

عاشراً

- تدقيق العمليات -

العمليات النقدية - الهدف والاجراءات - العمليات الآجلة
المشتريات ومردوداتها - المبيعات ومردوداتها

تقوم الوحدة خلال الفترة المالية بالعديد من العمليات التي يختلف عددها وأنواعها من وحدة الى اخرى الا انه يمكن القول بان عمليات اية منشأة مهما كانت طبيعة نشاطها وحجم عملياتها بالامكان تقسيمها الى عمليات نقدية وعمليات آجلة وذلك بصرف النظر عما اذا كانت العمليات تجارية اي ايرادية ام استثمارية اي رأسمالية . ومن المتعارف عليه ان جميع عمليات الوحدة النقدية والآجلة القابلة للقياس والتقييم المالي تتحول عن طريق مراحل العمل المحاسبي المنتظم الى بيانات محاسبية تؤيدها مستندات سليمة وتضمها دفاتر وسجلات وتتلور في النهاية في قوائم مالية ختامية تخضع للفحص لاجل التأكد من صحتها ومدى تعبيرها عن نتيجة النشاط وعن المركز المالي .

وسوف نقرم فيما يلي وبشيء من الاجاز بيان كيفية تدقيق وفحص كل من :-

الأ : العمليات النقدية

يقصد بالعمليات النقدية جميع العمليات التي يكون احد طرفيها او كلاهما من حسابات النقدية .

والعمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات وسواء تمت عن طريق الصندوق او عن طريق المصرف او كانت جارية ام استثمارية تمثل طرفان تقبضان احدهما موجب يؤدي الى زيادة في النقدية وهو المقبوضات والاخر سالب يؤدي الى نقص في النقدية وهو المدفوعات . ويتولد عن تفاعلها مع بعضها البعض رصيد النقدية بالمصرف والصندوق .

ولاشك ان الهدف الرئيسي من تدقيق العمليات النقدية هو التأكد من ان :-
١ - رصيد النقدية الموجود بصندوق الوحدة او بحسابها لدى المصرف مطابق لما هو وارد بدفتر النقدية وقائمة المركز المالي .

عاشراً

٢- القيد الموجودة بالصندوق او بحساب الوحدة لدى المصرف هي ما يجب ان يكون موجود فعلاً في هذا التاريخ اي بمعنى ان جميع المقبوضات التي تمت خلال الفترة المدفوعات وخصية بنهر مؤيدة بمسندات صحيحة وجدية.

ولكي يمكن تحقيق التدفين السابقين فالخطوات التدقيق الواجب اتباعها تتمثل في التالي:

١- لتحقيق الهدف الاول

لكي يتأكد المدقق من ان رصيد القيدية الموجودة بصندوق الوحدة وفروضها او بحساباتها الجارية لدى المصرف مطابق لما هو مدون فعلاً بالسجلات والدفاتر وقائمة المركز المالي فانه يجب عليه القيام باتباع التالي :-

- أ- القيام بمجرد عملي للتقيدية الموجودة بصندوق الوحدة وفروضها واعتماد مختصر نتيجة الجرد موقع من قبله ومن قبل امين الصندوق.
- ب- تحقيق رصيد حسابات الوحدة الجارية بالمصارف والتأكد من صحته ومطابقتها لما هو وارد في الدفاتر والسجلات.

٢- لتحقيق الهدف الثاني

وهو التأكد من ان القيدية الموجودة بخزان المنشأة او بحساباتها لدى المصارف هي ما يجب ان يكون موجوداً فعلاً في تاريخ اعتماد القوائم المالية محل الفحص والتدقيق ويطلب ذلك اتباع الخطوات التالية :-

أ- تدقيق حسابي للدفتر النقدي

تقوم الوحدات بتخصيص دفتر لتسجيل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات وفروض عدد الخانات التحليلية بهذا الدفتر على حجم الوحدة من جهة وعلى درجة التحليل المطلوبة من جهة اخرى. فقد تخصص بعض الوحدات دفترًا للعمليات النقدية عن طريق الصندوق فقط، ودفتر آخر للعمليات النقدية التي تتم عن طريق المصارف، وقد يجمع الدفتران في دفتر واحد وقد يتضمن هذا الدفتر الاخير حالات تحليلية فرعية من اهمها الخانات التالية بجانب المقبوضات: الخصم المسموح به، متحصلات من المدينين، اوراق قبض محصلة، مبيعات نقدية، مقبوضات الرأبانية متنوعة، مقبوضات رأبانية وفي

جانب المدفوعات توجد الخزانات التالية : الخصم المكتسب ، تسديدات الى الدائنين ، اوراق دفع مسددة ، مشتريات نقدية ، مصروفات ايرادية متنوعة ، مصروفات رأسمالية الخ .

يعتبر دفتر النقدية من اهم دفاتر الوحدة وذلك لما له من ارتباط وثيق بمعظم الدفاتر الاخرى ، ولان جميع عمليات المشروع تصب في النهاية بهذا الدفتر . يهدف التدقيق الحسابي لهذا الدفتر الى التأكد من صحة العمليات المثبتة به من الناحية الحسابية ويتضمن نطاق التدقيق الحسابي لدفتر النقدية الامور التالية :

- تدقيق مجاميع الخزانات الرأسمية والاقفية لهذا الدفتر .
- تدقيق نقل المجاميع الاجمالية والفرعية من صفحة الى اخرى .
- التأكد من تسجيل المبالغ في الخزانات التحليلية الصحيحة .
- تدقيق الترحيلات التي تمت من هذا الدفتر الى دفتر اليومية العام او دفتر الاستاذ العام او دفتر استاذ العملاء او دفتر استاذ الدائنين .
- تدقيق ترصيد الدفتر والتأكد من صحة الرصيد .

ب - تدقيق مستندي لدفتر النقدية

تتضمن عملية التدقيق المستندي لدفتر النقدية الخطوات التالية :-

- 1- تعتبر الخطوة الاولى في عملية التدقيق هذه هي مطابقة كشف المصرف مع دفتر النقدية . حيث يقوم المصرف بارسال كشوف حساب الى الوحدة التي لها حساب طرفه من وقت لآخر تبين فيها حركة الايداعات والمسحوبات التي تمت بحساب الوحدة خلال الفترة المرسل عنها الحساب . ولما كان كشف حساب المصرف يعتبر صورة لما هو مقيد بدفتر النقدية التحليلي فانه يجب على المدقق ان يطابق ماورد بهذا الكشف مع ماسجلته الوحدة بدفاترها فكثيراً ما تسفر هذه المطابقة عن تلاعب بالمتحصلات او بالشيكات المسحوبة وتتضمن تلك المطابقة الايداعات التي تجر بها الوحدة بحسابها في المصرف سواء كانت نقدية او شيكات ، كما تتضمن ايضاً تتبع الشيكات المسحوبة لامر الغير .

وكما هو معلوم فان كمية الاختبارات التي يجربها المدقق في هذا المجال عند اجراء المطابقة تتوقف على كفاية انظمة الرقابة الداخلية للعمليات النقدية وعلى حجم عمليات الايداع والشيكات المسحوبة خلال السنة المالية .

وعند القيام بعملية المطابقة بين كشف او كشف المصرف مع دفتر النقدية يجب على المدقق مراعاة مايلي :-

- التأكد من مطابقة تواريخ الايداعات بين دفتر النقدية مع ما هو وارد في كشف حساب المصرف . وفي حالة اختلاف تواريخ الايداعات بين دفتر النقدية وما هو وارد بكشف المصرف (وخاصة بالنسبة للايداعات النقدية) يجب على المدقق تحري اسباب هذا الاختلاف فقد يخفي وراءه تلاعباً خطيراً باموال الوحدة كأن يلجأ امين الصندوق الى اثبات ايداع نقدية بالمصرف في تاريخ معين ولكن هذا الايداع لا يظهر بكشف المصرف الا بعد مضي مدة طويلة ، والحقيقة التي قد يكتشفها المدقق هي ان امين الصندوق لم يودع النقدية في التاريخ الوارد بدفاتره وانما استبقاها معه طوال مدة التأخير في ايداعها المصرف لاستعمالات خاصة او لتغطية اي عجز في صندوقه .

- التأكد من مطابقة مبالغ الايداعات المسجلة بدفتر النقدية والواردة بكشف حساب المصرف والتحري عن اسباب الاختلاف . فقد تلجأ الوحدة الى اثبات قيمة الايداع بالكامل على ان تقيد العمولة او المصروف المستحق للمصرف على حدة بدلاً من تقييم الصافي مباشرة بعد خصم العمولة او المصروفات كما تفعل المصارف عادة ويجب على المدقق هنا الاستعانة بقسائم الايداعات واشعارات الاضافة التي يرسلها المصرف للتحقق من ذلك .

- اجراء التسويات اللازمة لاثبات العمليات الواردة بكشف حساب المصرف والغير مثبتة بدفتر النقدية مثل مصاريف المصرف وعمولته والفوائد المحتسبة على الحساب الجاري المدين والدائن الخ .

- اعداد مذكرة التسوية اللازمة بين رصيد المصرف الوارد بدفاتر الوحدة ورصيد المصرف الوارد بكشف حساب المصرف في تاريخ انتهاء السنة المالية .

- اخذ مذكرة بارقام الشيكات المسحوبة والتي لم ترد بكشف حساب المصرف الاخير وتتبع تقديم هذه الشيكات للمصرف في المدد المقبلة فقد يسفر هذا التتبع عن مخالفات خطيرة .

وسوف نبين فيما يلي وفي ايجاز شديد - اهم النقاط التي يجب ان تراعى عند التدقيق المستندي لبعض انواع المقبوضات والمدفوعات .

التدقيق المستندي لاهم بنود المقبوضات النقدية

١ - المدينون

يتم تدقيق مفردات المقبوضات من المدينين مستندياً مع :

- أ - صورة من وصل تسديد الدفعات سواء كانت نقداً ام بشيكات وعلى ان تكون الوصولات موقعة من قبل موظف مسؤول .
- ب - صورة من الوصولات الصادرة من قبل الوحدة للمدينين عن المبالغ التي قبضت مع التأكد من مطابقة المبالغ الواردة بها وتواريخها للبيانات المقابلة لها بدفتر النقدية .
- ج - المكاتبات المتبادلة مع المدينين مع اعطاء اهمية خاصة لاية ملاحظات ترد من المدينين عن العمليات التي تمت بينهم وبين الوحدة .
- د - قسائم الايداع واشعارات المصرف .

٢ - الخصم المسموح به

تحدد قيمة الخصم المسموح به بعوامل عدة من اهمها النسبة المثوية للخصم ، وكذلك الاجل الممنوح للمدينين وهذه تتأثر بالظروف الاقتصادية وسعر الفائدة السائد في السوق .

لذا يجب ان يكون هناك نظام محكم للرقابة الداخلية على النشاط البيعي والقواعد التي تمنح للمدينين والقواعد التنظيمية للخصم والحالات التي يمنح فيها .
ومن اهم النقاط التي تراعى عند تدقيق الخصم المسموح به مايلي :-

- أ - التأكد من صحة تطبيق القواعد المعتمدة والتي تنظم عملية الخصم المسموح به .
- ب - التأكد من ان المدين قد استفاد من الخصم وسدد المستحق عليه خلال فترة الاجل الممنوح له عن طريق اجراء الربط بين تواريخ اتمام صفقات البيع والقيام بسداد قيمتها وذلك بالاطلاع على قرارات قواعد الخصم المسموح به والاطلاع على قوائم المبيعات وصور من وصولات السداد والتأكد من صحة احتساب الخصم .

٣ - المبيعات النقدية

تم عملية تدقيق المبيعات النقدية عن طريق اجراء المقارنة بين ارقامها في دفتر النقدية وبين :

- أ- صور قوائم المبيعات ولكافة اقسام البيع .
- ب- الكشوف التفصيلية للمبيعات النقدية التي تعدها اقسام البيع .
- ج- كشوف مبيعات كل قسم على حده ، واجمالي مبيعات الاقسام التي يعدها قسم تسليم المبيعات وكذلك كشوف بيان قيمة المبيعات التي لم يستلمها اصحابها وصورة من وصل ارجاع البضاعة الى الاقسام المختصة .
- د- قسائم ايداع النقدية في المصرف او الوصولات الخاصة بايداع المبالغ في الصندوق بالوحدة اذا اسفرت المقارنة عن وجود اي اختلاف فيجب العمل على تحديده ومعرفة اسبابه واتخاذ الاجراءات المناسبة لعلاجه .

٤- اوراق القبض

تعدد طرق تحصيل اوراق القبض ومن اهم هذه الطرق هي :

- ١- الاحتفاظ بورقة القبض لدى الوحدة حتى يحل ميعاد استحقاقها ثم تقدم الى المدين لسداد القيمة وعندما يسدد المدين القيمة تسلم الوحدة الورقة اليه ويكون دليل الاثبات على السداد هو اثبات قيمتها وبياناتها مع البيانات المسجلة في كل من دفتر النقدية ويومية اوراق القبض التي يؤشر عليها امام بيانات الورقة بما يفيد السداد وتاريخه وقد يحدث في بعض الاحيان ان تعطي الوحدة وصل بقيمة الورقة وذلك علاوة على تسليم الورقة اليه وفي هذه الحالة يكون الدليل المستندي على السداد هو صورة الوصل .
- ٢- ترسل الوحدة ورقة القبض الى المصرف لتحصيلها من المدين نيابة عنها في ميعاد الاستحقاق ويقيد القيمة لحسابها بعد خصم مصاريف التحصيل وبمجرد تحصيل القيمة يرسل المصرف اشعاراً بذلك الى الوحدة وتم عملية تدقيق المبلغ المقبوض والمسجل في دفتر النقدية مع اشعار المصرف ويومية اوراق القبض ويومية اوراق القبض برسم التحصيل .
- ٣- قد تخصم الوحدة ورقة القبض لدى المصرف قبل حلول ميعاد استحقاقها ويقيد المصرف القيمة الحالية للورقة لحساب الوحدة ويرسل اليها اشعاراً بذلك وتم عملية تدقيق القيمة المقبوضة والمسجلة في دفتر النقدية مع الاشعار ويومية اوراق القبض .

٥- بيع موجودات ثابتة

بصفة عامة جرى العرف على الا يتم شراء او بيع الموجودات الا بقرار من سلطة عليا في الوحدة وتم عملية البيع بطرق متعددة منها البيع بالمزاد او البيع المباشر. وتم عملية تدقيق بيع الموجودات الثابتة على النحو التالي :-

- ١- التأكد من ان قرار البيع قد صدر من قبل جهة مختصة وذلك بالاطلاع على القرار.
- ٢- فحص قائمة المزاد او المحضر في حالة البيع عن طريق المزاد للتأكد من ثمن البيع وشروطه.
- ٣- الاطلاع على قوائم او عقود البيع حسب الاحوال.
- ٤- الاطلاع على صور الوصولات الخاصة باستلام الثمن.

ويلاحظ انه اذا باعت الوحدة الموجود بثمن يزيد عن قيمته الدفترية وجب هنا ترحيل الربح (اي الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية ومخصص الاندثار المتجمع) الى حساب ارباح رأسمالية اما اذا حدث العكس وبيع الموجود بثمن يقل عن القيمة الدفترية مخصص الاندثار المتجمع) وجب ترحيل الفرق الى حساب خسائر رأسمالية ويقفل الحسابان في نهاية الفترة المالية في حساب الارباح والخسائر.

٦- القروض

قد تلجأ الوحدة في بعض الاحيان الى الاقتراض من الغير لاجل تمويل عملياتها ويتم الاقتراض في الاحوال العادية من المصارف وتم عملية تدقيق القروض كما يلي :

- ١- الاطلاع على النظام الداخلي للوحدة للتأكد من انه يسمح للوحدة بالاقتراض.
- ٢- التأكد من ان الموافقة بالاقتراض قد صدرت من قبل جهة مختصة بذلك.
- ٣- فحص عقد القروض لمعرفة قيمته واهم شروطه مثل الفائدة ومواعيد استحقاقها وطريقة السداد.
- ٤- مطابقة المبالغ المسددة من قيمة القرض مع اشعار المصرف او وصل السداد النقدي حسب طريقة السداد.

التدقيق المستندي لاهم بنود المدفوعات النقدية

١- المجهزون

للتأكد من صحة المبالغ المسددة للدائنين يجب على المدقق القيام بالخطوات التالية :-

- أ- الاطلاع على الوصل الوارد من المجهز ومطابقة ماورد به من بيانات مع ما هو مسجل بدفتر اليومية .
- ب- التأكد من جدية الالتزام او الدين وذلك بالرجوع الى اصل قائمة الشراء ومطابقة ماورد بها من بيانات مع الوصل الوارد من المجهز .
- ج- الاطلاع على كشوف الحساب الوارد من المجهزين او المصادقات المرسلة منهم للتأكد من جدية السداد وصحته .
- د- الاطلاع على شروط السداد والتحقق عما اذا كانت المنشأة قد استفادت من خصم تعجيل الدفع ام لا .

٢- الخصم المكتسب

الحصول على الخصم المكتسب مرهون بسداد المبالغ المستحقة للمجهزين خلال فترة الآجل التي يمنحها للوحدة وعلى ذلك فتدقيق هذا النوع من الخصم يرتبط بتدقيق التسديدات للمجهزين والقوائم التي تم سدادها في مواعيدها ومدى استفادة الوحدة من الخصم وبالتالي فان تدقيق الخصم المكتسب تتم في نفس الوقت الذي تتم فيه عملية تدقيق التسديدات للمجهزين وانما يجب العناية بتدقيق الخصم من الناحية الحسابية للتأكد من صحته .

٣- مدفوعات المشتريات النقدية

طبيعة نشاط الوحدة او لظروف خاصة قد تقتضي قيامها باجراء بعض عمليات الشراء النقدي خروجاً عن القاعدة العامة وهي ان معظم المشتريات تتم بالآجل وتدرج قيمة هذه المشتريات النقدية في خانة خاصة في دفتر النقدية . وتتم عملية تدقيق المشتريات النقدية اساساً على الوجه التالي :-

- أ- تراجع القوائم حسابياً للتأكد من صحة احتساب قيمة المشتريات واستبعاد الخصم التجاري ان وجد .

126

ب - تدقيق القوائم مع اوامر الشراء ومحاضر الفحص والاستلام للتأكد من ان المستلزمات المشتراة مطابقة لاوامر الشراء وانه قد تم فحصها واستلامها .
ج - الاطلاع على الوصولات التي تشير الى سداد قيمة المشتريات المسجلة في دفتر النقدية .

٤ - مدفوعات لشراء موجود ثابت

تتطلب عملية التدقيق المستندي لهذا البند اتباع مايلي :-

- أ - الاطلاع على القرار الخاص بالموافقة على عملية الشراء .
- ب - الاطلاع على قوائم الشراء والوصولات الرسمية ومطابقة ماورد بها مع ماهو مقيد بدفتر النقدية .
- ج - التحقق من ملكية الوحدة للموجود وذلك بالاطلاع على المستندات المؤيدة للملكية كعقود التسجيل بالنسبة للاراضي والمباني .
- د - التحقق من صحة التوجيه المحاسبي وعدم الخلط بين ماهو ايرادي وماهو رأسمالي من هذه المدفوعات .
- هـ - اذا كان الشراء قد تم عن طريق وسيط او مكاتب متخصصة فهنا يجب الاطلاع على القائمة الصادرة من هؤلاء الوسطاء او المكاتب والمراسلات المتبادلة بينه وبين الوحدة للتحقق من العمولة وثن الشراء وشروط السداد .

٥ - الايجار

اذا كانت الوحدة تستأجر بعض العقارات بقصد استخدامها في مزاوله نشاطها فانها تقوم بتحرير عقد مع مالك العقار وتسدد له الايجار على فترات زمنية يتفق عليها .

وتتم عملية تدقيق بند الايجار كما هو مدون بدفتر النقدية كما يلي :

- أ - الاطلاع على عقد الايجار لمعرفة قيمة الايجار المتفق عليه وكيفية سداده ومواعيد السداد وباقى الشروط الاخرى الخاصة بالانتفاع بالعقار المؤجر .
- ب - الاطلاع على وصل تسديد القيمة الايجارية الى المالك .
- ج - التأكد من ان الايجار الذي يخص الفترة المالية موضع التدقيق هو المدرج بحساب الارباح والخسائر بصرف النظر عما سدد منه وما لم يسدد .

٦- المدفوعات النثرية

من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية على المدفوعات ضرورة الصرف عن طريق الشيكات الا انه استثناءً من هذا المبدأ فان هناك بعض المدفوعات النثرية الصغيرة التي يتبع في صرفها نظام السلف المستديمة .

تتضمن خطوات التدقيق المستندي للمدفوعات النثرية التي تتم من السلف المستديمة

مايلي :-

- أ- فحص نظام الرقابة الداخلية على هذه المدفوعات والتعرف على نقط الضعف فيه .
- ب- التدقيق الحسابي لدفتر المصاريف من حيث تدقيق المجاميع الافقية والرأسية لهذا الدفتر وتدقيق الترحيلات مع دفتر النقدية ، تدقيق الترحيلات من هذا الدفتر الى دفتر اليومية العامة والحسابات الخاصة بدفتر الاستاذ العام .
- ج- تدقيق اختباري لبعض مستندات الصرف مع ما هو مقيد بدفتر المصاريف النثرية بعد فحص المستندات نفسها والتأكد من صحتها شكلاً وموضوعاً .
- د- بالنسبة لبعض المصروفات النثرية الصغيرة التي لا توجد مستندات تؤيدها يجب على المدقق ان يحصل على موافقة بها من الجهة المختصة .
- هـ- تتبع الرصيد المتبقي من السلفة من وقت لآخر ولت نظر الادارة الى قلة هذا الرصيد او زيادته عن احتياجات الوحدة .
- و- جرد المتبقي من السلفة ومطابقة الرصيد مع مستندات الصرف واصل السلفة واعداد محضر بنتيجة هذا الجرد .

ثانياً : العمليات الآجلة

يقصد بالعمليات الآجلة جميع عمليات البيع او الشراء التي تقوم على اساس الائتمان وما قد يترتب عليها من عمليات رد لهذه المشتريات او المبيعات الآجلة او عمليات خاصة بالاوراق التجارية (اوراق القبض واوراق الدفع) .

ومن المعروف ان العمليات الآجلة تمثل جزء كبير من النشاط التجاري للمشروعات حيث ان عمليات الشراء او البيع النقدي لا تتناول الا جزء بسيط من النشاط التجاري في الوحدات .

وسوف نحاول فيما يلي ابضاح كيفية تدقيق بعض العمليات الآجلة وسجلاتها .

821

1- المشتريات الآجلة
تخصص الوحدة دفترًا ليومية المشتريات الآجلة تسجل فيه جميع المشتريات الآجلة من واقع مستنداتها وذلك بعد التأكد من ان عمليات الشراء قد تمت طبقاً للقواعد المنظمة فيها. ويقسم هذا الدفتر الى عدة خانات تختلف حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة وتخصص هذه الخانات لتسجيل جميع البيانات الخاصة بالمشتريات جملة وتفصيلاً.

ويتم التسجيل في هذا الدفتر من واقع الفواتير او العقود اولاً بأول كما يتم الترحيل منه يومياً عادة الى الحسابات الشخصية للمجهزين في دفتر أستاذ المجهزين او دفتر استاذ المشتريات كما يسمى في بعض الاحيان كما يتم الترحيل منه اجمالاً على فترات دورية أسبوعية أو شهرية مثلاً الى الجانب المدين من حساب المشتريات والجانب الدائن من حساب اجمالي المجهزين في دفتر الأستاذ العام أو الى دفتر اليومية بحسب النظام المتبع. وعلى اي حال فان تدقيق دفتر يومية المشتريات حسابياً وبمستندياً تتم على النحو التالي :-

- أ- تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية.
- ب- تدقيق اختباري لترحيل بعض العمليات المثبتة بهذا الدفتر الى الحسابات الشخصية بدفتر استاذ المجهزين او استاذ المشتريات.
- ج- اختبار صحة نقل مجموع الدفتر الى اليومية العامة أو المركزية وترحيل القيود الى الحسابات الأجمالية (المشتريات والمجهزون) بدفتر الأستاذ العام.
- د- اختبار العمليات الحسابية لبعض قوائم المشتريات مثل التضريبات الاسعار ومجموع القائمة والخصم الممنوح وتحويل العملة من اجنبية الى عملة وطنية.
- هـ- على المدقق القيام بتدقيق اختباري مستندي لبعض العمليات المثبتة بيومية المشتريات عن طريق مطابقتها مع قوائم الشراء المؤيدة لهذه العمليات والتي يجب ان تكون محفوظة بشكل يسهل معه تدقيق القيود الدفترية.
- و- التأكد من اعتماد عملية الشراء من الجهة المسؤولة وفقاً لنظام الرقابة الداخلية الذي تتبعه الوحدة.
- ز- يجب ان يقوم المدقق باختبار بعض قوائم المشتريات مع اوامر وعقود الشراء. واذا كانت المشتريات تتم بطريقة المكافسة او الزائدة فعليه ان يطلع على ملفات المناقصات أو الزيادات وكذلك عليه ان يتحقق من وصول البضاعة المشتراة الى

مخازن الوحدة واستلامها لها وذلك بالرجوع الى سجلات المخازن والتأكد من تسجيل البضاعة الواردة في بطاقات الصنف.

ح- على المدقق ان يوجه عناية خاصة الى المشتريات التي تتم في نهاية الفترة المالية للوحدة وتلك التي تسجل بالدفاتر في اوائل الفترة المالية التالية اذ قد يحدث ان ترد البضاعة الى الوحدة في آخر المدة وتفيد في سجلات المخازن وتدرج ضمن بضاعة آخر المدة في قوائم الجرد ولكن تؤجل الوحدة قيد هذه المشتريات حتى اوائل المدة التالية وذلك بقصد تضخيم الارباح وهو نوع من الغش وينبغي على المدقق ان يحول دون اتمامه وان يكشف عنه ويمكن ان يتم عكس ذلك للحد من الارباح وذلك بتسجيل المشتريات في دفتر المشتريات وادراجها في قوائم الجرد وذلك بغرض تقليل الارباح وهذا يتم غالباً بقصد التهرب من الضرائب.

ط- بالنسبة للبضاعة المشتراة والتي لم ترد بعد المخازن الوحدة وانما لاتزال بالطريق او انها مودعة بمخازن الاستيداع فانه يجب على المدقق الحصول على شهادة تفيد ملكية الوحدة لهذه البضاعة وأنها مودعة في مخزن الاستيداع ثم يتتبع ويتحقق من ادراجها ضمن بضاعة آخر المدة في قوائم الجرد.

ي- من المسائل الفنية التي يجب ان يعتني بها المدقق أثناء فحصه المستندي للمشتريات ان يتحقق من ان المنشأة تلتزم التفرقة في تسجيلها للمشتريات بين المشتريات من البضاعة واخرى مشتريات لموجودات ثابتة.

٢- مردودات المشتريات

تخصص الوحدات الكبيرة عادة دفتر خاص بالمردودات من المشتريات اما الوحدات الصغيرة حيث تكون حركة المردودات بسيطة فأنها تكتفي بقيدتها بدفتر اليومية العامة وبذلك تخصم قيمتها من اجمالي المشتريات. ويتم القيد في هذا الدفتر من واقع صور أشعارات الخصم المرسله الى المجهزين وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفتر اول بأول الى الحسابات الشخصية بدفتر استاذ الدائنين وفي نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع الدفتر الى اليومية العامة او يرحل مباشرة الى الحسابات الاجمالية بدفتر الأستاذ العام (حساب اجمالي الدائنين وحساب مردودات المشتريات) ويتضمن التدقيق الحسابي والمستندي لمردودات المشتريات مايلي :-

أ- تدقيق الجاميع الافقية والرأسية من صفحات دفتر اليومية لمردودات المشتريات.

ب - تدقيق ترحيل كل عملية من دفتر يومية لمردودات الى حسابات المجهزين بدفتر استاذ المشتريات

ج - تدقيق ترحيل المجاميع الى دفتر اليومية العامة .

د - تدقيق اختباري لبعض العمليات الحسابية الخاصة باشعارات الرد .

هـ - تدقيق صور اشعارات الرد على مامثبت بدفتر يومية مردودات المشتريات لمدة ثلاثة أواربعة أشهر حسب الاحوال على ان براعى في اختبارات اهمية العمليات وعددها .

و - مطابقة قوائم الخصم التي يرسلها المجهزون للوحدة بعد تسلمهم البضاعة المرتدة مع صور اشعارات الرد التي تقوم الوحدة بتحريرها مع ما قيد بدفتر يومية مردودات المشتريات عن الفترة التي قام بتدقيقها .

ز - تدقيق قوائم الخصم واشعارات الرد مع سجلات البضاعة للتأكد من خروج البضاعة المرتدة من حيازة الوحدة فعلاً وبصفة خاصة المردودات التي تتم في نهاية الفترة المالية حيث قد تلجأ الوحدة اما عمداً او سهواً الى تسجيل المردودات بدفتر اليومية الخاص وترحيلها الى حساب المجهز وابقائها بالمخزن ثم ادراجها ضمن البضاعة الباقية في قوائم الجرد ، الامر الذي يؤدي الى تضخيم في قيمة بضاعة آخر المدة وبالتالي مجمل الربح واظهار ارباح صورية .

ح - في حالة حصول الوحدة من المجهز او من قبل شركة التأمين على تعويض مقابل التلف الذي ظهر بالبضاعة يجب على المدقق العمل على تتبع الاجراءات التي اتخذتها الوحدة للمطالبة بالتعويض ثم يطلع على المراسلات المتبادلة للتحقق من المبلغ المدفوع فعلاً .

٣ - المبيعات الآجلة

الوحدات ذات النشاط الكبير تخصص دفتر يومية خاص يقيد فيه عمليات البيع الآجل ويتوقف تسطير هذا السجل على حجم الوحدة نفسها وعلى طبيعة نشاطها وانواع البضائع التي تتاجر فيها ويتضمن هذا الدفتر عادة خانات تحليلية لكل صنف من اصناف البضائع التي تتاجر فيها الوحدة الى جانب خانات بيانية اخرى لرقم القائمة الخاصة بالبيع واسم المشتري المدين ورقم صفحة حسابه الشخصي بدفتر استاذ المبيعات (استاذ المدينين) وخانة للمبلغ الأجمالي ثم البيان .

يتم القيد في هذا الدفتر من واقع صور قوائم البيع ويرحل منه أولاً بأول الى الحسابات الشخصية للمدينين بدفتر استاذ المبيعات وفي نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع هذا الدفتر الى اليومية العامة او يرحل مباشرة الى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العام (حساب المبيعات وحساب اجمالي المدينين). ويتضمن نطاق التدقيق الحسابي والمستندي لهذا الدفتر مايلي :-

- أ- تدقيق المجاميع الافقية والرأسية.
- ب- تدقيق الترحيلات من دفتر المبيعات الى الحسابات الشخصية للمدينين بدفتر الأستاذ لمدة تتراوح من ٣ - ٤ شهور وتتوقف على نتيجة فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية.
- ج- اختبار نقل مجاميع يومية المبيعات الى دفتر اليومية العامة ثم الى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام.
- د- التأكد من أن مبيعات الموجودات الثابتة قد رحلت الى حسابات الموجودات وان تسوية الأرباح أو الخسائر الرأسمالية قد قيدت بصورة صحيحة بدفتر اليومية العامة.
- هـ- اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض صور قوائم المبيعات من جمع وتضريبات للتأكد من صحتها حسابياً.
- ز- تدقيق اختياري للقيود المسجلة بيومية المبيعات لمدة تتراوح من ٣ - ٤ شهور مع قوائم المبيعات.
- ح- مطابقة صور قوائم المبيعات مع سجلات المخزن لاجل التحقق من ان البضاعة المباعة قد اثبتت الوحدة صدورها من المخازن وتخفيض كميات المخزون بكميتها.
- ط- على المدقق ان يوجه عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية الفترة المالية والتأكد من ان مبيعات الوحدة التي قيدت بالدفتر قد خرجت فعلاً من حيازة الوحدة وعليه ان يتحقق بانها لم تدرج ضمن قوائم الجرد في نهاية الفترة فقد يلجأ المسؤولون بالوحدة إما عمداً او سهواً الى ادراجها ضمن المخزون السلعي في آخر المدة لتضخيم رقم الارباح.
- ي- اذا صادف المدقق بعض القوائم الملقاة فعليه ان يتحقق من وجود موافقة من قبل موظف مسؤول وان الوحدة قد ارفقت صورة القائمة مع أصلها.
- ك- قد يحدث في بعض الأحيان ان يقوم المسؤولون بالوحدة بتأجيل قيد بعض قوائم المبيعات التي تمت في اواخر السنة المالية الى اوائل السنة المالية التالية وذلك بقصد تخفيض الارباح المحققة في سنة الفحص سعياً وراء التهرب الضريبي وعلى المدقق في

هذه الحالة العمل على ... حتى لا تثار مسؤوليته مستقبلاً وخصوصاً اذا علم بهذه الواقعة ولم يشر اليها صراحة في تقريره او ينبه المسؤولين الى تصحيحها.

٤ - مردودات المبيعات

اذا كانت عمليات المردودات متعددة فان الوحدات الكبيرة تخصص دفتر خاص مسطر على نمط دفتر يومية المبيعات الآجلة ويقيد بهذا الدفتر من واقع صور قوائم الاضافة المرسله للمدين وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفتر اول باول الى حسابات المدينين الشخصية بدفتر استاذ المدينين وفي نهاية كل فترة ينقل مجموع هذا الدفتر الى اليومية العامة او يرسل مباشرة الى الحسابات العامة بدفتر الاستاذ العام.

ويتضمن نطاق التدقيق الحسابي والمستندي لهذا الدفتر ما يلي :

- أ - اختبار المجاميع الأفقية والرأسية في دفتر يومية المردودات لعدد من الشهور.
- ب - اختبار نقل المجاميع الى اليومية العامة وترحيلها لدفتر الاستاذ العام.
- ج - اختبار الترحيلات من دفتر يومية مردودات المبيعات الى الحسابات الشخصية للعملاء.
- د - تدقيق الاشعارات الدائنة التي ترسلها الوحدة الى المدينين من الناحية الحسابية بالاضافة الى تدقيقها مع ما مقيد بدفتر يومية مردودات المبيعات.
- هـ - تدقيق بعض الاشعارات الدائنة مع ما مقيد بسجلات البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلاً ودخولها في حيازة المنشأة.
- و - يجب على المدقق اذ يوجه عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية والتأكد من ورود تلك البضاعة لمخازن الوحدة وانها قد أدرجت في قوائم الجرد الخاصة بالمخزون السلعي في نهاية المدة.

فقد تسجل المردودات بالسجلات ولكن لا تدرج في قوائم الجرد وذلك بقصد تقليل رقم المبيعات الصافية من جهة ، وتقليل رقم بضاعة آخر المدة وبالتالي الحد من الأرباح المحققة . وهذا يحدث عادة بقصد التهرب من الضرائب او تقليل الأرباح الموزعة ليستفيد اعضاء مجلس الإدارة فيشتركون أسهماً بسعر أقل ثم يظهرون هذه الأرباح في السنة القادمة فترتفع قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية فيبيعون ما اشتروه من أسهم وبذلك يحققون أرباحاً على حساب المصلحة العامة للوحدة .

٥١٣٣

ز- يجب على المدقق ان يولي عناية لمردودات المبيعات التي تتم في اول السنة المالية الجديدة فقد يعمد المسؤولون بالوحدة الى تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة موضوع التدقيق ثم اعتبارها مردودات في بداية السنة الجديدة وذلك بقصد تضخيم رقم المبيعات وبالتالي رقم الأرباح المحققة.

أحمد كوش

تدقيق بنود رأس المال العامل

المفهوم - تدقيق النقدية - المخزون - اوراق القبض - المدينون
الاستثمارات قصيرة الأجل

المفهوم

يقصد بالبنود التي يتكون منها رأس المال العامل بنود الاستخدامات قصيرة الأجل للاموال (الموجودات المتداولة). ومن أبرز بنودها: النقدية - المخزون - المدينين - اوراق القبض - الاستثمارات قصيرة الأجل - وكذلك بنود مصادر الاموال قصيرة الأجل ومن أبرز بنودها الدائنون - اوراق الدفع - وسوف نتناول فيما يلي كيفية تدقيق كلاً من هذه البنود:

١ - تدقيق النقدية

تعتبر النقدية من اكثر الموجودات عرضة للاختلاس والسرقة الأمر الذي يتطلب الاحتفاظ بالجانب الاكبر من الأرصدة النقدية للوحدة لدى واحد او اكثر من المصارف مع تخصيص مبلغ كعهددة للصرف منها على شكل مصروفات نثرية وبعض المدفوعات ذات الصفة الخاصة او العاجلة.

اهداف تدقيق النقدية

- ١ - الأفصاح المهني الأمين عن الأرصدة النقدية ويتطلب ذلك قياس سليم للعمليات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع الثبات في تطبيق هذه المبادئ من فترة مالية لآخرى وتبويب وعرض واضح للأرصدة النقدية في نهاية السنة.
- ٢ - التحقق من سلامة المعاملات التي تمت نقداً وتسجيل كافة هذه المعاملات مؤيدة بالمستندات الكافية ويتطلب ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية على النقدية ومدى التزام العاملين بتطبيق هذا النظام.
- ٣ - التحقق من وجود الأرصدة النقدية وعدم وجود قيود مفروضة على التصرف في هذه الأرصدة او بعضها.

اعتبارات عامة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية

هناك اعتبارات عامة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية اذا ما روعيت توفر نظام رقابة داخلية جيد وفيما يأتي أهم هذه الاعتبارات :

- ١- على الوحدة ان تقوم بأصدار دليل تدون فيه وبشكل تفصيلي وواضح واجبات ومسؤوليات كل موظف وأن يكون بشكل يمكن الإدارة من معرفة الموظف الذي أدى العمل والموظف الذي اتخذ القرار لتنفيذ العملية.
- ٢- على الوحدة ان تصدر تعليمات واضحة حول الترتيبات التي تتخذ في حالة غياب أحد المسؤولين ومن يقوم بتنفيذ العمل اثناء غيابه لاجل ألا يتأخر العمل.
- ٣- مراعاة الفصل التام بين واجبات ومسؤوليات امناء الصندوق وبين الاعمال الحسابية التي تتعارض مع طبيعة عملهم أو التي تهيج لهم فرص التلاعب. كمسك حسابات العملاء المدينة والدائنة أو الأشتراك في اعداد الكشوف المرسله لهم.
- ٤- الزام الموظفين الذين يكون واجبهم استلام النقدية على التمتع باجازاتهم السنوية بشكل منتظم واحلال آخرين بدلهم كما يفضل اجراء تنقلات بين مراكز الموظفين وبشكل مفاجئ لاجل تدريب الموظفين على القيام بأعمال بعضهم.
- ٥- الفصل بين الأموال الشخصية لأمين الصندوق وأموال الوحدة وعدم القيام بصرف أي مبلغ الا بعد تحويل مسبق.
- ٦- اثبات العمليات في دفاتر النقدية أولاً بأول واجراء المطابقة بين الرصيد الدفترية وبين الموجود الفعلي لدى أمين الصندوق.
- ٧- استخدام الوسائل التي تكفل المحافظة على النقود وذلك بوضعها في خزانات حديدية.
- ٨- في حالة وجود قسم للتدقيق الداخلي فان واجباته بخصوص النقدية تكون مهمته .
 - أ- القيام بالجرد المفاجئ في فترات دورية وغير منتظمة .
 - ب- اجراء المطابقة بين الموجود الفعلي للنقد وما هو مثبت في الدفاتر والسجلات .
 - ج- التحقق من كفاءة نظام الضبط الداخلي .
 - د- التدقيق الحسابي لدفاتر الصندوق .
 - هـ- طلب شهادة من المصرف بالرصيد ومطابقته مع الدفاتر ومتابعة الحسابات المعلقة في كشوف الشهور السابقة .

و- فحص مستندات القبض والدفع وتدقيقها مع دفتر الصندوق وكذلك متابعة الأرقام المسلسلة لمستندات القبض والدفع والتحري عن أسباب الشذوذ في حالة وجودها.

٩- التأمين ضد خيانة الأمانة لكافة الموظفين الذين بحوزتهم النقود.
١٠- استلام كشوف المصرف من قبل موظف مستقل يقوم بأجراء المطابقة واعداد مذكرة التسوية الخاصة بمطابقة الأرصدة.

١١- ان مستندات القبض والدفع يجب ان تكون بسيطة وواضحة وبشكل يؤدي الى سهولة استخدامها وان لاتم عملية اي صرف او قبض الا بعد تحضير هذه المستندات.

١٢- ان يكون هناك تقسيم للعمل واضح بين الاقسام والموظفين وبشكل لايمكن معه لاي موظف أو قسم التدخل بعمل أو واجبات موظف أو قسم آخر وفي الوقت نفسه يجب ان يتوفر مبدأ التجزئة والخاص بتجزئة المعاملة الى اقسام يقوم بها اكثر من موظف أو قسم واحد.

وإذا كان موظف واحد يقوم بالعملية او قسم واحد فهذا يجب ان تدقق العملية من قبل موظف آخر أو قسم آخر.

١٣- أي عملية يجب ألا تتم الا بعد تحويل من قبل مسؤول له الصلاحية بالصرف وان ترفق بمستندات الصرف المستندات الثبوتية التي تعزز عملية الصرف.

الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية

بالإضافة الى الاعتبارات العامة للرقابة الداخلية للنقدية فان هناك جملة من الاعتبارات الخاصة بعملية الرقابة الداخلية للمقبوضات لعل من أهمها :-

١- يجب ان تؤيد كافة المقبوضات بقسيمة قبض خاصة بالوحدة تحمل أرقاماً مسلسلة تكون من أصل وعدة نسخ بالشكل الذي يتلاءم مع احتياجات النظام المحاسبي المطبق في الوحدة اما القسائم غير المستعملة فيجب حفظها في مكان امين ولدى موظف مسؤول وعند استعمالها يجب ان تتم حسب تسلسل ارقامها والدفاتر المستخدمة تسجل في دفتر خاص يوقع من قبل الشخص المستلم.

٢- يرفق بكل عملية قبض قسيمة خاصة منها صغر مبلغها ويعد هذا المستند من قبل موظف غير امين الصندوق الذي تنحصر مهمته في استلام المبلغ واستلام نسخة من قسيمة القبض.

- ٣- المبالغ المقبوضة يجب ايداعها في الحساب الجاري للوحدة لدى المصرف يومياً ومن قبل موظف غير امين الصندوق الذي استلمها.
- ٤- في حالة استخدام آلات حاسبة تحوي على اشرطة ورقية يجب مطابقة المجاميع مع المبالغ التي تم تحصيلها والعمل على حفظ الاشرطة المستعملة وبشكل يسهل الرجوع اليها.
- ٥- عند وجود محصلين موزعين على مناطق مختلفة يجب تغيير مناطقهم بين فترة واخرى وذلك لمنع التواطؤ مع العملاء.

ان اهم الصور التي تأخذها المقبوضات النقدية تتمثل بالآتي :-

أولاً: المقبوضات النقدية الواردة بالبريد.

ثانياً: المقبوضات النقدية للمبيعات النقدية.

ثالثاً: المقبوضات النقدية للمتحصلات من العملاء.

اما نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالصور الثلاث فيتمثل :-

أولاً- الرقابة الداخلية للمقبوضات النقدية الواردة بالبريد

تستلم الوحدة عادة بواسطة البريد شيكات وحوالات وأوراقاً تجارية الأمر الذي يتطلب توفر نظام للرقابة الداخلية يمكن تصوره كالاتي :-

١- البريد يجب ان يفتح من قبل موظف مسؤول لاعلاقة له بقسم الحسابات او الصندوق.

٢- اعداد كشف بثلاث نسخ تثبت فيه كافة الشيكات الواردة وتختم هذه النسخ بما يفيد تسجيلها لدى حساب الوحدة الجاري بالمصرف وترسل هذه الشيكات بعد ان ترفق بها النسختان الاولى والثانية الى امين الصندوق وذلك لاجل اعداد قسائم القبض ويوقع الكشف بما يؤيد الاستلام للشيكات وتعاد النسخة الثانية مع النسخة الاولى من قسائم القبض الى قسم الحسابات لتدقيقها وارسال نسخة منها الى العملاء.

٣- يجب اثبات المقبوضات النقدية في يومية الصندوق ويتم ايداعها مع باقي المتحصلات يومياً في المصرف.

يتم تدقيق النقدية الواردة بالبريد من قبل قسم التدقيق الداخلي ان وجد او من قبل قسم الحسابات في حالة عدم وجوده حيث تم المطابقة بين ماورد بموجب كشف المقبوضات بالبريد على نسخ قسائم البنك.

ثانياً : - الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية

ان اهمية توفر نظام للرقابة الداخلية للمبيعات النقدية يمكن من المحافظة على البضاعة والنقدية من الاختلاس والتلاعب الا ان المشكلة التي تواجه المنشآت صغيرة الحجم ان تكلفة اقامة هذا النظام ستكون باهظة غير ان التكلفة تكون اعلى في حالة عدم توفر نظام للرقابة الداخلية وذلك نتيجة للتعرض الى الاختلاس او التلاعب الا انه بصفة عامة يمكن ان يأخذ نظام الرقابة الداخلية الصيغة المقترحة الاتية :

١ - يجب اعداد قائمة بيع لكل عملية تنظم من قبل موظف وتدفع الى امين الصندوق الذي لاعلاقة له باعداد القائمة ولزيادة الضبط الداخلي يجب الفصل التام بين الموظف الذي يقوم باعداد القائمة وامين الصندوق وموظف ثالث يقوم بتسليم البضاعة الى العميل اذ يصبح لكل موظف شخص مسؤول عنه وفي حالة حدوث اختلاس يجب الاتفاق بين الثلاثة وهذا نادر الحصول.

- في حالة استخدام مكائن التسجيل النقدية يجب ان تختم كافة قوائم المبيعات بختم الماكينة وهنا يقارن بين الختم على قائمة المبيعات مع المبلغ المدون عليها وتحتفظ الماكينة بسجل لتراكم المبيعات على الشريط ولا يفتح هذا السجل الا بمفتاح خاص يحفظ لدى مسؤول المتحصلات النقدية تسلم في نهاية الدوام اليومي او بفترات خلال الدوام في حالة تراكم النقد لدى امين الصندوق اما العميل فانه يتأكد من المبلغ عن طريق قراءة المبلغ الذي يظهره حقل خاص في الماكينة وبعد التسديد تعد عملية التسجيل والتسديد قد تمت بشكل صحيح.

وفي نهاية الدوام يجب ان يسلم امين الصندوق كافة محتويات صندوقه حيث يتم جرد النقدية ومطابقة المجموع مع التراكم في داخل الماكينة وفي حالة وجود اي فروق فان الادارة تتمكن من تقصي اسبابها.

٣- في حالة عدم الفصل بين وظيفة البيع وامين الصندوق لاجل توفير الوقت والجهد يجب ان يعزز نظام الضبط الداخلي للمبيعات وذلك عن طريق تسعير البضاعة المسلمة الى البائع بسعر البيع ويخصص حساب لمراقبة كل بائع حيث تم المطابقة وبشكل مستمر ومنتظم فقيمة البضاعة التي يستلمها البائع بسعر البيع يضاف اليها الموجود في بداية الدوام مسعرة بسعر البيع ويجب ان تساوي مجموع النقد المتحصل مضافاً اليه البضاعة الباقية عند الجرد.

كما يساعد البائع آلة تسجيل النقدية التي تصدر ايضالاً عن كل عملية بيع فتساعده في عملية الرقابة على مالمديه من عهدة.

٤- تتبع طريقة مقارنة المبيعات النقدية مع المعلومات المقدمة من المخازن وفي هذه الطريقة تعد قائمة البيع من قبل قسم المبيعات وترسل الى امين الصندوق لاستلام المبلغ ويتم هنا التأكد من مبلغ القائمة مرتين الاولى من قسم المبيعات والثانية لدى امين الصندوق ثم ترسل القائمة الى المخازن التي تسلم البضاعة وبعد كشف صادر حيث تجري المطابقة بين مجاميع قسم المبيعات وامين الصندوق مع قسم المخازن وبهذه الطريقة يصعب اختلاس النقود او البضاعة الا اذا تم الاتفاق بين الاقسام الثلاثة وهذا صعب التحقيق.

ثالثاً- الرقابة الداخلية للمتحصلات من العملاء

في حالة قيام المنشأة باتباع سياسة البيع بالآجل تقوم بتكليف بعض المندوبين بالمرور على هؤلاء العملاء وتحصيل ما بذمتهم من ديون للمنشأة وهنا يتطلب الامر ايجاد نظام سليم للرقابة الداخلية ويتحقق ذلك باتباع الوسائل الآتية :-

- ١- عدم السماح للمندوبين بالاطلاع على السجلات والدفاتر او ان تكون في حوزتهم اوراق قبض.
- ٢- قسم المحاسبة في الوحدة يقوم بتزويد المندوبين باشعارات عن المبالغ المطلوب تحصيلها.
- ٣- قيام المندوبين بتسليم المبالغ المحصلة يومياً وذكر اسباب عدم تحصيل المتبقي من العملاء في حالة عدم التحصيل ويتطلب الامر من امين الصندوق اعداد ايصالات القبض تسلم من قبل المحصلين الى قسم المحاسبة لاجل محاسبتهم عن الاشعارات المسلمة لهم وعن الاشعارات المدفوعة وعن تلك التي لم تحصل مع بيان اسباب عدم التحصيل ويرسل قسم الحسابات ايصالات القبض الى عملائه.

- ٤ - ان المندوبين المكلفين بعملية التحصيل موزعون حسب المناطق ويجب تغيير اماكنهم بين فترة واخرى لاجل منع قيام علاقة مع العملاء.
- ٥ - يتولى قسم المحاسبة مراقبة حركة العملاء بدقة تامة وبصفة خاصة تلك التي لم تتحرك او لم تسدد لفترة طويلة تتجاوز فترة الائتمان.
- ٦ - الشيكات المستلمة من قبل العملاء يجب ان تعنون باسم المنشأة ويجب ان - ترسل الى الوحدة لاجل تظهيرها واثباتها بالدفاتر وارسالها الى المصرف لايداعها لحساب الوحدة.

الرقابة الداخلية للمدفوعات النقدية

ان وضع نظام للرقابة الداخلية سليم للمدفوعات النقدية يتطلب استخدام الشيكات كوسيلة لتسديد التزامات الوحدة وعليه يجب ان لايفتح حساب جاري مع المصرف الا بعد قرار بموافقة الادارة العليا يحول المسؤولين بفتح حساب جاري مع المصارف.

اما الفوائد التي تتحقق للمنشأة عند القيام بتسديد المستحقات عن طريق الشيكات فتتمثل في السيطرة على المدفوعات وذلك نظراً لعدم التمكن من اجراء السحب من الحساب الجاري الا بواسطة شيك يحمل توقعات الموظفين المخولين بالتوقيع والسحب بينا الأمر يختلف في حالة السداد النقدي حيث تحفظ النقود في الصندوق مما يسهل امر التصرف فيها هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فان الشيك يعد دليلاً على قيام المستفيد باستلام مبلغ الشيك وذلك لانه ملزم بتظهير الشيك سواء لغرض ايداعه في حسابه الجاري او عند تحصيل قيمته او تظهيره للغير وهذا يساعد على تتبع الشيك في حالة تزويره وتقديم الدليل على ذلك.

وتوجد هناك اعتبارات اساسية عامة وعديدة لا بد من مراعاتها لوضع نظام سليم للرقابة الداخلية للمدفوعات النقدية وتتمثل بالاتي :-

- ١ - يجب تحديد صلاحيات من لهم الحق في التوقيع لكل نوع من انواع المدفوعات ويتطلب هذا تحديداً من قبل الادارة العليا ويفضل ان يكون العدد محدود وذلك تسهيلاً لمراقبتها مع قيام التدقيق الداخلي في الوحدة بتدقيق ذلك.
- ٢ - ان كافة المدفوعات يجب ان تتم بواسطة الشيكات فيما عدا المصروفات النثرية فهي تصرف من صندوق النثرية.
- ٣ - ان يوقع على الشيكات اكثر من موظف وذلك ضماناً لتحقيق رقابة فعالة على اصدار الشيكات.

١١٤١

- ٤- يجب ان يرفق مع الشيكات وقبل توقيعها المستندات المؤيدة للمدفوعات وان تدقق من قبل قسم التدقيق الداخلي للتثبيت على المستندات المؤيدة بما يفيد دفعها وذلك لتفادي اعادة دفعها وذلك بهدف الاختلاس او السرقة كما يجب ان تكون المستندات اصلية وليس نسخة منها.
- ٥- الحرص على عدم وجود علاقة بين الموظف الذي يقوم بتحرير الشيكات وبين الموظف المسؤول عن مسك السجلات المحاسبية او المسؤول عن قبض النقود.
- ٦- ان دفاتر الشيكات يجب ان تحفظ في مكان امين ولدى موظف مسؤول وتسجل في دفتر خاص بها وعند سحب دفتر شيكات فان الموظف يوقع على ذلك مع ذكر عدد الشيكات وارقامها المسلسلة.
- ٧- التأكيد على من لهم حق التوقيع على الشيكات بضرورة تدقيقها بدقة والتأكد من صحة المستندات المؤيدة وعدم توقيع الشيكات على بياض.
- ٨- يجب ارسال الشيك وبعد تحريره مباشرة الى الجهة المستفيدة.
- ٩- المدفوعات النقدية يجب ان يرفق بها مستندات مؤيدة بالقبض من قبل المستلم وبذلك تأكيد لعملية الدفع.
- ١٠- القيام بجرد الصندوق وبشكل مفاجئ وعلى فترات غير منتظمة وذلك من قبل قسم الحسابات او قسم التدقيق الداخلي.
- ١١- الرقابة الفعالة للبريد الصادر والوارد وذلك من قبل موظف ليس له علاقة بقسم الحسابات. وذلك لتفادي التلاعب بالشيكات الصادرة او الشيكات المعادة من قبل المصرف بسبب عدم تحصيلها.
- ١٢- الاهتمام بالشيكات الملغاة وعدم اهمالها والعمل على حفظها في دفتر الشيكات نفسه وذلك دعماً للرقابة على الشيكات الملغاة خوفاً من اساءة استعمالها.
- ١٣- قيام قسم التدقيق الداخلي بمراقبة الحساب الجاري للمصرف وفي حالة عدم وجود قسم للتدقيق الداخلي يقوم بذلك موظف مسؤول يستلم كشوف الحسابات المرسله من قبل المصرف ويدققها مع الشيكات الصادرة وقسائم الايداع ويجب ملاحظة الشيكات التي صرفت وتلك التي لم تقدم للمصرف بعد معرفة اسباب عدم صرفها.

امثلة لنظم الرقابة الداخلية للمدفوعات التقدية

اولاً: نظام الرقابة الداخلية لمدفوعات الرواتب

- تمثل الرواتب في الوحدات المختلفة ومحاصة الصناعية بنداً رئيساً من المصروفات ولهذا يجب وضع نظام رقابة داخلية سليم يمكن تصوره بالشكل الآتي :-
- ١ - تحتفظ الذاتية ببطاقة لكل موظف مستمر بالخدمة وتسلم نسخة منها الى الحسابات مع اخطار الحسابات باي تعديلات في الراتب او في اوضاع الموظفين فور حدوثها وتاريخ الحدوث. هذا ويسلم لكل موظف (في الوحدة الصناعية) بطاقة لتسجيل وقت الحضور والانصراف ويحتفظ بها في قسم تسجيل الوقت.
 - ٢ - يتولى الموظف المسؤول رقابة تسجيل حضور وانصراف الموظفين والتي يخصص لها ساعات تسجيل الوقت. ويجب ملاحظة عدم السماح لاي موظف بادخال اكثر من بطاقة لتسجيل وقت الحضور والانصراف في ساعة التوقيع. واستبعاد بطاقات الذين تركوا الخدمة. واعداد كشف بخصر بطاقات الموظفين الذين لم يحضروا وابلاغ الذاتية والحسابات بذلك. هذا كما يقوم هذا الموظف بجولة داخل الوحدة او المصنع اثناء العمل وذلك لاجل التأكد من وجود الموظفين الفعلي اثناء الدوام والقيام بهذه الزيارة في اوقات مختلفة من يوم لآخر.
 - ٣ - يقوم قسم الحسابات باعداد قوائم الرواتب في ضوء اوامر التعيين وبطاقات الحضور والانصراف ويتم احتساب الاستحقاق على ضوء البيانات الخاصة بكل موظف بعد ذلك يتم اعداد مستند صرف بصافي قيمة الرواتب وارسالها مع قوائم الرواتب الى قسم التدقيق الداخلي.
 - ٤ - القيام بعملية التدقيق تفصيلاً واجراء المطابقة بين صافي الرواتب مع المبلغ المثبت في مستند الصرف.
 - ٥ - يتم التوقيع من قبل مدير الحسابات على قوائم الرواتب ومستند الصرف وبعد هذا موافقة بتحرير شيك بصافي قيمة الرواتب ويوقع من قبل مدير الحسابات واحد المسؤولين داخل الوحدة ويسلم الشيك الى المحاسب لاجل صرفه في المصرف وبعد ذلك يتم تسجيل قيمة الشيك (صافي الرواتب) في يومية المدفوعات.
 - ٦ - يقوم الموظف المسؤول عن الترحيل الى الاستاذ العام باخذ مجموع اعمدة يومية المدفوعات وترحيلها الى الحسابات المقابلة لها في الاستاذ العام.

وبما ان الاجور المثبتة في يومية المدفوعات تمثل صافي الرواتب المدفوعات وهي تقل عن اجمالي الرواتب بمقدار الاستقطاعات لذلك يفضل اثبات قيد الاستحقاق من واقع قوائم الرواتب والذي بموجبه يكون حساب الرواتب مدينياً بالاجمالي وحسابات الجهات المستقطع لها المبالغ دائناً بقيمة الاستقطاعات والفرق هو الرواتب المستحقة وتكون دائنة (صافي الرواتب).

ثانياً: - الرقابة الداخلية للمدفوعات النثرية

من المبادئ الهامة التي سبقت الاشارة اليها والتي تتطلبها الرقابة الداخلية للمدفوعات النقدية ضرورة ان يتم الصرف بواسطة الشيكات الا انه استثناء من ذلك توجد بعض المدفوعات النثرية الصغيرة تتم باتباع نظام السلف المستديمة والتي بموجبها يعطى موظف مسؤول مبلغاً معيناً للصرف منه على المدفوعات النثرية الصغيرة وكلما قاربت السلفة الانتهاء يقوم الموظف باتخاذ الاجراءات اللازمة لتجديدها وذلك بأن يقوم بتقديم المستندات المؤيدة للصرف من السلفة التي بذمته ويطلب استعاضة هذه المبالغ فتعود السلفة الى ماكانت عليه. ان نظام السلف المستديمة يفسح المجال للتلاعب والاختلاسات لذلك يتطلب الامر اتخاذ اجراءات خاصة بالضبط الداخلي في هذه الحالة وكالاتي:

١- تحديد مبلغ السلفة

يتم تحديد المبلغ وفقاً لظروف المنشأة ولكن الاسلوب المتبع عادة اخذ متوسط المصروفات خلال فترة ستة اشهر مثلاً مع اضافة مبلغ لمواجهة الطواري.

اي يجب تحديد المبلغ على ضوء احتياجات الوحدة اي لايجب ان تكون السلفة كبيرة او اكثر من احتياجات الوحدة حتى لايستغل الموظف الاموال التي بذمته واستعمالها لاغراضه الشخصية.

٢- تحديد نوع المصروفات

ان هذا التحديد يكون مقتصرأ على انواع معينة من البنود وان تكون مبالغه محددة ايضاً. ان تحديد هذه البنود ومبالغها تختلف من وحدة الى اخرى. وفي بعض الاحيان قد تواجه الوحدة ظروفأ تستلزم الصرف من السلفة المستديمة نظراً لاهمية السرعة في تحقيق هدف معين كما هو الحال في تغطية مصروفات الصيانة والتصليح وبتطلب الامر هنا استحصال موافقة موظف مسؤول.

٣- الجرد المفاجئ لصندوق السلفة المستديمة
يتولى موظف مسؤول القيام بجرد صندوق السلفة المستديمة وذلك على فترات متكررة
وغير منتظمة وتدقيق المستندات ومطابقة مبالغها مع رصيد السلفة عند الجرد.

٤- تسجيل المدفوعات النثرية
ان تسجيل المدفوعات النثرية يتطلب وضع نظام محاسبي دقيق يكفل انتظام تسجيل
هذه المدفوعات بدفتر تحليلي مبوب (دفتر صندوق المصروفات النثرية) بحيث يخصص كل
عمود لنوع محدد من المدفوعات وذلك تسهيلاً لعملية التسجيل.

٥- مستندات السلفة
القاعدة عدم صرف اي مبلغ من السلفة الا اذا كان هناك مستند مؤيد للصرف وعليه
فالامر يتطلب تقديم المستند الذي يثبت عملية الصرف وفي بعض الحالات التي يصعب
فيها الحصول على مستند فان الموظف يحرر اذن صرف ويوقع عليه من قبل موظف مسؤول.

ثالثاً- الرقابة الداخلية لمدفوعات المشتريات النقدية
قد يستلزم طبيعة نشاط المنشأة القيام ببعض عمليات الشراء النقدي ولذلك يتطلب
الضبط الداخلي لمثل هذه العمليات ضرورة استحصال موافقة موظف مسؤول في الوحدة
ويجب الا يقوم بعملية الشراء موظف تتعارض طبيعة عمله مع القيام بهذه المهمة كأمين
الصندوق او امين المخزن.

وتتلخص اجراءات الرقابة الداخلية لعملية الشراء النقدي بما يأتي :-

- ١- ضرورة الحصول على موافقة موظف مسؤول مع ملاحظة المبلغ حيث وكما هو معلوم
ان الصلاحية الممنوحة للموظفين المسؤولين تتفاوت.
- ٢- الموظف الذي يقوم بعملية الشراء النقدي موظف آخر غير الذي وافق على عملية
الشراء النقدي.
- ٣- ان تكون عملية الشراء بناء على طلب شراء يصدر من قبل ادارة طالبة مع تحديد
الكمية والمواصفات.
- ٤- يقوم قسم المخازن باصدار مستند استلام يفيد استلام وإرفاق صورة من مستند
الاستلام مع قائمة الشراء.
- ٥- يقوم قسم الحسابات بتدقيق عملية الشراء والتأكد من جديتها واجراء القيود
اللازمة.

٢ - تدقيق المخزون

تعتبر البضاعة الباقية بالمخازن آخر الفترة المحاسبية من أهم اوجه الاستثمار قصيرة الأجل تأثيراً على نتيجة النشاط وعلى مركزها المالي. كما انها تعتبر من أكثر البنود بعد النقدية مجالاً للتلاعب او الاختلاس.

لهذا فإن هذا البند كان محل اهتمام المسؤولين بالوحدة ودافعاً يوضع انظمة رقابة داخلية يكفل من خلالها احكام الرقابة على المخزون وما تحويه من بضائع ومهمات وان ينال هذا العنصر عناية خاصة من قبل المدققين عند تدقيقهم لعناصر المركز المالي.

الرقابة الداخلية

تتضمن احكام الرقابة الداخلية السليمة على المخازن وما تحويه من مخزون سلعي

مايلي :-

- ١- تحديد مسؤوليات واختصاصات أمين المخزن تحديد واضح فيكون مسؤولاً عن :-
 - أ- استلام البضائع الواردة بعد الانتهاء من فحصها والتأكد من صلاحيتها.
 - ب- ترتيب البضائع في الاماكن المخصصة لها بطريقة منظمة تسهل معها الوصول اليها عند الحاجة والمحافظة عليها من التلف بسبب الاهمال في التخزين او العوامل الجوية.
 - ج- امساك بطاقات صنف يثبت فيها الوارد والمنصرف والرصيد بعد كل عملية استلام او صرف من المواد.
 - د- لفت انظار المختصين كلما قارب احد الأصناف الموجودة في المخازن الى الحد الأدنى المقرر له.

٢- الفصل التام بين اختصاصات امناء المخزن وبين الاختصاصات الاخرى التي تتعارض مع طبيعة اعمالهم حيث يجب ان لا يكون لديهم اية علاقة بأعمال

المشتريات او المبيعات او التسجيل في الحسابات المالية او حسابات التكاليف.

٣- التأمين على امناء المخزن ضد خيانة الامانة.

٤- التأمين على البضائع والمهمات الموجودة بالمخازن ضد الاخطار المختلفة وبمبالغ تتناسب مع قيمة البضائع.

٥- وضع نظام مستندي دقيق وسليم يكفل توافر مستند موقع عليه من قبل موظف مسؤول يؤيد كل عملية صادر او وارد الى المخازن.

- ٦ - القيام بجرد فعلي مفاجئ لما يعهده امناء المخزن من بضائع او مهمات على ان يقوم بهذا الجرد لجنة مستقلة تماماً عن ادارة المخازن أو حساباتها ومقارنة نتائج هذا الجرد مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات الصنف .
- ٧ - اجراء مقارنات دورية بين ارصدة الاصناف الموضحة ببطاقات الصنف وبين حساب مراقبة الصنف بادارة الحسابات .
- ٨ - اعتماد التسويات اللازمة بين نتائج الجرد العملي وبين ارصدة بطاقات الصنف او حسابات المخازن من موظف مسؤول .

تحقيق البضاعة الباقية بالمخازن :

بالامكان تلخيص الاهداف التي يرمي المدقق تحقيقها عند فحصه وتحقيقه لهذا العنصر بما يلي :-

- ١ - التحقق من وجود البضاعة والحالة الموجودة عليها في تاريخ اعداد قائمة المركز المالي .
 - ٢ - التحقق من ملكية الوحدة للبضاعة التي ادرجت بقوائم الجرد .
 - ٣ - التحقق من صحة تسعير هذه البضاعة .
 - ٤ - التأكد من صحة العمليات الحسابية الخاصة بقوائم الجرد .
- اما اجراءات التدقيق الواجب اتباعها لتحقيق كل هدف من هذه الاهداف فستتناوله بالشرح :

أولاً : التحقق من الوجود والملكية :

ان التحقق من وجود البضاعة في المخازن ومطابقتها لما هو وارد في قائمة المركز المالي تتطلب ضرورة القيام باجراء جرد فعلي لها .
وهنا يثار التساؤل عن مدى مسؤولية المدقق بالنسبة لجرد البضاعة الباقية بالمخازن ؟ للرد على هذا السؤال يمكن القول أن :-

- ١ - ليس من اختصاص المدقق القيام بعملية الجرد .
- ٢ - للمدقق ان يعتمد في هذا الشأن اي الجرد على عمل موظفي الوحدة المسؤولة عن عملية الجرد .
- ٣ - للمدقق ان يثق بالموظفين الذين أولتهم الوحدة ثقها وله ان يفترض أمانتهم ويعتمد على ما يقدمونه من بيانات .

٤- اذا ما صادف المدقق ما يشير شكوكه في اي مرحلة من مراحل الجرد عليه ان يوسع نطاق فحصه واختياراته حتى يزيل هذا الشك أو يؤيده .
ومن هذا يتضح أنه ليس من واجب المدقق التحقق من وجود البضاعة الباقية بالمخازن عن طريق جردها بنفسه او بواسطة احد مندوبيه .

غير اننا لانوافق على اعفاء المدقق تماماً من مسؤولية جرد البضاعة الباقية حقيقة ان عملية الجرد هو من صميم عمل الادارة الا ان مسؤولية المدقق في هذا الشأن تنحصر في ضرورة القيام ببعض الاختبارات التي تطمئنه الى صحة الجرد الذي قامت به الادارة وتتوقف كمية الاختبارات على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لعمليات البيع والشراء والتخزين .

وفي ضوء التفسير السابق لمدى مسؤولية المدقق بالنسبة لجرد البضاعة الباقية فإن واجبه من التحقق من وجود هذا العنصر ومن ملكية الوحدة له اتباع الاجراءات التالية :-

- ١- فحص انظمة الرقابة الداخلية الخاصة بعمليات البيع والشراء والتخزين والتحقق عن مدى كفاية هذه الانظمة في منع التلاعب او الاختلاسات .
- ٢- التأكد من جدية عملية الجرد التي قامت بها الادارة وذلك من خلال الاطلاع على التعليمات التي وضعت والتي يجب على لجان الجرد الالتزام بها .
- ٣- الاطلاع على قوائم الجرد التفصيلية التي اعدتها لجان الجرد والتأكد من اعتمادها من قبل الادارة .
- ٤- مطابقة الكميات الواردة بكشوف او قوائم الجرد مع ما هو وارد ببطاقات الصنف المخزنية وعمل كشف بالفرق والتحري عن اسبابه .
- ٥- القيام بجرد عملي لبعض الأصناف التي تكون له بها دراية ومطابقة نتيجة الجرد الذي قام به بنفسه او بواسطة احد مندوبيه مع ما هو مثبت بقوائم الجرد والسجلات المخزنية .
- ٦- التأكد من أن قوائم الجرد لا تتضمن سوى الأصناف التي تتاجر فيها الوحدة . وانه لم يدرج ضمن هذه القوائم اية عناصر من الموجودات الثابتة كالعدد والآلات الصغيرة مثلاً .
- ٧- التأكد من ان قوائم الجرد قد تضمنت كل ما تملكه الوحدة فعلاً من بضائع في تاريخ اعداد الحسابات سواء اكانت هذه البضائع موجودة فعلاً بمخازن الوحدة او ما زالت في الطريق او بمخازن الاستيداع او لدى الوكلاء .

- ٨- التأكد من ملكية الوحدة للبضائع الموجودة لدى الوكلاء او بمخازن الاستيداع او لدى المصارف بصفة تأمين وذلك عن طريق الحصول على شهادة او اقرار من الغير يفيد بذلك .
- ٩- التأكد من ان قوائم الجرد لم يدرج بها بضائع غير مملوكة فعلاً للوحدة بل مودعة بمخازنها بصفة امانة .
- ١٠- التأكد من ان جميع البضاعة الباقية والمدرجة بقوائم الجرد قد سبق تسجيلها كمشتريات حتى لا يؤدي ذلك الى تضخم وبشكل متعمد او غير متعمد في رقم مجمل البيع .
- ١١- التأكد من ان جميع البضاعة المباعة في الشهر الأخير من الفترة المالية والتي سجلت فعلاً كمبيعات ولم يتم شحنها بعد للمشتريين لم تدرج ضمن قوائم الجرد .

ثانياً : التحقق من صحة تسعير البضاعة الباقية :

بعد ان يتأكد المدقق من الوجود والملكية في تاريخ اعداد قائمة المركز المالي يجب عليه التحقق من صحة التسعير لتلك البضاعة .

ان المدقق ليس مسؤولاً عن تقويم الموجودات وعليه فليس من واجبات المدقق او اختصاصه تسعير البضاعة الباقية بمخازن الوحدة بل ان مهمته تنحصر من ان البضاعة الباقية قد سعرت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان أسس التسعير المعتمدة من قبل الوحدة ثابتة لا تتغير من سنة لأخرى . كما ان واجبه يحتم عليه في حالة وجود اي انحراف عن المبادئ المتعارف عليها في تسعير البضاعة الباقية في طرق التسعير عما كان متبع في السنة الماضية ان يشير الى ذلك في تقريره بصراحة .

والمبدأ المتعارف عليه بين المحاسبين والمدققين هو تسعير البضاعة الباقية بمخازن الوحدة في تاريخ انتهاء السنة المالية للوحدة بسعر التكلفة او السوق ايها أقل . ولعل الحكمة في اتباع هذا المبدأ هو سياسة الحيطة او الحذر التي يسير عليها المحاسبون في معالجتهم لكثير من المشاكل المحاسبية والتي تقتضي بعدم اخذ اي ربح في الحساب ما لم يتحقق فعلاً مع ضرورة الاحتياط لأي خسارة متوقعة .

وأن كان الاتفاق يكاد يكون بالاغلبية بين المحاسبين والمدققين على اتباع المبدأ السابق في التسعير الا انهم لم يتفقوا فيما بينهم على تحديد المعنى المقصود بكل من سعر التكلفة او سعر السوق .

اما بالنسبة لسعر السوق فهناك ثلاث نظريات في تفسيره :-

الاولى : سعر السوق هو سعر التكلفة الاستبدالي ويقصد به ما يدفع ثمناً لشراء بضائع جديدة لاحتلالها محل البضاعة الباقية بالمخازن في تاريخ الاحلال مستقبلاً .

الثانية : سعر السوق هو صافي القيمة البيعية للبضاعة الباقية آخر المدة اي صافي ما ينتظر ان تحصل عليه الوحدة من بيعها للبضاعة المتبقية طرفها آخر المدة . وهو ثمن البيع المنتظر بعد استبعاد جميع مصروفات البيع المنتظرة وكذلك الخصم التجاري المنتظر منحه للمشتري .

الثالثة : سعر السوق هو سعر الشراء الحاضر في تاريخ اعداد القوائم المالية اي ما يدفع ثمناً لشراء بضائع مماثلة للموجود بمخازن الوحدة في تاريخ الجرد او اعداد الحسابات الختامية .

اما سعر الكلفة فقد يقصد به احد أمرين :-

اولاً : ثمن التكلفة الفعلي او التاريخي

ويتضمن ثمن التكلفة هذا ثمن الشراء الفعلي الموضح في القائمة مضافاً اليه المصروفات المباشرة التي صرفت على البضاعة الباقية كالنقل للداخل والتأمين وعمولة الشراء والرسوم الكمركية وكذلك نصيبها من المصروفات الغير مباشرة والتي لا يمكن تخصيصها على البضائع الباقية كمصاريف التخزين ورواتب موظفي المخازن . وحتى اذا سلمنا جدلاً بأن المحاسبين متفقين على المقصود بثمن التكلفة الفعلي او التاريخي فإنه يوجد هناك طرقاً عديدة تستخدمها الوحدات الصناعية في تسعيرها للمواد المنصرفة على الانتاج وتقوم كلها على اساس التكلفة التاريخية ولا شك ان هذه الطرق اثر على تقويم البضاعة الباقية بالمخازن سواء اكانت خامات أولية او بضاعة تحت التشغيل او تامة الصنع . وهذه الطرق هي :-

- ١- طريقة التكلفة الخاصة .
- ٢- طريقة تكلفة الوارد اولاً يصرف اولاً .
- ٣- طريقة تكلفة الوارد اخيراً يصرف اولاً .
- ٤- طريقة تكلفة المتوسطات وتشمل :

- أ- المتوسط الحسابي البسيط .
- ب- المتوسط الموزون او المرجح .
- ج- المتوسط المتحرك .
- د- متوسط زمني مؤجل .

ثانياً : ثمن التكلفة النمطي او المعياري

ويقصد بذلك سعر التكلفة المحدد مقدماً للانتاج النمطي وتعتمد هذه الطريقة على دراسات فنية واقتصادية لظروف الماضي وما سيكون عليه المستقبل .

ان الأمر بين المحاسبين لا يقف عند حد اختلافهم في تفسير للمقصود بكل من سعر التكلفة او سعر السوق بل انهم يختلفون ايضاً في تطبيقهم مبدأ التسعير المتعارف عليه (التكلفة او السوق ايها أقل) على البضاعة الباقية . فالبعض يرى ان يقوم كل صنف من الأصناف الموجودة في المخازن بتاريخ الجرد بأقل السعرين (التكلفة او السوق) وبذلك يكون مجموع قوائم الجرد ممثلاً لأقل تقويم ممكن للبضاعة الباقية بينما يرى البعض الآخر ضرورة تقويم كل صنف مرتين ، مرة بسعر التكلفة ومرة اخرى بسعر السوق وتكون جملة أقل السعرين ممثلة لقيمة البضاعة الباقية بالمخازن .

ومن هذا يتبين لنا مدى دقة موقف المدقق من ناحية تحققه من صحة تسعير البضاعة الباقية وبممكننا تلخيص موقف المدقق في هذا الصدد فيما يلي :-

- ١- الحصول على شهادة من الادارة تفيد ان البضاعة الباقية بمخازن الوحدة او لدى الغير او بالطريق والموضحة بقوائم الجرد قد فومت على اساس سعر التكلفة او السوق ايها أقل .
- ٢- القيام باجراء بعض الاختبارات التي من خلالها يطمئن الى صحة الاساس المتبع في التقويم وذلك بالرجوع الى قوائم الشراء بعض الأصناف للتعرف على ثمن التكلفة مع دراسة السياسة التي تسير عليها الوحدة في تحميلها للمصروفات المباشرة او الغير المباشرة لسعر القائمة .
- ٣- التأكد من ان البضاعة التالفة او الغير قابلة للبيع مستقبلاً قد ادرجت بقوائم الجرد المقدمة اليه بدون قيمة .
- ٤- التأكد من ان الوحدة لم تغير الطريقة التي كانت تسير عليها في العام الماضي في تسعيرها للمواد المنصرفة للانتاج وبالتالي في تسعيرها للمخزون السلعي المتبقي في آخر المدة .

ثالثاً : التحقق من صحة العمليات الحسابية

ويتطلب هذا من المدقق تدقيق حسابي لقوائم الجرد تتضمن :

- ١ - تدقيق الجاميع الأفقية والرأسية لقوائم الجرد التفصيلية .
- ٢ - تدقيق اختباري لتضريبات الكميات والاسعار .

٣ - تدقيق أوراق القبض

ان ورقة القبض ماهي الا اعتراف كتابي من المدين وهي قليلة التداول في الوحدات التي تتعامل بالنقد ولكن تستخدم على نطاق واسع في الوحدات التجارية التي تباع بالاجل او بالتقسيط .

ان اهمية توفر نظام رقابة داخلية فعال على اوراق القبض لمنع حدوث الغش او الاختلاس والذي يمكن ان يقع في حالة القيام بتظهير للورقة ودون موافقة او تحصيل مبلغ الورقة وعدم تسجيلها في السجلات او العمل على احلال ورقة قبض غير معتمدة محل نقدية مختلصة . ويعتمد نظام الرقابة الداخلية لأوراق القبض على الأسس الآتية :-

- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية .

- الاحتفاظ بأوراق القبض .

- التسجيل في السجلات .

- القيام باجراء المقارنات .

الفصل بين المسؤوليات الوظيفية

ان الموافقة على سحب الكمبيالات على المدينين تتم بواسطة موظف مسؤول وتكون هذه الموافقة بناء او انسجاماً مع السياسة الائتمانية للمنشأة اذا كانت تسمح بسحب ورقة قبض على اي عمل عندما تتم عملية البيع بالاجل وفي هذه الحالة يكون هذا الموظف مدير الائتمان وتكون مسؤوليته تنفيذ السياسة الائتمانية للوحدة والتوقيع نيابة عن الوحدة على هذه الأوراق بعده الساحب والمستفيد لهذه الأوراق .

ان التصرف بأوراق القبض بتظهيرها او تجديدها في موعد استحقاقها لا يمكن ان تتم الا بعد موافقة المسؤول عن ذلك كمدبر الائتمان او اي موظف آخر يمتلك مثل هذه الصلاحية . ان هذه الموافقة تعد ركناً اساسياً في نظام الرقابة الداخلية اذ في حالة عدم

وجودها تخلق فرصة كبيرة لتغطية اختلاسات في النقدية وذلك عن طريق احوال اوراق قبض غير معتمدة محل النقدية المختلصة .

- الاحتفاظ بأوراق القبض

الاحتفاظ بأوراق القبض يجب ان يتم لدى موظف او قسم هو غير الموظف او القسم المسؤول عن استلام قيمة اوراق القبض او الذي يقوم بعملية الترحيل الى حسابات المدينين حيث ان الجمع بين وظيفتي الاحتفاظ بأوراق القبض والدفاتر والتسجيل والترحيل تعد دعوة صريحة للغش والاختلاس .

هذا ويتم الاحتفاظ بأوراق القبض بطريقة يراعى فيها تواريخ استحقاقها وان معظم المنشآت تفضل الاحتفاظ بأوراق القبض في المصرف الذي تتعامل معه الوحدة حيث يحقق لها الحماية الكاملة بالاضافة الى قيام المصرف بمتابعة تحصيل الأوراق في مواعيد استحقاقها وتحويل المصرف القيام بالاجراءات القانونية اللازمة عند توقف المدين عن السداد ويتطلب الامر هنا فرض نظام ضبط داخلي على الأوراق المرفوضة لحين التصرف فيها وذلك طبقاً لموافقة من موظف مسؤول كما يجب ملاحظة عدم القيام بتسليم الاوراق الى المدين عند سدادها الا باشعار يفيد سداد هذه القيمة وتسليم الأوراق مع توقيع المدين باستلامها .

- التسجيل في السجلات -

يقوم بالتسجيل في سجل اوراق القبض موظف مختص غير الموظف الذي يمتلك صلاحية قبول الورقة او يحتفظ بالورقة او يحصل النقدية وبذلك لا تكون هناك فرصة للغش مادام هناك تقسيم عمل سليم .

هذا ويجب ملاحظة ان توكل التسجيل في السجلات لعدة موظفين وبشكل يكون معه التسجيل في يومية اوراق القبض مستقل عن الترحيل الى حسابات المدينين وهذا مستقل عن الترحيل الى الاستاذ العام والتسجيل في يومية المقبوضات .

- القيام باجراء المقارنات

يقوم موظف مسؤول باجراء المطابقة بين رصيد اوراق القبض الموجودة فعلاً وهذه المقارنة يجب ان تتم وبشكل دوري على ان يلاحظ الموظف المسؤول عدم وجود ما هو مظهر من الكمبيالات أو موقع عليه (على بياض) حيث ان هذين الاجرائين يساعدان على اتمام استعمال الكمبيالات ويستحسن من ناحية الضبط الداخلي عدم تظهير اوراق القبض ويفضل اصدار اوراق دفع مستقلة لأجل عدم ارباك القيود المحاسبية.

ان الموظف الذي يقوم باجراء المقارنات هو غير الذي يحتفظ بهذه الاوراق أو يتولى نخصيل قيمتها أو التسجيل في السجلات.

هذا ويقوم موظف مسؤول بارسال مصادقات من حين الى آخر الى المسحوب عليهم.

٤- تدقيق المدينون

اهداف الرقابة الداخلية

تهدف الرقابة الداخلية لحسابات المدينين الى التأكد من عمليات منح الائتمان والخسائر التي قد تنشأ عن الديون المعدومة وكذلك متابعة عمليات التحصيل والتأكد من عدم التأخير في تحصيل الديون بالاضافة الى التحقق من عدم تحميل حسابات المدينين بمبالغ وهمية.

اجراءات الرقابة الداخلية

تتطلب اجراءات الرقابة الداخلية السليمة اتخاذ الاجراءات التالية :-

١- تقسيم العمل بشكل سليم وهذا الاجراء يتطلب الخطوات التالية :-

- أ- اصدار قوائم المبيعات واجراء التسويات اللازمة عن طريق ادارة المبيعات ، بحيث لا يكون هناك اي علاقة بين ادارة الحسابات و عملية اصدار القوائم .
- ب- يقتصر دور ادارة الحسابات على عمليات التسجيل في الدفاتر بحيث يتم تقسيم العمل على اساس عدم قيام الموظف الواحد بالجمع بين اكثر من وظيفة واحدة في عمليات التسجيل والترحيل

ج - الموظف الذي يقوم بعملية التحصيل لا يكون له علاقة باعداد قوائم البيع ولا بالتسجيل في الحسابات الشخصية للمدينين.

د - يتعين الا يكون هناك علاقة بين امين الصندوق او من يقوم بامسك دفاتر التقدية وبين من يقوم بعملية التسجيل في حسابات المدينين حتي لا يسهل عليهم التلاعب

عن طريق اثبات خصم مسموح به غير مصرح به مثلاً.

هـ - فصل عملية الترحيل في حسابات المراقبة الاجالية للمدينين عن الترحيل في الحسابات الفرعية لهم.

بالاضافة الى ان الموظف المسؤول عن اعداد المصادقات الدورية للمدينين يكون غير

الموظف المسؤول عن استلام الردود على هذه المصادقات.

و - يجب ان تكون سلطات منح الائتمان ومتابعة التحصيل مستقلة تماماً عن عملية التسجيل والتحصيل تفادياً لأي عملية اختلاس او اجراء اية قيود وهمية.

٢ - فحص حسابات المدينين ومتابعة عملية التحصيل وهذا يتطلب مايلي :-

أ - انشاء ادارة متخصصة ومستقلة تكون مهمتها الاستعلام عن مراكز المدينين الجدد

واعداد تقارير عن اوضاعهم المالية بحيث يمكن اتخاذ القرار السليم عند التعامل

معهم كذلك تحديد الحد الأقصى لائتمان كل مدين.

ب - اعداد تعليمات خاصة او سياسة ثابتة تحدد اجراءات وتعليمات منح الائتمان حيث يتم

على اساسها تنظيم العمل من حيث قبول المدينين الجدد وفترة الائتمان الممنوحة لهم

ونسبة الخصم وفي حالة وجود استثناء على هذه التعليمات فلا بد من الحصول على

موافقة من قبل موظف مسؤول.

ج - متابعة عملية التحصيل وذلك عن طريق اعداد تقارير دورية تتضمن اعمار

الديون وتواريخ استحقاقها والتي لم تحصل بعد.

٣ - اجراء التسويات اللازمة وهذا يتطلب

أ - يجب ان تكون سياسة الوحدة فيما يتعلق بمردودات المبيعات والخصم المسموح به

واعدام الديون واضحة ومحددة حتي لا تترك مجالاً للتلاعب والاختلاس.

ب - يتعين عدم قيد تسويات في حسابات المدينين الا بعد الموافقة عليها من قبل موظف

مسؤول.

ج- بالنسبة للديون المدومة التي تقررها الادارة يفضل تحويلها الى حساب نظامي من اجل الرقابة على تحصيل هذه الديون في حالة ما اذا تيسر تحصيلها.

٤- تحصيل ومراقبة ارصدة المدينين وهذا يتطلب

ا- عند استلام متحصلات من المدينين يقوم امين الصندوق باعداد وصل قبض لصالح المدين.

ب- يرسل صورة من وصل القبض الى موظف آخر مسؤول للتسجيل في دفتر النقدية في عمود متحصلات من المدينين.

ج- يتم ترحيل مجموع المتحصلات الى حساب مراقبة المدينين من واقع مجموع خاتمة متحصلات المدينين بدفتر النقدية كما ترحل من واقع وصولات قبض التحصيل بواسطة موظف آخر مسؤول عن القيام بعملية السداد الى استاذ فرعي للمدينين وهذا التقسيم يؤدي الى صعوبة في عملية الاختلاس والتلاعب.

د- تم عملية المطابقة بصفة دورية بين حسابات المراقبة الاجالية للمدينين وبين حسابات الاستاذ الفرعية وتم هذه العملية بواسطة شخص آخر غير ماسك الدفاتر.

هـ- يتم اعداد كشوف حسابات المدينين وتدقيقها بواسطة شخص مسؤول على ان يراعى عند المطابقة الدقة التامة مع حسابات الاستاذ الفرعية من حيث اسم المدين وعنوانه ومبلغه.

و- الرقابة الداخلية لحسابات المدينين وذلك في حالة وجود ادارة للرقابة الداخلية حيث تكون مهمتها التأكد من تطبيق السياسات والاجراءات الخاصة بحسابات المدينين والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي واجراء المطابقات الدورية والتدقيق المستندي. لعمليات البيع بالآجل وطلب المصادقات الدورية من المدينين.

٥- تدقيق الاستثمارات قصيرة الآجل

قد يتوافر لدى الوحدة فائض نقدي لفترات قصيرة اثناء السنة وفي هذه الحالة قد تفكر الادارة في استثمار هذا الفائض في بعض الاستثمارات التي يمكن التصرف فيها خلال فترة قصيرة ومن امثلتها الاسهم والسندات ويرتبط بتملك الوحدة لهذه الاستثمارات امكانية الحصول على ايرادات عنها (ايرادات الاستثمارات) بالاضافة الى ما قد يتحقق من ارباح او خسائر من بيع هذه الاستثمارات.

اهداف تدقيق الاستثمارات قصيرة الآجل

- ١- الافصاح المهني الامين للاستثمارات قصيرة الآجل وهو ما يتطلب التحقق من الالتزام بالمبادئ والاصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس تكلفة هذه الاستثمارات والارادات المرتبطة بها وكذلك عند عرضها بالقوائم المالية.
- ٢- التحقق من سلامة ودقة المعاملات التي تمت على الاستثمارات قصيرة الآجل خلال الفترة المالية محل الفحص وهو ما يتطلب فحص المستندات المؤيدة لهذه المعاملات وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الآجل.
- ٣- التحقق من ملكية الوحدة لهذه الاستثمارات.
- ٤- التحقق من وجود هذه الاستثمارات.
- ٥- التحقق من سلامة تقييم هذه الاستثمارات.

اجراءات تدقيق الاستثمارات قصيرة الآجل

لأجل تحقيق اهداف التدقيق للاستثمارات قصيرة الآجل يمكن ان تستخدم الاجراءات التالية :

- ١- اختيار نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الآجل.
- ٢- الحصول على كشف بالاستثمارات قصيرة الآجل والارادات المتعلقة بكل منها.
- ٣- تدقيق عمليات بيع وشراء الاستثمارات على مدار السنة.
- ٤- جرد فعلي للاستثمارات عند نهاية السنة المالية.
- ٥- الحصول على الاسعار السوقية لهذه الاستثمارات.
- ٦- التحقق من سلامة عرض الاستثمارات بالقوائم المالية.

اما ما يخص ابرز بنود المطلوبات المتداولة فهي الدائنون واوراق الدفع اما ما يتعلق بتدقيق هذين البندين فهي كما يلي :

تعتبر حسابات الدائنين (المجهزون) واوراق الدفع من التزامات قصيرة الاجل على الوحدة حيث تقوم بسدادها غالباً خلال مدة سنة وبالرغم من ان المطلوبات المتداولة تتضمن بنود اخرى بخلاف حساب الدائنين واوراق الدفع كالمصارف الدائنة ودائنون متنوعون وارصدة دائنة الا ان التركيز على حسابات الدائنين واوراق الدفع يرجع الى ان البنود الاخرى للمطلوبات المتداولة سوف يتم مناقشتها من خلال فصول اخرى.

اهداف تدقيق الدائنين واوراق الدفع

- ١- الافصاح المهني الامين عن ارصدة حسابات الدائنين واوراق الدفع بالقوائم المالية .
- ٢- التحقق من سلامة ودقة المعاملات التي تمت على حسابات الدائنين واوراق الدفع وهو ما يتطلب التدقيق المستندي لهذه المعاملات وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عليها .
- ٣- التحقق من ان ارصدة حسابات الدائنين واوراق الدفع تمثل التزامات تستحق خلال سنة وانه لا توجد التزامات قصيرة الاجل غير مثبتة بالدفاتر .

اجراءات تدقيق الدائنين واوراق الدفع

- ١- اختبار نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين واوراق الدفع .
- ٢- الحصول على كشف بارصدة الدائنين واوراق الدفع .
- ٣- تدقيق المشتريات الآجلة ومردودات المشتريات وبصفة خاصة خلال الفترة السابقة لنهاية السنة المالية .
- ٤- الحصول على مصادقات مباشرة من المجهزين عن ارصدهم .
- ٥- الحصول على شهادة من ادارة الوحدة بعدم وجود التزامات لم تسجل .

التأخير كشر

تدقيق عناصر الموجودات

التحقق من الوجود والملكية - التقييم - تدقيق الموجودات الثابتة - الاهداف - الرقابة
الداخلية - الاجراءات - حالات تطبيقية - الاراضي - المباني - الآلات -
السيارات

من اهم الواجبات الملقاة على المدقق والتي فرضتها عليه القوانين السارية هو تقديم تقرير يتضمن رأيه في مدى تعبير الميزانية عن المركز المالي للوحدة في تاريخ الاقفال اي في نهاية فترة مالية معينة .

وحتى يستطيع المدقق ان يبدي رأيه في مدى تعبير عناصر الميزانية عن المركز المالي بتعين عليه تدقيق عناصرها من موجودات ومطلوبات . حيث انه اذا أهمل او قصر في ذلك فانه يعرض نفسه للمسألة والمسؤولية لان عدم قيامه بتحقيق العناصر كلياً او جزئياً يعتبر دليل قوي على انه لم يقم بواجبه طبقاً للقواعد والاصول المهنية المتعارف عليها .

وتجدر الاشارة الى انه من الجائز ان يكون هناك عنصراً (او اكثر) من العناصر غير موجود في تاريخ اعداد الميزانية . او ان يكون العنصر موجود فعلاً ولكنه مملوك للغير وذلك على الرغم من حيازة الوحدة له . او ان يكون العنصر موجوداً او مملوكاً فعلاً للوحدة ولكنه مقوم في الميزانية بقيمة غير صحيحة ، وفي هذه الحالات الثلاث تكون الميزانية معينة ولا تفصح عن المركز المالي الحقيقي للوحدة .

وبناء على ما سبق فانه يمكن القول بان تحقيق عناصر الميزانية عبارة عن التحقق من وجود وملكية وقيمة عناصر الموجودات والمطلوبات وذلك على النحو التالي :-

١ - التحقق من الوجود والملكية

و يتم التحقق من الوجود والملكية من الناحية العملية بالتحقق من وجود عناصر الموجودات والمطلوبات وملكيتهما باستخدام وسائل الاثبات التي سبق الاشارة ضمن الفصل الخاص بأدلة الاثبات والتي تتمثل في :-

١- البرد الفعلي . ٢- التدقيق الكمي - ٣- التدقيق المستندي .
٤- التدقيق الانتقادي . ٥- المصادقة - ٦- استفسارات . ٧- المقارنات والارتباط .
ويلاحظ انه عند تحقيق المدقق لعنصر ما فانه يستخدم وسيلة واحدة او اكثر من
وسائل الاثبات المتاحة كما ان اي وسيلة من وسائل الاثبات قد تستخدم في تحقيق اكثر من
عنصر من العناصر .

٢- التقييم

يعتبر التحقق من قيمة عناصر الموجودات والمطلوبات مشكلة كبيرة للمدقق لعدة
اسباب من اهمها :

- ١- تعدد معاني القيمة واختلاف كل معنى عن الآخر .
- ٢- انعكاس التعدد والاختلاف على المركز المالي الذي تفصح عنه الميزانية .
- ٣- ان بعض العناصر يؤثر في وقت واحد على كل من نتيجة النشاط وعلى المركز المالي مثل
مخزون آخر المدة .

وبصفة عامة فانه يقصد بالتقييم تحديد قيمة شيء ما وقيمة الشيء تقاس بقوة
استبداله بالنسبة الى غيره من الاشياء . ولما كان من الصعب قياس قيم الاشياء بالنسبة
لبعضها البعض لذلك استخدمت النقود كأداة لقياس قيم الاشياء من سلع وخدمات وعلى
ذلك فالتقييم هو عبارة عن تحديد قيمة السلع والخدمات مقاسة بوحدة النقد ، ووحدة
النقد تستمد قوتها الشرائية بالنسبة لغيرها من السلع والخدمات ولو كانت هذه النسبة
ثابتة لما آثار التقييم اية مشا كل جوهرية بالنسبة لتحديد نتيجة النشاط والافصاح عن المركز
المالي .

الا انه يجب الاعتراف بان القوة الشرائية لوحدة النقد غير ثابتة دائماً ، فهي تتغير تبعاً
لما يطرأ على حجم النقود ووسائل الائتمان وسرعة تداولها من جهة وحجم السلع والخدمات
المتاحة من جهة اخرى .

ونتيجة لعدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ، اصبحت قيمة السلع والخدمات
تحدد قيمتها على اساس قيمة :-

١- تاريخية

وهي تعبر عن القيمة في تاريخ سابق على تاريخ التقييم ، اي القيمة الفعلية التي
دفعت عند شراء السلعة او الخدمة .

٢- حالية
وهي تعبر عن القيمة الحاضرة للسلعة او الخدمة في تاريخ التقييم.

٣- مستقبلية
وهي تعبر عن القيمة المتوقعة للسلعة او الخدمة في المستقبل ، اي قيمتها في تاريخ لاحق لتاريخ التقييم.

وهكذا يثير التقييم مشاكل محاسبية كبرى اذ يتأثر ربح الوحدة ومركزها المالي الى حد كبير بالاساس الذي يتبع في تقييم كل او بعض عناصر الموجودات والمطلوبات ويبرز اثر هذه المشاكل بنوع خاص في تقييم الموجودات الثابتة جميعاً وبعض الموجودات المتداولة مثل المخزون السلعي بنوعياته المختلفة .

وسوف نحاول القاء الضوء على كيفية تحقيق بعض عناصر الموجودات والمطلوبات الشائعة في اغلب الوحدات على اختلاف انشطتها وذلك على النحو التالي :-

أولاً : تحقيق الموجودات
جرت العادة في مجال علم المحاسبة على تقسيم موجودات الوحدة الى المجموعات التالية :

١- موجودات ثابتة

وهذه تقسم بدورها الى مجموعتين هما :
موجودات ثابتة مادية اي ملموسة .
وموجودات ثابتة معنوية .

٢- موجودات متداولة

هذه تنقسم بدورها الى مجموعتين فرعيتين هما :
موجودات ترتبت على الدورة الانتاجية واهم عناصرها المخزون بانواعه المختلفة وموجودات ترتبت على عملية الاتجار اي الموجودات التي تنشأ خلال المراحل التي يمر بها المخزون اي البضاعة حتى تتحول الى نقدية سائلة عن طريق الاتجار فيها وتمثل اساساً في المدينون واوراق القبض والنقدية بالمصرف والصندوق .

٣- ارصدة مدينة اخرى

وهذه تضم مجموعة من المفردات او ارصدة مدينة لا يمكن ادماجها ضمن المجموعتين السابقتين لانها لا تتمتع بنفس الخصائص التي تتمتع بها عناصر كل مجموعة من هذه المجموعات وعليه جرت العادة بين المحاسبين الى تجميع هذه المفردات او العناصر في مجموعات مستقلة يطلق عليها بالارصدة المدينة الاخرى ومن ابرز الامثلة عليها مصروفات مدفوعة مقدماً، نفقات ايرادية مؤجلة.

« تدقيق الموجودات الثابتة »

من المعروف ان الموجودات الثابتة هي الموجودات التي تحتفظ بها الوحدة بهدف الاستخدام وتحقيق الدخل وليس بغرض البيع او التحويل وعادة تظهر الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي بقيمتها التاريخية مطروحاً منه مخصصات الاندثار وليس قيمتها البيعية او الاستبدالية.

تمثل الموجودات الثابتة جزءاً هاماً من رأس المال المستثمر في الوحدات خصوصاً الصناعية منها والعقارية وغيرها.

اهداف تدقيق الموجودات الثابتة

- ١- الافصاح المهني الامين عن الموجودات الثابتة ويتطلب هذا قياس سليم للمعاملات التي تمت على هذه الموجودات وفقاً للمبادئ والاصول المحاسبية المتعارف عليها وتبويب وعرض واضح لهذه الموجودات بالقوائم المالية.
- ٢- التحقق من دقة وسلامة المعاملات التي تمت على الموجودات الثابتة (شراء- استخدام- استغناء) وهذا يتطلب ان تكون المعاملات معززة بمستندات كافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه الموجودات.
- ٣- التحقق من ملكية الوحدة لبند الموجودات الثابتة المدرجة بقوائمها المالية وعدم وجود حقوق للغير عليها.
- ٤- التحقق من التقويم السليم لبند الموجودات الثابتة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وحساب الاندثارات الكافية لها.

اجراءات الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة

- ١ - اعداد ميزانية تخطيطية للاضافات الرأسمالية .
- ٢ - تحديد المسؤوليات والاختصاصات فيما يتعلق باقتناء موجودات ثابتة جديدة او الاستغناء عن جزء منها .
- ٣ - ضرورة الاحتفاظ بسجل للموجودات الثابتة يتضمن بيانات تفصيلية عن كل بند من بنود هذه الموجودات مثل تاريخ الشراء للبند - ثمن التكلفة - العمر الانتاجي المقدر - الاضافات - الاستبعادات - معدل الاندثار السنوي - مخصص الاندثار المتجمع - الرصيد المتبقي .
- ٤ - مراعاة الفصل التام بين من يقوم بامساك سجلات الموجودات الثابتة وبين المشرفين على هذه الموجودات .
- ٥ - التأمين على الموجودات الثابتة ضد الاخطار المختلفة وبمبلغ يتناسب مع قيمتها .
- ٦ - القيام بجرد دوري لعناصر الموجودات الثابتة ومطابقة نتائج الجرد بما هو وارد في سجل هذه الموجودات .
- ٧ - احكام الرقابة على قطع الغيار والادوات والمهمات الصغيرة .
- ٨ - وضع برنامج ثابت لصيانة واصلاح هذه الموجودات الثابتة .
- ٩ - وضع سياسة سليمة لاندثار الموجودات الثابتة .
- ١٠ - مراعاة التزام التفرقة الدقيقة بين النفقات الأيرادية والنفقات الرأسمالية عند التسجيل بحسابات الموجودات الثابتة .

اجراءات تدقيق الموجودات الثابتة

لاجل تحقيق اهداف التدقيق للموجودات الثابتة يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

- ١ - اختبار نه . لرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة : ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والتعليمات والاجراءات الداخلية على عمليات شراء واستخدام وبيع الموجودات الثابتة والتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والاجراءات باخذ عينة من هذه الموجودات وتتبع حركة المعاملات التي تمت عليها على مدار السنة من خلال النظام المعمول به بالوحدة لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢- الحصول على كشف بيان الموجودات الثابتة : وفقاً لمجموعاتها الرئيسية ومفردات كل مجموعة ويوضح بهذا الكشف ارصدة هذه المجموعات في بداية السنة والاضافات عليها والاستبعادات منها اثناء السنة ورصيدهما في آخر السنة والتأكد من الدقة الحسابية لهذه المفردات والمطابقة مع الحسابات التحليلية للموجودات الثابتة وحساب الموجودات الثابتة بالاستاذ العام وذلك بعد اتخاذ الاجراءات التالية :

أ- تدقيق الاضافات اثناء السنة عما اذا كانت تمثل احوال المفردات قائمة ام اضافة لما هو موجود . والتحقق من وجود موافقة من قبل الادارة العليا بذلك وعما اذا كانت الاضافة قد تمت بالشراء فهنا تدقق قوائم المجهزين ومخضر الاستلام والتركيب وترتيبات الدفع والشيكات الصادرة لهذا الغرض او اذا كانت الاضافة عن طريق تصنيع ذاتي عن طريق اجهزة الوحدة في حالة توفر الامكانية لديها والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي لهذه الاضافات وبتكلفتها .

ب- تدقيق مستندي لمصروفات الاصلاح والصيانة والتحقق من التمييز بين الايرادي والرأسمالي .

ج- التحقق من وجود موافقة من قبل الادارة العليا بالاستبعادات من الموجودات الثابتة واسبابها وتدقيق ثمن بيع هذه المفردات المستعبدة (من واقع قوائم او عقود البيع) وتكلفتها بعد استبعاد مجمع الاندثار حتى تاريخ الاستبعاد طبقاً للدفاتر وان الفرق بين ثمن البيع والتكلفة بعد طرح الاندثار تمت معالجته كارباح او خسائر رأسمالية مع استبعاد تكلفة مجمع اندثار هذه المفردات من الدفاتر .

٣- جرد فعلي لمفردات الموجودات الثابتة ويتم هذا بمعرفة لجنة او لجان تشكلها الادارة ويفضل حضور مندوب عن المدقق لعملية الجرد الفعلي وتبويب المفردات التي تم جردها وفقاً لمجموعات الموجودات الثابتة ومقارنة نتيجة الجرد الفعلي مع كشوف مفردات هذه الموجودات طبقاً للدفاتر ويساعد هذا الاجراء في اكتشاف اي اضافات او استبعادات لم تسجل بالدفاتر .

٤- تدقيق حسابات اندثار الموجودات الثابتة ويتطلب هذا تدقيق لمعدلات الاندثار لكل مجموعة من مجموعات الموجودات الثابتة والطريقة المستخدمة في تطبيق هذه المعدلات (قسط ثابت - قسط متناقص) والتأكد من الدقة الحسابية لعمليات حساب الاندثار اخذاً بنظر الاعتبار فترة استخدام الموجود الثابت على مدار السنة ويمتد هذا

الفحص الى تدقيق وفحص مخصص الاندثار لكل مجموعة. والعوامل التي يجب ان يأخذها
بنظر الاعتبار المدقق في الحساب عند تدقيق اندثار الموجودات الثابتة امكانية
الاستفادة من العمر الانتاجي المتبقي من حياة الموجود حيث قد تظهر بعض العوامل التي
تخفض من عمر الموجود الثابت ومثال على ذلك اذا كان العمر الافتراضي لاحد آبار الغاز
الطبيعي المقدر هو ٣٠ سنة اتضح بعد ٥ سنوات من الانتاج انه قد تم سحب مكثف من
هذا البئر لدرجة ان الكميات المتبقية به لا تكفي سوى السحب بهذا المعدل لمدة ١٠ سنوات
اخرى فان الامر يتطلب اعادة النظر في معدلات النفاذ لهذا البئر. وبالمثل لو ارادت احدى
شركات الانتاج السينمائي لديها كاميرات تصوير ابيض / اسود وان العمر الافتراضي لهذه
الكاميرات ١٥ سنة وقد حدث تحول نحو استخدام التصوير الملون فان ذلك يؤثر على العمر
الافتراضي للكاميرات ابيض / اسود ويتطلب اعادة النظر في معدلات الاندثار.

ولان تقتصر عملية تدقيق الاندثار على تلك الموجودات الملموسة بل تمتد الاندثار
الى الموجودات غير الملموسة (كالشهرة وبراءة الاختراع - حق امتياز) وعادة ماتكون
الوحدة قد تحملت مبلغ نظير هذه الموجودات يتم توزيعه على عدد من السنوات تقدر
للاستفادة بمثل هذه الموجودات ويمكن للمدقق الرجوع الى مستندات المبالغ المسددة عن
هذه الموجودات والسنوات المقدره لكل منها للتحقق من الدقة الحسابية لاندثارها.
اما فيما يتعلق بالمشروعات تحت التنفيذ فهي لا تخضع للاندثار لحين تحويلها الى
موجودات ثابتة تعمل في النشاط وتطبق عليها معدلات اندثار الموجودات المناظرة لها.

٥- التحقق من سلامة عرض الموجودات الثابتة وذلك بالتأكد من اظهار هذه الموجودات
بتكلفتها الاصلية مطروحا منها الاندثار او بتكلفتها الاصلية مع اظهار مخصص الاندثار
بجانب المطلوبات في كشف الميزانية. كما يتحقق المدقق من عدم وجود حقوق للغير على
هذه الموجودات وذلك بالرجوع الى عقود القروض التي عقدتها الوحدة والاستفسار من
ادارة الوحدة عن اي التزامات للغير بضمان هذه الموجودات وبالامكان اظهار اي حقوق
للغير كملاحظات على القوائم المالية ذاتها او في تقرير التدقيق.

٦- بالنسبة للموجودات الثابتة التي تم اندثارها دفترياً وما زالت تستخدم في الانتاج
يراعى ان تقدر لها قيمة رمزية لاجل احكام الرقابة عليها فعلياً.

حالات تطبيقية

بعد ان اوضحنا المبادئ العلمية لتحقيق الموجودات الثابتة والاهداف والوسائل او الاجراءات الكفيلة بتحقيق هذه الاهداف يحسن ان نورد بعض الامثلة التطبيقية التالية :-

١- الاراضي

فيما يلي اهم النقاط التي يجب مراعاتها عند تحقيق هذا البند :

- ١- يطلع المدقق على عقود الشراء المسجلة ويتأكد من انها بأسم الوحدة وان الشراء قد تم بموافقة من قبل الادارة العليا.
- ٢- يطلع المدقق على جميع المكاتبات المتبادلة بين الوحدة والبائع بخصوص الاراضي المشتراة للتأكد من عدم وجود نزاع من اي نوع بخصوص الملكية.
- ٣- يطلب شهادة من دائرة التسجيل العقاري بعدم حصول تصرفات في الاراضي خلال السنة.
- ٤- اذا كان قد حدث تصرف في الأراضى بالرهن او بمنح اي حق آخر للغير فان شهادة التسجيل العقاري كفيلة باظهاره ومن الطبيعي انه اذا كان الرهن لمصلحة الوحدة فان قيمة القرض ستظهر في جانب المطلوبات ولكن يجب ايضاً ان تذكر ملحوظة امام بند الاراضي بما يفيد وجود رهن عليها في كشف الميزانية.
- ٥- الاراضي بطبيعتها غير قابلة للاندثار الا في حالات نادرة كما لو كانت الارض في شارع تجاري هام ثم بدء النشاط التجاري يتحول الى مكان آخر، الارض تزرع زراعة كثيفة تضعف جودتها ، وفي غياب مثل هذه الظروف فان الاراضي تظهر في الميزانية بثمان تكلفتها باستمرار.

٢- المباني

من المعروف ان اي وحدة قد تمتلك المباني بطريقة الشراء او التشييد بواسطة احد القاولين او التشييد بواسطة اجهزتها. وسوف نحاول ان نوضح في اختصار اهم النقاط التي نراعى عند التحقق من رصيد المباني عند تملكها باي من الطرق السابقة :

- ١- يطلع المدقق على سجل الموجودات الثابتة فيما يتعلق بالمباني ويحقق المفردات حسابياً ويطبق بينها وبين حساب المباني بالاستاذ العام.

- ٢- يتأكد من الملكية وذلك عن طريق الرجوع الى عقد الشراء المسجلة ويتحقق من انها باسم الوحدة وان الشراء قد اعتمد من قبل الادارة العليا.
- ٣- يطلع على جميع المكاتبات المتبادلة بين المنشأة والبائع بخصوص المباني المشتراة للتأكد من عدم وجود نزاع من اي نوع بشأن الملكية.
- ٤- يطلب شهادة من مديرية التسجيل العقاري بعدم حصول تصرفات في المباني خلال العام.
- ٥- اذا كانت الوحدة تقوم بعملية انشاء المباني بنفسها فيجب فحص اوامر التشغيل وحسابات التكاليف للتأكد من عدم تحميل حساب الانشاءات تحت التنفيذ الا بالتكاليف الرأسمالية للانشاءات وذلك حتى لا يحمل هذا الحساب بالمصروفات الايرادية العادية التي تخصم عادة من حساب الارباح والخسائر وعلاوة على ذلك فان التكلفة الكلية للمباني الوحدة المشيدة بواسطة اجهزتها لا يجب ان تزيد كثيراً عن تكلفة انشاء تلك المباني بمعرفة مقاول خارجي.
- ويراعي المدقق انه اذا كانت بعض الانشاءات تحت التنفيذ قد استكمل فلا بد من تحويله على حساب المباني وحساب الاندثار الواجب عن تلك الفترة من السنة المالية التي استخدمت فيها
- اما اذا كانت الانشاءات مسندة الى مقاول خارجي فان المدقق يفحص عقد البناء موجهاً عنايته الى البند الخاص بسداد الدفعات للمقاول على الحساب ويطلع على الوصولات التي يعطيها المقاول وعلى شهادة المهندس بالنسبة للعمل الذي تم واذا كانت المباني قد تم انشاؤها قبل انتهاء عملية التدقيق فيجب ان يرى المدقق ان مجموع الدفعات للمقاول لا يتجاوز القيمة الكلية المحددة في العقد وان اي مبالغ مدفوعة زيادة عن تلك القيمة تكون في الحدود المعقولة ونظير اضافات متفق عليها.
- وسواء كانت الانشاءات بواسطة اجهزة الوحدة او بمعرفة مقاول خارجي فانه يستحسن اظهار مذكرة تلحق بالميزانية بقيمة ما ينتظر انفاقه لاتمام الانشاء او العقد في المستقبل.
- ٦- تقوم المباني بثمان التكلفة الذي يشمل علاوة على ثمن الشراء او تكاليف الانشاء ومصاريف الدلالية واجور محاماة ورسوم التسجيل.
- ٧- يتأكد المدقق من حساب الاندثار المناسب على المباني وفقاً لتقديرات الخبراء المختصين ويتأكد من ثبات طريقة ومعدل الاندثار من سنة لآخرى.

- ٨- اذا تبين من شهادة التسجيل العقاري وجود رهن او اي حق آخر مسجل لمصلحة الغير فيجب على المدقق التحقق من انه اجري لمصلحة الوحدة وليس لمصلحة اي طرف آخر ويتأكد من وجود القرض ضمن المطالبات ويذكر في صورة ملاحظة على الميزانية امام بند المباني بما يفيد وجود رهن عليها.
- ٩- يستكمل المدقق اجراءاته بخصوص المباني وغيرها من الموجودات الثابتة بالحصول من ادارة الوحدة على شهادة الموجودات الثابتة التي سبقت الاشارة اليها.
- ١٠- اذا لم يكن نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة كافي في نظر المدقق فان عليه ان يتأكد من وجود المباني او الاضافات اليها اثناء السنة بالقيام بزيادة مواقعها وبالتحقيق من اجراء التأمين عليها وان يقوم ايضاً بفحص حساب الاصلاحات والرميمات للتحقق من انه لايشمل اي اضافات رأسمالية للمباني خصمت على ذلك الحساب بقصد تخفيض الارباح للتهرب من الضرائب او لغير ذلك من اسباب.

٣- الآلات

- فيما يلي اهم النقاط التي تراعى بصفة عامة عند القيام بتحقيق هذا البند :
- ١- يطلع المدقق على سجل الموجودات الثابتة فيما يتعلق بالآلات ويحقق المفردات حسابياً ويطابق بينها وبين حساب الآلات بالاستاذ العام ويطلب كشف الجرد الفعلي للآلات الذي قام به الموظفون المسؤولون ويقارنه مع سجل الآلات ويتحرى عن اسباب اي فروق.
- ٢- يتأكد من ملكية الوحدة للآلات بالرجوع الى عقود او قوائم الشراء ويتحقق من انها باسم الوحدة وان الشراء قد تم بموافقة من قبل الادارة العليا.
- ٣- يتأكد المدقق من الاضافات والازالات والاستبعادات التي حدثت اثناء السنة وذلك من خلال القيام بزيارة وملاحظة التغيرات عن السنة السابقة وبمقارنة سجل الآلات الحالي او كشف الجرد الحالية بنظائرها عن العام السابق . ويجب ان يتأكد المدقق من صحة المعالجة المحاسبية لهذه الاضافات والازالات والاستبعادات سواء في حساب الآلات نفسه او في حساب مخصص اندثار الآلات.
- ٤- تشمل تكلفة الآلات الى جانب ثمن الشراء الرسوم الكمركية ومصروفات النقل ومصاريف التركيب اللازمة لبدء التشغيل ويراعى تنزيل الخصم المسموح به من

القوائم رأساً عند القيد في حساب الأرباح والخسائر.

- ٥- يراعى حساب الاندثار المناسب وفقاً لتقديرات الخبراء المختصين ويراعى ثبات طريقة ومعدل الاندثار من سنة الى اخرى.
- ٦- اذا كانت الآلات مرهونة للغير فيراعى ذكر هذه الحقيقة في الميزانية.
- ٧- يراعى وجود تأمين بمبالغ كافية على الآلات ضد الاخطار التي تتعرض لها.
- ٨- يفحص حساب الاصلاحات والترميمات لاكتشاف اي اضافات رأسمالية تكون قد سجلت عمداً او عن غير عمد على هذا الحساب.
- ٩- يستعرض المدقق مع المسؤولين مركز الآلات التي تم اندثارها بالكامل ولكنها لازالت باقية في الاستعمال وذلك للتحقق مما اذا كان من الواجب اعادة اثبات جزء من قيمتها في الدفاتر يتناسب مع مدة صلاحيتها في المستقبل.

٤- السيارات

يتم التحقق من السيارات باتباع الخطوات التالية :

- ١- يطلع المدقق على سجل السيارات ويحقق المفردات حسابياً ويطابق بينها وبين حساب السيارات في الاستاذ العام. ويطلب كشف الجرد الفعلي للسيارات ويقارنها بالسجل ويتحرى عن اسباب اي فروق.
 - ٢- يدقق السيارات الجديدة المشتراة خلال العام مع القوائم ويتأكد من انها باسم الوحدة وان الشراء تم بموافقة من قبل الادارة العليا.
 - ٣- يدقق مبيعات السيارات القديمة ويتأكد من وجود موافقة من قبل الادارة العليا ويتحقق من صحة معالجتها محاسبياً.
 - ٤- يفحص سنويات السيارات ويتحقق من صدورها باسم الوحدة ومن مطابقتها لوصاف السيارات المثبتة في سجل الموجودات الثابتة.
 - ٥- يفحص بوالص التأمين على السيارات ويتأكد من انها تغطي جميع الاخطار بما في ذلك المسؤولية قبل الغير.
 - ٦- يفحص حساب الاصلاحات والترميمات للتأكد من انه لايشمل اي اضافات رأسمالية.
 - ٧- يراعى حساب الاندثار المناسب للسيارات وانه يحسب بنفس الاسس التي اتبعت في السنوات السابقة.
- اما بخصوص الموجودات المتداولة فقد تم تناولها ضمن الفصل الحادي عشر والثاني عشر.

التالي محضر

تدقيق المطلوبات

رأس المال - الاحتياطات - المخصصات - اوراق الدفع -
القروض - بنك سحب على المكشوف

لكي يتمكن المدقق ان يبدي رأيه في مدى تعبير الميزانية عن المركز المالي يجب عليه وبشكل منطقي ان يقوم بتحقيق عناصر المطلوبات بنفس الكفاءة والعناية التي يحقق بها عناصر الموجودات وسوف نتناول فيما يلي تحقيق بعض عناصر المطلوبات :-

- ١- رأس المال :- يقوم المدقق بالاجراءات التالية عند تحقيق رأس المال :
 - ١- بالنسبة للشركات المساهمة الجديدة يلاحظ المدقق مايتطلبه قانون الشركات من ان الشركة لاتؤسس الا اذا تم الاكتاب في رأس المال بالكامل وقام كل مكتب باداء الربح على الاقل من القيمة الاسمية للأسهم النقدية ويتم الاكتاب عن طريق احد المصارف المرخصة لها بتلقي الاكتابات. ويلاحظ المدقق ايضاً اي نصوص خاصة في العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة.
 - ٢- تدقق طلبات الاكتاب مع سجل الاكتاب والتخصيص.
 - ٣- تدقق الاسهم المخصصة من واقع نفس السجل مع قرارات التخصيص الصادرة من مجلس الادارة ومع سجل المساهمين الذي يحتوي على حساب لكل مساهم.
 - ٤- تدقق النقدية الواردة بالتفصيل مع كشوف حساب المصرف ومع سجل المساهمين وبالمجموع مع حساب الاكتاب والتخصيص.
 - ٥- يدقق سجل المساهمين مع كعوب شهادات الاسهم ويقارن المجموع برصيد رأس المال في الميزانية.
 - ٦- متى تأكد المدقق من عملية الاصدار الاولي فانه يكتفي في السنوات التالية بمقارنة مجموعة الحسابات الفردية في سجل المساهمين مع رقم رأس المال الاستاذ العام والميزانية

اما اذا دخل في تكوين راس المال حصص عينية فان على المدقق ان يقوم بما يلي :-

- ١- تدقيق جميع العقود بين الشركة ومقدمي الحصص العينية .
- ٢- الاطلاع على تقرير الخبراء .
- ٣- الاطلاع على قرار الجمعية العمومية باقرار تقدير الحصص .
- ٤- تدقيق قيود اليومية مع جميع المستندات .
- ٥- التأكد ان الاسهم المعطاة في مقابل الحصص العينية لم تتداول خلال السنتين التاليتين من تاريخ تأسيس الشركة .

٢- الاحتياطات تكون الاحتياطي عن طريق حجز او تجنّب جزء من الارباح الصافية المتحققة خلال فترة معينة وعدم توزيعه على اصحاب الوحدة . والاحتياطي في الواقع عبارة عن حجز او تجنّب جزء من الربح واستغلاله في الوحدة في اغلب الاحيان وعلى ذلك فان تكوين الاحتياطي يرتبط تمام الارتباط بتحقيق الارباح الصافية فان لم تتحقق الارباح لما استطعنا تكوين الاحتياطي .

والغرض الرئيسي من تكوين الاحتياطي هو تدعيم مركز الوحدة المالي واعطاؤها مزيداً من القوة والقدرة على مجابهة ما قد تمر به من صعاب وازمات او ما قد تتعرض له من خسارة عرضية او طارئة في المستقبل القريب او البعيد .

وقد تعتمد الوحدة الى تكوين الاحتياطي لاغراض عديدة اخرى مثل تحويل برامجها الانشائية أو اية توسعات او تدير الاموال اللازمة لسداد قروض طويلة الاجل عندما يحل ميعاد استحقاقها او لمقابلة الزيادة المتوقعة في القيمة الاستبدالية للموجودات الثابتة .

ويمكن القول بان التأكد من صحة قيمة الاحتياطات يتوقف على نوعية وطبيعة كل احتياطي على حده والاسباب التي تدعو الى تكوينه .

وفي جميع الاحوال يجب الرجوع الى قرار الجمعية العمومية باعتماد القوائم المالية الختامية وتوزيع الارباح والتحقق من ان هذه القرارات قد نفذت فعلاً بالصورة الصحيحة والمطلوبة التي تنص عليها القوانين السارية كما في حالة الاحتياطي القانوني . وقانون النظام الاساسي للوحدة للتأكد من تكوين الاحتياطات التي ينص عليها النظام مثل الاحتياطي العام وعقود القروض التي تنص على ضرورة تكوين احتياطي لسداد هذه القروض مثل احتياطي سداد مستندات .

ومن الضروري ان يتأكد المدقق من صحة القيود المحاسبية الخاصة بالاحتياطات واستثماراتها داخل او خارج الوحدة واستخداماتها.

٣- المخصصات :- يعرف المخصص بانه عبارة عن اي عبء يحمل علي ايرادات الفترة المالية لمقابلة كل من الأعباء والخسائر والالتزامات التالية التي ستقع فعلاً ولا يمكن تحديد قيمتها على وجه الدقة :

- ١- اي نقص فعلي في قيمة اي موجود من الموجودات ووضح مثال على ذلك مخصصات الاندثار الخاصة بالموجودات التالية .
- ٢- اية خسائر وقعت فعلاً ولكنها غير مؤكدة المقدار أو القيمة ومن اوضح الامثلة على ذلك مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .
- ٣- اي التزام مؤكد او محتمل وقوعه ولكن قيمة الالتزام في الحالتين غير محددة او معلومة المقدار في تاريخ الميزانية ومن امثلة هذا النوع من المخصصات مخصص الضرائب المتنازع عليها ومخصص التعويضات القضائية .

وللتأكد من صحة ارصدة المخصصات المختلفة لابد للمدقق التأكد من حساب المخصصات على اساس سليم وصحيح والتأكد ايضاً من كفايتها لمقابلة الاغراض التي كونت من اجلها ويجب ان يلتزم المدقق بالقواعد المنظمة لحساب الاندثار ونسب الاندثار والمحددة لكل نوع من انواع الموجودات الثابتة المستخدمة في الوحدة .

ويلاحظ انه اذا ثبت للمدقق ان الوحدة قد غيرت من اساس او طريقة حساب المخصصات كلها او بعضها عما جرت عليه في السنوات السابقة دون ان يرتكز ذلك الى سبب معقول مؤيد بالحجج والاسانيد المنطقية والمقبولة وجب عليه ان يعترض على الاجراء الذي اتخذته الوحدة فان لم تقبل الادارة اعتراضه ولم تعمل على تصحيح الوضع طبقاً لاقتراحاته او تمسحياً مع رايه تحكم عليه اذا اراد ان يجنب نفسه المسؤولية ان يشير صراحة الى ذلك في تقريره .

٤- اوراق الدفع :- يتم التأكد من بند اوراق الدفع كما يلي

- ١- تدقق يومية اوراق الدفع من الناحية الحسابية وتختبر الترحيلات الى حسابات الدائنين والى حساب اوراق الدفع بالاستاذ العام .
- ٢- تتبع المدقق الأرقام المسلسلة لاوراق الدفع للتأكد من اثباتها جميعاً في اليومية .

- ٣- على المدقق ان يتبع اقرب من يومية اوراق الدفع الى اليوميات الاخرى (دفتر
التقديرة عند المتبع ~~او المبرمج~~ ~~المطعم~~ ~~منه~~ للاستبدال او الالغاء) ويطلع على
الكمبيالات المعادة الى الوحدة والتي تم الغاؤها حتى لا يعاد تقديمها للدفع مرة ثانية .
- ٤- يدقق رصيد حساب اوراق الدفع مع مجموع الكمبيالات التي لم تدفع بعد كما هو
ظاهر في يومية اوراق الدفع .
- ٥- يفحص المدقق اي فوائد تأخير او مصروفات مدفوعة بمناسبة تجديد الاوراق .

- ٥- القروض :- يقصد هنا بالقروض القروض طويلة الاجل التي تفرضها الوحدة من
الغير وكما يلي اهم الامور التي يجب على المدقق مراعاتها عند تدقيق رصيده القروض :-
- ١- الاطلاع على القانون النظامي للتأكد من انه يسمح بعقد قروض طويلة الاجل .
- ٢- التأكد من التصديق على عقد القروض وشروطه من الجهة المختصة .
- ٣- التأكد من الحصول على قيمة القرض عن طريق الاطلاع على المستندات المؤيدة
لذلك مثل اشعارات ومراسلات المصرف .
- ٤- التأكد من تنفيذ شروط العقد سداد الفوائد في موعيدها المحددة ، وتحمل
الحسابات الختامية السنوية بقيمة فائدة القرض التي تخص السنة .
- ٥- اذا كان القرض مضموناً بكل او بعض مخرجات الوحدة وجب على المدقق ان
يفصح عن ذلك في الميزانية بوضوح .

- ٦- بنك سحب على المكشوف :- للتأكد من هذا البند من بنود المطلوبات يجب على
المدقق ان يطلع اولاً على الاتفاقات التي تمت بين الوحدة وبين المصرف فيما يتعلق
بالسحب على المكشوف والتأكد من الشروط التي تتضمنها هذه الاتفاقات ومن الواجب
عليه أيضاً ان يتأكد من ان الاتفاقات قد تمت الموافقة عليها من السلطة المختصة وهي
عادة الادارة العليا .
- يضاف الى ذلك فان المدقق يتبع نفس الاجراءات التي سبق وان ذكرها والخاصة
عند مراجعة المصرف .

الرابع عشر

تدقيق حقوق الملكية

تشمل حقوق الملكية - في شركات الاموال - رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة ويضاف اليها او يخصم منها في شركات الأشخاص الأرصدة الدائنة او الأرصدة المدينة.

أهداف تدقيق حقوق الملكية

- 1 - الإفصاح المهني الأمين عن بنود حقوق الملكية وذلك بالتأكد من الالتزام بتطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عن قياس العمليات التي تؤثر على هذه البنود. بالإضافة الى التأكد من تبويب وعرض هذه البنود وفقاً للقوانين والأنظمة التي تلتزم الوحدة بها.
- 2 - التحقق من صحة المعاملات التي تمت على هذه البنود على مدار السنة وهذا يتطلب فحص نظام الرقابة الداخلية عليها.

اجراءات تدقيق بنود حق الملكية

لأجل تحقيق أهداف تدقيق بنود حقوق الملكية يمكن اتباع الاجراءات التالية :

- 1 - اختبار نظام الرقابة الداخلية على بنود حقوق الملكية ويتطلب ذلك فحص وتقييم للتعليمات والاجراءات الداخلية الخاصة بعملية الرقابة على هذه البنود سواء ما يتعلق باصدار الاسهم والمعاملات المرتبطة بها (الموافقة باصدار الاسهم - تحصيل القيمة - اصدار شهادات الاسهم التسجيل في الدفاتر والسجلات) أو توزيعات الأرباح (الموافقة على توزيع الأرباح - التسجيل في الدفاتر والسجلات) ونظراً لان عدد المعاملات التي تتم على بنود حقوق الملكية على مدار السنة يكون محدوداً فغالباً ما يقوم المدقق بفحصها فحص شامل.
- 2 - الحصول على كشف ببيان الأسهم المصدرة حسب كل نوع منها والقيمة الاسمية والقيمة المدفوعة لكل سهم وذلك في بداية ونهاية فترة التدقيق والتحقق من الدقة

الحسابية للقيمة المسددة للاسهم المصدرة ومطابقتها مع رصيد رأس المال المدفوع في بداية ونهاية الفترة محل الفحص ومع سجلات أسهم رأس المال .

٣- الأطلاع على محاضر الجمعية العمومية للشركة بدفتر محاضر جلسات الجمعية العمومية من اجل الوقوف على اي تعديلات تطرأ على رأس المال سواء بالزيادة ام بالتخصيص والقرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح ومدى توافقها مع القوانين والنظام الأساسي للشركة ومع ما هو مثبت في السجلات .

٤- تدقيق المتحصلات من الاكسابات او اقساط رأس المال وذلك عن طريق الرجوع الى اشعارات المصرف ومطابقتها مع دفتر يومية النقدية وسجلات الأسهم وتحديد الأقساط المتأخرة وما اتخذ من اجراءات تجاه المساهمين المتأخرين وتسجيل اي غرامات حسبت عليهم وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة بخصوص هؤلاء المساهمين وفي حالة تحصيل اي علاوة اصدار يتم التحقق من اضافة قيمة هذه العلاوة للاحتياطي القانوني .

٥- التحقق من سلامة قياس الأرباح وفقاً للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وذلك عن طريق الفحص السليم لبنود المصروفات والأيرادات التي تخص الفترة وذلك لتفادي اظهار ارباح غير حقيقية يؤثر توزيعها على رأس مال الشركة وحقوق الغير طرفها .

٦- الحصول على كشف بالأرباح التي تقرر توزيعها ومتابعة توزيع هذه الأرباح من خلال وصولات صرفها او كشوف المصرف في حالة تخصيص حساب مستقل بالمصرف لصرف هذه الأرباح والحصول على شهادة من المصرف بالمبالغ التي لم يتم صرفها بعد من هذه الأرباح حتى تأريخ نهاية السنة المالية والتحقق من اظهارها كالتزام على الشركة في هذا التأريخ . وعند اتخاذ قرار بتوزيع ارباح محتجزة على المساهمين الحاليين في صورة اسهم مجانية فيدقق قرار الجمعية العامة في هذا الصدد ويتم التحقق من تعلق المبلغ الموزع على رأس المال المصدر وتبع تسجيل هذه الأسهم في سجلات الأسهم المسوكة بالشركة .

٧- التحقق من سلامة عرض بنود حقوق الملكية في الميزانية حيث يتم عرض كل بند من هذه البنود بشكل واضح وبخصوص رأس المال يظهر رأس المال المرخص به كبيان احصائي ويبي ذلك رأس المال المصدر والمكتتب فيه بحيث يوضح عدد الأسهم والقيمة الاسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة ويخصم من قيمة رأس المال

المصدر المبالغ غير المسددة منه لكل نوع من أنواع الأسهم للوصول الى رأس المال المدفوع. وتظهر الاحتياطيات في مجموعة اخرى بحيث يتضح قيمة كل من الاحتياطي القانوني والاحتياطيات الرأسمالية والاحتياطيات الأخرى (تذكر تفصيلاً) وبإضافة الأرباح المرحلة (او خصم الخسائر المرحلة) من رأس المال المدفوع والاحتياطيات نصل الى حقوق المساهمين. وعلى المدقق التأكد من التزام الشدة بهذا التوبيع والعرض لبنود حقوق الملكية.

[Faint bleed-through text from the reverse side of the page, mostly illegible.]