

المحاضرة رقم "06" : الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي

أولاً: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

1- الخطوات التمهيديّة:

قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق يتعين على المدقق مراعاة الخطوات التمهيديّة التالية:

- التحقق من صحة تعيينه؛
- الاتصال بالمدقق السابق؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- اتصالات أولية مع المؤسسة محل التدقيق؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي؛
- الاطلاع على الكشوف المالية لسنوات سابقة وتقرير المدقق السابق وكذا تقرير مجلس الإدارة؛
- فحص التنظيم الإداري؛
- الاطلاع على الحالة الضريبية للمؤسسة محل التدقيق.

2- مخطط التدقيق:

بعد الانتهاء من كافة الإجراءات التمهيديّة يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات

الفنية لعملية التدقيق وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة؛...

3- الإشراف على مهمة التدقيق:

بمعنى متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كلّ حسب تخصصه وخبرته

وكفاءته، والحرص على ترتيب المهام حسب الأولويات وعلى مدى احترام الوقت والتكلفة.

4- أوراق العمل:

تتمثل في تلك السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق لإظهار ما قام بها من عمل (الأدلة والقرائن

التي جمعها) والطرق والإجراءات المتبعة والنتائج التي توصل إليها، كما تعتبر دليل ملموس على بذل

العناية المهنية اللازمة أثناء عملية الفحص.

والهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

ويمكن التمييز بين نوعين من أوراق العمل: الكلف الدائم والملف الجاري:

أ- الملف الدائم: ويشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة التي لها صفة الدوام والاستمرارية، أي الأوراق التي لها أهمية مستمرة سنة بعد أخرى (صالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة)، وعموماً يشتمل هذا الملف على ما يلي:

- عموميات: الجانب التاريخي للمؤسسة، الهيكل التنظيمي، قائمة الوحدات والفروع، قائمة الأنشطة، عقد التأسيس، النظام الداخلي للمؤسسة،...

- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: وتشمل كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية، وصف مقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديرية والوظائف،...

- الحسابات السنوية والتقارير: كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم، حسابات المنتوجات والأعباء، حسابات النتائج،

- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية، والاشتراكات في الضمان الاجتماعي، وكذلك الوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية (بروتوكولات الاتفاق)،...

- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة، العقود المبرمة مع المؤسسة (عقود التأمين، عقود الصفقات)،....

ب- الملف الجاري: ويدعى أيضاً بالملف السنوي (ملف الدورة الحالية)، ويحتوي على جميع أوراق العمل الخاصة بالدورة محل التدقيق ويشمل على ما يلي:

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق والحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها؛

- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛

- الملاحظات الناتجة عن فحص الحسابات والمشاكل التي صادفت المدقق أثناء عمله؛

- كل المراسلات التي تمت مع الأطراف الخارجية (بنوك، زبائن، موردين،...);

- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- نسخ عن الكشوف المالية الخاضعة للتدقيق؛...

المحاضرة رقم "07" : الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي [تابع]

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

- 1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية : يقصد بنظام الرقابة الداخلية ذلك النظام المشكّل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من: حماية الأصول؛ صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها؛ التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة؛ تطابق القرارات مع سياسة الإدارة. فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة.
- 2- أنواع الرقابة الداخلية : يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام هي:
 - الرقابة الإدارية: تهدف إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة، وتستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية،...
 - الرقابة المحاسبية: تهدف إلى اختبار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها.
 - الضبط الداخلي: يهدف إلى حماية الموجودات من السرقة والضياع أو التلف، ويعتمد على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة وتفادي إسناد تنفيذ عملية ما من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد.
- 3- أساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يستعمل المدقق بعض الطرق والوسائل منها ما يلي:
 - أ- المذكرة الوصفية: عبارة عن مذكرة يعده المدقق وتحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقييم للمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، بحيث يتم إعداد هذه المذكرة من خلال مختلف المقابلات والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة.
 - ب- إستبيانات الرقابة الداخلية(QCI): تتطلب هذه الاستبيانات إعداد مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، ويتم توزيعها على العاملين لتلقي الإجابات عليها ثم يقوم المدقق بتحليلها، حيث أنّ الإجابات بنعم تدل على نقاط القوة، والإجابات بلا تدل على نقاط الضعف، ليصل في الأخير إلى استنتاج أو خلاصة يحدد فيها مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق(وهي الطريقة الأكثر استعمالا بين المدققين).

ت- خرائط التدفق: هي تقنية لوصف الإجراءات وانتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية باستعمال رموز.

ث- المقابلة الشخصية (المحاورة): عبارة عن لقاء ينظمه المدقق مع أحد عمال المؤسسة محل التدقيق دون إخطار مسبق له من خلال طرح عليه مجموعة من الأسئلة المفتوحة.

ج- الهيكل التنظيمي الإداري والوظيفي: الهيكل التنظيمي الإداري تتولى تصميمه وإعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها وتقسيم المهام بين مديرياتها ومصالحها وأفرادها؛ بينما الهيكل التنظيمي الوظيفي يقوم المدقق بإعداده من خلال المعلومات المحصلة من الوصف النظري والمقابلات الشخصية.

ح- شبكة تحليل المهام: عبارة عن شبكة لتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة محل التدقيق، ويتم إعدادها انطلاقاً من الربط المحكم بين الهيكل التنظيمي الإداري والوظيفي، من أجل تحديد تداخل المهام والمسؤوليات بدقة ومعالجتها.

ثالثاً: جمع أدلة الإثبات

1- مفهوم أدلة الإثبات: إنّ الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة محاسبية وغيرها من أدلة الإثبات المتمثلة في مجموعة المعلومات والحقائق التي يستند إليها المدقق في تكوين رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة الكشوف المالية المنشورة من طرف المؤسسة.

2- خصائص أدلة الإثبات: يجب أن تتصف أدلة الإثبات بعدة خصائص أهمها:

- الكفاية: تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه؛

- الملاءمة: يطلق عليها أيضاً الصلاحية، أي تكون الأدلة موضوعية ذات علاقة بهدف التدقيق؛

- الشمولية: تشمل جميع الجوانب المراد إثباتها؛

- الاقتصاد: أي غير مكلفة، بحيث يتم الحصول عليها بتكلفة مقبولة مقارنة مع ما تقدمه من فائدة للمدقق؛

- الظرفية: أي تكون في التوقيت المناسب.

المحاضرة رقم "08" : الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي [تابع]

ثالثاً: جمع أدلة الإثبات (تابع)

3- أنواع أدلة الإثبات: هناك عدة أنواع من أدلة الإثبات في التدقيق يمكن تلخيصها فيما يلي:

-المستندات: تعتبر المستندات من أهم الأدلة من وجهة نظر المدقق لأهمية ما تحتويه من بيانات تؤكد الحدوث الفعلي للعملية وصحة تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وكلما توفرت هذه المستندات على الشروط الشكلية والقانونية كلما تعززت ثقة المدقق بها لاستعمالها كأداة إثبات. مثل: فواتير الشراء، فواتير البيع، الدفاتر والسجلات المحاسبية،... وتجدر الإشارة إلى أنه للتأكد من صحة المستند يجب على المدقق أن يتأكد من الدورة المستندية لكل مستند والتي تمثل خط سير المستند وخطواته المختلفة اعتباراً من نشأته وتسجيله في دفاتر وسجلات المؤسسة حتى تاريخ حفظه في الأرشيف. تكون المستندات على ثلاثة أنواع:

✓ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها: كفواتير الشراء مثلاً؛

✓ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها: كفواتير البيع مثلاً؛

✓ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة: كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها.

-الوجود الفعلي (الفحص المادي): يعتبر الوجود الفعلي للأصول الثابتة في التدقيق دليل إثبات قوي رغم عدم كفايته (الجرد المادي) حيث يجب تدعيمه بملكية المؤسسة الفعلية لهذه الموجودات وإثبات صحة تقييمها.

لكن رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات كون وجود الأصل لا يعني بالضرورة ملكيتها له.

-المصادقات: هي بمثابة إقرارات (اعترافات) من طرف المدينين والدائنين بصحة أو عدم صحة رصيد المؤسسة لديهم، ويتم إعدادها من طرف المؤسسة بطلب من المدقق على أن يكون الردّ موجه إليه مباشرة، وتأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

✓ مصادقات إيجابية: يطلب من خلالها من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح فيها؛

✓ مصادقات سلبية: يطلب فيها التقرير على خطأ الرصيد الموضح فيها وعدم التقرير في حالة الصحة؛

✓ مصادقات عمياء(بيضاء): تعد بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

-الفحص التحليلي: يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات(كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في الكشوف المالية، مثل مقارنة هامش ربح السنة مع مثيله للسنة السابقة.

-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: تشكل قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية دليلا ماديا على صحة المعلومات المحاسبية كونه أهم محدد لنطاق الفحص وحجم البيانات والأدلة الضرورية في التدقيق.

-صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: على المدقق التحقق من صحة أرصدة حسابات المؤسسة موضوع التدقيق وعلى المؤسسة تألية (Automatisation) المعالجة المحاسبية لبياناتها قصد ضمان السرعة والدقة في المعلومات المتولدة عنها وتقليص احتمال حدوث الأخطاء، هذه العملية تعتبر دليلا ماديا على صحة وانتظام الدفاتر والكشوف المالية من الناحية الحسابية.

-الاستفسارات: يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة بخصوص نتائج أو معلومات معينة أثناء أدائه لمهامه(حسابات مهمة)، مثل توجيه المدقق لمجموعة من الأسئلة للزبون في مختلف المجالات. هذا النوع من الأدلة يعتبر أقل صلاحية كونه ليس من مصدر مستقل(عرضة للتحيز).

المحاضرة رقم "09" : الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي [تابع]

رابعاً: إعداد التقرير

يكون التقرير عادة موجهاً إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق (حسب الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق). ويعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق، وأداة ووسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها المدقق توصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض الكشوف المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

يشمل تقرير المدقق ثلاث فقرات رئيسية وهي فقرة المقدمة، فقرة النطاق وفقرة الرأي، وعلى العموم فإن هذا التقرير حسب المعيار الدولي رقم 700 يجب أن يتضمن ما يلي:

✓ العنوان؛

✓ الجهة الموجه لها التقرير؛

✓ فقرة المقدمة: تبين أنواع الكشوف المالية التي قام بتدقيقها والفترات التي تغطيها والمؤسسة محل التدقيق، كما تشمل تذكيراً بمسؤوليات المدقق ومسؤوليات إدارة المؤسسة؛

✓ فقرة النطاق: تبين هذه الفقرة طبيعة ونطاق عملية التدقيق، حيث يوضح المدقق أنه قام بالمهمة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير والممارسات المحلية المطبقة، كما تبين بعض المعلومات عن طبيعة العمل المنجز من طرف المدقق؛

✓ فقرة الرأي: تبين هذه الفقرة رأي المدقق في الكشوف المالية.

ويمكن لتقرير المدقق أن يأخذ أحد الأشكال التالية:

1- التقرير النظيف: يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على الكشوف المالية التي قام بتدقيقها وذلك إذا توافرت الشروط التالية:

- أن الكشوف المالية قد أُعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات؛

- صدق وعدالة الكشوف المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه.

2- التقرير التحفظي: يقوم المدقق بالإدلاء برأي متحفظ إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات أو المعلومات الواردة في الكشوف المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها.

3- التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق أن الكشوف المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. يعتبر هذا الرأي نادر الحدوث لأنه عادة ما يقدم المدقق مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات.

4- الامتناع عن إبداء الرأي: بمعنى أن المدقق لا يستطيع إعطاء رأي فني عن الكشوف المالية موضوع التدقيق، وقد يكون بناء على ظروف معينة مثل:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق من طرف المؤسسة (كعدم تمكنه من حضور عملية الجرد، عدم تمكنه بالاتصال مع الزبائن للحصول على مصادقات،...);

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على الكشوف المالية (مثل دعاوى قضائية ضد المؤسسة);

- قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض الكشوف المالية;

- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

خامسا: فحص الحسابات والكشوف المالية

1- فحص الحسابات:

الهدف من فحص الحسابات هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية. بحيث يقوم بتدقيق عناصر الكشوف المالية من خلال ما يلي:

- التحقق من حسابات الأصول الثابتة;

- التحقق من حسابات المخزونات;

- التحقق من حسابات الغير;

- التحقق من الحسابات المالية;

- التحقق من حسابات رؤوس الأموال الخاصة;

- التحقق من حسابات المنتوجات والأعباء;

وللوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل

عناصر الكشوف المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمدقق بالمصادقة عليها، ويمكن تلخيص هذه المعايير في الآتي:

• الكمال: هذا المعيار يعني أنّ كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تظهر في الكشوف المالية. وذلك باحترام ما يلي:

✓ تسجيل العمليات منذ نشأتها؛

✓ تسجيل كل العمليات؛

✓ احترام استقلالية الدورات؛

• الوجود: يعبر هذا المعيار على ما يلي:

✓ الوجود الفعلي للعناصر المادية كالتثبيتات والمخزون؛

✓ ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر(أصول، خصوم، أعباء، منتوجات)، أي عدم وجود عملية وهمية؛

✓ ظهور عمليات الدورة فقط في الكشوف المالية؛

• الملكية: هذا المعيار يعبر على أنّ عناصر الأصول التي تظهر في الميزانية ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر أيضا على أنّ عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.

• التقييم: يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.

• التسجيل المحاسبي: يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- فحص الكشوف المالية كوحدة واحدة:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء رأي في حول الكشوف المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها. كما يتعيّن على المدقق التأكد من الآتي:

- التوافق بين الميزانية وحساب النتائج والكشوف الأخرى؛

- أن الكشوف المالية متوافقة مع الأعمال المحققة،

- التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية؛

- التوافق بين الميزانية الافتتاحية للسنة المالية محل التدقيق والميزانية الختامية التي قبلها.

المحاضرة رقم "10" : التدقيق المالي والمحاسبي لعناصر الكشوف المالية

أولاً: التدقيق المالي والمحاسبي للتثبيتات

1- مفهوم التثبيتات: تتمثل في الأصول غير الجارية التي تحوزها أو تراقبها المؤسسة لاستخدامها (في إطار أنشطتها العادية لمدة تفوق السنة المالية) في الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار وللأغراض الإدارية. ويتم تصنيف التثبيتات إلى: تثبيبات معنوية (غير ملموسة)؛ تثبيبات عينية (مادية)؛ تثبيبات مالية. يمكن أن تكون حيازة التثبيتات عن طريق الشراء، الإنتاج، الإعانة، الإيجار التمويلي،... فمثلا في حالة الشراء تسجل التثبيتات على أساس تكلفة الحيازة والتي تحدد حسب (SCF) كالتالي:

تكلفة الحيازة = صافي سعر الشراء (بدون تخفيضات أو حسومات) خارج الرسم + المصاريف الملحقه الضرورية لجعل التثبيت جاهزا لأول استعمال للغرض المحدد له مثل مصاريف الشحن والنقل، التأمينات، الرسوم الجمركية والرسوم غير المسترجعة، مصاريف التركيب.

ويستثنى من تكلفة الحيازة المصاريف التالية: حقوق التسجيل، الأتعاب، العمولات، مصاريف العقود ومصاريف الصيانة.

2- تقييم التثبيتات:

أ- الاهتلاكات:

✓ العناصر المرتبطة بالاهتلاك:

القيمة المحاسبية الأصلية (VC)؛ القيمة المتبقية (VR)؛ المبلغ القابل للاهلاك (MA): $MA=VC-VR$

مدة المنفعة (N)؛ معدل الاهتلاك (t): $t=100/N$ ؛ قسط الاهتلاك (An): $An=MA.t.n/(100;1200)$ ؛ أو:

$An=MA/N$ ؛ القيمة المحاسبية الصافية (VNC): $VNC=MA-\sum An$

✓ طرق (أساليب) الاهتلاك:

طرق الاهتلاك التي سمح بها قانون الضرائب المباشرة: الثابت (الخطي)، المتناقص، المتزايد. (LF 1989).

بينما طرق الاهتلاك التي جاء بها (SCF): الثابت (الخطي)، المتناقص، المتزايد، وحدات الإنتاج.

مثال: إليك بطاقة التثبيت التالي: تاريخ الحيازة: 2017/01/02، التكلفة: 1812500، مدة المنفعة:

5 سنوات، القيمة المتبقية: 12500، حجم الإنتاج خلال مدة المنفعة: 1200000 وحدة؛ حيث أنّ الإنتاج

الفعلي السنوي كالتالي:

السنة	2017	2018	2019	2020	2021
حجم الإنتاج	200000	260000	300000	340000	100000

العمل المطلوب: إعداد جدول اهتلاك التثبيت وفق الطرق التي جاء بها ال (SCF).

الحل:

1- إعداد جدول اهتلاك التثبيت وفقا لطريقة الاهتلاك الخطي:

$$\text{لدينا: } MA=VC-VR \text{ منه: } MA=1812500-12500 = 1800000$$

$$\text{ولدينا: } An=MA/N \text{ منه: } An=1800000/5 = 360000$$

VNC	$\sum An$	An	MA	N
1 440 000	360 000	360 000	1 800 000	2017
1 080 000	720 000	360 000	1 800 000	2018
720 000	1 080 000	360 000	1 800 000	2019
360 000	1 440 000	360 000	1 800 000	2020
-	1 800 000	360 000	1 800 000	2021

2- إعداد جدول اهتلاك التثبيت وفقا لطريقة الاهتلاك المتناقص:

$$\text{لدينا: المعامل الضريبي } t_{\text{dégrissif}} = t_{\text{Linéaire}} \times$$

حيث أن المعامل الضريبي: 1.5 <----- 3, 4 سنوات؛ 2 <----- 5, 6 سنوات؛ 2.5 <----- أكثر من 6 سنوات.

$$\text{إذن: المعامل الضريبي } t_{\text{dégrissif}} = 20 \times 2 = 40$$

VNC	$\sum An$	An	MA	N
1 080 000	720 000	720 000	1 800 000	2017
648 000	1 152 000	432 000	1 080 000	2018
388 800	1 411 200	259 200	648 000	2019
194 400	1 605 600	194 400	388 800	2020
-	1 800 000	194 400	194 400	2021

بالنسبة لسنتي (2020، 2021) يتحول قسط الاهتلاك إلى ثابت وذلك بعد اختبار تحقق العلاقة

التالية: (100/عدد السنوات المتبقية) < معدل الاهتلاك المتناقص؛ $100/2 = 50 > 40$.

3- إعداد جدول اهتلاك التثبيت وفقا لطريقة الاهتلاك المتزايد:

$$\text{لدينا: } N(N+1)/2 = 15 \text{ منه: } 5(5+1)/2 = 15 \text{ أو } 15 = 5+4+3+2+1$$

السنة	1	2	3	4	5
المعدل	15/1	15/2	15/3	15/4	15/5

VNC	$\sum An$	An	MA	N
1 680 000	120 000	120 000	1 800 000	2017
1 440 000	360 000	240 000	1 800 000	2018
1 080 000	720 000	360 000	1 800 000	2019
600 000	1 200 000	480 000	1 800 000	2020
-	1 800 000	600 000	1 800 000	2021

4- إعداد جدول اهتلاك التثبيت وفقا لطريقة وحدات الإنتاج:

لدينا: قسط الاهتلاك السنوي = الإنتاج الفعلي السنوي X تكلفة الوحدة

وتكلفة الوحدة = تكلفة التثبيت / حجم الإنتاج خلال مدة المنفعة

$$\text{إذن: تكلفة الوحدة} = 1800000 / 1200000 = 1.5$$

السنة	2017	2018	2019	2020	2021
حجم الإنتاج	200000	260000	300000	340000	100000
قسط الاهتلاك	300000	390000	450000	510000	150000

ب- خسارة القيمة:

يتم تحديدها كالتالي:

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

والقيمة القابلة للتحصيل = سعر البيع - تكاليف الخروج

مثال: نفس المثال السابق، يفترض أن سعر البيع المحتمل للتثبيت في 2019/12/31 قدر بـ 705000 دج علما

أن تكاليف الخروج بلغت 5000 دج.

العمل المطلوب: حساب خسارة القيمة في 2019/12/31، ثم بين أثر ذلك على جدول الاهتلاك للتثبيت.

الحل:

$$\text{حساب خسارة القيمة: } \text{خ} = \text{ق م ص} - \text{ق ق للتحصيل} = 720000 - (705000 - 5000) = 20000$$

بيان أثر ذلك على جدول الاهتلاك:

VNC	PV	$\sum An$	An	MA	N
1 440 000	-	360 000	360 000	1 800 000	2017
1 080 000	-	720 000	360 000	1 800 000	2018
700 000	20 000	1 080 000	360 000	1 800 000	2019
بعد التعديل					
350 000		1 430 000	350 000	700 000	2020
-		1 780 000	350 000	350 000	2021
1 800 000			المجموع		

3- التنازل عن التثبيتات:

أ- التسوية الحسابية: حساب الاهتلاك المكمل: ومدته من بداية سنة التنازل إلى تاريخ التنازل؛

حساب الاهتلاك المتراكم: ومدته من تاريخ الاقتناء إلى تاريخ التنازل.

ب- التسوية المحاسبية:

✓ حالة التثبيتات العينية والمعنوية:	د/ـ 462 أو د/ـ 512
	د/ـ 28
	د/ـ 29
	د/ـ 652
	د/ـ 20
	د/ـ 21
	د/ـ 752

✓ حالة التثبيتات المالية:

512/-
29/-
667/-
26 /-
27/-
767/-

مثال: نفس المثال السابق يفترض أنه في 20/03/2020 تتنازل المؤسسة على التثبيت بقيمة 500000 دج (HT) على الحساب.

العمل المطلوب: تسوية عملية التنازل عن التثبيت.

الحل:

✓ حسابيا: الاهتلاك المكمل: $A_{2020} = 350000 \times 9 / 12 = 262500$

الاهتلاك المتراكم: $\sum An = 1080000 + 262500 = 1342500$

✓ محاسبيا:

		2020/03/20		
262500	262500	/- مخصصات الاهتلاك / - اهتلاك المعدات والأدوات إثبات الاهتلاك المكمل	2815	681
	595000	/- الحسابات الدائنة عن عملية بيع التثبيتات		462
	1342500	/- اهتلاك المعدات والأدوات		2815
	20000	/- خسارة قيمة المعدات والأدوات		2915
	62500	/- خسارة قيمة المعدات والأدوات		652
1800000		/- معدات وأدوات	215	
95000		/- TVA المحصل	4457	
		تسوية عملية التنازل		

4- الإجراءات العامة لتدقيق التثبيتات:

للوصول إلى معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة فيما يخص عنصر التثبيتات يجب أن تعكس ما يلي: الكمال؛ الوجود؛ الملكية؛ التقييم؛ التسجيل المحاسبي.

أ- الكمال: يعني أن يقوم المدقق من التأكد من أنّ المعلومات المقدمة في الكشوف المالية و بالنسبة لكل

عنصر من عناصر التثبيتات تعكس الواقع الحقيقي له وذلك من خلال:

- التحقق من صحة الأرصدة الأولية لكل عنصر وذلك بالمقارنة مع الأرصدة الختامية للسنة السابقة؛

- القيام بالتدقيق المستندي والحسابي للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل

التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للعنصر محل التدقيق؛

- التأكد من صحة حساب الاهتلاكات السنوية للثببتات وصحة تسجيلها المحاسبي ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به.

ب- الوجود: يعني قيام المدقق بالتحقق من أنّ الثببتات المسجلة في الكشوف المالية موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع اهتلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الثببتات بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

تجدد الإشارة إلى أنه يجب إثبات الثببت في سجل الجرد بحيث يجب التمييز بين: دفتر الجرد (Livres d'inventaire): يسجل فيه الميزانية وحساب النتائج لكل سنة؛ وسجل الجرد (Registre d'inventaire): الذي يسجل فيه رمز الثببت، اسمه، تكلفته، اقتناؤه حسب الترتيب الزمني للاقتناء، بحيث يجب أن تكون لكل ثببت بطاقة (fiche)، التاريخ، التكلفة، معدل الاهتلاك، الاهتلاك السنوي، المتراكم.

ت- الملكية: يعني قيام المدقق بالتحقق من ملكية المؤسسة للثببتات المسجلة في دفاترها والظاهرة في الكشوف المالية من خلال فواتير الشراء، أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للثببت محل التدقيق (أو حتى التي بواسطة عقود إيجار تمويلي).

ث- التقييم: يعني أن يعمل المدقق على التحقق من صحة تقييم ثببتات المؤسسة وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للثببت من خلال تسجيله بتكلفة حيازته، كما يتأكد من صحة حساب وتسجيل اهتلاكه تبعا للطريقة المحددة في الملحق، ومراعاة الثبات في طرق الاهتلاك من سنة إلى أخرى، وطرق التقييم للثببتات (وفقا للتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة (وفق سعر السوق)). بالإضافة إلى التحقق من عدم الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية المتعلقة بالثببتات.

ج- التسجيل المحاسبي: يعني أن يعمل المدقق على التحقق من أنّ كل الثببتات التي اقتنتها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأنّ كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه (وصل الطلب، الفاتورة، وصل الاستلام).

مثال تطبيقي: من ميزانية الشركة (SARL-ECO) بتاريخ 2019/12/31 استخرجنا المعلومات التالية:

ر. ح	اسم الحساب	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات	ق م ص
215	منشآت تقنية وصناعية	360000	؟	279000

معلومات إضافية:

✓ ح/215 يخص آلة إنتاجية (A) اشترتها المؤسسة بتاريخ 2017/09/25، مدة منفعتها 10 سنوات؛ كما كان هذا الحساب يضم أيضا آلة إنتاجية (B) اشترتها المؤسسة بتاريخ 2016/12/31 بقيمة: 720000 مدة منفعتها 10 سنوات، وقد تنازلت عنها بتاريخ 2019/01/01 بقيمة 476000 بشيك، وقد سجل محاسب الشركة القيد التالي:

		2019//01/01	ح/ البنك	512
	476000		ح/ اهتلاك المنشآت التقنية	2815
720000	144000		ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	652
	100000		ح/ منشآت تقنية وصناعية	215
			إثبات عملية التنازل عن الآلة مع ناقص قيمة	

الملحق:

- ✓ تطبق المؤسسة طريقة الاهتلاك المتناقص في اهتلاك المنشآت التقنية والصناعية؛
- ✓ معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%.

العمل المطلوب: بصفتك مدقق طلب منك القيام بالتدقيق المحاسبي والمالي للمنشآت التقنية والصناعية (الآلة الإنتاجية (A) والآلة الإنتاجية (B)):

الحل:

التدقيق المحاسبي والمالي للمنشآت التقنية والصناعية:

1-1- الآلة الإنتاجية (A):

حسب الملحق فإن الشركة تطبق طريقة الاهتلاك المتناقص لاهتلاك المنشآت التقنية والصناعية؛

معدل الاهتلاك الخطي = $10/100 = 10\%$ ؛ منه: معدل الاهتلاك المتناقص هو: $2,5 \times 10 = 25\%$

الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2019/12/31 :

$$A_{2017} = 360000 \times 25 \times 3 / 1200 = 22500$$

$$A_{2018} = 337500 \times 25 / 100 = 84375$$

$$A_{2019} = 270000 \times 25 / 100 = 67500$$

$$A_{2017-2019} = 22500 + 84375 + 67500 = 174375$$

بينما الاهتلاك المتراكم الذي ظهر في الميزانية هو:

$$A_{2017-2019} = 360000 - 279000 = 81000$$

بتطبيق طريقة الاهتلاك الخطي نجد:

$$A_{2017-2019} = 360000 \times 10 \times 27 / 1200 = 81000$$

إذن هناك خطأ حسابي في مبلغ الاهتلاك المتراكم للآلة الإنتاجية (A)، فعوضاً عن 174375 تم تسجيل 81000

فقط. وذلك بفرق يقدر ب: $93375 = 81000 - 174375$

حيث أن محاسب الشركة طبق طريقة الاهتلاك الخطي عوضاً عن طريقة الاهتلاك المتناقص المبينة في الملحق.

وعليه نوصي بتصحيح الخطأ.

2-1- الآلة الإنتاجية (B):

حسب الملحق فإن الشركة تطبق طريقة الاهتلاك المتناقص لاهتلاك المنشآت التقنية والصناعية؛

معدل الاهتلاك الخطي = $10/100 = 10\%$ ؛ منه: معدل الاهتلاك المتناقص هو: $2,5 \times 10 = 25\%$

الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2018/12/31 :

$$A_{2016} = 720000 \times 25 / 100 = 180000$$

$$A_{2017} = 540000 \times 25 / 100 = 135000$$

$$A_{2018} = 0$$

$$A_{2016-2018} = 180000 + 135000 = 315000$$

$$VNC = 720000 - 315000 = 405000$$

$$RC = 476000 - 405000 = + 71000$$

بينما الاهتلاك المتراكم الذي ظهر في اليومية هو: 144000

بتطبيق طريقة الاهتلاك الخطي نجد:

$$A_{2016-2018} = 720000 \times 10 \times 2 / 100 = 144000$$

إذن هناك خطأ حسابي في مبلغ الاهتلاك المتراكم للألة الإنتاجية (B)، فعوضاً عن 315000 تم تسجيل 144000

فقط. وذلك بفرق يقدر بـ: $171000 = 144000 - 315000$

حيث أن محاسب الشركة طبق طريقة الاهتلاك الخطي عوضاً عن طريقة الاهتلاك المتناقص المبينة في الملحق.

وعليه نوصي بتصحيح الخطأ.

كما نلاحظ تأثير ذلك على نتيجة التنازل ففي حقيقة الأمر هي فائض قيمة بمبلغ 171000 على عكس ما سجله

المحاسب (ناقص قيمة بـ 100000)، لذلك نوصي بتصحيح الخطأ في التسجيل المحاسبي في اليومية حسب التسجيل

الصحيح التالي:

		2019//01/01		
	476000		ح/ البنك	512
	315000		ح/ اهتلاك المنشآت التقنية	2815
720000			ح/ منشآت تقنية وصناعية	215
71000			ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غ م	752
			إثبات عملية التنازل عن الآلة (B) مع فائض قيمة	

المحاضرة رقم "11" : التدقيق المالي والمحاسبي لعناصر الكشوف المالية [تابع]

ثانيا: التدقيق المالي والمحاسبي للمخزونات

1- التذكير ببعض المفاهيم الأساسية حول المخزونات:

أ- جرد المخزون: يقصد به متابعة المخزون كمًا ونوعًا وقيمةً ومطابقة ذلك مع السجلات المخزنية.

✓ الجرد المحاسبي: يكون من خلال نظامين: نظام الجرد المستمر، نظام الجرد الدوري

مخ₁ + الإدخالات = الإخراجات + مخ₂

✓ الجرد المادي: يجب على المؤسسة أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة مع إجراء مقارنة

بينهما لتحديد فوارق الجرد. بحيث: فرق الجرد = الجرد المادي - الجرد المحاسبي

الجرد موجب: ح/ 757 المنتوجات الاستثنائية للتسيير الجاري.

الجرد سالب: ح/ 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري.

ب- طرق تقييم المخزونات:

✓ المدخلات: بتكلفة الشراء.

✓ المخرجات: هناك عدة طرق:

- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CUMP):

- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

- طريقة الوارد أولاً صادر أخيراً (LIFO) تم استبعادها من طرف (SCF).

ت- خسارة القيمة: خ ق = تكلفة الشراء - سعر البيع المحتمل.

2- أهمية التدقيق المحاسبي للمخزون:

- يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية، لذلك تتجلى أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في

الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف ذات العلاقة من مستخدمي الكشوف المالية؛

- تمثل تكلفة المخزون المباع عنصراً هاماً في حساب النتائج لأنه يؤثر على نتيجة السنة المالية؛

- تساعد عملية التدقيق في التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في الكشوف المالية في نهاية السنة

(الكمية، السعر، طرق التقييم، طرق الجرد).

3- الإجراءات العامة لتدقيق المخزونات:

على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة

لعناصره، وذلك من خلال ما يلي:

- أ- الكمال: يعني أن يقوم المدقق من التأكد من أنّ المعلومات التي ظهر بها مخزون آخر المدة كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة (تسجيل كل العمليات المتعلقة بالمخزون: عدم حذف أو نسيان أيّ عملية).
- ب- الوجود: يسعى المدقق إلى التأكد من أنّ المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك، مثل وصولات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن، وإجراء فحص على بطاقات المخزن وترقيمها ومدى تمثيلها للمخزون الفعلي.
- ت- الملكية: تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير والحصول على المصادقات من الموردين، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها.
- ث- التقييم: ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات مثل FIFO أو CUMP.
- ج- التسجيل المحاسبي: يسعى المدقق إلى التحقق من أنّ كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنّ كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة معه.

مثال تطبيقي: من ميزانية الشركة (SARL-ECO) بتاريخ 2019/12/31 استخرجنا المعلومات التالية:

ر. ح	اسم الحساب	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات	ق م ص
30	المخزونات من البضائع	75000	-	75000

معلومات إضافية:

البيان	الكمية (وحدة)	التكلفة الوحديّة (دج)
المخزون في 2019/01/01	1000	150
الإدخالات خلال سنة 2019	40000	200
الإخراجات خلال 2019	40500	؟

الملحق: تطبق المؤسسة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) في تقييم مخرجاتها من المخزونات من البضائع؛

العمل المطلوب: بصفتك مدقق طلب منك القيام بالتدقيق المحاسبي والمالي للمخزونات من البضائع.

الحل:

التدقيق المحاسبي والمالي للمخزونات من البضائع:

حسب الملحق فإن الشركة تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) في تقييم مخرجاتها من البضائع؛

إذن نقوم بتحديد قيمة مخزونها كالتالي:

- تحديد قيمة الإخراجات:

نبدأ بإخراج ما دخل أولاً ، بمعنى: نخرج مخ1: $150000 = 150 \times 1000$ ؛

ثم نخرج الباقي من الإدخالات الجديدة ($40500 = 1000 - 39500$ وحدة) أي: $7900000 = 200 \times 39500$ ؛

إذن قيمة الإخراجات = $150000 + 7900000 = 8050000$

-تحديد قيمة مخ2: لدينا: مخ2 = مخ1 + الإدخالات - الإخراجات

منه : مخ2 = $150000 + (200 \times 40000) - 8050000 = 100000$ دج.

بينما القيمة التي ظهر بها مخ2 للبضائع في الميزانية هي: 75000

إذن هناك خطأ حسابي في تحديد قيمة مخزون آخر المدة من البضائع : فالمبلغ هو 100000 بدلا من 75000.

أي بفرق قدره: 25000 دج

- تحديد قيمة الإخراجات: بتطبيق طريقة (LIFO):

نبدأ بإخراج ما دخل أخيرا ، بمعنى: نخرج : $8000000 = 200 \times 40000$ ؛

ثم نخرج الباقي من الإدخالات القديمة (مخ1): ($40500 = 40000 - 500$ وحدة) أي: $75000 = 150 \times 500$ ؛

إذن قيمة الإخراجات = $75000 + 8000000 = 8075000$

تحديد قيمة مخ2: لدينا: مخ2 = مخ1 + الإدخالات - الإخراجات

منه : مخ2 = $150000 + (200 \times 40000) - 8075000 = 75000$ دج.

نلاحظ أن محاسب الشركة أخطأ في تطبيق طريقة تقييم المخرجات فبدلا من أن يعتمد طريقة (FIFO) اعتمد على

طريقة (LIFO) لذلك نوصي بتصحيح الخطأ الحسابي في تحديد مخ2، وكذا عدم اعتماده على طريقة قد تم

استبعادها من طرف النظام المالي المحاسبي منذ 2010.