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة .

وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل عنصر من عناصر هذه المجموعة :

- **شهرة المحل** : هي مقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح التي حققتها المؤسسات المماثلة .

وتنشأ هذه الشهرة أو المقدرة على تحقيق الأرباح غير العادية ؛نتيجة تظافر عوامل منها ما هو شخصي كالسمعة الطيبة التي يتمتع بها أصحاب المشروع أو المهارة و الكفاءة الفنية التي يتمتع بها القائمون على إدارة المشروع ، ومنه ما هو اقتصادي كحسن الموقع و جودة الإنتاج و غير ذلك . وقد جرت العادة على إثبات الشهرة بالدفاتر إلا إذا كان هناك دليل مادي ملموس على وجودها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك كانتقال الملكية أو حدوث تغيير فيها ، ومن هذه الظروف و الإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات أن يأخذها بالحسبان : (رفاعه، 2017، صفحة 117)

01. شراء مؤسسة لمؤسسة أخرى : في حالة شراء مؤسسة لمؤسسة أخرى وكان المبلغ الذي دفع ثمنا للشراء يزيد عن قيمة صافي أصول المؤسسة و بفرض أن جميع الأصول و الالتزامات مقيمة تقييما سليما ، ففي هذه الحالة على المدقق الحسابات الاطلاع على الاتفاقيات و العقود التي تمت بين المؤسسة المشترية و البائعة و التأكد من اعتماد الجهات المسئولة لما دفع زيادة عن صافي الأصول واعتبار هذه الزيادة كشهرة المحل .
02. انضمام أو انسحاب شريك في مؤسسة عادية : قد يتم الاتفاق بين الشركاء في المؤسسات العادية على عدم إظهار قيمة شهرة المحل؛ نتيجة انضمام أو انسحاب شريك . وفي هذه الحالة على مدقق الحسابات الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء و المنصوص عليه في عقد المؤسسة وعلى الطريقة التي اتبعت في تقدير قيمة الشهرة و التأكد من أن الشهرة لم تظهر في الدفاتر بأعلى القيمة التي قدرت بها .
03. انضمام مؤسسة إلى مؤسسة أخرى أو اندماج مؤسسة في مؤسسة أخرى : و في هذه الحالة على مدقق الحسابات التأكد من صحة تقويم الشهرة وإظهارها بالدفاتر بقيمتها الحقيقة .

- **حق براءة الاختراع** : يقصد بالاختراع الابتكار الجديد الذي لم يسبق نشره أو استعماله أو منح براءة عنه . ويتم تسجيل الاختراع لدى وزارة الصناعة و التجارة ليصبح مملوكا للمؤسسة من الناحية القانونية ، وتنحصر أهداف تدقيق حق الاختراع في التأكد من الملكية و الوجود وصحة التقييم أما إجراءات التدقيق فتنحصر فيما يلي :

01. مطابقة المبالغ بالميزانية مع رصيد الحساب في دفتر الأستاذ العام . (رفاعه، 2017، صفحة 118)

02. الإطلاع على شهادة تسجيل براء الاختراع للتأكد من الملكية له ، وإذا كان المشروع قد حصل على حق الاختراع عن طريق الشراء فيجب الإطلاع على عقد التنازل .

03. التأكد من صحة التقييم على أساس ثمن التكلفة ناقصا الاستهلاك اللازم ويحتسب الاستهلاك لحق الاختراع على أساس الفترة المحددة للانتفاع بهذا الحق قانونيا وهو (16 سنة) حسب المادة (15) من قانون براءة الاختراع الأردني ونتيجة لاختلاف العوامل التي تظهر مستقبلا وتؤثر في قيمة حق الاختراع يرى البعض ضرورة إتباع طريقة إعادة التقدير لإعطاء فكرة صحيحة عن قيمة الاختراع الاستغلالية ، أي إتباع طريقة الاستهلاك بإعادة التقدير عوضا عن طريقة الاستهلاك بحسب القسط الثابت .

- **العلامات التجارية** :هي الأسماء المتخذة شكلا مميزا و الإمضاءات و الكلمات والحروف و الأرقام و الرموز و الأختام وغيرها التي تستخدم في تمييز منتجات عمل صناعي أو استغلال زراعي أو أي بضاعة يجري تسويقها من قبل المنشأة ومن أهداف تدقيق العلامات التجارية تنحصر فيما يلي : (رفاعه، 2017، صفحة 119،220)

01. التأكد من أن العلامات التجارية مسجلة قانونيا باسم المؤسسة .

02. التأكد من المبالغ التي اعتبرت مصروفا رأسماليا خاصة بهذا الأصل .

03. التأكد من صحة تقييم العلامات التجارية و احتساب الاستهلاك الخاص بها .

أما إجراءات مدقق الحسابات لتحقيق هذه الأهداف :

01. مطابقة رصيد الحسابات في دفتر الأستاذ العام مع ما هو ظاهر في الميزانية .

02. الإطلاع على مستندات ووثائق ملكية العلامة التجارية .

03. دراسة صحة وتقييم العلامة التجارية على أساس التكلفة بعد تنزيل الاستهلاك اللازم . وتشمل التكلفة ثمن الشراء بالإضافة إلى رسوم التسجيل و أتعاب المحاماة و جميع المصاريف الخاصة بنقل الملكية الأخرى .

04. الإطلاع على المستندات الخاصة بشراء العلامة التجارية و ما يلحقها من نفقات أخرى ، بالإضافة إلى التأكد من سلامة استهلاك العلامة التجارية التي يسير عليها المشروع .

05. الإطلاع على آخر إيصال تجديد للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية .

خاتمة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الذي يعتبر نشاط رقابي في تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات، و الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وذلك لتحقيق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة و المقبولة عامة، ومن خلال ذكر أهم العناصر المتعلقة بالتدقيق المحاسبي نستنتج على مدى معرفة وخبرة المدقق و حكمه الشخصي و مدى الحاجة إلى المعايير التي تعتبر مقياس لجودة الأداء و الإجراءات و الأهداف التي يجب تحقيقها من خلال التتبع السليم للتدقيق و الرقابة الداخلية، التي تعتبر أهم محدد لنوعية التدقيق و لحجم المفردات المراد اختبارها اعتمادا على درجة و مصداقية المعلومات الخاصة بالمؤسسة .

الفصل الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في نهاية أعمال السنة

تمهيد :

أثناء استعراض مراحل الدورة المحاسبية تبين أن نشاط المحاسبة المالية؛ يكمن في متابعة أثر العمليات المالية لغرض إعداد الكشوف المالية الختامية (القوائم المالية)، كمخرجات للنظام المحاسبي، والتي تتطلب خصائص نوعية تجعلها صالحة لمستعمليها في اتخاذ القرارات، ولأجل ذلك تتبع خطوات في شكل مراحل تكمن أساسا في قياس وتسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية، وتجميعها وتلخيص أثرها على الحسابات بدفتر الأستاذ، ثم القيام بإعداد جدول ميزان المراجعة في نهاية الدورة تمهيدا لإعداد القوائم الختامية.

المؤسسة الاقتصادية مجبرة على إعداد القوائم الختامية في التاريخ المقرر، وفقا للشروط القانونية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد قياس ومفاهيم ومصطلحات. ولهذا قبل إعداد القوائم الختامية يجد المحاسب نفسه أمام ضرورة إعادة النظر في العمليات التي قامت بها المؤسسة للتأكد من صحتها ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية، من حيث القياس والاعتراف قصد تحديد القيم الحقيقة لعناصر الأصول والخصوم ،والقيام بالتسويات اللازمة لتحميل السنة المالية بما يعود لها من مصاريف وايرادات ، وتسمى هذه الأعمال الختامية بعمليات الجرد والتسوية .تسجل قيود عمليات الجرد والتسوية بدفتر اليومية كالعادة وترحل لدفتر الأستاذ لتلخيص أثرها على الحسابات ، ثم يتم اعداد ميزان المراجعة بالأرصدة بعد الجرد والذي يعتبر الأساس في إعداد القوائم المالية ، سنتطرق في هذا الفصل إلى:

01.المبحث الأول: الإطار العام لأعمال نهاية السنة.

02.المبحث الثاني: أعمال الجرد.

03.المبحث الثالث: ميزان المراجعة وتحديد نتيجة الدورة.

المبحث الأول: الإطار العام لأعمال نهاية السنة.

تتصادف نهاية السنة المالية أو الدورة المحاسبية مع نهاية السنة المدينة، خلال هذه المرحلة وقبل الإعداد النهائي لمختلف الكشوف المالية ولغرض عرض الصورة الصادقة عن وضعيته المالية تقوم المؤسسة بمراجعة عملياتها المحاسبية وجرد مختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير أو ما يعرف بأعمال الجرد والتسوية.

المطلب الأول: تعريف أعمال نهاية السنة.

تعريف1: هي عملية حصر أصول وخصوم المنشأة من حيث القيمة والكمية. (عارف، صفحة 11)

تعريف2: تعني حصر المخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفتري والتأكد منه كما ونوعا وتواجدا وتوقيتا وجودة والضبط بصورة فعلية وترصيده على ضوء النتائج الفعلية، وبمعنى آخر هي عبارة عن مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة، والتي يجب أن تتم بطريقة منتظمة أو بين فترة وأخرى. (محمد عبد الفتاح الصيرفي و بشير عباس العلاق، 2020، صفحة 200)

تعريف3: إن المؤسسة من شأنها أن تقوم بعملية مقارنة بين ماهو موجود فعلا في المخزون (المراقبة الميدانية ويسمى بالجرد الحقيقي أو الفعلي)، وبين ماهو مسجل في الوثائق المحاسبية وهذه العملية تسمى بالجرد. (أمين، صفحة 40)

المطلب الثاني: دور وأهداف أعمال نهاية السنة.

يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:(محمد عبد الفتاح الصيرفي و بشير عباس العلاق، 2020، صفحة 200)

04. التحقق من دقة سجلات المخازن.
05. مقارنة الأرقام التي توضح رصيد المخزون بالواقع الفعلي الموجود في المخازن.
06. اكتشاف أية محاولة للغش أو السرقة أو الاختلاس.
07. اكتشاف نقاط الضعف أو القوة في نظام المخازن أو في إجراءات السيطرة المخزنية.

المبحث الثاني: أعمال الجرد.

الجرد هو وضعية مدققة لما تملكه المؤسسة (الأصول) ،وكل ما تلتزم به اتجاه الغير (الخصوم) حيث تعتمد المؤسسة في أعمالها على نوع معين من جرد مخزونها في آخر السنة.

المطلب الأول: أنواع الجرد.

2 -**الجرد الدوري**: وهو الجرد الذي يجري على فترات محدودة ومعروفة، وغالبا ما تكون في نهاية السنة المالية، حيث تحصر الأنواع المختلفة في وقت محدد، وغالبا ما يتم هذا النوع في المشروعات الصغيرة والمتوسطة؛ إذ يتطلب في الغالب توقف العمل حتى انتهاء الجرد.(فايز جمعة صالح النجار ، عبد الستار محمد العلي، 2010، صفحة 167)

3 -**الجرد المستمر**: يتم الجرد المستمر باستمرار خلال العام، حسب برنامج معد مسبقا تتم من خلاله مراجعة كل صنف مرة في السنة على الأقل في زمن معين؛ لأنه يجب الانتهاء من الجرد لجميع الأصناف قبل نهاية السنة المالية، لبيان العجز أو الفائض في المخزون إن وجد،ومما يسهل عملية الجرد المستمر وجود سجلات كاملة منظمة عن المخازن، وتصلح هذه الطريقة للمشروعات الكبيرة والتي يحتاج فيها الجرد إلى عدة أيام وكذلك لاحتفاظها بعدة سجلات منتظمة عن المخازن فيها.(فايز جمعة صالح النجار ، عبد الستار محمد العلي، 2010، صفحة 167)

4 -**الجرد المفاجئ**: ويتم هذا النوع من الجرد في أية لحظة دون أن يكون لدى الشخص أو الجهة المشرفة على المخازن أي علم مسبق بتوقيته، ولا فيما إذا كان الجرد شاملا أو مقتصرا على بنود معينة من المخزون. ويكون هذا الجرد مفيدا بالنسبة لموجودات المخازن ذات القيمة المرتفعة.(الفتاح، 2013-2012، صفحة 95)

المطلب الثاني: جرد التثبيتات العينية.

يتمثل جرد التثبيتات العينية في قياس قيمتها وفقا للنظام المحاسبي المالي، وتسجيل قيود التسويات اللازمة عن الانخفاض في قيمتها؛ نتيجة الاستعانة بها في مزاولة النشاط أو لأسباب أخرى بقصد إبراز قيمتها الحقيقية.

وفقا للفقرة (20.121) من النظام المحاسبي المالي "يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة."(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 205)

لذلك سوف نستعرض في دراستنا كل من الاهتلاك وخسائر القيمة لنبرز الإختلاف بينهما والمعالجة المحاسبية لكل منهما

- ✓ **الاهتلاك**: يعرف الاهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات؛ نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، أما النظام المحاسبي المالي وفي المادة (121-7) فقد عرف الاهتلاك كالتالي: " الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حساب كعبئ، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".(عبد الرحمان عطية، 2009، صفحة 126)

يعرف الاهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات؛ نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، أما النظام المحاسبي المالي وفي المادة (121-7) فقد عرف الاهتلاك كالتالي: " الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حساب كعبئ، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".(عبد الرحمان عطية، 2009، صفحة 126).

أما فيما يتعلق بمدة الاستنفاع بالأصل _العمر الإنتاجي_ فيقصد بها غما الفترة التي يتوقع أن يستخدم الأصل خلالها للانتفاع به، أو عدد وحدات انتاج أو ما يشابهها من وحدات يمكن أن تحصل عليها المؤسسة من الأصل.

كما نص المعيار الدولي 16 على ضرورة مراجعة العمر الإنتاجي للأصل وتعديل حصة الاهتلاك _قسط الاهتلاك_ للدورة الجارية والدورات المستقبلية، إذا كانت القيمة المتوقعة مختلفة بشكل هام عن سابقتها، ويؤكد عليها النظام المحاسبي من خلال (الفقرة8.121).(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 205.206)

- ✓ **طرق حساب قسط الاهتلاك:**

يشير النظام المحاسبي المالي إلى أن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، وهناك عدة طرق للاهتلاك ، إلا أن النظام المحاسبي المالي يسمح بما يلي:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 206)

- ✓ طريقة الاهتلاك الخطي (الاهتلاك الثابت).
- ✓ طريقة الاهتلاك المتناقص.
- ✓ طريقة الاهتلاك المتزايد.
- ✓ طريقة وحدات الإنتاج (الاهتلاك الحقيقي).

وتعتبر الطريقة الخطية، هي الطريقة المفضلة في حالة عدم التمكن من تحديد تطور الاهتلاك بصورة صادقة.

ويتوقف القسط السنوي للاهتلاك من وجهة النظر المحاسبي على ما يلي:

- تكلفة الأصل.
- العمر الإنتاجي للأصل.
- طريقة الاهتلاك المطبقة.

وكلما كان العمر المقدر للأصل طويلا كلما كان قسط الإهتلاك المخصص لأي دورة من الدورات صغيرا، بصرف النظر عن طريقة الاهتلاك المتبعة.

وفيما يلي شرح مفصل لطرق حساب قسط الاهتلاك السنوي:

07. **طريقة الاهتلاك الثابت:**(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 207)

بمقتضى هذه الطريقة يتم تحديد قسط الاهتلاك السنوي بتقسيم التكلفة التاريخية للأصل، بعد طرح القيمة المتبقية للنفاية المتوقع الحصول عليها بعد فترة الانتفاع به، على عدد سنوات عمره الإنتاجي المقدر.

وتكون القيمة المحاسبية للأصل في نهاية دورة معينة عبارة عن التكلفة التاريخية مطروح منها مجموع حصص الاهتلاكات المتراكمة للدورات السابقة.

ملاحظة: إذا تم اقتناء التثبيت خلال الدورة تحسب حصة الاهتلاك للسنة المعنية حسب مدة استعماله خلال هذه الدورة (أي عدد أشهر استعماله) ويحدث أن تحصل المؤسسة على التثبيت خلال السنة وقد يكون تاريخ الحصول عليه في بداية الشهر أو في نهايته، وفي هذه الحالة يعامل هذا الشهر بإتباع القاعدة الموالية:

-إذا تم الحصول على الأصل في 15 من الشهر أو تاريخ قبله، فإن هذا الشهر يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب حصة الاهتلاك.

-إذا تم الحصول عليه في 16 من الشهر أو تاريخ بعده، فإن هذا الشهر لا يؤخذ بعين الاعتبار ضمن فترة حصة الاهتلاك لهذه السنة.

08. **طريقة الاهتلاك المتناقص:**

بمقتضى هذه الطريقة يحدد قسط الاهتلاك السنوي على أساس معدل سنوي _نسبة مئوية ثابتة_ من الرصيد المتناقص للأصل بعد طرح الاهتلاك المتراكم من التكلفة التاريخية؛ أي على أساس نسبة مئوية عن القيمة المحاسبية الصافية مطروحا منها القيمة المتبقية للنفاية. وتنطلق هذه الطريقة من افتراض أن الاستفادة من الأصول طويلة الأجل تكون أكبر في السنوات الأولى من مدة الانتفاع بها عنها في السنوات الأخيرة، لذلك يتوجب أن تكون الحصص السنوية للاهتلاك متناقصة من سنة لأخرى على مدار عمرها الإنتاجي.

ولأجل تطبيق هذه الطريقة، يجب أن يكون العمر الإنتاجي للأصل يساوي أو أكثر من 3 سنوات.(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 209)

يحدد المعدل السنوي للاهتلاك المتناقص باتباع الخطوات التالية:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 209.210)

-نحسب المعدل السنوي للاهتلاك وفقا لطريقة الاهتلاك الثابت.

-نضرب معدل الاهتلاك الثابت في معامل يحدده القانون الضريبي والذي يعتمد على العمر الإنتاجي المقدر للتثبيت المعني كما يلي:

الجدول 01 : جدول الاهتلاك الثابت حسب القانون الضريبي

العمر الإنتاجي المقدر للأصل	المعامل
3أو 4 سنوات	1.5
5أو 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

المصدر : د . بومزايد ابراهيم " المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي " ، ص 210

من الجدول نلاحظ أن القانون الضريبي قد حدد للاهتلاك الثابت معامل معين وذلك بحسب المعمر الإنتاجي للأصل أو التثبيت .

ويكون القسط السنوي للاهتلاك يساوي المعدل السنوي للاهتلاك المتناقص مضروبا في القيمة المحاسبية الصافية.

09. طريقة الاهتلاك المتزايد:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 212)

وفقا لهذه الطريقة فإن القسط السنوي للاهتلاك يتزايد من سنة لأخرى على مدى سنوات حياة الأصل، أي كلما اقتربت نهاية سنوات الاستنقاعبه. ومفادها أن الاهتلاك يتزايد من سنة لأخرى، وفقا لمتتالية حسابية أساسها 1 وعدد عناصرها يساوي عدد السنوات المقدرة للاستنفاع بالأصل. وتعتمد في حساب القسط السنوي على أساس توزيع تكلفة الأصل بعد استبعاد التكلفة المقدرة للخردة في نهاية مدة الاستنفاع، بمعدل يتزايد من سنة لأخرى على شكل كسر بسطه رقم سنة المعنية في حياة الأصل ومقامه مجموع أرقام سنوات الاستنفاع.

10. **طريقة وحدات الإنتاج (الاهتلاك الحقيقي):**

إن الطرق السابقة الذكر استخدمت عامل الزمن كأساس لاهتلاك الأصول الثابتة، غير أنه عمليا يكون هذا المعيار غير منطقي لكون اهتلاك بعض هذه الأصول مرتبطا بوحدات الإنتاج التي ساهمت في تحقيقها خلال الدورة المحاسبية، أي بالاستخدام الفعلي للأصل، نذكر على سبيل المثال عدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة للسيارات.

لذلك فإن حصة الاهتلاك للدورة المعنية، وفقا لهذه الطريقة، يعتمد على الوحدات الإنتاجية الفعلية المرتبطة باستخدام الأصل خلال السنة، ولتحديدها نتبع الخطوات التالية:

5) نحدد القيمة الأساسية القابلة للاهتلاك.
6) تحديد عدد الوحدات الإنتاجية الإجمالية المقدرة لطاقة الأصل.
7) نحسب تكلفة الوحدة الإنتاجية: تكلفة الوحدة الإنتاجية= القيمة الأساسية القابلة للاهتلاك / عدد الوحدات الإنتاجية المقدرة لطاقة الأصل.
8) نحدد حجم الإنتاج الفعلي للدورة (عدد الوحدات الإنتاجية للسنة المعنية).

نحسب حصة الاهتلاك للدورة المعنية = حجم الإنتاج الفعلي للدورة×تكلفة الوحدات الإنتاجية (بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 212.213)

- ✓ **التسجيل المحاسبي لحصص الاهتلاك:**

في نهاية الدورة المالية يجب تسجيل حصص اهتلاك التثبيتات المادية الخاصة بها، كما يلي:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 215)

		ن/12/31		
681		ح/ مخصصات اهتلاك أصول غير جارية	xx	
	28xx	ح/اهتلاك أصول غير جارية		xx
		حصة الاهتلاك للسنة (ن)		

إن الهدف الضمني من احتساب حصة الاهتلاك وتسجيله هو ضمان تجديد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وذلك بحجز حصص سنوية من الأرباح عن طريق تحميل كل دورة حصتها بقدر العبء العائد لها.

✓ **التنازل عن التثبيتات العينية:**

قد يحدث أن تتخلى المؤسسة عن التثبيت المادي؛ نتيجة التنازل أو عدم صلاحيته للاستعمال بصفة نهائية بحيث لا يتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية، وفي هذه الحالة يجب (الفقرة: 11.121):(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 216)

- تحديد الأرباح أو الخسائر المتأتية عن التخلي عنه بالمفاصلة بين إيرادات التنازل، والقيمة المحاسبية الصافية.
- إخراجه من الميزانية، بترصيد الحسابات المعينة.

ونتبع لهذا الغرض ثلاث خطوات محاسبية:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 216)

ي. تسجيل حصة الاهتلاك للسنة المعنية: يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		ن/12/31		
681		ح/ مخصصات اهتلاك أصول غير جارية	xx	
	28xx	ح/ اهتلاك أصول غير جارية		xx
		حصة الاهتلاك للسنة المعنية		

ك. بتصريف حساب الاهتلاك والتثبيت المعني كما يلي:

- نحسب رصيد الاهتلاك المتراكم.
- نحسب القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل –الاهتلاك المتراكم

ل. نحدد نتيجة التنازل (ربح أو خسارة) = سعر التنازل –القيمة المحاسبية الصافية

حيث أنه:

- في حالة سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية،فإن المؤسسة تحقق فائضا ويسجل بالحساب 752.
- أما في حالة سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية، فإن المؤسسة تحقق نواقص وتسجل بالحساب 652.

ويكون التسجيل المحاسبي:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 217)

05.حالة ربح التنازل:

		12/31/ن		
28xx		ح/اهتلاك أصول غير جارية	xx	
53		ح/الصندوق	xxx	
	21x	ح/ التثبيت المعني		xxxx
	752	ح/ فائض قيمة التنازل عن التثبيتات		x

06.حالة خسارة التنازل:

		12/31/ن		
28xx		ح/ اهتلاك أصول غير جارية	xx	
53		ح/الصندوق	x	
652		ح/نواقص قيمة التنازل عن التثبيتات	x	
	21x	ح/ التثبيت المعني		xxxx

المطلب الثالث: جرد التثبيتات المعنوية.

يتشابه جرد التثبيتات المعنوية مع جرد التثبيتات العينية التي سبق شرحه (فيما عدى أن هناك بعضها لا يهتلك). كما ينص النظام المحاسبي المالي (الفقرة:13.121) على أنه "يفترض في مدة نفعية أي تثبيت غير مادي عدم تجاوزها 20 عاما ". (بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 239)

تسجل حصة الاهتلاك للسنة المعنية:(بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 239)

		12/31/ ن		
681		ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	xx	
	28xx	ح/ اهتلاك أصول غير جارية معنوية حصة الاهتلاك للسنة المعنية		xx

المبحث الثالث: ميزان المراجعة وتحديد نتيجة الدورة.

بعد الانتهاء من تسجيل مختلف التسويات الحاسبية لأعمال المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية، تستطيع المؤسسة وضع ميزان المراجعة لتحديد مختلف الأخطاء التي تعرضت لها في تلك الفترة المالية و اتخاذ قرار مناسب لتفادي مختلف الأخطار التي قد تؤثر على النتائج المالية للمؤسسة ، كما يسهل هذا الميزان بصفة كبيرة في تنظيم الحسابات من أجل إقفال السنة المالية .

المطلب الأول: مفهوم ميزان المراجعة والأخطاء المحاسبية .

أولا: مفهوم ميزان المراجعة

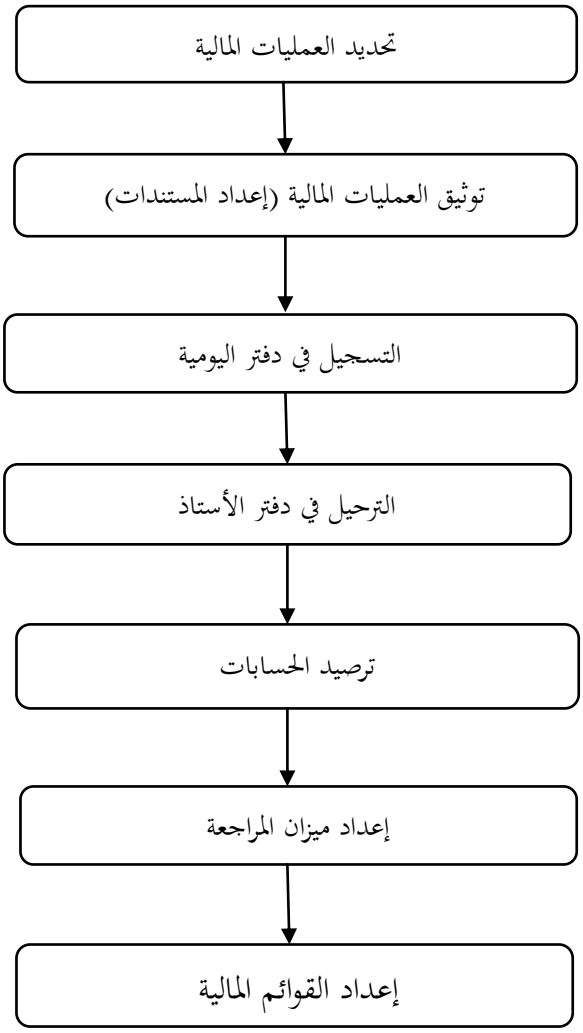
تعريف1: يعد ميزان جزء من النظام المحاسبي، ويمكن تعريفه بأنه قائمة بالحسابات التي لها أرصدة بدفتر الأستاذ العام في تاريخ محدد، وهذه القائمة تتضمن جميع الحسابات الخاصة بالمنشأة، وهذه القائمة تتضمن جميع الحسابات الخاصة بالمنشأة، وكذلك أرصدتها، وتوضع الحسابات داخل ميزان المراجعة بالترتيب نفسه الذي وردت به في دفتر الأستاذ، وتظهر الأرصدة المدينة بالجانب الأيمن بينما توضع الأرصدة الدائنة بالجانب الأيسر في كلا العمودين الخاصين بذلك، وتقوم المنشأة بإعداده عادة نهاية كل شهر، وفي نهاية الفترة المحاسبية.(الشباني، 2014، صفحة 85)

إن الهدف الرئيسي من إعداد ميزان المراجعة هو توفير قدر معقول من التأكد بعدم وجود أخطاء سواء عند تسجيل قيد اليومية أو عند ترحيله إلى أرصدة الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ، وذلك عن طريق التأكد من تساوي مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة بعد الترحيل.(الشباني، 2014، صفحة 85)

تعريف2: ميزان المراجعة عبارة عن كشف أو قائمة لها جانبان، جانب مدين يخصص للأرصدة المدينة أو مجموع الجانب المدين لجميع الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ العام وجانب دائن يخصص للأرصدة الدائنة أو مجموع الجانب الدائن لجميع الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ العام، كما توجد بميزان المراجعة خانة البيان تخصص لإثبات أسماء الحسابات المختلفة أمام كل من الأرصدة أو المجاميع المدينة والدائنة لهذه الحسابات.(الصيرفي، 2014، صفحة 56)

خطوات الدورة المحاسبية:(الصيرفي، 2014، صفحة 56)

الشكل 06 : خطوات الدورة المحاسبية



المصدر : د. محمد الصيرفي "التحليل المالي " ، ص 56

من خلال الشكل نلاحظ أن الدورة المحاسبية تمر ب :بسبعة مراحل كل مرحلة تقوم بعمل معين لأي عملية محاسبية مسجلة في المؤسسة الاقتصادية خلال السنة المالية المعنية .

تعريف3: يمكن تعريف ميزان المراجعة على أنه : كشف بالحسابات التي لها أرصدة بالدفتر الأستاذ العام في تاريخ معين، وعادة تقوم المنشأة بإعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية، هذا ويتم ترتيب الحسابات بميزان المراجعة بنفس الترتيب الذي تظهر به في الدفتر الأستاذ، فالأرصدة المدينة تظهر بالعمود الأيمن والأرصدة الدائنة تظهر بالعمود الأيسر من الميزان. (الشرقاوي، 2014، صفحة 41)

تعريف4: هو عبارة عن : كشف أو قائمة يظهر فيه أرصدة الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ. (الحسبان، 2020، صفحة 25)

ويوجد طريقتان لإعداد ميزان المراجعة:(الحسبان، 2020، صفحة 25)

و. ميزان المراجعة بالمجاميع: كشف أو قائمة بمجاميع الجانب المدين والدائن لكل حساب من الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ.

ز. ميزان المراجعة بالأرصدة: كشف أو قائمة بالأرصدة المدينة والدائنة لكل حساب من الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ.

– لا يشترط تساوي مجموع الميزان بالأرصدة مع مجموع الميزان بالمجاميع ولكن يجب تساوي جانبي الميزان في كل حالة على حدة ، و إلا اعتبر مؤشرا لوجود واحد أو أكثر من الأخطاء المحاسبية.(الحسبان، 2020، صفحة 25)

ملخص: كل العمليات المالية (شراء، بيع مصروفات، إيرادات) تحلل إلى طرفين: (الحسبان، 2020، صفحة 25)

من ح/ الطرف المدين الآخذ / يزيد+ إلى ح/الطرف الدائن المعطي / ينقص–

ثانيا : الأخطاء المحاسبية وتصحيحها

4) الأخطاء المحاسبية:

بصفة عامة يمكن القول إن وقوع الأخطاء يرجع إلى عدة أسباب منها ؛ عدم الإلمام الجيد بالقواعد المحاسبية المتعارف التي يجب تطبيقها عند تحليل العمليات وتسجيلها وترحيلها، كما قد تقع الأخطاء؛ نتيجة الإهمال والتقصير في أداء العمل المحاسبي مما يترتب عليه إقفال بعض العمليات وعدم قيدها أو عدم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، وتجدر الإشارة الى أن الخطأ Error يختلف عن الغش Fraud، فالغش يعني التلاعب أو التزوير في البيانات المحاسبية بشكل متعمد ويحدث بغرض الاختلاس أو السرقة أو بغرض إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة على غير حقيقته، بقصد التهرب الضريبي أو غيرها من الأغراض الغير المشروعة. ويمكن تصنيف الأخطاء التي يقع في المحاسبون إلى الأنواع التالية:(محمد حسن عبد العظيم ، عبد الله عبد السلام أحمد، أجمد محمد أبو طالب، و عماد سعيد الزمر، 2016/2017، صفحة 64.65)

04. **أخطاء كتابية أو رقمية:**

وهي الأخطاء التي تحدث عند التسجيل في دفتر اليومية، أو تحدث عند الترحيل من اليومية إلى الأستاذ أو قد يحدث الخطأ عند نقل الأرصدة من دفتر الأستاذ الى ميزان المراجعة، فعلى سبيل المثال قد تشتري المنشأة أثاثا بمبلغ 20000 جنيه ولكن يتم تسجيل العملية بمبلغ 2000 جنيه وبالتالي يسجل قيد اليومية بقيمة خاطئة ويتم الترحيل لدفتر الأستاذ بنفس القيمة الخاطئة.

05. **أخطاء الحذف أو السهو:**

وهي الأخطاء التي يترتب عليها إغفال بعض العمليات، وعدم قيدها بدفتر اليومية أو عدم ترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ.

06. **أخطاء التكرار:**

وتعني تكرار قيد عملية معينة بدفتر اليومية، ومن ثم تكرار ترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ.

07. **أخطاء متكافئة:**

وهي الأخطاء التي تعوض بعضها البعض، حيث يمحو خطأ ما أثر خطأ آخر، مما يحافظ على توازن ميزان المراجعة رغم وقوع أخطاء، وقد تحدث هذه الأخطاء إما أثناء التسجيل أو ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ.

08. **أخطاء فنية:**

وتقع هذه الأخطاء؛ نتيجة عدم إلمام المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل معالجة المبالغ التي يقوم بسحبها صاحب المنشأة لاستخدامه الشخصي على أنها مصروفات تخص المنشأة، في حين تقضي المعالجة السليمة لها باعتبارها مسحوبات شخصية تؤدي إلى انخفاض رأس مال المنشأة.

5) **تصحيح الأخطاء المحاسبية:**

تعتمد عملية تصحيح الأخطاء على زمن اكتشاف الأخطاء فهل تم اكتشافها في الفترة المالية؟ او فترة مالية لاحقة؟ وهنا يتم التركيز على عملية اكتشاف الأخطاء في نفس الفترة المالية. وتتم عملية تصحيح الأخطاء على النحو التالي:(سعود جايد مشكور العامري و خليل راضي حسن الزلزلي ، 2020، صفحة 127.128.129.134.135)

- **تصحيح أخطاء السهو أو الحذف:**

ان هذا النوع من الأخطاء يتم **عن** طريق اثبات العملية في سجل اليومية العامة بقيد محاسبي، وحسب طبيعتها وبعدها استكمال مراحل الدورة المحاسبية.

- **تصميم أخطاء التسجيل في سجل اليومية العامة.**

يعتبر سجل اليومية من السجلات القانونية، لذلك يجب عدم الشطب والحك أو المسح، ويتطلب تصحيح أي خطأ يحصل في اليومية العامة بتسجيل قيد محاسبي خاص باليومية العامة، ويرحل إلى سجل الأستاذ العام لتعديل أرصدة الحسابات المتأثرة، وهناك إجراءات تتوقف عليها عملية تصحيح هذه الأخطاء هي:

- تصحيح أخطاء تكرار إثبات المعاملة في سجل اليومية:

تتم هذه العملية عن طريق إثبات قيد محاسبي يتم خلاله الغاء القيود المتكررة، من خلال اجراء قيود عكسية للقيود التي سجلت بصورة متكررة.

- تصميم الأخطاء الأخرى التي تقع عند التسجيل في سجل اليومية العامة:

في حالة عدم إثبات المعاملة نهائيا في السجلات او في حالة تكرارها لأكثر من مرة، فأنه يتم تصحيحها مباشرة من خلال تسجيل قيد محاسبي واحد في السجلات. أما بقية الأخطاء الأخرى التي تحصل أثناء التسجيل في سجل اليومية سواء كان اثناء إثبات مبلغ المعاملة او في القواعد المحاسبية، فأنه المعالجة الصحيحة تكون بواحدة من الطريقة الآتيتين:

الطريقة الأولى: الطريقة الطويلة.

الطريقة الثانية: الطريقة المختصرة.

09. **الطريقة الأولى**: الطريقة الطويلة.

تجري عملية تصحيح الأخطاء المحاسبية بموجب الطريقة المطولة من خلال الخطوات الاتية:

الخطوة الأولى: الغاء القيد الخطأ من خلال تسجيل قيد عكسي له.

الخطوة الثانية: اثبات القيد الصحيح للمعاملة.

10. **الطريقة الثانية**: الطريق المختصرة.

يجري تصحيح الخطأ بموجب هذه الطريقة من خلال اجراء قيد محاسبي واحد فقط ؛ يتم بموجب الغاء القيد الخطأ وتصحيحه في نفس الوقت وذلك من خلال إظهار الحساب الخطأ من القيد من الجانب المعاكس للجانب الذي ظهر فيه وإحلال الحساب الصحيح مكانه. وفيما يلي بعض الارشادات التي يمكن اتباعها في تصحيح

الجدول 02 : الإرشادات التي يمكن إتباعها لتصحيح الأخطاء

ت	الأخطاء	التصحيح
1	إذا كان الحساب مدينا وقد جعل خطأ دائنا	أجعله مدينا
2	إذا كان الحساب دائنا وقد جعل الخطأ مدينا	أجعله دائنا
3	إذا لم يجعل الحساب مدينا	أجعله مدينا
4	إذا لم يجعل الحساب دائنا	أجعله دائنا
5	إذا حصلت زيادة خطأ في الجانب المدين للحساب	أجعل الحساب دائنا
6	إذا حصلت زيادة خطأ في الجانب الدائن للحساب	أجعل الحساب مدينا
7	إذا حصل نقص خطأ في الجانب المدين للحساب	أجعل الحساب دائنا
8	إذا حصل نقص خطأ في الجانب الدائن للحساب	أجعل الحساب مدينا

المصدر : د . سعود جايد مشكور العامري و د . خليل راضي الزلزلي " مدخل إلى أساسيات المحاسبة المالية " ص 128

من خلال الجدول نلاحظ أن لكل خطأ محاسبي خلال عملية التسجيل يتعبه تصحيح للعملية الخاطئة المسجلة في الدفاتر المحاسبية.

_ **أخطاء في تجميع مبالغ صفحات سجل اليومية ونقلها**.(سعود جايد مشكور العامري و خليل راضي حسن الزلزلي ، 2020، صفحة 134.135)

تحصل أخطاء في بعض الأحيان عند تجميع مبالغ صفحات سجل اليومية العامة لمبالغ الحسابات المدينة والدائنة أو عند نقل تلك المجاميع إلى صفحات أخرى، في هذه الحالة لا يسجل أي قيد محاسبي ولكن يتم تصحيح هذه الأخطاء عن طريق تعديلها وقت اشراف مدير الحسابات.

11. تصحيح أخطاء الترحيل إلى سجل الأستاذ:

لا يتعبر سجل الأستاذ سجل قانوني ولذلك أي خطأ يحدث فيه يتم تصحيحه من خلال شطبه ومن ثم اجراء التعديلات المناسبة وتحت إشراف مدير الحسابات مع توقيعه في سجل لتأكيد إجراء التصحيح.

12. تصحيح الأخطاء التي تكشف بعد إعداد ميزان المراجعة:

هناك نوعين من الأخطاء التي تكتشف بعد إعداد ميزان المراجعة فمنها يكون خطأ مؤثر وجوهري يؤثر على الوضع المالي للشركة ومنها يكون الخطأ غير ضروري وغير جوهري ولا يؤثر على الوضع المالي للشركة فيكون التعامل معهما كما يلي:

05. أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة:

وهنا يتم تصحيح هذه الأخطاء بحسب طبيعة الخطأ والفترة المحاسبية التي حدثت فيها وحسب إجراءات التصحيح السابقة.

06. أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة من حيث أهميتها:

وهذه الأخطاء تكون غير مؤثرة على الوضع المالي مثل الأرقام التقريبية أو الإفلاس.

07. أخطاء مؤثرة على ميزان المراجعة والوضع المالي:

ان مثل هذه الأخطاء تتطلب فتح حساب لتصحيحها يسمى (الحساب المعلق)، إذا تم اكتشاف الأخطاء وتم تصحيحها وفق هذه الطريقة أي الحساب المعلق يعني أن هذه الأخطاء لم يتم تصحيحها خلال الفترة المالية ولغرض توازن الميزانية العمومية يتم اللجوء الى هذا الحساب ويوصي المحاسب بعدم استعمال هذا الحساب؟ لأنه مدعاة للتلاعب والاختلاسات ويكون مستخدم هذا الحساب معرض لتهمة السرقة. لذلك ينصح بعظم استخدامه.

المطلب الثاني: إعداد قائمة الدخل والمركز المالي .

الفرع الأول: إعداد قائمة الدخل.

04. **تعريف قائمة الدخل:**

تعرف قائمة الدخل بأنها: جدول حسابات للنتائج المالية للشركة. وكذلك تعرف: بأنها قائمة تحدد نتيجة النشاط للشركة عن فترة زمنية معينة، وهي تتضمن جميع بنود الإيرادات والمصروفات. وتعرف أيضا بأنها: قائمة تكشف نتائج الأعمال النهائية للشركة، وتكمل دور القوائم المالية الصادرة عن الشركة في نهاية سنتها المالية أو في فترات معينة تحددها الشركة. وكذلك تعرف بأنها: كشف

بإيرادات الشركة خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التي أنفقتها، لغرض الحصول على تلك الإيرادات.(بشرى حسن محمد اللوبي، عقيل دخيل الأعاجيبي، و ميثم عبد كاظم الموسوي، 2021، صفحة 51)

05. **إعداد قائمة الدخل:** يتم إعداد قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي المتبع في الجزائر كما يلي :

الجدول 03 : جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 – استهلاك السنة المالية			
3– القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5– النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة المادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير عادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 – النتيجة غير العادية			
10 – النتيجة الصافية للسنة المالية			

حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية **11 – النتيجة الصافية للمجموع المدمج** و منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع			

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

الجدول 04 : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

	ملاحظة	N	N – 1
رقم الأعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي** منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية **النتيجة العملياتية** تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية **النتيجة العادية قبل الضريبة** الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** الأعباء غير العادية المنتوجات غير عادية **النتيجة الصافية للسنة المالية** حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع			

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

الفرع الثاني: إعداد قائمة المركز المالي

يتضمن حقل المركز المالي في قائمة التسوية حسابات الموجودات والمطلوبات، حيث تصنف الموجودات إلى متداولة وثابتة.

وتعتبر الموجودات المتداولة عن البنود النقدية، أو التي يمكن تحويلها إلى نقد خلال دورة التشغيل أو خلال فترة مالية أيهما أطول، وتبدأ دورة التشغيل من توفر النقد لشراء السلع ومن ثم بيعها واستلام النقد مرة أخرى، وتلجأ المنشآت إلى تبويب الموجودات المتداولة حسب سيولتها أو حسب تحويلها إلى نقدية.

أما بخصوص الموجودات الثابتة (طويلة الأجل) فهي تلك الموجودات التي تمتاز بطول عمرها، حيث تسهم في خدمة أكثر من فترة محاسبية، إضافة إلى أن المنشآت تحصل عليها بهدف مساعدتها في ممارسة أنشطتها وليس بهدف بيعها، حيث تظهر هذه الموجودات في الميزانية العمومية مطروحا منها مجموع الاستهلاك المتراكم للوصول إلى القيمة الدفترية لتلك الأصول.

كما يظهر في جانب الموجودات بعض أرصدة الحسابات الأخرى ؛التي نتجت عن التسويات الجردية متمثلة في المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة.

أما بخصوص المطلوبات في الجانب الآخر من قائمة المركز المالي، فتتضمن المطلوبات المتداولة، التي تمثل حقوق الغير على المنشأة، ويتطلب سدادها خلال دورة التشغيل أو فترة مالية أيهما أطول، وقد تكون المطلوبات طويلة الأجل، إذا كانت آجالها تزيد عن السنة.

الجدول 05 : ميزانية السنة المالية المقفلة (الأصول)

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N – 1 اهتلاك رصيد	N صافي	N – 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ماشابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

الجدول 06 : ميزانية السنة المالية المقفلة الخصوم)

الخصوم	ملاحظة	N	N – 1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال المصدر			
رأس المال غير المطلوب			
علاوات و احتياطات – احتياطات موحدة (1)			
فروق إعادة التقييم			
فرق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية – النتيجة الصافية حص			
المجموعة (1)			
رؤوس أموال أخرى – مرحل من جديد			
حصة الشركة الموحدة (1)			
حصة الأقلية (1)			
المجموع			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب مؤجلة و مخصصة			
ديون غير متداولة أخرى			
مخصصات و منتجات مقيدة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات مرتبطة			
ضرائب			
ديون أخرى خصم الخزينة			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع الخصوم العام			

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

المطلب الثالث: تحديد نتيجة الدورة وإقفال الحسابات.

الفرع الأول: تحديد نتيجة الدورة

نتيجة السنة المالية سواء تعلق الأمر بالربح أو الخسارة التي توصلت إليها المؤسسة بعد القيام بنشاط اقتصادي خلال دورة معينة أو الفرق بين أصول وخصوم المؤسسة.

نتيجة الدورة = الأصول – الخصوم(مايدة، 2022/2021، صفحة 39)

في نهاية السنة قد تحقق المؤسسة نتيجة ربح أو خسارة.

النتيجة ربح: تعني أن أصول المؤسسة أكبر من الخصوم أي: الأصول = الخصوم + نتيجة الدورة

النتيجة خسارة: تعني أن الأصول أصغر من الخصوم أي أن: الأصول = الخصوم – نتيجة الدورة

ملاحظة: تسجل النتيجة دائما في جانب الخصوم وإذا كانت خسارة توضع بين قوسين.

صافي المركز المالي: هو عبارة عن الثروة الحقيقية التي تملكها المؤسسة أي بمعنى هو جميع ممتلكات المؤسسة والتي تساوي:

أصول المؤسسة بعد استبعاد الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية أو هي رؤوس الأموال الخاصة +- نتيجة الدورة

ويحسب بطريقتين:

13. صافي المركز المالي: الأصول – (الخصوم غير جارية + الخصوم الجارية).
14. صافي المركز المالي: رؤوس الأموال الخاصة + نتيجة السنة المالية.(مايدة، 2022/2021، صفحة 40)

الفرع الثاني: إقفال الحسابات

أولا : طريقة إقفال الحسابات

تقوم المنشأة في آخر باستخراج ميزان المراجعة للحسابات المختلفة الواردة بدفتر الأستاذ العام للتأكد بصفة مبدئية من صحة القيود وصحة الترحيلات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والميزانية.

فبعض الحسابات الواردة بميزان المراجعة تقفل في حساب المتاجرة، فيظهر جزء منها في الجانب المدين من حساب المتاجرة كحساب بضاعة أول المدة والمشترات، والجزء الآخر في الجانب الدائن كحساب المبيعات وحساب البضاعة آخر المدة.

ويقفل البعض الآخر الحسابات في حساب الأرباح والخسائر. فيظهر في الجانب المدين منه جميع الحسابات الوهمية المدينة التي تمثل مصروفات أو خسائر ويظهر في الجانب الدائن منه جميع الحسابات الوهمية الدائنة التي تمثل أرباحها أو إيرادات مختلفة.

ويبقى بعد ذلك بميزان المراجعة عدد من الحسابات. منها ما هو مدين وهو عبارة عن الأصول والأرصدة المدينة. ومنها ما هو دائن وهو عبارة عن الخصوم والأرصدة الدائنة وتظهر هذه الحسابات في الميزانية.

إلا أن الحسابات التي تكون أداة لتصوير الميزانية تظل مفتوحة بالدفاتر. ونظرا لأنه لابد من إقفال هذه الحسابات أيضا في نهاية المدة التجارية، ونظرا لأن بعض هذه الحسابات يكون مدينا وبعضها الآخر يكون دائنا.

ونظرا لأن مجموع الحسابات المدينة يتعادل مع الحسابات الدائنة بما في ذلك رصيد حساب الأرباح والخسائر.

ونظرا لأنه عند إقفال الحساب المدين يجعل دائنا وعند إقفال الحساب الدائن يجعل مدينا.

لهذا تقفل الحسابات المتبقية بعد عمل حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، وهي الحسابات التي تكون منها الميزانية، بقيد تجعل بمقتضاه الخصوم والحسابات الدائنة "مدينة" وتجعل الأصول والحسابات المدينة دائنة. (خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، و محمد شوقي بشاوى، 1981، صفحة 660.661)

ثانيا :جداول الحسابات المالية في نهاية الدورة .

عند نهاية السنة المالية يجب مراجعة ما يأتي :

- التوافق بين الرصيد النهائي لحساب الصندوق و المبلغ الموجود فعلا في الصندوق .

- التساوي بين الرصيد النهائي لحساب البنك و الرصيد الموجود في الكشف البنكي عند تاريخ قفل السنة المالية مصححا عند الاقتضاء من عمليات التقريب .

- غياب الرصيد المؤقت على مستوى عمليات تحويل الأموال .

الجدول 07 : الوضعية عند نهاية السنة المالية

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
-الصندوق -البنك (زيادة أو نقصان)		- رأس المال -نتيجة السنة المالية (زيادة أو نقصان)	
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

يجب أن تظهر أحد الفصول الآتية أو أكثر عند الاقتضاء كذلك في وضعية نهاية السنة المالية إذا كانت توافق مبالغ معتبرة .

تحديد النتيجة :

تقدم نتيجة السنة المالية في الكشوف المالية في شكل جدول يحدد على النحو الآتي : (النظام المحاسبي المالي (SCF)، 2009)

+ إيرادات النشاطات (بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل) .

- نفقات أعباء النشاط (خارج اقتطاعات المستغل) .

+/- تغيرات الديون قيد التنفيذ و الحسابات الدائنة للاستغلال (إذا كانت معتبرة) .

+/- التغيرات بين مخزون الافتتاح و مخزون القفل (إذا كانت معتبرة) .

+/- التصحيحات المتعلقة بالتثبيتات (إذا كانت معتبرة) .

+/- التصحيحات المتعلقة بالاقتراضات (أذا كانت معتبرة) .

= نتيجة السنة المالية .

الجدول 08 : الوضعية عند نهاية السنة المالية

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
التثبيتات المخزونات قروض الاستغلال الصندوق البنك (زيادة أو نقصان)		رأس المال نتيجة السنة المالية (زيادة أو نقصان) المجموع الفرعي الاقتراضات ديون الاستغلال	
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ،الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

الجدول09 : الوضعية المالية عند نهاية السنة المالية لحساب النتائج

الأصول	المبلغ
إيرادات البيع أو أداء الخدمات إيرادات النشاطات الأخرى **مجموع إيرادات النتائج** نفقات الشراء نفقات أخرى على النشطات **مجموع نفقات الأعباء** الرصيد : (الإيرادات – النفقات) للسنة المالية (أ) تغير قروض الاستغلال N/N-1 تغير الحسابات الدائنة للاستغلال N/N-1 تغير المخزونات N/N-1 تصحيحات تتعلق بالاقتراضات تصحيحات تتعلق بالتثبيتات	
نتيجة السنة المالية	

المصدر : النظام المحاسبي المالي (SCF) ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2009

خلاصة الفصل :

بعد القيام بكل الأعمال الخاصة بأعمال نهاية السنة المالية، من التسويات الجردية المادية و المحاسبية و التي تتمثل في جمع كل العمليات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، والمقيدة في الدفاتر المحاسبية و تصحيح الأخطاء المحاسبية إن وجدت، وذلك باستخدام ميزان المراجعة

و بالتالي يتوجب تحديد النتيجة من خلال العمليات المتحصل عليها في نهاية السنة المالية، الذي من شأنه تحديد المركز المالي للمؤسسة و تحديد حالة المؤسسة في حالة ربح أو خسارة ، والتي تعتبر كأداة أساسية في اتخاذ القرارات المستقبلية الخاصة بالزمن القريب أو البعيد ،وكذلك يقوم المحاسب بدوره بجمع جميع الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة، والتي تتمثل في إعداد الميزانية، وجدول حسابات النتائج .

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاصيل بسيدي عقبة -بسكرة-

المبحث الأول: الإطار العام لأعمال نهاية السنة.

المطلب الأول **:تعريف بالمؤسسة مطاحن الأصيل.**

أولا: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

مؤسسة مطاحن الأصيل هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ، تأسست في 2013/02/11برأس مال قدره 3000000، تقع في منطقة النشطات ببلدية سيدي عقبة ولاية بسكرة، قطعة ،29.30.31.32ويبلغ عدد الشركاء فيها 2 شركاء.

- **طبيعة نشاطها** :تقوم المؤسسة بإنتاج الدقيق من القمح اللين (الفرينة.)
- **المساحة** :مساحتها الإجمالية تقدر ب 2م.9480
- **احتياجات المؤسسة من الطاقة:**

-الماء يوميا.

-الكهرباء تستهلك حسب عمل الآلات.

- **الطاقة التشغيلية** :عدد العمال في المؤسسة 50عامل موزعين كالتالي:

جدول: تصنيف العمال

عدد العمال	التعيين
5	إطارات
4	تقنين
33	عمال عادين
8	أعوان امن
50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

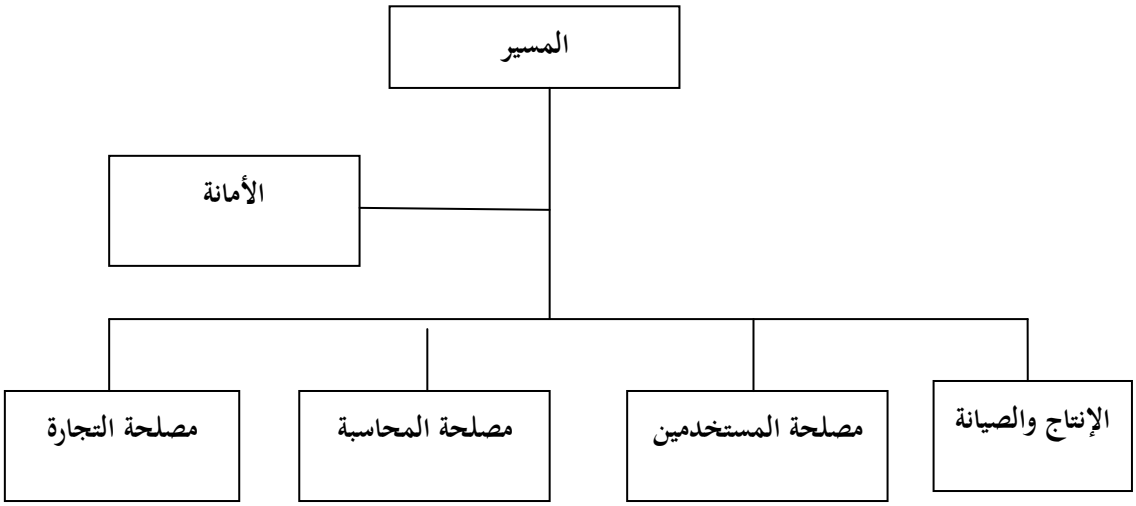
ثانيا: أهداف المؤسسة: تسعى مؤسسة مطاحن الأصيل إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تلبية جزء كبير من حاجات السوق.
- امتصاص جزء من البطالة وتوفير مناصب العمل.
- زيادة الإنتاج من الفرينة في المنطقة الخاصة وفي الوطن عامة.
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج.
- وضع سياسة تجارية قادرة على مواجهة النافسة.
- تموين السوق الوطنية بالمنتجات رفيعة الجودة.

المطلب الثاني: **الهيكل التنظيمي للمؤسسة.**

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم الإشكال التي توضح الوحدات و الأقسام المتواجدة بالوحدة، ومن خلاله يمكن التمييز بين الرئيس و المرؤوس ، و فصل المهام بين أفراد المؤسسة، ويأخذ الهيكل التنظيمي للمؤسسة الشكل التالي:

الشكل 07 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأصيل



المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الشكل نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتكون من:

1-**المسير:** مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا ، و اتخاذ القرارات في الأوقات المناسبة و كذلك العمل على التنسيق بين مختلف المديريات في المؤسسة.

2-**الأمانة** :مكلفة بتسيير شؤون الأمانة العامة بما فيها تسجيل البريد تسجيل البريد الصادر و الوارد و استقبال الزبائن و الزوار و استقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المديريات و المصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المديريات.

3-**مصلحة الإنتاج** :تشرف على السير للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج و المحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام :

-استقبال المادة الأولية.

-تحضير و تنظيف القمح اللين لطحنه.

-استقبال الأكياس.

-تخزين و تصريف المنتج.

-تحضير الأجهزة و مراقبة النوعية و الجودة.

-الصيانة الوقائية: يهتم هذا الفرع بصيانة و مراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل و التجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

4-**المصلحة التجارية** :يتم تنسيق بين مصلحة التجارة و مصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج و المخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها و المتمثلة في:

ترتبها

القيام بتوزيع المنتج حسب الأولوية لان الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية و حسب الأولوية أين يوضع في سجل خاص ، وكذا حجم المعاملات بالنسبة للزبون ، حجم الحقوق وذلك لتحقيق

التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلب ، استقبال الزبائن و تحديد نوعية الزبون. كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية، البحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد، والعمل على مواجهة المنافسين و تحقيق أكبر قدر من المبيعات. إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات إي الإشراف على عمليات البيع و متابعة حقوق المؤسسة لكل زبون و ذلك تحرير الفواتير و القيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم التقرير الشهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

5-**مصلحة المحاسبة و المالية** :تقوم هذه المصلحة بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة، و تساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري.

-التقييد المحاسبي و إعداد القوائم المالية.

-إعداد البرامج المالية و الميزانيات التقديرية.

-سير جميع العمليات المحاسبية.

-العمل على تنظيم و مراقبة العمليات المالية و التصريحات الشهرية و السنوية و تتبع أرصدة الحسابات البنكية.

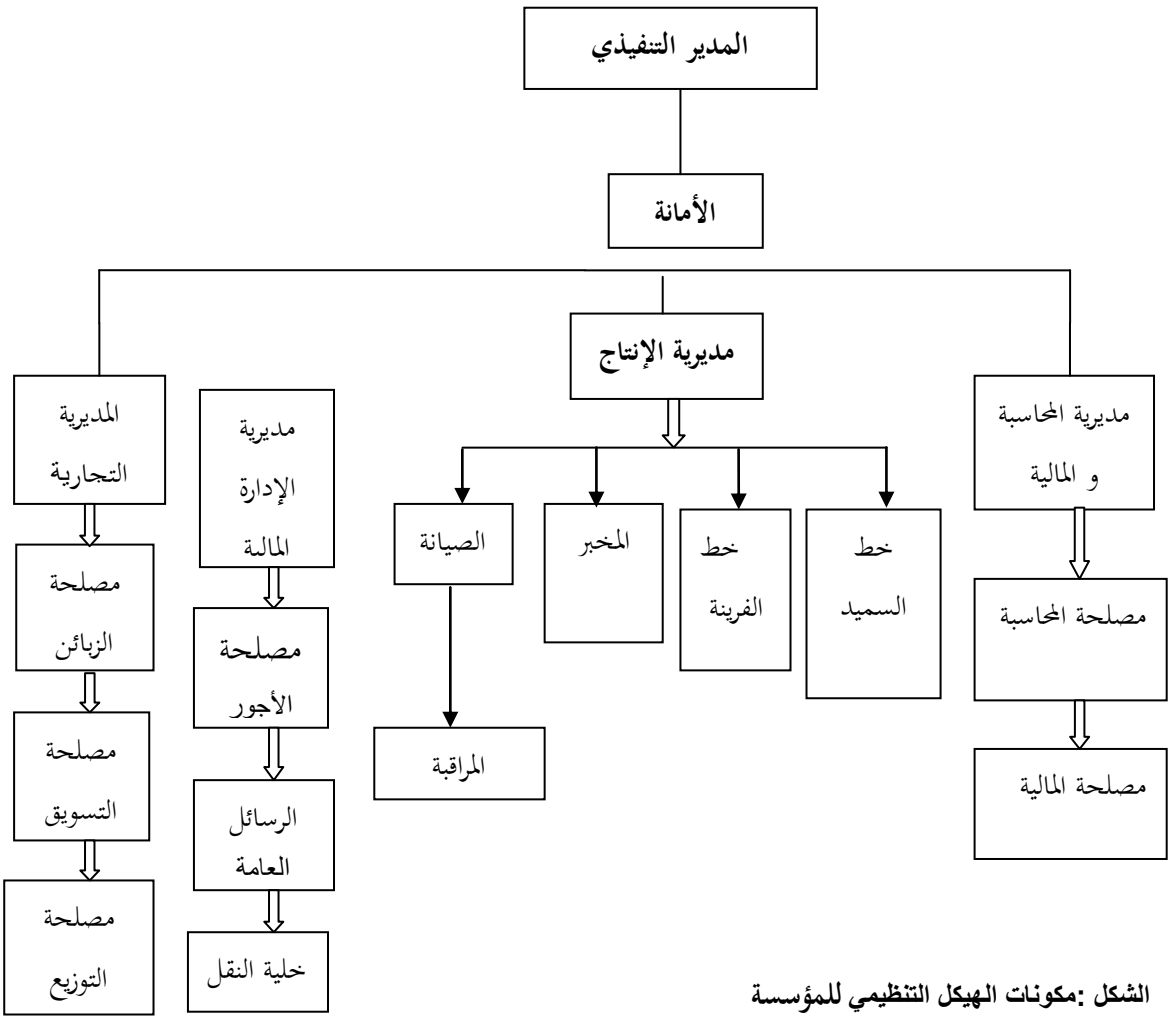
-مراقبة و تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة.

6-**مصلحة المستخدمين** :هذه المصلحة تحرص على حفظ ملفات العمال و تطبيق القانون و تراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وهذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل و التسريح و كذلك عقود تشغيل و مراقبة العمال . تحرص على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

المطلب الثالث : مكونات الهيكل التنظيمي.

إن مكونات هذا الهيكل التنظيمي تظهر فيما يلي:

الشكل 08 : مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الشكل :مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة

1-**المدير التنفيذي** :مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا، و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و كذلك العمل على التنسيق بين مختلف المديريات في المؤسسة.

2-**الأمانة** :مكلفة بتسيير شؤون الأمانة العامة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد و استقبال الزبائن و الزوار واستقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المديريات و المصالح، و تبليغ المعلومات إلى مختلف المديريات.

3-**مديرية الإدارة العامة** :تحرص على تطبيق القوانين و ضبطها و تندرج تحتها المصالح التالية:

أ .مصلحة الوسائل العامة: تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة)وسائل النقل، عتاد، معدات)...و تقوم بمهام الصيانة) الميكانيكية و الكهربائية (وتحرص على أمن المؤسسة من خلال خلية الأمن التي تقوم أيضا بتسجيل دخول و خروج الشاحنات و حمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء.

ب .**خلية النقل** :تحرص على تأمين واستقبال الطلبيات الخاصة بالشراء و كذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن وكذلك نقل العمال .

ت .**مصلحة الأجور** :و تتضمن أيضا مصلحة تسيير المستخدمين، وتعمل مصلحة الأجور على إعداد الأجور والتصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

4-**المديرية التجارية** :تشمل المصالح التالية:

أ .**مصلحة التجارة** :يتم التنسيق بين التجارة و مصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج و المخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها و المتمثلة في:

-القيام بتوزيع المنتج حسب الأولوية لأن الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية و ترتبها حسب الأولوية أين يوضع في سجل الطلبيات مع تسجيل تاريخ الطلبية، وكذا حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بينكمية المخزون من المنتج و حجم الطلبيات.

-استقبال الزبائن و تحديد نوعية الزبون.

-كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، البحث عن أسواق جديدة و زبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق اكبر قدر من المبيعات .إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل زبون وكذلك تحرير الفواتير و القيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم التقرير الشهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

ب .**مصلحة الإرسال و التوزيع** :تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل المعلومات اللازمة و الخاصة بالعملاء ،كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية و تقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي موضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير كما الإنتاج، لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة و التغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها.

5-**مديرية المالية و المحاسبة** :تقوم هذه المديرية بمراقبة لكل العمليات الحسابية و المالية، وتساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري و تتفرع عنها مصلحتي المالية و المحاسبة. وتقوم هذه المديرية بالمهام التالية:

أ. التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.

ب. إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية.

ت. تسيير جميع العمليات المحاسبية.

ث. العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنويةوتتبع أرصدة الحسابات البنكية.

ج. تأمين و مراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة.

ح. متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة.

6-**مدير الإنتاج** :تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج و مراقبة نوعية المنتج. ومراقبة نوعية المنتج ، و تندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية :

أ .**المخبر** :تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه) وكذا المنتج النهائي، و تحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح من طرف الموردين وهذا من اجل تحديد المواصفات النوعية للمنتج النهائي ، وهذا من أجل:

-احترام مواصفات مراقبة الجودة وكذا متابعة المادة الأولية عند صولها.

-إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية ولتحسين الجودة.

-إمكانية التخزين.

ب .**مصلحة الإنتاج** :تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة و مراقبة نوعية المنتج و المحافظة على مستوى الجودة تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

-استقبال المواد الأولية.

-تحضير و تنظيف القمح بنوعيه لطحنه.

-استقبال الأكياس.

-تخزين و تصريف المنتج.

-الصيانة الوقائية و الفنية.

-تحضير الأجهزة و مراقبة النوعية و الجودة.

يتابع مدير الإنتاجكل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبةكل مرحلة من هذه المراحل حتى الوصول إلى مرحلة النهائية بحيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية مرة ثانية.

المبحث الثاني: واقع التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة.

***المطلب الأول:*التسجيل المحاسبي لأعمال نهاية السنة.**

الفرع الأول:اهتلاك التثبيتات 2020/12/31

تعرف بأنها اهتلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة مع مراعاة المتبقية لهذا الأصل مع نهاية الخدمة الإنتاجية.

- التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات.

لدينا المعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2020 لمؤسسة الأصيل :

الجدول : المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة

ر/ح	اسم الحساب	تاريخ الشراء	القيمة الأصلية للتثبيت المعني	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
213	المباني	2014/01/01	60 152 430.03	5%	3 007 621.5
215	معدات	2013/01/01	24 125 333.12	10%	2412533,312
218	التثبيتات العينية	2011/01/04	3 172 540.66	20%	634508,132

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة .

و المتمثلة في : حـ/215007 Pont-Bascule (الميزان)

حـ/ 218008 Silos De Stockages (صوامع التخزين)

حـ/ 215009 Moulin (مطحنة)

حـ/215011 Nouveau équipement Farine(معدات طحين جديدة)

حـ/215013 Micro-Doseur Volumetrique (موزع صغير الحجم)

حـ/ 218 التثبيتات العينية الأخرى

و المتمثلة في : حـ/218004 : Compteuse Valorisatrice (عداد القيمة)

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

		2020/12/31		
681000		حـ/ مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة – الأصول غير الجارية	6 054 6 62.94	
		حـ/ اهتلاك المباني		3 007 621.5
	281300	حـ/اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية		2 412 533.312
	281500 281800	حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		643508.132

الفرع الثاني: استهلاك المشتريات.

يعتبر الاستهلاك بأنه : عبارة عن السلع والخدمات المستخدمة في تلبية احتياجات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة والتي تعتمد على استهلاك بعض المشتريات اللازمة في نشاطها.

- بالنسبة لاستهلاك الأكياس:

تعتمد المؤسسة في انتاجها لمادة الفرينة على مجموعة من المواد الأولية والمتمثلة في الأكياس والبطاقات والخيوط.

أولا: استهلاك الأكياس:

من ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة مطاحن الأصيل بتاريخ 2020/12/31 استخرجنا أرصدة الحسابات التالية :

يكون التسجيل المحاسبي في آخر نهاية السنة المالية 2020/12/31 كما يلي:

		2020/12/31		
602100		استهلاك الأكياس	275745,9375	
	326100	مخزون كيس(50كغ).		113898,375
	326101	مخزون كيس(25كغ).		107898,375
	326102	مخزون كيس(10كغ).		53949,1875
		استهلاك أكياس الفرينة.		

كذلك تعمل المؤسسة بعد طحن القمح لإنتاج مادة الفرينة يبقى البعض من بقايا القمح والتي تعتبرها المؤسسة نخالة وتقوم ببيعها إلى الزبائن.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2020/12/31		
602100		ح/ استهلاك أكياس النخالة	241796,75	
	326103	ح/ مخزون كيس 25كغ		122898,375
	316104	ح/ مخزون كيس 40كغ		118898,375
		مخزون كيس النخالة		

ثانيا:استهلاك البطاقات: يكون التسجيل المحاسبي في 2020/12/31.

بالنسبة للبطاقات يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

		2020/12/31		
602200		ح/استهلاك بطاقات الفرينة	110131,4375	
	326200	ح/ مخزون بطاقة 50 كغ		62932,25
	326101	ح/ مخزون بطاقة 25 كغ		31466,125
	326202	ح/ مخزون بطاقة 10 كغ		15733,06
		استهلاك بطاقات الفرينة		

- بالنسبة لبطاقات النخالة يكون التسجيل المحاسبي في 2020/12/31كالآتي:

		2020/12/31		
602200		ح/ استهلاك بطاقة النخالة	143847,5625	
	326203	ح/ مخزون بطاقة 25		95898,375
	326204	كغ		47949,1875
		ح/مخزون بطاقة 40 كغ		
		استهلاك بطاقة النخالة		

ثالثا:استهلاك الخيط: يكون التسجيل المحاسبي للخيط في 2020/12/31كالآتي:

		2020/12/31		
602300		حـ/ استهلاك الخيط	165796,7	
	326300	حـ/ مخزون الخيط		165796,75
		استهلاك الخيط		

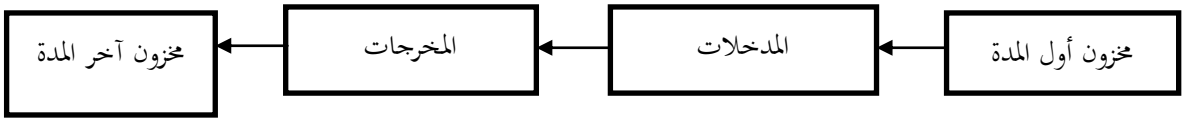
الفرع الثالث: استهلاك المادة الأولية:

تعتبر المادة الأولية من المواد التي تعتمد المؤسسة عليها والتي تعتبرها الركيزة الأساسية في انتاج منتوجها والمؤسسة التي هي محل دراستها الأولية على القمح اللين blé tendre ويكون التسجيل المحاسبي للمادة الأولية للمؤسسة في 2020/12/31كالآتي:

		2020/12/31		
60100		حـ/ استهلاك المادة الأولية	658796,75	
	310100	حـ/ مخزون المادة الأولية		658796,75
		استهلاك المادة الأولية		

- تعتمد المؤسسة على نوع معين من التكلفة في تقييم منتجاتها والمتمثل في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة cmp.

قبل أن نتطرق إلى حجم حركة المخزون يجب أولا أن يمر المخزون بالجرد، حيث يفترض أن يتطابق الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي وفي حالة وجود فرق لابد من تسويته وسنتناول ما يلي:



-من إعداد الطالب.

مخزون أول المدة: يستخدم مخزون أول المدة في حسابات التكلفة المباعة، حيث ان تكلفة البضاعة المباعة تحسب بإضافة مخزون مدة إلى المشتريات خلال فترة السنة المالية ويطرح من مخزون آخر المدة بالإضافة إلى بعض الحسابات.

المدخلات: وهي عبارة عن المواد الأساسية أو الثانوية التي يتطلب وجودها بشكل مسبق لإنتاج منتوج معين من خلال الدورة المحاسبية.

المخرجات: وهي عبارة عن نتائج العملية الإنتاجية.

مخزون آخر المدة: يدخل مخزون آخر المدة في تكلفة البضاعة المباعة والذي قد يؤثر على قيمتها بناءا على طريقة يقيم بها، والذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية.

-مفهوم طريقة التكلفة الوسطية المرجحة cmp :

تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أسعار البضاعة متغيرة صعودا وهبوطا إذا تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن وبالتالي على المؤسسة ربح.

يتم حساب متوسط التكلفة المرجحة كما يلي:

تكاليف الوحدات المتاحة للبيع x متوسط التكلفة المرجح = الكمياتللبيعالمتاحةالوحدات

- التسجيل المحاسبي للمنتجات النهائية:

يكون هذا التسجيل عبارة عن بيع المنتوج في آخر مرحلة انتاجه والتي تمر بمرحلتين:

المرحلة الأولى: تحرير الفواتير واثبات ملكية المنتوج.

411		2020/12/31 الزبائن	12366142,02	
	701	حـ/ مبيعات منتجات مصنعة		12366142,02
		تحرير فاتورة بيع المنتجات		

المرحلة الثانية: اثبات خروج المنتجات المباعة.

724		2020/12/31 حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	12366142,02	
	355	حـ/ منتجات مصنعة		12366142,02
		خروج المنتجات المباعة من المخازن		

- التسجيل المحاسبي للمؤونات:

يقوم المحاسب في أعمال نهاية الدورة بتشكيل مؤونات الأعباء والخسائر المحتملة الوقوع في المستقبل.

والمؤونة عبارة عن:تكلفة تقيد في الدفاتر المحاسبية مهما كانت نتيجة المؤسسة ربح أو خسارة وتتشكل هذه المؤونات أساسا على مواجهة الخطر المحتمل الوقوع في المستقبل مثل الغرامات، العقوبات... الخ.

- القيد المحاسبي للمؤونة:

		2020/12/31		
683		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر	777 943.00	
	158	القيمة		777 943.00
		مؤونات الأعباء للخصوم		
		غير الجارية		
		اثبات المؤونة		

المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة

تعتمد منظم المؤسسات على التدقيق المحاسبي لمختلف حساباتها لذلك تقوم الإدارة بتعيين مدقق والذي يعتبر رأيه عبارة عن منتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية وهو عبارة عن الرأي الفني المحايد للمدقق في مجال التدقيق المحاسبي:

أولا: تدقيق الأجور:

يعمل المدقق على الفحص والاستطلاع (حسابات الأجور) في نهاية السنة 12/31/ن على ما يلي:

- فحص وتدقيق كل عنصر له علاقة بالأجور مثل: الحضور، العلاوات، القروض. الخ.
- مراقبة الحسابات المتعلقة بالأجور.
- الربط بين المصلحة التابعة لتسيير الأجور مع المصلحة المسؤولة عن الأجور وهي مصلحة المحاسبة والمالية.
- مراقبة هيكل تسيير الأجور مثل: الأجر القاعدي، النقطة الاستدلالية، المنح العائلية، منح الأطفال...الخ.
- فحص واستطلاع لملفات الموظفين.
- مراقبة تقرير مفصل في عدد العاملين بالمؤسسة.
- قيام المدقق بتدقيق كشف حسابات الشركة الخاصة بالتأمينات، صندوق الضمان الاجتماعي، وكذلك تدقيق الضرائب (IBS).

ثانيا: التدقيق باستخدام الحاسب الآلي:

- يعتبر استخدام الحاسب الآلي من أهم الأجهزة التي تستعملها المؤسسات في أعمالها المالية والحسابية وذلك من خلال الكشف عن الاستخدام الغير مشروع للأنظمة أو وجود اختلاس في الحسابات ويكون هذا من خلال وجود الإجراءات لحماية الأجهزة والبرامج مثل: pc compta، pc paie لذلك يجب على محافظ الحسابات أن يكون على معرفة بالحاسب الآلي وبرامجه وطرق معالجة البيانات وأنظمة التشغيل ليتمكن من خدمة مصلحة المؤسسة.

ثالثا: التدقيق على التقارير:

- يعطي محافظ الحسابات رأيه في التقارير من خلال الكشف عن الأخطاء المالية والمحاسبية للمؤسسة وأن المعايير المحاسبية قد تم اعدادها بشكل صحيح وفق لمبادئ المحاسبة كما يعطي صورة حقيقية عن نشاط المؤسسة من خلال التدقيق على أرباح الشركة والتدفقات المالية ومقارنة نتائجها بالسنة الحالية والسنة التي قبلها وهذا النوع من تدقيق الحسابات يعتبر من أكثر الآراء التي يعتمد عليها محافظ الحسابات لتسيير شؤون المؤسسة وذلك من خلال إعطاء رأيه الفني المحايد لحسابات المؤسسة.

رابعا: التدقيق على الاستثمارات:

- يعتبر هذا التدقيق ابداء رأي محافظ الحسابات إذا كانت محاسبة المؤسسة موثوقة وفقا لمنهجية خاصة لتسيير الميزانية المحاسبية والجبائية وفقا للقوانين التنظيمية والتشريعية وكذلك التدقيق على الصفقات مع المقاولين على الصفقات التي قامت بها المؤسسة في انجاز مشروع التابع لها والتدقيق على رصود عمل احتياجات الموقع بالتنسيق مع المهندس للمشروع، والتدقيق على حساب وإعداد تقارير تكاليف المشروع.
    - التدقيق على صرف الأجور والرواتب للعمال والمقاولين والمهندسين.
    - التدقيق والمراقبة للجرد الدوري للمخزون (مواد البناء)

خامسا: التدقيق على الإرادات:

يعتمد محافظ الحسابات على هذا التدقيق من خلال:

- التدقيق على المستندات والمجالات الخاصة بالإيرادات.
- وكذلك التدقيق على الحسابات الخاصة بالإيرادات والأرباح المحققة.
- التدقيق على دفتر الأستاذ لمعرفة تسجيل المبيعات في تلك المؤسسة للسنة المالية.
- التدقيق على حسابات القبض وفواتير البيع.
- التدقيق على القروض المالية التي قامت بها المؤسسة من خلال حصولها على الفرائد والأرباح المحققة لتلك السنة.

سادسا: التدقيق على المصروفات:

يعتمد محافظ الحسابات على هذا التدقيق من خلال:

- التدقيق على التكاليف التي تحملتها المؤسسة في انتاج الفرينة.
- اعداد تقرير البيانات التحليلية يوضح فيه محافظ الحسابات المقارنة بين تكاليف السنة الحالية والسنة السابقة.
- التدقيق على اهتلاك المعدات الخاصة بالمؤسسة التي أدت الى خسارة قيمتها .
- التدقيق على المخزون المتبقي الذي تعرض للتلف.
- التدقيق على المصاريف التي تحملتها المؤسسة: مصاريف النقل، مصاريف التركيب، مصاريف التجهيز...الخ

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.

***المطلب الأول:* تحليل عملية التسجيل المحاسبي.**

من التسجيل المحاسبي نلاحظ أنه :

– يتم اهتلاك المباني على مدى 20 سنة ،ولا يمكن تسجيل أي قيد محاسبي للاهتلاك حتى يتم وضع الأصل في الخدمة . ويشير اهتلاك المبنى إلى عملية تخفيض التكلفة المسجلة للمبنى بطريقة منهجية حتى الوقت الذي تصبح فيه قيمة المبنى إما صفرا أو تصل إلى قيمة النفاذ ،حيث أن معدل الاهتلاك يقدر ب 5% ،وبلغت قيمة قسط الاهتلاك 3 007 621.5 ، أي أن المؤسسة حققت خسارة بتلك القيمة نتيجة التقادم للمبنى .

– يتم اهتلاك المنشآت التقنية ،المعدات و الأدوات الصناعية بمعدل اهتلاك يقدر ب 5% ،حيث ان المؤسسة حققت خسارة قيمة بلغت 2 412 533.312 ، مقارنة بالقيمة الأصلية لم تقل قيمة التثبيت بنسبة كبيرة عكس المباني .

– يتم اهتلاك المعدات بمعدل اهتلاك يقدر ب20 %، حيث ان المؤسسة حققت خسارة قيمة بلغت 643508.132 مقارنة بالقيمة الأصلية فإن الخسارة تعتبر فارق كبير بين القيمة الأصلية و قسط الاهتلاك المسجل ،وهذا نتيجة التنازل عن التثبيت أو فقدان لقيمته المحاسبية و الحقيقية نتيجة التقادم و الاستعمال .

–تعمل المؤسسة لإنتاج منتوجها على استهلاك بعض المشتريات و المتمثلة في :

استهلاك الأكياس ، استهلاك البطاقات ، استهلاك الخيط ، استهلاك المادة الأولية (القمح الصلب) ،والذي يعتبر أساس منتوج الفرينة ،حيث بلغة القيمة الاجمالية للاستهلاكات تقدر ب 1 361 187 دج و الملاحظ في التسجيل أن الأكياس تستهلك بالنسبة كبيرة مقارنة بالاستهلاكات الأخرى (البطاقات، الخيط) ، والمؤسسة تستهلك المادة الأولية بقيمة تقريبية 658796,75 دج .

– في التسجيل المحاسبي قامت المؤسسة بتحريرها فاتورتها لبيع المنتوج المصنع للزبون ،حيث بلغت قيمته 12366142,02 دج الذي كان الزبون قد اشتراها من قبل ولكن لم يستلمها .

– في التسجيل المحاسبي نلاحظ إثبات مؤونة و التي بلغت قيمتها 777 943.00 دج ، لاحتمالية وقوع المؤسسة في الخاطر أو الخسائر المستقبلية .

تحليل الملاحق :

1) في جانب أصول الميزانية نلاحظ ما يلي :

– الأصول الثابتة نلاحظ ما يلي :

هناك انخفاض في قيمة الأصول الثابتة حيث كانت في سنة 2019 تقدر بـ 816 465 256.23 دج ، في حين أصبحت في 2020 تقدر بـ 802 079 103.61 دج نسبة الانخفاض تقدر بـ 14 386 152.62 دج وهذا الانخفاض راجع إلى تدني قيمة الأصول بمقارنة القيمة الدفترية للأصل بمجموع التدفقات النقدية غير المخصومة للأصل .

أما بالنسبة للأصول المتداولة نلاحظ ما يلي :

– زيادة في حجم المخزونات حيث كانت في سنة 2019 تقدر بـ 12 087 652.00دج ، في حين أصبحت في 2020 تقدر بـ 25 487 582.00دج حيث كانت نسبة الزيادة تقدر بـ 13 399 930.00 دج ،وهذا راجع إلى زيادة حجم المخزون بزيادة الطلب عليه في السوق .

– هناك انخفاض في قيمة الديون حيث كانت في سنة 2019 تقدر بـ 4 470 938.00 دج ، في حين أصبحت في 2020 تقدر بـ 3 440 599.00 دج ، حيث قدر مبلغ الانخفاض بـ 1 030 339.00 دج ،وهذا الانخفاض راجع إلى أن الزبائن قاموا بتسديد ما عليهم من ديون اتجاه المؤسسة .

– هناك زيادة في حساب الخزينة بقيمة تقدر بـ 1 677 780.00 دج ،إذا أن المؤسسة حققت أرباح أكثر من السنة التي سبقت وهذا راجع إلى زيادة في رقم الأعمال وزيادة فيحجم الإنتاج .

2) في جانب الخصوم نلاحظ ما يلي :

1 –ظهور وتحديد رأسمال في ميزانية الخصوم ،وهذا يرجع إلى أن المؤسسة الفرعية (مؤسسة ذات مسؤولية محدودة) لم تحولٍ تقوم بتحويل رأسمالها إلى مؤسسة الأم

2 –انخفاض في الديون المالية بقيمة تقدر ب 7585256,94 دج ،ويرجع ذلك إلى تحويل جزء من الديون الأخرى إلى مؤسسة الأصلية بحيث تم التنازل عنها إلى حسابات المؤسسة الأم .

3 –انخفاض في خزينة الخصوم بقيمة تقدر ب 12264103 دج ،وهذا يرجع إلى انخفاض في الموارد الدائمة وارتفاع الاستثمارات

3) في جانب جدول حسابات النتائج نلاحظ ما يلي :

1 –انخفاض في رقم الأعمال بقيمة تقدر ب 68390731 دج ،وهذا يرجع إلى انخفاض في حجم مبيعات المؤسسة.

2 -انخفاض في حجم المشتريات المستهلكة ، وهذا يرجع إلى نقص في حجم الإنتاج وانخفاض في نسبة استهلاك المادة الأولية (القمح الصلب) .

3 -القيمة المضافة للتشغيل الإجمالي نلاحظ هناك انخفاض وذلك راجع إلى الانخفاض في إنتاج و استهلاكات السنة المالية لـ سنة 2020 .

4 -انخفاض في نتيجة السنة المالية الصافية ،وذلك راجع إلى انخفاض في رقم الأعمال السنوي للمؤسسة .

***المطلب الثاني:*تحليل التدقيق لأعمال نهاية السنة.**

- من خلال التربص الذي قمنا به في تدقيق حسابات أعمال نهاية السنة لاحظنا على محافظ الحسابات أن يركز على بعض النقاط الأساسيّ للتدقيق ومن أهمها التدقيق على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات من خلال الأخطاء والسهو في التسجيل المحاسبي الذي تقوم به المحاسبة وكذلك تقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال الفحص على مدى أداء المهام والوظائف والمصالح بين الموظفين والإدارة والجهات الخارجية كالمقاولين والمهندسين ...الخ والمتعاقد مع المؤسسات الأخرى(المؤسسات التي تشتري منها الخيط،الأكياس،البطاقات).
- إن محافظ الحسابات يقدم التصريح والإفصاح عن عمليات الغير الشرعية والغير القانونية للمؤسسة.
- لاحظنا أن محافظ الحسابات يركز على المسك الصحيح للسجلات والقوائم المالية والمراقبة على أعمال مجلس الإدارة.
- وقد لاحظنا أيضا أن محافظ الحسابات يدقق في أعماله على ما إذا كانت المؤسسة تتبع لمبادئ وقواعد المحاسبة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ومن أهمها:
  - الحيطة والحذر.
  - استقلالية الدورات الماليّ.
  - التكلفة التاريخية والأهمية النسبية.
  - عدم المقاصة والقيد المزدوج.
  - إعطاء الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.
- محافظ الحسابات يعمل على تدقيق فحص الحسابات المذكورة سابقا وهذا من خلال جمع أدلة إثبات وتأكيد من المعلومات ليتمكن من إعطاء رأيه المحايد حول القوائم المالية ويتم من خلال إتباع الأنظمة والإجراءات المنصوص عليها وفقا للقانون في النظام المحاسبي المالي.
- فوجدنا من خلال دراستنا أن محافظ الحسابات عليه بالتدقيق على أن التثبيتات يجب أن تكون خاضعة للجرد المادي المنجز من طرف المؤسسة وكذلك متبعة لقواعد التقييم.
- على محافظ الحسابات فحص لتكلفة الأشغال التابعة للمؤسسة قيد التنفيذ و التجهيز.
- نلاحظ أن محافظ الحسابات عند تدقيقه لقوائم الكشف ورواتب الموظفين يطلب كشوف الحسابات الفردية بالمبالغ وليس عند الترصيد.

- وفي آخر الأعمال التابعة لمحافظ الحسابات في نهاية الفحص والتدقيق يقوم بإعداد تقرير يعطي رأيه والتعبير عنه وتسجيل كافة الأخطاء والتفرقات الناتجة عن المؤسسة والذي يكون بالمصادقة على النتائج المحققة ومعالجة صحة القوائم المالية وإعطاء صورة صحيحة.

خلاصة الفصل :

يا يمكن استخلاصه من خلال إجراء تربصنا هو أن المؤسسة تعطي اهتمام كبير للتدقيق المحاسبي من خلال قيام بعملية تقييم أعمال نهاية السنة ،ويتم تطبيقه من خلال تتبع إجراءات رقابية عديدة . وذلك من خلال إصدار مهام وتعليمات خاصة بكل نوع من أنواع المصالح التابعة للمؤسسة خاصة مصلحة المحاسبة و المالية قصد إعطاء صورة حقيقة للمركز المالي التابع للمؤسسة .

خاتمة

تمهيد :

من خلال ما تم ذكره في الدراسة النظرية و التطبيقية يتبين لنا أنه حتى تستطيع المؤسسة من تحديد الوضعية الحقيقية لها و إعطاء صورة صادقة للمركز المالي من خلال تحليل نتائج القوائم المالية الذي تفرض على جميع مسيريها ، و إمساك الدفاتر المحاسبية أن تركز المؤسسة على تدقيق حساباتها بالاستعانة بمحافظ الحسابات و مصلحة المالية و المحاسبة ، التي تشمل جميع و مختلف العمليات المالية و المحاسبية التي يقوم بها المحاسب .

تحقق المؤسسة أهدافها الاقتصادية من خلال نتائج المحصلة في نهاية السنة المالية ، و التي تعكس الوضعية الحقيقة للمؤسسة بالإضافة إلى مقارنة نتائجها بالسنوات السابقة ، وكذلك مع القوى التنافسية الخارجية (الطلب و العرض) ، وذلك من خلال تصحيح الأخطاء الكتابية أو الرقمية أو غيرها من الأخطاء و ترصيد الحسابات في نهاية السنة المالية N /12/31 .

تعتبر مهنة التدقيق الركيزة الأساسية في مراجعة الحسابات ، وذلك من خلال اتخاذ القرارات الخاصة و المهمة للمؤسسة و موظفيها ، وهذا بفحص القوائم المالية والميزانية الختامية و جدول حساب النتائج . و بعد انتهاء محافظ الحسابات من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و تدقيق الحسابات يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه من النتائج المتواجدة في ميزان المراجعة و الميزانية الختامية ، فيتم توسيع إجراءات التدقيق الذي يكون فيها النظام ضعيفا .

يقوم محافظ الحسابات في نهاية تدقيقه للحسابات الخاصة بالمؤسسة من إعداد تقرير عمل يلخص فيه جميع نقاط القوة و العجز الذي تعرضت له المؤسسة خلال السنة المالية لها ، وبالتالي يقوم بإعطاء التصحيحات و التوجيهات لحل الأخطاء ، ورسم الخطط المستقبلية للمؤسسة من أجل رفع أعمالها في سوق العمل .

اختبار الفرضيات :

بعد عرض مختلف الجوانب الخاصة بالفصل النظري و التطبيقي توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة السابقة الذكر كما يلي :

الفرضية الأولى :

أظهرت الدراسة صحة الفرضية و التي كانت حول التدقيق المحاسبي يسمح للمؤسسة الاقتصادية من رسم مخططاتها المستقبلية وهذا من خلال قيام محافظ الحسابات بكشف الأخطاء المحاسبية و تصحيحها والتطبيق الجيد لنظام الرقابة الداخلية ، وكذلك مراجعة نقاط الضعف لتصحيحها مستقبلا لكي تتفادى المؤسسة في المستقبل مثل هاته الأخطاء .

الفرضية الثانية :

أظهرت الدراسة صحة الفرضية و التي كانت حول أن أعمال نهاية السنة عبارة عن تسوية كل العمليات المالية المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية ، وهذا من خلال مراجعة ميزان المراجعة و النتائج المحققة في الميزانية الختامية ، أي أن أعمال نهاية السنة عبارة عن حوصلة ما تم القيام به خلال السنة المالية .

الفرضية الثالثة :

أظهرت الدراسة صحة الفرضية و التي كانت حول أن التدقيق المحاسبي يعمل على تحسين أعمال نهاية السنة من خلال تحقيق لمبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب المحاسبية التي يمكن بواسطتها القيام بالفحص منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المسجلة في الدفاتر و القوائم المالية المحاسبية من أجل إعطاء رأي محايد و فني للقوائم المالية الختامية و النتيجة السنوية (ربحا أو

خسارة) للمؤسسة ، وهذا من خلال فحص لجميع الأعمال المنجزة في نهاية السنة التي يقوم بها محافظ الحسابات ، وأن يكون ملم لجميع القواعد و الإجراءات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ، و إتباع مبادئ المحاسبة بشكل دقيق وواضح ،و تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال في المؤسسة الاقتصادية .

نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة البحثية ، والتي تناولت في الجانب النظري التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة في المؤسسة الاقتصادية ، كما قمنا بإسقاط هذا الجانب على الواقع من خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة مطاحن الأصيل المسئولة عن إنتاج الفرينة ، تم الوصول إلى النتائج التالية :

– يعتبر التدقيق المحاسبي الركيزة الأساسية لكل مؤسسة لتطوير نشاطها و تحقيق أهدافها الاقتصادية على المدى متوسط و طويل الأجل .

– التدقيق عبارة عن إجراء تقييمي لنشاط المؤسسة في ظل ممارسة أعمالها .

– يعتبر التدقيق المحاسبي و الرقابة الداخلية وظيفة هامة تحتاجها المؤسسة في إدارة نشاطها و توسيع منتجاتها في مختلف المناطق .

– تعتبر نتائج التسجيل المحاسبي لأعمال نهاية السنة المالية عبارة عن النتيجة الصافية للمؤسسة ، وتحديد المركز المالي لها ، وبالتالي إعطاء صورة صادقة وواضحة على نتيجة المؤسسة م إذا كانت في حالة تحقيق رقم أعمال جيد في نهاية السنة ، وهذا من خلال دراسة مبيعاتها ، و الإيرادات المحققة من عملية البيع .

– يمارس محافظ الحسابات مهامه داخل مؤسسة مطاحن الأصيل وفقا للبرنامج و المنهجية المخطط لها من طرف الإدارة المالكة للمؤسسة بإتباع الإجراءات و القوانين المعمول بها في النظام المحاسبي المالي SCF .

– يهتم محافظ الحسابات بفحص و تدقيق السجلات و إمساك الدفاتر المحاسبية ، وتقديم الاقتراحات و التوصيات ، وكذلك إعطاء رأيه في التعبير في شكل تقرير يقوم بتحريره .

الاقتراحات :

– ضرورة عمل المؤسسات مهما كان نوع نشاطها بأهمية التدقيق المحاسبي و مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات من أجل ضمان نجاح تسير منتوجاتها .

– ضرورة إتباع المعايير و القوانين المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي من خلال تتبع الإجراءات و القواعد و المبادئ المحاسبية لكي يكون عمل المؤسسة في إطار قانوني بما يمكنها من استمرارية نشاطها .

– التركيز على تكوين و تدريب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و المدقق على إلمامه بالخبرة و الكفاءة المهنية من خلال الدورات التكوينية .

– يجب على كل مؤسسة توفير مصلحة خاصة بمحافظ الحسابات لتدقيق نشاطهم في نهاية السنة المالية و خطوة بخطوة للكشف عن الأخطاء المحاسبية المنجزة خلال التسجيل المحاسبي .

– ضرورة إتباع المؤسسة لطريقة حساب التكلفة المناسبة لنشاطها من خلال تتبع حركة المخزون ،و القيام بالتقييم و الجرد الدوري للمخزونات ، و العمل على مطابقة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي .

آفاق الدراسة :

من خلال دراسة موضوع التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة المالية تبين أنه موضوع يفتح آفاق جديدة للدراسات الأخرى المكملة للطلبة و الباحثين ، بحيث يمكن أن نقترح بعض الدراسات :

1 -أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات .

2 – التدقيق يعتبر وظيفة هامة لمعالجة أعمال نهاية السنة .

3 -دور التدقيق المحاسبي في تحسين أعمال المؤسسة الاقتصادية .

4 -فعالية التدقيق المحاسبي في ضمان الأعمال المنجزة في المؤسسة الاقتصادية .

5 -أهمية التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات :

	الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	I
فهرس الجداول .	III
فهرس الأشكال	IV
مقدمة	أ
الفصل الأول : مدخل إلى التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	
المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	**03**
المطلب الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق و مفهومه	**03**
الفرع الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق المحاسبي	**03**
الفرع الثاني : مفهوم التدقيق	**03**
المطلب الثاني : فروع و أنواع التدقيق في المؤسسة الاقتصادية	**04**
الفرع الأول : فروض التدقيق في المؤسسة الاقتصادية	**04**
الفرع الثاني : أنواع التدقيق في المؤسسة الاقتصادية	**05**
المطلب الثالث : معايير أو مستويات التدقيق في المؤسسة الاقتصادية	**08**
الفرع الأول : المعايير العامة و الشخصية	**08**
الفرع الثاني : معايير الأداء المهني أو العمل الميداني	**09**
الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير	**10**

المبحث الثاني : الرقابة الداخلية و أهميتها في التدقيق المحاسبي	11
المطلب الأول : تعريف الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	11
المطلب الثاني : سياسات و إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	11
المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	13
أولا : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	14
ثانيا : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	15
المبحث الثالث : تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية	18
المطلب الأول : التدقيق المحاسبي لعمليات البيع و الشراء في المؤسسة الاقتصادية	18
المطلب الثاني : تدقيق نظم الأجور و أرصدة النقدية في المؤسسة الاقتصادية	25
أولا : تدقيق نظم الأجور	25
ثانيا : تدقيق الأرصدة النقدية	26
المطلب الثالث : تدقيق الأصول المتداولة و الاستثمارات المالية	28
أولا : إجراءات تدقيق الأصول الثابتة.	28
ثانيا : إجراءات تدقيق الاستثمارات المالية	30
ثالثا : إجراءات تدقيق الزبائن و أوراق القبض	31
رابعا : إجراءات تدقيق الأصول غير الملموسة	32
الفصل الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في أعمال نهاية السنة	
المبحث الأول : الإطار العام لأعمال نهاية السنة	37
المطلب الأول : تعريف أعمال نهاية السنة	38
المطلب الثاني : دور و أهداف أعمال نهاية السنة	38
المبحث الثاني : أعمال الجرد	38
المطلب الأول : أنواع الجرد	38

المطلب الثاني : جرد التثبيتات العينية	**38**
المطلب الثالث : جرد التثبيتات المعنوية	**39**
المبحث الثالث : ميزان المراجعة و تحديد نتيجة الدورة	**44**
المطلب الأول : مفهوم ميزان المراجعة و الأخطاء المحاسبية	**45**
أولا : مفهوم ميزان المراجعة	**45**
ثانيا : الأخطاء المحاسبية و تصحيحها	**45**
المطلب الثاني : إعداد قائمة الدخل و المركز المالي	**47**
الفرع الأول : إعداد قائمة الدخل	**50**
الفرع الثاني : إعداد قائمة المركز المالي	**50**
المطلب الثالث: تحديد نتيجة الدورة و إقفال الحسابات	**53**
الفرع الأول: تحديد نتيجة الدورة	**55**
الفرع الثاني: إقفال الحسابات	**55**
أولا : طريقة إقفال الحسابات	**56**
ثانيا :جداول الحسابات المالية في نهاية الدورة	**56**
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة – بسكرة –	
المبحث الأول : ماهية المؤسسة محل الدراسة	**57**
المطلب الأول : تقديم حام حول مؤسسة مطاحن الأصيل	**61**
أولا : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	**61**
ثانيا : أهداف المؤسسة	**61**
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**61**
المطلب الثالث: مكونات الهيكل التنظيمي	**61**

المبحث الثاني : واقع التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة في المؤسسة	**63**
المطلب الأول : التسجيل المحاسبي لأعمال نهاية السنة في المؤسسة	**66**
المطلب الثاني : التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة في المؤسسة	**66**
المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة	**71**
المطلب الأول : تحليل عملية التسجيل المحاسبي	**73**
المطلب الثاني : تحليل التدقيق لأعمال نهاية السنة في المؤسسة	**73**
الخاتمة	**75**
فهرس المحتويات	**79**
قائمة المراجع	**83**
الملاحق	**91**

قائمة المراجع

المراجع

1. *التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات* .(2009) . مصر، الإمارات العربية المتحدة: المنظمةالعربية للتنمية الإدارية.

2. أحمد السقا، و نصر محمد جعيصة. (2007). المراجعة و خدمات التأكيد. تأليف أحمد السقا، و نصر محمد جعيصة، *المراجعة و خدمات التأكيد* (صفحة 12). مصر.

3. تأليف أحمد حامد حجاج، و كمال الدين سعيد ،(1989). *المراجعة بين النظرية و التطبيق* (صفحة 51). الرياض: دار المريخ.

4. تأليف أحمد نور الدين القايد،(2015)، *التدقيق المحاسبي وفقا المعايير الدولية* (صفحة 22). عمان: دار الجنان.

5. أحمد نوفل عوده. كفاءة و فعالية الرقابة الداخليةفي تقييم أداء المؤسسات الحكومية. *مجلة كلية التراث الجامعة* (20)، 179.

6. تأليف أرينز ألفين، و لوبك جيمس، *المراجعة* (صفحة 21). الرياض: دار المريخ.

7. اسماعيل حنيش. (2020). أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية. *مجلة دراسات اقتصادية* (03)، 78.

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (25 مارس , 2009). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19.

9. النظام المحاسبي المالي (SCF). (25 مارس, 2009). *(19)* .

10. بربري محمد أمين. محاسبة تحليلة. دار اليازوري .

11. بشرى حسن محمد اللوبي، عقيل دخيل الأعاجيبي، و ميثم عبد كاظم الموسوي. (2021). محاسبة القوائم المالية أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية. بغداد، العراق : دار الحلاج.

12. بومزايد ابراهيم. (2018). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي. الدار الجزائرية.

13. (تأليف تامر مزيد رفاعه، (2017) ، *أصول تدقيق الحسابات* (صفحة 209). عمان: دار المناهج.

14. ثائر صبري محمود الغبان، و آلان عجيب مصطفى هلدني. (2010). دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني. *مجلة علوم إنسانية* (45)، 6.

15.حسين ناجي عارف. مبادئ المحاسبة الجزء الثاني . دار يافا العلمية .

16.تأليف خالد مصطفى الشيخ، (2020)،*جراءات المراجعة الداخلية* (صفحة 45). مصر: منشأة المعارف.

17.خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، و محمد شوقي بشاوى. (1981). المحاسبة المالية. بيروت: دار النهضة العربية.

18.تأليف رزق ابو زيد الشحنة، (2015) ، *تدقيق الحسابات* (صفحة 42). عمان: دار وائل.

19.زهراه عاطف سواد. (2009). مراجعة الحسابات و التدقيق. تأليف زهراه عاطف سواد، *مراجعة الحسابات و التدقيق* (صفحة 17). عمان: دار الراية .

20.تأليف زياد عبد الحليم الذيبة، نضال محمود الرمحي، و عمر عيد الجعيدي، (2011) ، *نظم المعلومات في الرقابة و التدقيق* (صفحة 117). عمان: دار المسيرة.

21.سعود جايد مشكور العامري ، و خليل راضي حسن الزلزلي . (2020). مدخل إلى أساسيات المحاسبة المالية.

22.شيروف نهى. (2016). مبادئ حوكمة المؤسسات المصرفية في إطار اتفاقية بازل. *مبادئ حوكمة المؤسسات المصرفية في إطار اتفاقية بازل* (العدد 4)، 102.

23.عبد الرحمان عطية. (2009). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد). الجزائر: دار جيطلي .

24.تأليف عبد الرحمن توفيق، (2006) ، *المهارات المالية و المحاسبية* (صفحة 80). القاهرة: مركز الخبرات المهنية للإدارة.

25.تأليف عبد الوهاب نصر علي، و هاني خليل فرج، (2021)، *أساسيات المراجعة الخارجية* (صفحة 84). مصر.

26.تأليف عبيد سعد شريم، و لطف حمود بركات، (2011)، *أصول مراجعة الحسابات* (صفحة 346). اليمن : دار الأمين.

27.عطا الله الحسبان. (2020). نظم المعلومات المحاسبية . دار اليازوري.

28.فايز جمعة صالح النجار ، عبد الستار محمد العلي. (2010). الريادة وإدارة الأعمال الصغيرة. دار الحامد.

29.محمد الصيرفى. (2014). التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية . مصر : دار الفجر.

30.محمد الفاتح محمود بشير المغربي. (2016). المراجعة و التدقيق الشرعي. تأليف محمد الفاتح محمود بشير لمغربي، *المراجعة و التدقيق الشرعي* (صفحة 9). الأردن: دار الجنان .

31. محمد حسن عبد العظيم ، عبد الله عبد السلام أحمد، أجمد محمد أبو طالب، و عماد سعيد الزمر. (2016/2017). مبادئ المحاسبة المالية في منشأة الأعمال الفردية. القاهرة.

32. محمد عبد الفتاح الصيرفي، و بشير عباس العلاق. (2020). إدارة المخزون السلعي . عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

33. تأليف محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب، (2009)، *دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات* (صفحة 27). عمان: دار كنوز.

34. محمد فيصل مايدة. (2022/2021). دروس على الخط في مقياس: المحاسبة المالية مقدمة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك LMD. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الوادي: جامعة الشهيد حمة لخضر.

35. محمود أحمد عبد الفتاح. (2013-2012). الإدارة المتميزة للمخازن والمشتريات. القاهرة: دار الكتب المصرية.

36. مسعد محمود الشرقاوي. (2014). المحاسبة المالية . القاهرة : المجموعة العربية للتدريب والنشر .

37. وليد بن محمد الشباني. (2014). مبادئ المحاسبة والتقرير المالي . العكيبان.

قائمة الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F	0	0	1	3	0	7	0	2	4	3	1	5	5	2	7

Désignation de l'entreprise : SARL MOULIN EL-ASSIL
Activité : FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS
. Adresse : COMMUNE DE SIDI OKBA
.

EXERCICE CLOS LE	31/12/2020

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2020			2019
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	1176277723,63	407740594,11	768 537 129,52	780 430 122,30
Autres immobilisations corporelles	6 297 531.00	2 541 016.00	3 756 514.00	4 140 721.00
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	691 833.00		691 833.00	1 102 484.00
Impôts différés actif	12 614 635.64		12 614 635.64	13 128 230.70
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 212 360 714.70	410 281 610.11	802 079 103.61	816 465 256.23
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	25 487 582.00		25 487 582.00	12 087 652.00
Créances et emplois assimilés				
Clients	88 363 272.00		88 363 272.00	155 040 796.00
Autres débiteurs	4 440 599.00		3 440 599.00	4 470 938.00
Impôts et assimilés	10 814 191.00		10 814 191.00	6 044 203.00
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	22 107 803.00		22 107 803.00	20 430 023,00
TOTAL ACTIF COURANT	151 213 447.00		128 105 644.00	198 073 612.00
TOTAL GENERAL ACTIF	1 334 480 534,63	410 281 610,11	901 091 121.52	982 644 455.30

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 3 0 7 0 2 4 3 1 5 5 2 7

Désignation de l'entreprise :SARL MOULIN EL-ASSIL
Activité : FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS
. Adresse : COMMUNE DE SIDI OKBA

EXERCICE CLOS LE	**31/12/2020**

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2020	2019
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	20 000 000.00	20 000 000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	2 000 000.00	2 000 000
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	9 435 622.00	28 798 841.00
Autres capitaux propres – Report à nouveau	42 630 102.00	13 831 261.00
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	84 065 724.00	47 630 102.00
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	34 382 987,75	26 797 730,81
Impôts (différés et provisionnés)	24 425 652,27	19 020 118,70
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**58 808 640,02**	**45 817 849,51**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	23 363 189.00	22 299 492.00
Impôts	12 160 755.00	21 962 319.00
Autres dettes	27 617 001.00	39 705 673.00
Trésorerie Passif	18 455 125.00	30 719 228.00
TOTAL III	**81 596 070.00**	**114 686 714.00**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**165 661 794.00**	**189 316 816.00**

(1) à utiliser uniquement pour la

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F	0	0	1	3	0	7	0	2	4	3	1	5	5	2	7

Désignation de l'entreprise : SARL MOULIN EL-ASSIL
Activité : FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS
. Adresse : COMMUNE DE SIDI OKBA

Exercice du	01/01/2020	au	31/01/2020

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		2020		2019	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			81 992 283.00		150 383 014.00
Production vendue	Produits fabriqués		12 366 142.02		
	Prestations de services		20 804 912.00		40 849 108.00
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**102 797 195.00**		**191 232 122.00**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice					
Achats de marchandises vendues		67 202 495,00		124 088 251,00	
Matières premières		100 568,00		122 105,00	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		1 596 115.14		1 195 029.00	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	347 281.00		809 060.00	
	Locations	2 242 926.00		2 335 534.00	
	Entretien, réparations et maintenance	757 742.00		269 813.00	
	Primes d'assurances	350 977.00		454 787.00	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	514 617.00		194 405.00	
	Publicité	878 359.00		1567 000.00	
	Déplacements, missions et réceptions	1 282 119.00		1 832 741.00	
Autres services		4 496 952.00		7 481 242.00	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs		**79 770 205,14**		**140 549 967.00**	
II-Consommations de l'exercice					
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I−II)			**23 261 917.00**		**50 682 155.00**
Charges de personnel		8 093 232.00		7 887 665.00	
Impôts et taxes et versements assimilés		1 587 305.00		2 946 437.00	
IV-Excédent brut d'exploitation			**13 581 379.00**		**38 848 054.00**

N.I.F	0	0	1	3	0	7	0	2	4	3	1	5	5	2	7

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : SARL MOULIN EL-ASSIL
Activité : FABRICATION ET VENTDE FARINE ET SON GROS
. Adresse : COMMUNE DE SIDI OKBA

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	2020		2019	
	DEBIT (en Dinars)	**CREDIT** (en Dinars)	**DEBIT** (en Dinars)	**CREDIT** (en Dinars)
Autres produits opérationnels	69 432.00		56 830.00	12 602.00
Autres charges opérationnelles	413 835.00	205 559.00		
Dotations aux amortissements	918 092.00	774 943.00		
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		6054. 662.94		
V-Résultat opérationnel	**12 318 885.00**		**38 921 382.00**	**-26 602 497.00**
Produits financiers	324 144.00		424 909.00	**-100 765.00**
Charges financières	62 199.00	946 017.00		
VI-Résultat financier	**261 945.00**	**521 108.00**		**261 945.00**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**12 580 830.00**		**38 400 274.00**	**-25 819 444.00**
Eléments extraordinaires (produits) **(*)**				
Eléments extraordinaires (Charges) **(*)**				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	3 145 207,00	9 601 433		
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**13 974 955,00**	**28 798 841.00**	**-19 363 219.00**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية

الرقم : 150 / ك.ق.ت.ت / 2022

بسكرة في : 28 - 02 - 2022

إلى السيد : مدير مطاحن الأصيل
سيدي عقبة - بسكرة -

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **فضيل زينب**

2 – **بوطهير سماء**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" التدقيق المحاسبي لأعمال نهاية السنة "

تحت إشراف : **د/ عباسي صابر**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

رئيس مصلحة الموارد البشرية والوسائل العامة
بن ناصر محمد

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غربي وهيبة