

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. مولاي الطاهر - سعيـدة-

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر

تخصص: محاسبة وجباية

بـعـنـوان

**تدقيق أعمال نهاية السنة
حسب نظام المحاسبي المالي الجديد
"دراسة حالة مؤسسة جزائرية للمياه سعيـدة"**

تحت إشراف الأستاذ:

✧ نزعـي عز الدين

من إعداد الطلبة:

✧ آرزاق عينونة

✧ وزاني مليكة

السنة الجامعية

2013 - 2012

دعاء

اللهم لك الحمد كما ينبغي

لجلال وجهك وعظيم سلطانك



تشكرات

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي أعطانا من العلم ما لم نكن نعلم ومنحنا من القوة والمقدرة ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل المتواضع.

وعرفانا بالجميل اتجاه جميع من ساهم من القريب أو البعيد في إنجاز هذه المذكرة نتقدم بجزيل الشكر إلى والدينا الكريمين على مساندتهما طوال المشوار الدراسي وخاصة أمهاتنا الغاليات التي تثلن نموذج للعطاء و السخاء..

نتقدم بالشكر الخالص إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل ونخص بالذكر:

✚ الأستاذ المشرف نزعى عز الدين الذي لم يخل علينا بنصائحه وإرشاداته ومساعدته القيمة التي تم بفضلها إنجاز هذا العمل

✚ نشكر الأساتذة: مهدي عمار وبدري مجيد على المساعدات القيمة.

✚ كما نقدم شكراً خاصاً للسيد خليفاتي خلف الله على مساعدته المعنوية والمادية.

✚ شكر خاص جداً للطالب راشق مختار على مساعدته في إنهاء المذكرة.

✚ نشكر كل موظفي مؤسسة الجزائرية للمياه على التسهيلات التي قدمت لنا خلال فترة تربصنا، نخص بالشكر السيد كياس والسيد سعيد شريفي وأعوان الاستقبال.

✚ والشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم وتثمين هذا البحث.

✚ كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد ولو بالدعاء بظهر الغيب، بورك فيهم جميعاً وجزاهم الله عنا الجزاء الأوفى.

عينونة ومليكة

الاهداء =

- ✚ إلى من سقتني من رحيق حنائها، إلى من قدمت لي الدنيا على طبق من ذهب.
- ✚ من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترب منها بحب الرحمان ورضاها برضاه: إلى أمي الحبيبة: رقية.
- ✚ إلى رمز العطاء وسندي في الحياة إلى الشمس التي تنير حياتي بنورها ودفئها.
- ✚ من أنار لي دروب العلم والمعرفة ولم ييخل علي بجهد. إلى الغالي: أبي بن داود.
- ✚ إلى من ساندتني في الحزن ورسمت علي شفاهي بسمه حلوة، إلى بئر أسرارتي: أختي الغالية فاطمة.
- ✚ إلى كل إخوتي: موسى، العربي، مختار، ملوكة، مختارية، وخالاتي الغاليات وبناتهن، وإلى كل العائلة.
- ✚ إلى رفيقة دربي ومؤنستي عند الوحدة، إلى أجمل هدية منحها لي الرحمان: صديقتي كلتومة.
- ✚ إلى كل صديقاتي اللواتي قاسمنني الحياة: اسد سعدية، مؤذن آمال، عظيم سميرة، اسد نور، وأختيها صليحة وبدور، إلى فاطمة عامر، وأختها حفصة، إلى فاطمة خليفاتي وأختها مختارية، إلى الغالية عدادي غنية و إلى درقاوي هاجر و جلغوم حورية والمحي كلتومة، بوخشة فاطيمة والغالية شهبه وصديقاتها أمينة وخضرة..
- ✚ إلى من سكن كيائي، واستوطن قلبي، إلى روح حياتي، نبض الروح، الغالي: علوي.م.ب.
- ✚ إلى اعز مشاكسين في حياتي: بنات أختي خيرورة وآية، وإلى حياة عادر.
- ✚ إلى الكتاكيت: هدايات، داوود، محمد منير، عائشة وخالد.
- ✚ إلى اعز أصدقائي: محمد عادر، قندوزي الناجي، محمد خثير، بلغزالي رفيق، ومحمد مزوار.
- ✚ إلى رفيقة الدرب والدراسة وحتى رفيقتي في المذاكرة: مليكة وزاين.
- ✚ إلى كل عائلة وارف خاصة زواوي وخيرة وعائلة عادر خاصة العربي وزوجته فاطمة، إلى عائلة فريد مرزوق.
- ✚ إلى جميع طلبة الماستر تخصص محاسبة وجباية دفعة: 2012-2013.
- ✚ إلى كل من وسعه قلبي ولم تسعه مذكرتي.
- ✚ إلى كل من ساندني من بعيد أو قريب خاصة بوزيدي توفيق على مساعداته طيلة مشواري الدراسي.

عينونة

الاهداء :

اهدي ثمرة جهدي إلى:

من جعل الله الجنة تحت قدميها إلى مصدر الحنان والعطف، إلى من تكلم الفؤاد وفرح القلب لرؤيتها
وفتحت ذراعيها لعناقي فكان أجمل صدر ضمنني أُمي الحبيبة.

إلى من كان السند القوي في السراء والضراء إلى من كان رمز الصمود والعطاء إلى من كان رمز
القوة والنقاء، إلى من كان قدوة في التربية والأخلاق، أبي الغالي.

إلى التي مع كل فجر أتربح خطاها ومع كل صلوات دعواتها ،جدتي الحنونة.

أطال الله في أعمارهم.

إلى جميع إخوتي:عبد القادر وزوجته و أولاده، أمين، حنان، حياة ،و كتكوتة العائلة ألاء .

محمد و أبناؤه خلف الله، أسماء، ريتاج . خلف الله و زوجته .يحي و زوجته .برزوق وزوجته
والكتكوت عبد الله عماد الدين .والأخ عبد الكريم.

إلى الأخت الغالية والوحيدة فاطمة الزهراء و زوجها سعيد وأتمنى لها زواج سعيد عن قريب إلى كل
من يحمل لقب وزاني.

إلى من رافقتني دربي و شاركتني كل الصعاب في مشواري الدراسي وعلى انجاز هذا العمل
المتواضع أرزاق عينونة و كل عائلتها الكريمة وخاصة الأخت فاطنة.

إلى ابن الخالة بوزيان و زوجته فوزية وبناتها مروة،أميرة نسرين.

إلى كل صديقاتي :خديجة ،حفصة ،فاطمية ،أمنية ،غنية،مخطارية ،فاطمة،ملك،خديجة.

إلى الأصدقاء:رفيق، أمين، جمال، لخضر وخاصة عبد القادر.

إلى كل طلبة العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة و جباية دفعة 2013/2012.

إلى كل من يعرفني من بعيد أو من قريب و لم اذكره.

ملیكة

تعرف المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة و سريعة من تنوع في أنشطتها ، تعددها ، تعقدها ، واتساع في حجمها و انتشارها جغرافيا و ضخامة الوسائل المادية و البشرية المستعملة فالمواكبة هذه التطورات عليها بإتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة لكنها قد تواجه عقبات و عوائق داخلية في ظل محيط مليء بالأخطار تتعدد فيه العمليات المنجزة و تكثر المعلومات المتدفقة مما قد ينجم عنها انحرافات التسيير المختلفة من تنظيم ، تخطيط ، توجيه و رقابة إن أي مؤسسة اقتصادية معاصرة تسعى إلى تحقيق معدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء و الاستمرارية وللوصول إلى هذا المسعى لابد من المتابعة الجيدة لأداء المهام ومدى كفاءة هذا الأداء و التحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات المسطرة و كذا التأكد من صحة البيانات ودقة القوائم المالية وذلك من خلال القيام بعملية التدقيق الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات والمستندات للتأكد من صحتها و تحديد درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها و سياستها المتبعة ، إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة و الرقابة من طرف أشخاص ذوي كفاءات علمية و مؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية و هذا ما نقصد به الحياد كما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها بالمصداقية و الموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية و ذلك من اجل اتخاذ قرارات تتصف رشيدة وصائبية.

وبناء على ما سبق سوف نتطرق في بحثنا هذا إلى تدقيق أعمال نهاية السنة. ولمعالجة هذا الموضوع و لإعطاء صورة واضحة عنه ارتأينا أن نطرح الإشكالية التالية:

ما هي الأعمال التي يقوم بها المحاسب في نهاية السنة ؟ و كيف يتم تدقيقها؟
ولمناقشة هذا الإشكال الرئيسي قمنا بتقسيمه إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي العموميات والمفاهيم الأساسية لأعمال نهاية السنة؟
- ماهي العمليات والوثائق المنجزة في نهاية السنة؟
- ما هي العموميات و المفاهيم الأساسية للتدقيق ؟
- كيف تتم عملية مراجعة الحسابات ؟

فرضيات الموضوع:

- و لمعالجة الموضوع قمنا بوضع جملة من الفرضيات كانت على النحو التالي:
- ✓ إن كل المؤسسات تقوم بإعداد الوثائق الختامية لمعرفة مركزها المالي وتحديد نتيجة الدورة.
- ✓ على المحاسب إعداد وثائق يشرح فيها عمله ويبرز أهم النتائج.
- ✓ مراجعة الحسابات تسمح للمتعاملين الكشف عن وضعيتها الحقيقية.
- ✓ المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال
- ✓ إن تقرير المراجع يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية

أسباب اختيار الموضوع:

- ارتباط البحث بالتخصص للباحث.
- الرغبة في تلخيص مختلف الخطوات التي يقوم بها المحاسب في نهاية السنة المالية بدقة لمساعدة الطالب في فهمها.
- إثراء المكتبة بمراجع جديد.
- الأهمية الكبيرة التي يكتسبها التدقيق المحاسبي.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة التي تلعبه المحاسبة في الحفاظ على كيان المؤسسة الاقتصادية بتلخيصها للعمليات التي تقوم بها وكذا التدقيق المحاسبي في المساعدة التي يسديها لمستخدمي القوائم المالية بالتأكد من هذه العمليات.

أهداف الموضوع:

يهدف موضوعنا إلى جملة من الأهداف أهمها:

- يبرز ما على المحاسب القيام به في نهاية كل دورة محاسبية.
- تبيان اثر التدقيق المحاسبي على مصداقية القوائم المالية
- إثراء المكتبة و توسيع مجال البحث العلمي

منهج البحث والأدوات المستعملة:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام المنهج الوصفي كون المعلومات التي يحتوي عليها البحث متعارف عليها وكذلك كون المحاسبة علما قائما بمحد ذاته.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم المزج بين الأسلوبين الوصفي والتحليلي.

مصادر الموضوع:

اعتمدنا أثناء دراستنا على مختلف الأدوات المكتبية المتمثلة في مختلف الكتب باللغة العربية و الفرنسية و كذا مختلف الوثائق الرسمية و التشريعية القانونية.

صعوبات الدراسة:

في إعدادنا لهذه المذكرة واجهتنا العديد من الصعوبات من أهمها:

- نقص المراجع في المكتبات كون النظام المحاسبي المالي قد طبق حديثا
- ضيق الوقت.
- اللامبالاة من طرف بعض عمال الجزائرية للمياه وعدم تقديمهم لنا كل الوثائق الضرورية اللازمة لدراستنا.

محتوى الموضوع:

انطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية و لاختبار الفرضيات ثم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فيتناول الفصل الأول أعمال نهاية السنة وذلك عن طريق عرض لعموميات أعمال نهاية السنة، وأعمال الجرد وباقي التسويات وكذا تحديد النتيجة وعرض الكشوف المالية المختلفة.

أما الفصل الثاني خصصناه لتناول تدقيق أعمال نهاية السنة

من خلال عرض لعموميات حول التدقيق، وتدقيق الميزانية وجدول حسابات النتائج.

بينما خصص الفصل الأخير لدراسة تطبيقية لمؤسسة الجزائرية للمياه لولاية سعيدة حيث انصب البحث على دراسة الجرد، فحص و تحليل الحسابات الخاصة بالميزانية وجدول حسابات النتائج.

الفصل الأول: أعمال نهاية السنة.

مقدمة الفصل: تكتفي المؤسسة خلال الدورة المالية بتسجيل العمليات المحاسبية التي تكون مرفقة بالوثائق التبريرية كالفواتير والمستندات والكشوف البنكية... الخ في اليومية ودفتر الأستاذ، وفي نهاية الدورة تكون كل التسجيلات محل تحليل ومراجعة للتأكد من صحتها وذلك عن طريق إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد و معالجته للتأكد من صحتها عن طريق عملية الجرد ومن ثمة إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد وتحديد نتيجة الدورة من أجل إعداد ميزانية ختامية وكشوف مالية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة وتعبر عن الواقع.

وقد قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول: عموميات حول أعمال نهاية السنة.

أما المبحث الثاني: فتطرقنا إلى عمليات الجرد.

أما المبحث الثالث: فخصصناه للتسويات الأخرى والقوائم المالية.

المبحث الأول: عموميات حول أعمال نهاية السنة

المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية السنة

يسجل المحاسب القيود المنبثقة عن العمليات في دفتر اليومية ثم يرحلها إلى حسابات دفتر الأستاذ ليقوم في الأخير بإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد.¹

يطلق على هذه المراحل الثلاث مراحل الأعمال الروتينية للمحاسبة يبذل المحاسب خلالها قصارى جهده من حيث التنظيم والدقة والموضوعية (وجود مستندات ترتيبها دراستها تسجيلها والاحتفاظ بها كما يجب في الأرشفة).

لكنه يجد نفسه مجبرا على إعادة النظر فيها في آخر الدورة حيث نجد أن هناك عمليات تعود للدورة وغير مسجلة أو أعمال مسجلة لا تعود للدورة كما أن هناك أخطاء قد ارتكبت أثناء تسجيل بعض العمليات.

مفهوم أعمال نهاية السنة:

تعرف أعمال نهاية السنة على أنها فن إجراءات تصوير صافي المركز المالي كما أن لها أهمية كبيرة في نظام المحاسبة ككل وهذه الأهمية التي اكتسبتها لم تكن صدفة وإنما هي نتيجة للدور والأهداف التي تقف هذه الأعمال وراء تحقيقها.²

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة الطبعة الخامسة 2005 ديوان المطبوعات الجزائرية الجزائر ص216.

² <http://www.eggate.net/t1997-topic>

المطلب الثاني: دور وأهداف أعمال نهاية السنة

دور أعمال نهاية السنة:

يتمثل دور أعمال نهاية السنة في:

- ❖ المطابقة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية التي تفرض على المؤسسة.
- ❖ تحضير وتقديم جرد كامل ومفصل لأموالها في نهاية الدورة بتاريخ 12/31.
- ❖ وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة.
- ❖ تحديد الحسابات السنوية والوثائق الملحقة وإعطاء ختم المصادقة.

وكذلك تهدف إلى:

- ❖ حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد باقي الكشوف المالية.
- ❖ تحديد نتيجة الدورة.¹

أهداف أعمال نهاية السنة:

يمكن إجمال أهداف أعمال نهاية السنة في النقاط الآتية:

- ✓ تبرير كل العمليات المسجلة والمقيدة محاسبيا.
- ✓ التأكد من وجود القيم الثابتة.
- ✓ التأكد من مصداقية وجود المخزونات.
- ✓ التسجيل والمعاينة المادية للتجهيزات والمخزونات من أجل تحديد:
- ✚ التجهيزات غير الصالحة للاستعمال.
- ✚ المخزونات التالفة.
- ✚ الاستهلاك الاستثنائي للتجهيزات.
- ✚ انجاز المقارنات المادية والبطاقات المتعلقة بالتجهيزات والمخزونات.
- ✚ ربط التكاليف والناتج بالدورة.²

¹ عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) دار النشر الجبيلي طبعة 2009 ص122

² <http://www.eggate.net/t1997-topic>

المطلب الثالث: مراحل أعمال نهاية السنة

تتضمن أعمال نهاية السنة الخطوات التالية:

- ✓ جرد الاستثمارات الاهتلاكات والتنازلات عن الاستثمارات.
- ✓ تسوية المخزونات.
- ✓ تسوية الحقوق ودراسة المؤونات.
- ✓ تسوية حسابات التسيير.
- ✓ إعداد ميزان المراجعة الشامل لجميع الحسابات بالمبالغ والأرصدة (أي ميزان المراجعة قبل الجرد).
- ✓ إعادة تصنيف حسابات التسيير: أي القيام بعملية الترسيد من اجل حساب النتيجة.
- ✓ إعادة تصنيف حسابات الميزانية: أي ترصيد الحسابات الجزئية والفرعية.
- ✓ إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة أي ميزان المراجعة بعد الجرد.
- ✓ القيود الختامية وإعداد الوثائق الشاملة والقيود الافتتاحية بالنسبة للدورة الجديدة.¹

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة الطبعة الخامسة 2005 ديوان المطبوعات الجزائرية الجزائر ص 219.

المبحث الثاني: أعمال الجرد

المطلب الأول: تعريف الجرد وطرقه:

تعريف الجرد:

الجرد هو عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المنشأة في نهاية السنة المالية بعد الانتهاء من إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة وقبل إعداد القوائم المالية وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية تلك السنة.¹

كما يوجد عدة تعريف أخرى نذكر منها:

- الجرد هو مجموعة عمليات ختامية تهدف إلى استخراج القيمة الحالية الحقيقية للرصيد الدفترى لمختلف الحسابات تمهيدا لتحديد نتيجة أعمال المنشأة الاقتصادية عن فترة زمنية.²
- الجرد هو معرفة المركز المالي الواقعي للمؤسسة واستخراج نتائج أعمالها السنوية من ربح وخسارة.³
- الجرد هو عملية مدققة لكل ما تملكه المؤسسة من أصول وكل ما تلزم به اتجاه الغير من خصوم فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد واستخراج أرصده وتتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا.⁴

طرق الجرد:

بشكل عام توجد طريقتين للجرد:

أ- الجرد الحسابي:

ويعني التأكد من صحة الحسابات عن طريق مراجعة التسجيل والترحيل ووجود مستندات واستنادا لذلك يتم إجراء التسويات الجردية من أجل إجراء المطابقة بين الأرصدة الظاهرة في الحسابات وميزان المراجعة مع نتائج الجرد.

الجرد الحسابي هو تسجيل الفرق بين ما هو موجود مسجل في الدفاتر مع الواقع الفعلي بتاريخ الجرد لكي تظهر الميزانية على حقيقتها.⁵

¹ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها (الجزء الثاني)، الطبعة الخامسة دار الصفاء للنشر والتوزيع-عمان ص11

² محمود احمد إبراهيم، المحاسبة المالية: مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع ص36.

³ بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة 2005 ص253.

⁴ عبد الله بوعاية، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر 1993 ص179.

⁵ محمود احمد إبراهيم، المحاسبة المالية: مرجع سابق ص38.

ب-الجرد العملي:

ويسميه البعض بالجرد الفعلي ويتم هذا الجرد بعيدا عن الدفاتر المحاسبية ويهدف إلى حصر أصول المنشأة وخصومها وإحصائهما بصورة مادية عن طريق القيام بعمليات القياس والعد والوزن ثم تقويمها وذلك بإعداد قوائم جرد منفصلة لكل نوع من القيم التي تمتلكها المنشأة أو تلك المستحقة عليها. وتعطي عمليات الجرد العملي أهمية خاصة في الوصول إلى نتائج دقيقة وسليمة للمنشأة وإن أي إهمال أو تقاوت يؤدي إلى الإخلال بنتائج الأعمال وإظهارها على غير حقيقتها.

الجرد العملي هو التأكد من وجود الموجودات من حيث النوع والوزن والتعداد والقياس وذلك بتاريخ وضع الميزانية أما من ناحية الالتزامات فهو تأكد من التزام المؤسسة اتجاه الموردين والديون بصفة عامة.¹ تجرد عناصر الميزانية (الاستثمارات الذمم الأموال الخاصة والديون) جردا ماديا مرة في السنة على الأقل وتستخرج الفروق الناتجة عن المقارنة مما هو موجود في الدفاتر وما هو موجود فعلا من هذه الفروق نذكر:

- ❖ استثمارات مسجلة بالدفاتر لكنها غادرت المؤسسة.
- ❖ حقوق وديون ظاهرة بالدفاتر ولكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التحصيل.
- ❖ مخزونات أتلقت و أصبحت غير صالحة للاستعمال أو البيع.
- ❖ احتلاكات الاستثمارات المسجلة لم تتم كما يجب.
- ❖ تدهور قيم بعض الأصول ولم تؤخذ بعين الاعتبار.
- ❖ خسائر محتملة الوقوع لم تؤخذ في الحساب أو مبالغ في تسجيلها.
- ❖ نفقات تعود إلى الدورة ولم تدفع ونفقات لا تعود للدورة ولكنها دفعت وسجلت ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات.²

¹ بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، مرجع سابق ص 255.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة الطبعة الخامسة 2005 ديوان المطبوعات الجزائرية الجزائر ص 216.

المطلب الثاني: زمن الجرد وأهدافه

أ- زمن الجرد:

على الغالب تكون حياة المنشآت الاقتصادية طويلة نسبياً لذا يصبح من غير المقبول الانتظار حتى نهاية حياة المنشأة لمعرفة مقدار الإرباح التي حققتها.

لذا يلجأ المحاسبون إلى تقسيم حياة المنشآت إلى فترات زمنية مناسبة لتجرى في نهاية كل فترة عملية الجرد وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويطلق على ذلك الدورة المالية، وعليه فإن الجرد يتم في نهاية الدورة المالية وإن الدورة المالية هي الفترة الزمنية التي تفصل بين جردين متتاليين.¹

من المتعارف عليه أن موعد الجرد يتم في نهاية السنة المالية بعد إعداد ميزان المراجعة الشامل قبل الجرد، وقبل التسويات الجردية والحسابات الختامية والميزانية.²

ب- أهداف الجرد:

تتمثل أهدافه في:

- تحديد صافي الربح الفعلي للمنشأة عن السنة المالية المحددة.
- تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية السنة المالية.
- الوصول إلى الأرصدة الفعلية للموجودات والأرصدة الفعلية للمطلوبات.
- التأكد من صحة الحسابات والأرقام الواردة في ميزان المراجعة.
- إجراء المعالجة المحاسبية للفروق المالية بين القيم الدفترية والقيم الحقيقية لبعض الحسابات عن طريق إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.³

¹ محمود احمد إبراهيم، المحاسبة المالية: مرجع سابق ص37.

² رضوان محمد العتاني، مرجع سابق، ص253.

³ عبد العزيز علوان العززي. دراسات في المحاسبة المالية، الجرد والتسويات الجردية، ص17.

المطلب الثالث: جرد وتسوية حسابات الأصول

تعرف الأصول على أنها مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا للمؤسسة ومنها الثابتة والمنقولة وتشمل كلمة أصول كل من الاستثمارات المخزونات والدائنية.¹

١-التبتيات العينية:

التبتي العيني هو اصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.²

الإهلاك: يعرف الإهلاك على انه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات التي تتدهور قيمتها مع الزمن بهدف إظهارها بالميزانية بقيمتها الصافية.

كما يعرف بأنه طريقة لتحديد الاستثمارات أي أن الهدف من حساب وتسجيل الإهلاك هو ضمان تحديد الاستثمارات عند نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بحجز مبالغ سنوية من الأرباح أي تحميل كل دورة بالعبء العائد لها إلى أن نحصل على القيمة الأصلية للاستثمار المعني.³

أهمية حساب الإهلاك:

يعتبر الإهلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات أو التبتيات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم إهلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.⁴

عوامل تحديد قسط الإهلاك: تتمثل في:

✓ تكلفة الأصل الثابت: كلما كانت تكلفة الأصل الثابت اكبر كان قسط الإهلاك أعلى مع ثبات العوامل الأخرى.

✓ العمر الإنتاجي: وهو المدة الزمنية التي يستمر فيها الأصل الثابت صالحا للاستخدام بطريقة اقتصادية. بمعنى الفترة الزمنية التي يكون استخدام الأصل الثابت خلالها مجد اقتصاديا.

✓ قيمة الخردة (القيمة الباقية): وهي المبالغ التي يتوقع الحصول عليها عند الاستغناء عن الأصل الثابت في نهاية عمره الإنتاجي.

¹ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، مطابق المخطط المحاسبي الوطني طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 6.

² الجريدة الرسمية العدد 19، المطبعة الرسمية حي البساتين بئر مراد رايس ص.ب.376، الجزائر، 25 مارس 2009، ص8.

³ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة مرجع سابق ص225.

⁴ عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ص126.

أساليب حساب قسط الاهتلاك:

➤ أولاً: أسلوب القسط الثابت:

تعتبر هذه الطريقة من أبسط طرق احتساب الاهتلاك حيث تعتمد على عوامل تحديد قسط الاهتلاك السابقة. ويمكن حسابه كالآتي:

قسط الاهتلاك = (تكلفة الأصل الثابت - القيمة المتبقية) / عدد سنوات العمر الإنتاجي
وتعطي هذه الطريقة نفس القسط لكل سنة من سنوات العمر الإنتاجي للأصل.¹

مثال (1):

في 2000/07/02 اشترت مؤسسة معدات بمبلغ 60000 دج بشيك وقدرت فترة استخدام المعدات 5 سنوات.

المطلوب: حساب وتسجيل قسط الإهلاك من سنة 2000 الى سنة 2005 تبعا لأسلوب القسط الثابت مع افتراض قيمة متبقية صفر.²

الحل:

قسط الاهتلاك السنوي = $5/60000 = 12000$ دج سنويا

وبما أن المعدات اشترت في 07/02 فان قسط الاهتلاك للسنة الأولى يحسب لستة اشهر فقط فيكون القسط كالآتي:

$2/12000 = 6000$ دج

ويسجل قيد الاهتلاك كالآتي:

6000	6000	مخصصات اهتلاكات أصول غير جارية	ح/681
		اهتلاك المنشآت التقنية	ح/2815
		قسط اهتلاك السنة 2001	

¹ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها الجزء الثاني، طبعة الخامسة 2007 دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص24.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي مرجع سابق ص127-128.

جدول الاهتلاك لباقي السنوات:

السنة	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك الجمع	القيمة الصافية
2000	60000	6000	6000	54000
2001	60000	12000	18000	42000
2002	60000	12000	30000	30000
2003	60000	12000	42000	18000
2004	60000	12000	54000	6000
2005	60000	6000	60000	0

➤ ثانيا: أسلوب القسط المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبق النسبة على القيمة الأصلية للاستثمار بالنسبة للسنة الأولى ثم على القيمة الباقية بطرح اهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثالثة وهكذا.

تحدد النسبة المئوية السنوية في حالة الاهتلاك المتناقص كما يلي:

نسبة الاهتلاك الثابت = $100 / \text{مدة حياة الاستثمار}$

ثم نضربه في المعامل الجبائي الذي يحدده القانون الضريبي حسب العمر الإنتاجي للاستثمار.¹

مثال (2):

اشترت مؤسسة آلة بمبلغ 200000 دج بشيك وقدرت فترة استخدام الآلة 5 سنوات.

المطلوب: حساب وتسجيل قسط الاهتلاك لجميع السنوات تبعا لأسلوب القسط المتناقص مع افتراض قيمة متبقية صفر.²

الحل:

بما ان فترة الاستخدام هي 5 سنوات فان المعامل الجبائي يكون: $(4/1) \times 2 = 0.4$

– قسط السنة 1: $200000 \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 80000$ دج

وتكون القيمة المحاسبية الصافية: $200000 \text{ دج} - 80000 \text{ دج} = 120000$ دج.

– قسط السنة 2: $120000 \text{ دج} \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 48000$ دج.

وتكون القيمة المحاسبية الصافية: $120000 \text{ دج} - 48000 = 72000$ دج.

– قسط السنة 3: $72000 \text{ دج} \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 28800$ دج.

وتكون القيمة المحاسبية الصافية: $72000 \text{ دج} - 28800 = 43200$ دج

¹ محمد بوتين □ المحاسبة العامة للمؤسسة مرجع سابق ص 229.

² مثال من اعداد الطلبة.

نقارن بين قسط الاهتلاك و(القيمة المتبقية÷2) لما يكون القسط اكبر نواصل الاهتلاك التنازلي لكن هنا في السنة 4 نجد أن القسط اصغر لذلك نطبق الاهتلاك الخطي لباقي السنوات 4 و5.

- قسط السنة 4: $43200 \div 2 = 21600$ دج

القيمة المحاسبية الصافية: $43200 - 21600 = 21600$ دج

- أما قسط السنة 5: $43200 \div 2 = 21600$ دج

القيمة المحاسبية = 0

وعليه يكون جدول الاهتلاك كالاتي:

السنة	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك	القسط المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
1	200000	80000	80000	120000
2	120000	48000	128000	72000
3	72000	28800	156800	43200
4	43200	21600	178400	21600
5	21600	21600	200000	0

بالنسبة للقيد يكون مثل القيد السابق.

➤ ثالثا: الاهتلاك المتزايد:

تبعاً لهذا الأسلوب فإن القسط السنوي = تكلفة الاستثمار (ن' ÷ م)

حيث أن: (ن') هي الفترة عدد السنين الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام.

مثال ذلك إذا كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإن: (م) = $5+4+3+2+1 = 15$

أما (ن') هي عدد كامل فبالنسبة للسنة الأولى نحسب (ن'=1) وهذا دون مراعاة تاريخ شراء التجهيزات سواء كانت في بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة منها أي لحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد.¹

مثال(3):

في 2008/05/20 اشترت مؤسسة سيارة بمبلغ 75000 دج بشيك وقدرت فترة استخدام السيارة 5 سنوات.

¹ عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي مرجع سابق ص 130-131.

المطلوب: حساب وتسجيل قسط الاهتلاك من سنة 2000 الى سنة 2005 تبعا لأسلوب القسط المتزايد.¹
الحل:

$$م = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

قسط الاهتلاك لسنة 2008 = $75000 \times (1 \div 15) = 5000$ دج.

قسط الاهتلاك لسنة 2009 = $75000 \times (2 \div 15) = 10000$ دج.

قسط الاهتلاك لسنة 2010 = $75000 \times (3 \div 15) = 15000$ دج.

قسط الاهتلاك لسنة 2011 = $75000 \times (4 \div 15) = 20000$ دج.

قسط الاهتلاك لسنة 2012 = $75000 \times (5 \div 15) = 25000$ دج.

السنة	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك	القسط المجموع	القيمة الصافية
2008	75000	5000	5000	70000
2009	75000	10000	15000	60000
2010	75000	15000	30000	45000
2011	75000	20000	50000	25000
2012	75000	25000	75000	0

✓ رابعا: الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج:

يتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها ونرمز له ب (ك)

ونرمز لحجم الإنتاج الفعلي ب (ك ن).

إن قسط الاهتلاك السنوي = $ت (ك \div ن ك)$.

مثال (4): نفس معطيات المثال السابق.

ولنفترض البيانات التالية: (ك) حجم الإنتاج خلال 5 سنوات هو 150000 دج وحدة تامة الصنع.

الإنتاج السنوي الفعلي كان على شكل الجدول التالي:

السنة	2008	2009	2010	2011	2012	المجموع
الإنتاج الفعلي	20000	25000	30000	35000	40000	150000

الحل:

تكلفة الوحدة: $75000 \div 150000 = 0.5$ دج للوحدة

الاهتلاك السنوي يكون كالآتي: الإنتاج الفعلي $\times 0.5$

¹ مثال من إعداد الطلبة

السنة	2008	2009	2010	2011	2012	المجموع
الإنتاج الفعلي	20000	25000	30000	35000	40000	150000
قسط الاهتلاك	10000	12500	15000	17500	20000	75000

جرد الثبittات المعنوية: الثبitt المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.¹

إن النظام المحاسبي المالي يوصي باهتلاك الثبittات المعنوية خلال فترة لا تتجاوز 20 سنة. ويسجل قسط الاهتلاك بجعل ح/681 مدينا و ح/280 اهتلاك ثبittات معنوية أو ح/290 خسائر القيمة عن ثبittات معنوية دائنا.²

جرد الثبittات المالية: تتمثل الثبittات المالية في الأوراق المالية من آسهم وسندات والتي يتم طرحها للتداول في السوق المالي، وتقوم المؤسسة بشرائها في حالة وجود أموال فائضة، فإذا كانت هذه الأوراق تمثل استثمارات قصيرة الأجل، يتم إدراجها ضمن الأصول المتداولة، وتقيم حسب سعرها في السوق المالي في نهاية السنة المالية.

✓ إذا كانت القيمة السوقية للأوراق المالية تساوي قيمتها الدفترية، فإنه لا يوجد قيود تسوية جردية في هذه الحالة.

✓ إذا كانت القيمة السوقية للأوراق أقل من قيمتها الدفترية، يتم تكوين مخصص لهذه الحالة لأنه في هذه الحالة يتوقع أن تحقق المنشأة خسارة مستقبلا لذا لا بد من الاحتياط لمواجهة هذه الخسارة.

✓ إذا كانت القيمة السوقية أكبر من القيمة الدفترية فإنه يتوقع تحقيق ربح مستقبلا.³

القيمة الاسمية للورقة: هي القيمة المدونة أصلا على الورقة المالية عند إصدارها.

القيمة السوقية للورقة: وهي القيمة التي يمكن الحصول عليها إذا بيعت هذه الورقة في ذلك التاريخ في السوق.

جرد الأوراق المالية يتم على مرحلتين هما:

❖ مرحلة التأكد من وجود الأوراق المالية.

❖ مرحلة تقدير قيمتها من جديد.

ففي نهاية الدورة المالية يتم حصر ما تملكه المنشأة فعلا من أوراق مالية سواء كانت موجودة في خزائن المنشأة أم مودعة لدى أحد البنوك.¹

¹ الجريدة الرسمية ، مرجع سابق، ص8.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ص138.

³ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص70.

المؤونات:

تعرض باقي عناصر الأصول الأخرى غير الاستثمارات بصفة استثنائية، إلى تدهور قيمتها، كالمخزونات والحقوق بمختلف أنواعها.

من جهة أخرى هناك خسائر محتملة الوقوع، تنشأ خارج النشاط العادي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة في المستقبل وأعباء أخرى ستقع مستقبلا وتنشأ عن النشاط.

تطبيقا لمبدأ الحيطة، والحذر يجبر القانون التجاري المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار هذه الأمور، أي تسجيلها في دفاتر المحاسبة، وذلك بتكوين مؤونات تدهور قيم المخزون، والحقوق ومؤونات الخسائر والأعباء سواء كانت النتيجة ايجابية أو سلبية حفاظا على صدق الميزانية.²

أنواع المؤونات:

تصنف المؤونات إلى قسمين أحدهما يتعلق بجانب الأصول والآخر بجانب الخصوم.

❖ مؤونات تدني قيم الأصول:

1- مؤونات تدني قيم المخزون: قد يحدث تبعا لانخفاض أسعار الخامات واللوازم والسلع وتبعا أيضا لقدمها، والإتلاف الطارئة عليها أن تكون القيمة الحقيقية لهذه الممتلكات بتاريخ الجرد، أقل من تكلفة شرائها؛ أو أقل من تكلفة إنتاجها مما يجبر المؤسسة أن تقوم بتخصيص مؤونة لتدني قيم المخزون.

2- مؤونة تدني قيم السندات: خلال الشهر الأخير من الدورة، إذا كانت قيم السندات أقل من ثمن شرائها؛ فإنه من الضروري أن ندرج في الحسابات هذا النقصان في القيمة الحقيقية.

3- مؤونة تدني ديون العملاء: إن الديون على الزبائن أيضا قد تتعرض لنقص القيم، إذ أن بعض التصرفات تجعلنا نشك في قدرة المدين على الوفاء بالديون، مما يجعلنا نقوم بتقدير الخسارة المحتملة، التي تحدد في الغالب بنسبة مئوية من مبلغ الدين.

❖ مؤونات الخصوم:

- مؤونة الخصوم الجارية.

- مؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية.³

¹ عبد العزيز علوان العززي، الجرد والتسويات الجردية، دراسات في المحاسبة المالية، المحاسبة المالية في المشروعات الفردية، ص 61.

² محمد بوتين مرجع سابق ص 238.

³ <http://www.eggate.net/t1997-topic/>

جرد وتسوية المخزونات:

يسمح الجرد الدائم للمخزون. متابعة الموجودات بالمخازن بصفة مستمرة تستطيع المؤسسة القيام بالجرد الدوري في نهاية السنة المالية ثم تقوم بالمقارنة مع الموجود الفعلي بالمخازن ولكي تتجنب الأخطاء يجب تفادي السرعة في العمل والالتزام بالدقة فيه.

ويعتبر جرد المخزونات أطول وأدق وأهم مرحلة في الجرد المادي، لأنه من الضروري إعداد قائمة تأخذ بعين الاعتبار كل صنف من البضائع واللوازم وكل العناصر الأخرى التي تكون المخزونات. لكن لا بد من القيام ب:

❖ تحضير.

❖ تأسيس فرق التعداد والحرص على أن كل فرقة تقوم بالعد مستقلة عن الأخرى.

❖ يجري العد بعاملين على الأقل: الأول يحصي يقيس بحسب ويعلن بصوت مرتفع عن نتائج ملاحظاته؛ أما الثاني فيسجل المعلومات على أوراق الجرد.

❖ التأكد من أن كل البضائع واللوازم الموجودة في المخزن ظهرت في الجرد. بما فيها البضائع التي لم تسلم فواتيرها من الموردين كما تظهر في الجرد قيم البضائع لدى الغير. ولكن هناك مخزونات لا تجرد تتمثل في:

❖ البضائع واللوازم التي اشترت وهي في طريق الوصول حتى ولو سجلت فواتيرها في المحاسبة.

❖ البضائع التي ليست ملك للمؤسسة أي مستلمة فقط للتخزين لصالح الغير.

❖ البضائع المباعة والتي سجل بيعها ولم ترسل بعد.¹

تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة:

I. تسوية الفرق العادي في المخزون بين الجرد المادي والمحاسبي في نهاية السنة:

1- الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي للمخزون: يتم تسويتها كالآتي:

مخزون البضاعة	ح/30
مواد ولوازم	ح/31
تموينات أخرى	ح/32
منتجات	ح/35
مشتريات بضاعة مباعة	ح/600
مواد أولية مستهلكة	ح/601
تموينات أخرى مستهلكة	ح/602
إنتاج بالمخزن	ح/72

2- الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي: نسجل قيد معاكس للقيد السابق.

¹ عبد الله بوعابة المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1993 ص 179-180.

II. تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي:

- الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي: نجعل ح/657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري مدينا وحساب المخزون المعني دائنا.
- الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي: نجعل حساب المخزون المعني مدينا و ح/757 نواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنا.
- عملاً بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.
- تدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب أكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة أو في حالة أصول معاوضة فئة بفئة.
- إذا كان سعر البيع اقل من تكلفة شراء أو إنتاج البضاعة تكون مؤونة الخسارة عن قيمة المخزون لتغطية أية خسارة قد تتحقق نجعل ح/685 مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية مدينا و ح/39 خسائر قيمة المخزون أو احد فروع دائنا.
- وعند بيع هذه البضاعة نرصد المؤونة بجعل ح/39 مدينا وحساب المخزون المعني دائن.¹

¹ عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي مرجع سابق ص 142-143.

جرد الأصول المتداولة:

1- جرد العملاء: (المدينين)

يمثل حساب إجمالي المدينين بدفتر الأستاذ العام قيمة الديون التي تكون للمنشأة على العملاء الذين تبيعهم بضاعة أو تقدم لهم خدمة على الحساب.

إن رصيد الذمم المدينة الذي يظهر في ميزان المراجعة بتاريخ الجرد يتم الحصول عليه من ح/ إجمالي العملاء في دفتر الأستاذ العام الذي يجب أن يطابق مجموع الأرصدة الشخصية للعملاء التي تظهر في حساب كل واحد منهم. تتم دراسة المركز المالي للعملاء وقدرتهم على الوفاء بديونهم مستقبلاً ويتم تصنيف الديون إلى:

- **ديون جيدة أو قابلة للتحويل:** تمثل أرصدة العملاء التي يكون أمر تسديدها في موعدها مؤكداً دون الحاجة لمطالبات متكررة حيث تمتاز المراكز المالية لهذا النوع من العملاء بالقوة والمتانة وسمعتهم التجارية ممتازة.
- **ديون مشكوك في تحصيلها:** وتمثل أرصدة العملاء أو جزء منها المشكوك فيها بسبب وجود مشاكل مالية أو مواجهتهم لعسر مالي مؤقت مما يعني احتمال عدم تحصيل هذه الديون أو جزءاً منها وتطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر يجب تكوين محخص بمقدار الديون المشكوك في تحصيلها.

🚩 **ديون معدومة:** تمثل أرصدة حسابات العملاء الذين تأكد للمنشأة استحالة سدادهم لأسباب عدة. منها موت العميل أو إفلاسه أو خسارته أو تنازل المنشأة عن جزء من دينها لقناعتها بعدم قدرة العميل على السداد.¹

في حالة ديون مشكوك فيها يتم تكوين المؤونة أو المخصص كالأتي:²

مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة الأصول	ح/ 685
خسائر القيمة عن حساب الزبائن	ح/ 785
تكوين مؤونة	

وفي حالة استرجاع الديون أو تخفيضه نسجل القيد التالي:

عملاء دائنين	ح/ 491
استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات	ح/ 785
إلغاء أو تخفيض مؤونة	

وفي حالة الديون المعدومة يكون القيد كالأتي:

خسائر عن حسابات ديون غير قابلة للتحويل	ح/ 654
عملاء دائنين	ح/ 491

¹ رضوان محمد العناتي. مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها الجزء الثاني مرجع سابق ص 80-81.

² <http://www.eggate.net/t1997-topic>

وعند تحصيل جزء من هذه الديون يكون القيد بجعل ح/ 53 أو ح/ 51 و ح/ 654 مدينا و ح/ 491 دائنا. أما في حالة إلغائها يكون القيد بجعل ح/ 491 مدينا و ح/ 785 دائنا. أما إذا حصلت كل الديون فنجعل ح/ خسائر القيمة عن ديون العملاء مدين و ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والتموينات دائن.

جرد النقدية:

1- جرد النقدية في الصندوق: خلال السنة يقوم أمين الصندوق بإعداد كشف للصندوق يسجل فيه كل حركات هذا الأخير أي المدخلات والمخرجات وتتم عملية الجرد بالتحقق من السيولة الموجودة فعلا في الصندوق تساوي مبلغ رصيد حساب الصندوق المسجل في الكشف.

2- جرد حساب البنك: في نهاية السنة يجب على المنشأة التأكد من أن رصيد المحاسبي للأموال المودعة في البنك تساوي رصيد كشف المقارنة الصادر من البنك أي ما يسمى بالمقاربة البنكية وتتم في تاريخ الجرد. وفي الغالب يكون الرصيدين مختلفين وبالتالي يجب تقريب الحسابات من أجل تفسير وتبرير الفرق يجب القيام بنفس العملية بالنسبة للأموال المودعة في الحسابات البريدية.¹ وتعود هذه الفروق إلى:

- ✚ عمليات سجلتها المنشأة في دفاترها ولم يسجلها البنك في دفاتره بعد ومن أمثلتها:
- ✓ شيكات مسحوبة حررتها المنشأة لصالح الغير لكنها لم تقدم للبنك للصرف.
- ✓ شيكات أرسلت للبنك لإضافتها للحساب الجاري فقيدت في دفاتر المنشأة ولكن البنك لم يقيدھا.
- ✓ إيداعات نقدية بالطريق أرسلت في نهاية الشهر للبنك للإضافة تم إثباتها في دفاتر المنشأة لكنها وصلت متأخرة للبنك وبالتالي لم تظهر في كشف البنك.

- ✚ عمليات سجلها البنك في دفاتره ولم تسجلها المنشأة منها:
- إيداعات سجلها البنك ولم تسجلها المنشأة مثل التحصيلات.
- مدفوعات أجراها البنك نيابة عن المنشأة كتسديد الكمبيالات ولم يصل إشعار الخصم بعد.
- إيرادات حصلها البنك نيابة عن المنشأة ولم تصل إشعاراتها كتحويل إيرادات الأوراق المالية أو فوائد السندات.

✚ المصاريف والعمولات البنكية والفوائد المدينة ومصاريف خصم الأوراق التجارية التي سجلها البنك على العميل ولم تصل إشعاراتها.

✚ الفوائد الدائنة المستحقة للمنشأة على أرصدها وقام البنك بتسجيلها ولم يصل الإشعار بعد.²

¹ عبد الله بوغاية، المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص 183.
² رضوان محمد العتاني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها الجزء الأول، مرجع سابق، ص 59-60.

جرد حسابات الخصوم:

1- **جرد أوراق الدفع:** تمثل أوراق الدفع الكمبيالات أو السندات الآذنية التي حررتها المنشأة لأمر مورديها. تتلخص عملية جرد أوراق الدفع التحقق من أن قيمة أوراق الدفع الظاهرة ضمن المطلوبات المتداولة في الميزانية تمثل قيمة الالتزام الحقيقي للكمبيالات والسندات الآذنية التي حررتها المنشأة وقد يستدعي الأمر إعداد قائمة جرد أوراق الدفع وتشمل هذه القائمة على بعض المعلومات مثل:

- ❖ اسم الدائن.
 - ❖ تاريخ الاستحقاق.
 - ❖ قيمة الورقة.
 - ❖ نسبة الفائدة.
 - ❖ بيان إذا كان يستحق على عدم سداد فوائد التأخير.
- وتتم مطابقة حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام مع مجموعات أرصدة حسابات أوراق الدفع في دفتر يومية أوراق الدفع المساعد.¹

2- جرد حسابات الموردين:

تتمثل عملية جرد الموردين في القيام بالعمليات التالية:

- مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات أي ديون المؤسسة نحو الغير وكذلك تصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها إلى خصوم غير الجارية وأخرى جارية تبعا لتاريخ استحقاقها.
- تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين حيث أن حسابات الموردين هي حسابات خصوم فالمنطقي أن رصيدها يجب أن يكون دائنا في نهاية السنة لكن يحدث أن أرصدة بعض الموردين تكون مدينة مثل هذه الحالات غير العادية تتطلب التسوية بجعل ح/409 موردون - حسابات دائنة أو احد فروعها مدينا وحسابات الموردين ذات الرصيد المدين دائنة وبهذا ترصد هذه الأخيرة ويتم ترصيد حساب 409 في بداية السنة المالية بقيد معاكس للقيد السابق.²

➤ مؤونة الخصوم الجارية :

عند إقفال حسابات الفترة فان الخصوم التي يكون مبلغها غامضا و التي قد يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب 481 مؤونات - خصوم جارية عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف 68 مخصصات الاستهلاك، مؤونات و الخسارة في القيمة. وعندما تتحقق التكلفة التي تكون موضوع مؤونة، تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة (القيد

¹ رضوان محمد العناتي مبادئ المحاسبة الجزء الثاني مرجع سابق ص143.

² عبد الرحمان عطية مرجع سابق ص151.

في الجانب المدين للحساب 48 عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب مالي أو حساب الغير) وتم تصفية الحساب 481 الخاص بالمؤونة كما يأتي:

- عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الإيرادات 78 استرداد من الخسارة في القيمة ومؤونات عندما تتجاوز المؤونة التكلفة¹.

- عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف المطابق عندما تكون المؤونة غير كافية.
تسترد المؤونة عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب إيرادات 78 استرداد من المؤونات والخسارة في القيمة إذا تبين بأن لا مبرر لوجودها.

➤ مؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية:

تقيد كل على حدا في الجانب الدائن لحساب 15:

- الأرضدة المعدة للأعباء.

- الأرضدة المعدة للمعاشات والالتزامات المماثلة (التزامات تقاعد).

عند تكوين رصيد للأعباء، يعتمد الجانب الدائن لحساب المؤونات بإجراء حسم إما من حساب مخصصات استغلال أو مخصصات مالية.

وعند حصول العبد يعمد إلى تصفية الرصيد المكون سلفاً عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء؛ ويكون الفائض المحتمل من مبلغ الرصيد موضوع إلغاء باعتماد حساب 78.

يقيد في الحساب 153 أرضدة للمعاشات والالتزامات المماثلة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب الانصراف إلى التقاعد أو المنافع المماثلة لأفراد العاملين لديها و شركائها ووكلائها الاجتماعيين.

¹ <http://www.eggate.net/t1997-topic>

المبحث الثالث: التسويات الأخرى**المطلب الأول: دراسة الأخطاء وتصحيحها**

تحدث في بعض الأحيان أخطاء أثناء القيام بعملية التسجيل في دفتر اليومية أو الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ويمنع القانون استعمال المحاة أو تصحيح الأرقام أو الكتابة عليها في تصحيح هذه الأخطاء.

ماهية الأخطاء:

يعود وقوع الأخطاء في بعض الأحيان إلى أسباب منها:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عنها، السهو أو عدم المعاينة وتم معالجة هذه الأخطاء وفق إحدى الطرق أو القواعد المحاسبية لأن شأنه شأن عمليات التسوية يجب أن يتم بقيد محاسبي.
- كما انه هناك أخطاء التعمد وهذه تعد مخالفة ويعاقب عليه القانون ويفتح تحقيق، تعالج أيضا بإحدى القواعد.¹

ويمكن تقسيم الأخطاء إلى قسمين:

1- أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة: وتتمثل في:

- خطأ في اسم الحساب.
- خطأ في المبلغ .
- خطأ في الحذف.

2- أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة:

عدم توازن ميزان المراجعة يجب الرجوع إلى القيد التي تمت في دفتر اليومية، هل هي صحيحة؛ ثم هل تم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ بصورة صحيحة، مراجعة الرصيد، مراجعة مجاميع جانبي ميزان المراجعة؛ التأكد من إدراج جميع أرصدة الحسابات وبالتالي سنتناول طرق تصحيح هذه الأخطاء.²

- طرق تصحيح الأخطاء:

هناك طريقتان يتبعها المحاسب لتصحيح الأخطاء:

1- طريقة القيد العكسي:

بمقتضى هذه الطريقة يتم إلغاء القيد الخاطئ بقيد معاكس له ثم تسجيل قيد التصحيح.³

¹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 219

² شبليكي سعدان، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 233.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 68.

مثال: سجل محاسب قيد بيع بضاعة للتاجر علي على الحساب بمبلغ 60000 دج بالقيد: ¹

41/ح	70/ح	الزبون علي	6000	6000
		مبيعات البضاعة		
		فاتورة البيع		

وبعد اكتشاف الخطاء يلغى القيد كالاتي:

70/ح	41/ح	مبيعات البضاعة	6000	6000
		الزبون علي		
		إلغاء القيد الخاطئ		

ثم يسجل القيد الصحيح كما يلي:

41/ح	70/ح	الزبون علي	60000	60000
		مبيعات البضاعة		
		فاتورة البيع		

بالرغم من سهولة تطبيق هذه الطريقة إلا أن لها عيوب حيث أنها تؤدي إلى تضخيم المبالغ المسجلة في الحسابات وبالتالي إلى تضخيم مجاميع مبالغ ميزان المراجعة، إضافة إلى عدم وجود مستند مبرر للقيد العكسي، مما أدى إلى رفضها حيث يؤكد إلى استعمال طريقة المتمم بالصفر

ب- طريقة المتمم للصفر: تمتاز هذه الطريقة بعدم تأثيرها على مبالغ حسابات وميزان المراجعة وان قيد الإلغاء مبرر بنفس المستند، ويتم بمقتضاها إلغاء العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جريا.

إن المفهوم الصحيح للمتمم للصفر انه المبلغ الخاطئ نجعله في التقييد يساوي الصفر ولإلغاء هذا الخطأ نأتي بعكس المبلغ أو الفرق المرغوب في إضافته. ²

مثال: في إحدى القيود أخطأ المحاسب عوضا عن تسجيله 225 سجل 252.

لإلغاء القيد نطرح أحاد العدد من 10 والباقي العشرات والمئات من العدد 9 ويكون على النحو التالي:

$$\begin{array}{r} 9910 \\ -252 \\ \hline 748 \end{array}$$

نضيف إلى النتيجة الرقم 1 من اليسار مصحوبا من الأعلى بإشارة سالبة للدلالة على انه رقم سالب، فيصبح لدينا متمم العدد 252 هو 1748. ¹

¹ مثال شخصي من إعداد الطلبة.

² بويعقوب عبدالكريم مرجع سابق ص221.

المطلب الثاني: ميزان المراجعة بعد الجرد

ميزان المراجعة هو عبارة عن كشف (قائمة) يتضمن الحسابات الظاهرة في دفتر الأستاذ ومجاميعها المدينة والدائنة أو أرصدها المدينة والدائنة في نهاية مدة معينة.

أهداف إعداد ميزان المراجعة:

يتم لتحقيق الأغراض التالية:

- التحقق الأولي من سلامة قيد وترحيل العمليات المحاسبية وفق نظام القيد المزدوج.
- يعد ميزان المراجعة كخطوة تمهيدية تسبق إعداد الحسابات الختامية التي تبين نتيجة الأعمال والميزانية العمومية التي تصور المركز المالي².
- شكل ميزان المراجعة قبل الجرد:³

الأرصدة		المبالغ		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
****	****	****	****	المجموع	

¹ مثال شخصي.

² الدكتور رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص221.

³ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 1999، ص 134.

المطلب الثالث: تسوية الحسابات وتحديد النتيجة**تسوية الحسابات وتحديد النتيجة:****تسوية المشتريات:**

إن حساب المشتريات (ح/38) يعد حساب وسيط إذ لا بد أن يكون مرصد في نهاية كل دورة، ولكن يحدث أحيانا أن يكون غير مرصد ويعود ذلك لأحد الحالتين:

الحالة الأولى: يقدم حساب 38 رصيда دائنا: نجد هذه الحالة عندما تستلم البضاعة ولا تستلم الفاتورة عند تاريخ الإقفال ويكون قيد التسوية في نهاية السنة باستعمال حساب فواتير قيد الاستلام.

الحالة الثانية: يقدم حساب 38 رصيда مدينا: نلتقي بهذه الحالة عندما تستلم الفاتورة ولم تستلم البضاعة بعد؛ أي عدم دخول البضاعة إلى المخزن عند تاريخ الإقفال ويكون قيد التسوية في نهاية السنة باستعمال حساب مخزون لدى الغير.

تسوية الحقوق والديون:

فيما يخص هذين الصنفين من الملاحظ أن العمليات التي تنشأ فيهما محاطة بجانب السهولة والوثيقة فأغلب الأعمال تكون ملزمة بإتباع قواعد قانونية غير أن غالبا ما نجد أخطاء كالتأخي راو غيرها من العوامل المغيرة في النشاط العادي للصنفين .

السندات: نقوم بتسوية حسابات السندات إذا كان هناك تدني في قيمتها بتكوين مؤونة تدني السندات ويكون القيد كالتالي: من ح/421 إلى ح/69.

الأوراق التجارية: الأوراق التي ما زالت بحوزة المؤسسة عند الجرد فلو خصمت لحصلت المؤسسة على قيمتها الحالية لذلك نقوم بتكوين مؤونة تدني قيمتها.

الزبائن: نقوم بتسوية حسابات الزبائن المشكوك فيهم عن طريق تكوين مؤونة ديون الزبائن المشكوك فيهم. **الصندوق:** نقارن الجرد المادي لمحتويات الصندوق مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية فإذا كان هناك فرق بين الجردين يتم تسوية حساب الصندوق كالاتي :

– إذا كان هناك فائض في الصندوق يعالج على انه منتجات استثنائية ويسجل في الجانب الدائن¹.

¹ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ص 64-68.

مثال: في 12/31 أوضح الجرد المادي للصندوق مبلغ 9800 دج بينما كان حساب الصندوق ح/53 مدينا بمبلغ 9000 دج¹.

ح/53	الصندوق	800	800
ح/757	نواتج استثنائية		

إذا كان هناك عجز في الصندوق يعالج على انه تكاليف استثنائية.

في 12/31 أوضح الجرد المادي للصندوق بـ 20000 دج بينما كان رصيد ح/53 مدينا بمبلغ 10000 دج.

ح/657	تكاليف استثنائية للتسيير	10000	10000
ح/53	الصندوق		

الديون:

لها في الجرد تسوية تتبع طابع قانوني متعلق بالوثائق والمستندات إلا إذا تم الخطاء في التقييد أو التأخير في المعاملة وغيره ففي هذه الحالة تعالج القيود بشكلها الطبيعي مع توضيح التسوية فيما يتعلق بالعملية

تسوية حسابات التسيير:

يتم تسجيل الأعباء والنواتج خلال الدورة المحاسبية في يومية المؤسسة على أساس الوثائق المحاسبية. وعند غلق الدورة المحاسبية في 12/31 لابد من تسوية حسابات التسيير.

- هناك أعباء ونواتج تخص الدورة المحاسبية ولكنها لم تسجل نظرا لعدم استلام الوثائق المحاسبية.
- هناك أعباء و نواتج سجلت في الدورة المحاسبية ولكنها تتعلق بالدورة المحاسبية المقبلة ووفقا لمبدأ المحاسبة الذي يقضي باستقلالية الدورات المالية فإنه لا بد من القيام بتسوية الحسابات الأعباء والنواتج².

تسوية الأعباء:

- **تخفيض الأعباء:** تتعلق هذه الأعباء بدورتين محاسبيتين، نقوم بتسويتها بحساب مصاريف مقيدة مسبقا.
- **زيادة الأعباء:** وهي عبارة عن أعباء الدورة المحاسبية مستحقة الدفع في 12/31 ولكن نظرا لعدم استلام الوثائق المحاسبية كالفاتورة لتسجيلها محاسبيا ونظرا لأنها تتعلق بالدورة المحاسبية لا بد بأن تحمل كل دورة بأعبائها ومن هذه الأعباء: -خدمات الدفع- ضرائب ورسوم مستحقة-فوائد على القروض مستحقة.

¹ مثال شخصي.

² حواس صلاح "المحاسبة العامة"، دار هومة، الجزائر، الطبعة 2006.

تسوية النواتج:

➤ **تخفيض النواتج:** بالنسبة للنواتج التي حملت خلال الدورة المحاسبية ويخص جزء أو كل الدورة المحاسبية لا بد من تخفيضها واعتبارها نواتج مقيدة سلفا.

➤ **زيادة النواتج:** وهي عبارة عن نواتج ستقبض ولكن نظرا لسبب أو لآخر لم تتحصل عليها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية إذ لم تقم المؤسسة بإعداد الفواتير الخاصة بهذه النواتج ستسجل كنواتج ستكتسب¹.

ب/تحديد النتيجة:

بعد الانتهاء من عمليات التسوية نشرع في التسجيل المحاسبي لتحديد نتيجة الدورة محاسبيا وذلك بالترصيد المتتابع لحسابات المجموعة (7) النواتج وحسابات المجموعة (6) الأعباء في حسابات المجموعة (8) حتى نصل إلى حساب نتيجة الدورة الصافية.

ميزان المراجعة بعد الجرد:

بعد القيام بعمليات التسوية وتحديد النتيجة الدورة محاسبيا، وترحيل اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، نقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ويختلف عن ميزان المراجعة قبل الجرد الذي يحتوي جميع حسابات الأصول والخصوم، الأعباء والنواتج.

أما بالنسبة لميزان المراجعة بعد الجرد فإنه يحتوي على ما يلي:

- حسابات الميزانية (1-2-3-4-5) بعد تسويتها وحسابات التسوية.
- لا تظهر حسابات الأعباء والنواتج (6-7) لأنها رصدت عند تحديد نتيجة الدورة ولا يظهر إلا حساب 88 نتيجة الدورة الصافية.

ميزان المراجعة بعد الجرد: ميزان المراجعة قبل الجرد + عمليات التسوية².

¹ Hamini Allel :le control interne et l'élaboration du bilan comptable réimpression 2003 office des publication universitaires Alger. P150-151

² صوام جمعة، مرجع سابق، ص 26-27.

المطلب الرابع: الكشف المالية

تعريفها: كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشف مالية تتمثل في:

❖ الميزانية.

❖ جدول حسابات النتائج.

❖ جدول سيولة الخزينة.

❖ جدول تغير الأموال الخاصة.

❖ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

تضبط الكشف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة اشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشف المالية ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:

• تسمية الشركة، الاسم التجاري رقم التسجيل التجاري للكيان المقدم للكشف المالية.

• طبيعة الكشف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

• تاريخ الإقفال.

• العملة التي تقدم بها.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

✓ عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

✓ الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.

✓ اسم الشركة الأم وتسمية الجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

✓ معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة¹.

أولا: الميزانية

حسب النظام المحاسبي المالي فان الميزانية تهدف الى قياس المركز المالي للمؤسسة هذا من خلال معرفة القيمة الحقيقية للموارد المراقبة وليس فقط التي تملكها المؤسسة قانونيا ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة؛ وهذا يعتبر نقطة اختلاف اساسية مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يكون الهدف من عرض الميزانية هو تبيان ذمة المؤسسة².

¹ الجريدة الرسمية العدد 19 المطبوعة الرسمية حي البساتين بئر مراد رايس ص.ب. 376 الجزائر 25 مارس 2009.

² طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوني العلمية، عمان 2009 ص312.

تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الأصول:

- التثبيتات المعنوية والعينية.
- الاهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية والمخزونات.
- أصول الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة.
- الزبائن المدينين الآخرين والأصول الأخرى الماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً).
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة عقب تاريخ الإقفال.
 - الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
 - الموردون والدائنون الآخرون.
 - خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة.
 - المرصودات للأعباء وللخصوم الماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً).
 - خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.
- ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية يتم تسجيل الأصول والخصوم في القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية رغمًا أنه في حالات معينة يمكن الاعتراف بالتغيرات اللاحقة في القيم وتستخدم أسعار التبادل التاريخية لأنها موضوعية ويمكن التحقق منها بشكل مستقل.
- كما يتطلب إعداد الميزانية إظهار الأصول الجارية التي تمكن المؤسسة من بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصول الثابتة العينية والمعنوية والمالية.¹
- 2- قائمة الدخل:** هي قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل. تساعد التنبؤات التدفقات النقدية في المستقبل للمستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة، كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمنشأة.

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 23.

- هي عبارة عن تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة مالية معينة، ويمكن إعدادها وفقا لأكثر من مفهوم من جهة ووفقا لأكثر من طريقة من جهة أخرى¹.

هيكلية قائمة الدخل: مشروع النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي ISA 01

- إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها والتي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة.
- إما بترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف.

عناصر قائمة الدخل:

1) النواتج: هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخلات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة .

2) الأعباء: هي انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مخرجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

معلومات يستوجب إظهارها في جدول قائمة الدخل:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، بما يسمح بتحديد النتائج الوسيطة.
- نواتج الأنشطة العادية .
- النواتج المالية والأعباء المالية .
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.-مخصصات الاهتلاكات وانخفاض القيمة المرتبطة بالعينة والمرتبطة بالأصول غير الجارية.
- نتائج الأنشطة العادية والعناصر غير العادية للنواتج والأعباء.
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية².

جدول سيولة الخزينة:

هو الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ويعتبر كجدول قيادة للإدارة العليا تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسعه أو الانسحاب أو النمو.¹

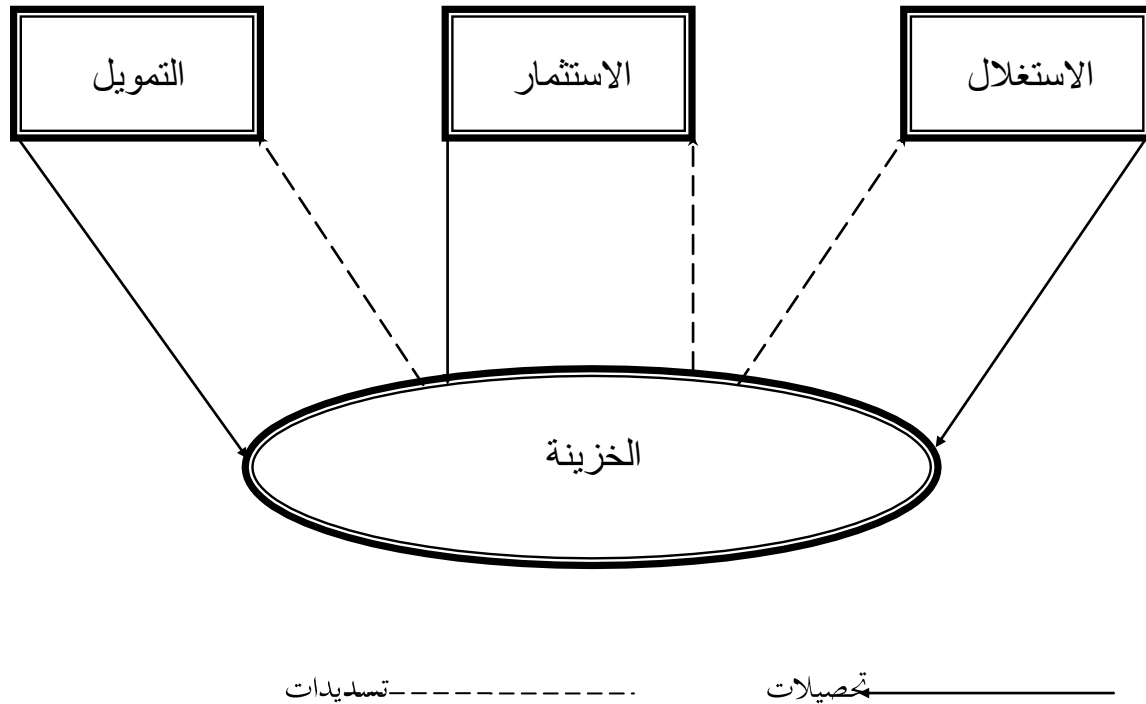
¹ مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق: عرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي، جامعة سعد دحلب البلدة 2009 ص126

² مذكرة ماجستير تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير الدولية جامعة العقيد الحاج لخضر -باتنة 2008-2009 ص50-51.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) :

- ✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل) .
 - ✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل)
 - ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نيتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
 - ✓ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلاً على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.²
- وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (1) يوضح تدفقات الخزينة:



المصدر : Gestion financière : manuel et applications ، Jean BARREAU et Jacqueline DELAHAYE ، 2001 p226.،Paris :Dunod ،

¹ يوسف القرشي والياس بن ساسي،التسيير المالي :دروس وتطبيقات، الأردن دار وائل طبعة2006 ص204.

² الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص26.

جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

❖ النتيجة الصافية للسنة المالية .

❖ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال .

❖ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء

هامية.

❖ عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد).

❖ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ملحق الكشف المالية:

يشمل ملحق الكشف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً

أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة و مبررة).

- مكملات الإعلام الضروري لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة.

والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: (طبيعة العلاقات نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات).

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة.¹

¹ الجريدة الرسمية مرجع سابق ص26-27.

خلاصة الفصل الأول: بعد القيام بكل العمليات المتعلقة بالجرد المادي والجرد المحاسبي والتي تمثل جمع المعلومات المتعلقة بكافة العمليات التي قامت بها المؤسسة والمقيدة في الدفاتر المحاسبية، وهذا للاقتراب من الواقع وتصحيح مختلف الأخطاء للحصول على نتيجة اقرب ما تكون إلى الحقيقة.

يتوجب تحديد النتيجة على ضوء المعلومات المتحصل عليها من خلال هذه الأعمال، وان معرفة النتيجة ما إذا كانت ربح أو خسارة هو الهدف الذي من اجله نقوم بعمليات الجرد المختلفة والمذكورة آنفاً؛ هذا من اجل تحديد الوضعية التي آلت إليها المؤسسة بعد سنة من النشاط أي معرفة مركزها المالي الجديد كأداة أساسية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل القريب أو البعيد، ويقوم المحاسب بإعداد وثائق تلخص كل هذه المعلومات وتتمثل في الميزانية، وجدول حسابات النتائج، وباقي الكشوف المالية وكذا الملحقات؛ هذا من اجل الحصول على المعلومات بطريقة بسيطة وملخصة قابلة للفهم حتى من طرف الذين لا يعملون بالحاسبة أو المسير نفسه، ويحتفظ بهذه الوثائق في الأرشيف حتى يمكن الحصول عليها متى استلزم الأمر (طلب محافظ الحسابات، المقارنة بالسنوات المالية الأخرى...).

مقدمة الفصل:

تأثر التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية فتزايد حجم الاهتمام الذي حظي به نظرا للدور الذي يلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها وقد سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات وحاولت تحديد إطار نظري يصون هذه المهنة تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى مصداقيته وجودته.

وفي هذا الصدد حاولنا تسليط الضوء على أهم النقاط، لذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول: الذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني: والذي يتناول تدقيق حسابات الميزانية.

المبحث الثالث: ويتناول تدقيق حسابات جدول حسابات النتائج.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهدافه

تعريف التدقيق: تعددت التعريفات واختلفت من أبرزها:

التعريف الأول: جاء تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق كالتالي:

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".¹

التعريف الثاني: التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة".²

التعريف الثالث: جاء تعريف بونالت وجارموند للتدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".³

من التعاريف الثلاثة السابقة يمكن استخلاص:

- عملية التدقيق عملية منظمة وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن الإثبات يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية.
- التدقيق فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية.
- رأي المدقق يجب أن يكون معللاً أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة.
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

¹ مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة والتدقيق: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "كلية علوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التفسير جامعة الجزائر ص 4-5

² خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر والتوزيع عمان الأردن، 1998، ص 9.

³ Leonel C et Gérard V ، audit et control interne aspects financiers, opérationnels et stratégique. Dalloz Paris 1992 p21.

التعريف الشامل:

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

"التدقيق هو الفحص الانتقادي المنظم بواسطة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب بغية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، الحسابات المثبتة في الدفاتر والسجلات لإبداء رأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح وخسارة عن تلك الفترة ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية".

وبالتالي يشمل التدقيق ثلاثة عناصر:

1- فحص المستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة (فحص قياسي محاسبي كمي نقدي).

2- التحقيق: أي إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

3- التقرير: وهو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية بعملية التدقيق.

أهدافه:

مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شملاً وذات منفعة نسبية أكبر من المراجعة وتقاريرها كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة ومن ثمة أهدافها بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المعلقة عليها ويمكن تلخيص التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية في الجدول التالي:



الجدول رقم (1):

المدة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
بين 1850-1905	اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة الاهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	- مراقبة الخطط. - تقييم نتائج الأعمال. - تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق.

المصدر: غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة الطبعة الاولى 2006 ص18.

الأهداف الكلاسيكية للتدقيق:

- ❖ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- ❖ الحصول على رأي في محاييد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وغش.
- ❖ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

الأهداف الحديثة للتدقيق:

- ❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ❖ تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- ❖ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.¹

إضافة لهذه الأهداف نجد:

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ص15.

- 1- **عرض القوائم (الإفصاح):** يهدف المدقق للتأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.
- 2- **الشمولية:** يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي استثناءات وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.¹
- 3- **الوجود والتحقق:** أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلاً.
- 4- **الملكية والمديونية:** هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وإن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى.
- 5- **التقييم:** على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.
- 6- **إبداء رأي فني:** الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

¹ مسعود صديقي: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2004 ص 26

المطلب الثاني: أهمية التدقيق وتبويه:

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات منها:

➤ **إدارة المنشأة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية لتوجيه الاستثمار لهذه المنشأة.

➤ **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر مهما لهذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسة تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة حيث توجه أموالها للطريق الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

➤ **الجهات الحكومية:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات إضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد عليها في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر¹

➤ **الدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي وقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير في 2002 أن أهمية التدقيق تكون في:

- يساعد مدققي الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة للمؤسسة المالية كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على راس المال.
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسة ويساهمون باستغلال موارد المؤسسة بفعالية وكفاءة.

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.²

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

¹ غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية الطبعة الأولى 2006 ص19.

² خالد راغب الخطيب خليل محمود الرفاعي: الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ص12

تبويب التدقيق:

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق. لذلك يمكن تقسيم التدقيق وفقاً لعدة أسس إلى:

أولاً: من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1-التدقيق الداخلي: قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المنشأة وذلك بفحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة. ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم من قبل شخص موظف في المنشأة ويخضع لسلطة الإدارة ومن واجباته:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

2-التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المنشأة.¹

ثانياً: من حيث الإلزام: ينقسم إلى:

1- التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2- التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.²

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد أما في حالة المؤسسات الفردية فوجود المدقق يعطي الثقة

¹ غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ص 25

² محمد سمير الصبان محمد الفيومي: المراجعة بين التنظيم والتطبيق الدار الجامعية بيروت 1990 ص 47-16.

للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

ثالثاً: من حيث التوقيت:

1- التدقيق المستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة كان تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.¹

مزاياه:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وانجازه بسرعة ودقة وتقليل ارتكاب الغش والتلاعب.
- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ويمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.
- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.²

عيوبه:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بالتدقيق.
- إرهاق المدقق ومساعديه نظراً لامتدادها لوقت طويل واحتمال دخول المدقق في الروتين.
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إخراج في حالة اكتشافه للخطأ.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي محمد السيد سرايا: دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة الدار الجامعية-مصر 2001 ص194
² حسين احمد دحدوح حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) الجزء الأول ط1 دار الثقافة للنشر الأردن 2009 ص51

التدقيق النهائي:

هو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية أي في نهاية السنة المالية، يناسب هذا النوع من التدقيق المنشآت صغيرة الحجم والتي لا يوجد بها عمليات كبيرة ومن مزاياه:

- لا يعمل على تشويش العميل وموظفيه لان المدقق يقوم بعملية التدقيق بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية.

- هو غير مكلف ومناسب للمنشآت صغيرة الحجم.

- يؤدي لتخفيض التواطؤ بين الموظفين والمدققين كونه يتم في نهاية السنة المالية لفترة واحدة.

- يؤدي للتجديد والابتعاد عن الروتين في أداء عمل المدقق.

بالرغم من مزاياه إلا انه يواجه بعض العيوب والتي تتمثل في:

- فشله في اكتشاف ما تحويه الدفاتر والسجلات من أخطاء وتلاعب حال وقوعها.

- التدقيق في نهاية السنة المالية يؤدي لإهمال العمال في المنشأة من القيام بعملهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكشف إلا في نهاية السنة المالية.

- إرباك العمال وإرهاق الموظفين في مكتب التدقيق خاصة في حالة قيام المدقق بالتدقيق لعدد من المنشآت التي تنتهي السنة المالية لها في نفس التاريخ.

- قصر الوقت اللازم للقيام بعملية التدقيق مما يؤدي لعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المطلوب.

- عدم ملاءمته للمنشآت كبيرة الحجم لاحتوائها على عدد كبير من العمليات المالية اليومية.¹

رابعاً: من حيث النطاق:

1-تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة او الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني المحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله كامل المسؤولية حول كل المفردات.²

¹ غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ص27-28

² خالد راغب الخطيب خليل محمود الرفاعي: الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ص22

2- تدقيق جزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال ويراعى أن الحملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي يبين حدود التدقيق والهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.¹

خامسا: من حيث مدى الفحص:

تدقيق تفصيلي: هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات. بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص، وقد كان هذا النوع متبع حتى سنة 1933 للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير.

يصلح هذا النوع للمنشآت الصغيرة حيث أنها تحتوي على عدد كبير من العمليات والأحداث مما يعني استغراق وقت طويل وجهد وتكلفة كبيرة.

التدقيق الاختباري: هو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق باختيار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بالفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة وتم استخدامه بعد سنة 1933 مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد عملياتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية. وعند استخدام المدقق لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة.²

ويستطيع المدقق إتباع إحدى الأساليب التالية:

1- الأسلوب الشخصي (المدخل الحكمي): وهو أن يعتمد المدقق على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات عند تحديده حجم عينة الاختبار واختيار المفردات وتقييم نتائج الاختبار.

2- الأسلوب الإحصائي (المدخل الإحصائي): وهو أن يعتمد المدقق على الطرق الإحصائية (العينات) عند تحديده حجم العينة واختيار المفردات وتقييم النتائج المتوصل إليها.

¹ احمد حلمي جمعة: مدخل حديث لتدقيق الحسابات ص17

² غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ص31

وهناك عدة أنواع من التدقيق وتتمثل في:

تدقيق العمليات: عرفته الجمعية الأمريكية للمراجعة بأنه:

"هو الذي يشرح جميع النشاطات إذ له نتائج ايجابية وعلاوة على فحص الحسابات هدفه تحليل الأهداف الموضوعية وأبعادا وتخفيض الأضرار الناتجة عن الأخطار الممكنة في حدود إمكانيات المؤسسة وتحديد الأنشطة المناسبة مع إدراك وتقدير المناسب لها ويعرف على انه ذلك التدقيق المتطور الذي يتركب ويجمع بين التقدير الموضوعي وقياس الأدلة المتعلقة بالأعمال والأحداث الاقتصادية وفق تحليل هادف وإعلانه للمهتمين".

التدقيق المالي: هو التدقيق الذي يهتم بالأحداث الاقتصادية والذي يتولى فحص الحسابات والدفاتر والذي يعمل على حماية الاستثمارات والمعاملات المحاسبية بالإيجاب.¹

التدقيق الإداري: هو التدقيق الذي يهدف للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المنشأة، خطط الإدارة، أهدافها، استغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، التنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة.

تدقيق التكاليف: هو التدقيق الذي يخص دفاتر وسجلات التكاليف ويهدف لفحص واختبار سجلات ومدى مطابقتها للواقع، يطبق هذا النوع من التدقيق في بعض الدول التي يوجد لديها عدد كبير من الشركات الصناعية التي تتبع للقطاع العام، وقد عرف تدقيق التكاليف بأنه التحقق وفحص صحة حسابات التكاليف ومدى التزام المنشأة عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعية.²

¹ Henri bouquir ; Charles bècour ; l'audit opérationnel ;economica ,paris 1996. ; p 11-12

² غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ص 31-32

المبحث الثاني: تدقيق حسابات الميزانية.

المطلب الأول: تدقيق حسابات الأصول.

أولاً: تدقيق الأصول غير المتداولة:

– **الكمال:** يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً، حيث يقوم المدقق بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على عنصر موضوع المراجعة كما ينبغي التأكد من صحة حساب الاهتلاك المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

– **الوجود:** حيث يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة (غير المتداولة) التي مسجلة في القوائم المالية الختامية وأنها موجودة ومستعملة بما لا يتنافى مع اهتلاكها إذ يتم مقارنة الجرد الفعلي لها مع ما هو مسجل في الدفاتر.

– **الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة الظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.

– **التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم، وذلك بالتحقق من صحة تقييم الأصول للمؤسسة بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه والمصاريف المتحملة لقاء الحصول عليه كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكه تبعاً للطريقة المحددة وفي طرق تقييم الأصول حسب سعر السوق أو التكلفة التاريخية.

– **التسجيل المحاسبي:** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبياً بشكل سليم. وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.¹

1- **تدقيق الأراضي:** يعتبر الأراضي من الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة لأجل غير محدد.

يتم تدقيق الأراضي كالتالي:

– ينبغي التأكد من الأراضي التي تحصل عليها المنشأة بقصد استخدامها في عملياتها، منفصلة ومستقلة عن الأراضي التي تحصل عليها كاستثمار مؤقت كما ينبغي أن تكون الأراضي منفصلة عن المباني المقامة عليها؛ وذلك لأن المباني تخضع للاهلاك ولا تخضع الأراضي للاهلاك.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ص. 151-149

- يجب وجود أدلة إثبات تؤكد التكلفة الأصلية للأراضي، والنفقات المتعلقة بالحصول عليها مثل التسجيل ونقل الملكية وغيرها، وأي تكلفة تتعلق بالتحسينات كإنشاء الطرق والممرات والتي تزيد في قيمتها ويعني ذلك أن رصيد حساب الأراضي = التكلفة الأصلية مضافا إليها تكلفة التحسينات، المصاريف الأخرى.

- يجب الاطلاع على عقود التملك وان تكون مسجلة باسم المنشأة.

- يجب الحصول على شهادة رسمية من مصلحة الشهر العقاري تفيد أن الأرض مسجلة باسم الشركة وليس عليها رهن أو حقوق عقارية أخرى ويجب أن يحدد موقع الأرض وحدودها ونوع الملكية (حرة أم حكر) حتى تاريخ الميزانية.

وإذا كان هناك رهن يجب أيضا أن يكون معتمدا من مجلس إدارة المنشأة إذا كانت شركة مساهمة ومن أصحاب المنشأة أو الشركاء في الشركات الأخرى¹.

- الإطلاع على عقود الشراء والمراسلات بين المشروع والبائع للتأكد من عدم وجود شروط معينة أو حقوق أخرى على ملكية الأرض.

- الأراضي غير قابلة للامتلاك بطبيعتها إلا في حالات نادرة كان تكون مشترة لاستغلال الثروة الطبيعية كالمناجم والمحاجر أو أن يكون الثمن المدفوع مقابل حق استغلالها لفترة محددة لذا على المدقق التأكد من كفاية مخصص الاهتلاك السنوي².

ب- تدقيق المباني:

- التأكد من ملكية المشروع للمباني بالاطلاع على عقود الشراء والتسجيل وأنها مسجلة باسم المشروع وان عملية الشراء قد تمت باعتماد شخص مسئول.

- الاطلاع على جميع المراسلات المتبادلة بين المشروع والبائع والتأكد من عدم وجود نزاع من أي نوع بشأن الملكية.

- التأكد من عدم وجود حق الرهن وإذا وجد يجب الإشارة إليه من مجلس الإدارة في تقريره المرفق بقائمة المركز المالي.

- تقوم المباني بثمان التكلفة الذي يشمل ثمن الشراء أو تكاليف الإنشاء ومصاريف السمسرة وأتعاب المحامي ورسوم التسجيل³.

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات 1 مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2010 ص 228

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الرابعة 2007 ص 320

³ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الرابعة 2007 ص 321

يجب أن يقوم بتقييم المباني من طرف شخص خبير متخصص إذا كانت المباني مشيدة بمعرفة مقاول وأن يكون ذلك قد تم بناء على اعتماد من مجلس إدارة المنشأة. وللتحقق من ملكية المباني ينبغي الاطلاع وفحص عقود الشراء المسجلة والحصول على شهادة من الشهر العقاري بعدم وجود تصرفات أو ترتيب حقوق على العقار خلال فترة تدقيق حساباته وعدم رهن المباني في نفس الفترة كما يمكن الاطلاع على إيصالات سداد الضريبة العقارية ووثائق التأمين على المباني.

- مراجعة الأرصدة الافتتاحية والختامية للمباني في ميزانية المنشأة في آخر السنة السابقة وآخر السنة محل التدقيق ومراجعة تكلفة المباني وحسابات الاهتلاك ومخصصها والتأكد من القيمة الدفترية للمباني في نهاية السنة الخاضعة للمراجعة.¹

ج- تدقيق الآلات ومعدات النقل: للتحقق من عنصر الآلات يجب مراعاة ما يلي:

- ضرورة توفير كشف تفصيلي بالآلات التي تمتلكها المنشأة في تاريخ الميزانية موضحا فيه قيمة الآلات وأي إضافات واستبعاد الآلات خلال العام ويكون هذا الكشف معتمدا من شخص مفوض له سلطة الاعتماد.

- تواجد المستندات التي تثبت عمليات الشراء و الإضافات والبيع والقرار الصادر من السلطة المختصة ومطابقة المستندات مع ما هو مثبت في الدفاتر.

- في حالة الشراء من الخارج ينبغي توافر العقود والمستندات الخاصة بالاستيراد.

- في حالة التصنيع الداخلي ضرورة تواجد المستندات الدالة على تكلفة الصنع واعتماد الجهة المسؤولة بالموافقة على الصنع والمطابقة مع سجلات التكلفة.²

- في حالة البيع خلال عام التدقيق ينبغي توافر قرار الجهة المختصة بالتصريح بالبيع والعقود والفواتير والمستندات الأخرى التي تدل على جدية وصحة عملية البيع ومراجعة إقفال حساب مخصص الاهتلاك في حساب الآلات المباعة ومعرفة إذا ما تحقق ربح أو خسارة وإثباته في السجلات المحاسبية.

- مراجعة جميع الاستبعادات التي تمت للآلات لأي سبب كالتخريد أو التلف وفحص المستندات والسجلات المثبتة فيها والتحقق من صحة المعالجة المحاسبية.

- الحصول على شهادة من الإدارة العليا للمنشأة توضح بان الآلات تم جردها فعليا في تاريخ الميزانية وموجودة فعلا والتحقق من ذلك.³

- التأكد من صحة تقييم الآلات ومعالجة الاهتلاك حسب مبدأ الاستحقاق.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب: دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات: دار كنوز المعرفة العلمية الطبعة الاولى 2009 ص240

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب: دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ص241

³ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات 1 ص230-231

- التأكد من معالجة الإضافات والإصلاحات والصيانة للآلات خلال الفترة المالية بالجرد وسجل الآلات والمعاينة.
 - التأكد من وجود تامين كاف على الأخطار التي تتعرض لها الآلات.
 - في حالة وجود رهن على الآلات يجب التأكد من وجود ملاحظة في الميزانية أمام بند الآلات.¹
- ويتم تدقيق معدات النقل كالآتي:
- طلب كشوف تفصيلية بالسيارات المملوكة للمشروع بعد إجراء عمليات الجرد الفعلي لها واعتماد هذه الكشوف من الإدارة ومقارنتها مع البيانات المسجلة في كشف الأصول أو في البطاقات الخاصة بالسيارات حيث يخصص بطاقة لكل منها يوضح فيها نوع السيارة وطرازها وثن الشراء والرسوم الجمركية ورسوم التسجيل وطريقة احتساب الاهتلاك السنوي والعمر المقدّر لها كما يقارن هذه البيانات مع الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ.
 - إذا كانت السيارات مشتراة خلال العام فعلى المدقق الإطلاع على عقود الشراء وعقود التسجيل وشروط الشراء (نقداً أو بالتقسيط) كما يقوم المدقق بالإطلاع على فواتير الشحن وإيصالات الرسوم الجمركية ورسوم التسجيل والتأكد من اعتماد عملية الشراء من شخص أو جهة مسئولة.
 - على المدقق التأكد من إجراء القيود الخاصة بقسط الاهتلاك السنوي.
 - على المدقق التأكد من إقفال حساب السيارات المستبعدة أو المباعة في دفتر الأستاذ العام ومن ظهور الأرباح أو الخسائر الخاصة بهذه العملية في حساب الأرباح والخسائر.
 - على المدقق التأكد من قيام المشروع بالتامين على السيارات المملوكة له، والإطلاع على عقود التامين وإيصالات دفع الأقساط السنوية.²

¹ زهير الحزب علم تدقيق الحسابات: ص 156

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ص 323

ثانيا: تدقيق الأصول المتداولة:

تدقيق المخزونات: تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع. وتتم عملية تدقيق المخزونات كالآتي:¹

- التأكد من الوجود الفعلي لبضاعة آخر المدة والحالة الموجودة عليها في تاريخ إعداد الميزانية.
- التأكد من ملكية المنشأة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد.
- التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة آخر المدة كمبدأ سعر السوق أو التكلفة ومبدأ ثبات تطبيق هذه المبادئ.²
- القيام بتدقيق حسابات المستندية والحسابية لكشوف الجرد والقوائم التحليلية المتعلقة به.
- التأكد من مطابقة أسعار المخزون مع ما هو وارد بالقوائم المالية وأسلوب تقويم المخزون وعدم اختلافها مع أصول وقواعد المحاسبية.³
- التأكد من مطابقة أسعار المخزون مع ما هو وارد بالقوائم المالية وأسلوب تقويم المخزون وعدم اختلافها مع أصول وقواعد المحاسبة حيث يوجد طرق متعددة لتسعير المخزون.
- إجراء المقارنات بين أرقام المخزون أول وآخر الفترة موضع التدقيق فالمخزون السلعي معرض أكثر من غيره من الأصول لأخطاء كبيرة كالتلاعب والسرقة.
- تحقيق العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية موضع التدقيق بالتحقق من:
 - ♦ التحقق من كمية ونوع المخزون، الدقة الحسابية لعمليات المخزون.
 - ♦ تدقيق تقويم المخزون وبذل العناية المهنية اللازمة.
 - ♦ الاستناد إلى شهادات من الغير ومن إدارة الشركة عن البضائع التي في الطريق والأمانات المودعة في المعارض أو مخازن الاستيداع...⁴
 - ♦ اتفاق الكميات الواردة بالقوائم مع مثيلاتها بالبطاقات وحسابات الأصناف والشهادات الواردة من الغير والتحقق من أن قوائم الجرد لا تتضمن سوى الكميات الفعلية الموجودة والتي تدخل في ملكية المنشأة.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ص151

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية: ص190

³ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات ص1 233

⁴ محمد فضل مسعود، خالد راغب الخطيب: دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ص245

♦ يجب على المدقق التأكد من أسلوب الجرد لوجود طريقتين للجرد:

- إغلاق المخازن ومعارض البيع قبل نهاية الفترة المالية بأسبوع أي عدم إدخال أو إخراج أصناف وهنا تضيع فرص تحقيق الأرباح.

- إغلاق المخازن فقط واستمرار نشاط المشروع في الأقسام الأخرى وهذه الطريقة مرنة إلا أنه يعيبها في ارتكاب أخطاء عند التسويات.

- فحص ومطابقة قوائم الجرد والأصناف الواردة بها مع بطاقات الأصناف.

- المقارنة بين سجلات المخازن ودفاتر يومية المشتريات والمبيعات والمردودات.

- التحقق من صحة تقييم المخزون السلعي مع مراعاة مبدأ الحيطة والحذر.¹

- التأكد من صلاحية البضاعة.

- دراسة أسس وطريقة تقويم البضاعة: على مدقق الحسابات التأكد من تقييم البضاعة آخر المدة وأنها قومت حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن تقويم البضاعة من سنة لأخرى يجب أن يكون متماثلاً وفي حالة التغير إلى طريقة أخرى يجب أن يذكر أسباب التغير وتأثيره على البيانات المحاسبية في تقريره وفي الإيضاحات المرفقة

ولأجل التأكد من تسعير التخزين وحسب سعر السوق فعلى المدقق مقارنة السعر مع آخر فاتورة شراء أو من الدوريات.

أما بالنسبة للبضاعة المصنعة ذاتياً والبضاعة تحت التصنيع فيتم التأكد من تسعيرها بالرجوع إلى سجلات التكاليف للتأكد من المصاريف المباشرة وفي حالة تحميل نسبة معينة من المصاريف غير المباشرة الرجوع إلى سياسة المؤسسة بهذا الشأن.²

أما بالنسبة للبضاعة لدى العميل تحت التدقيق وتعود للغير أي بضاعة على أساس البيع بالعمولة أو بضاعة الأمانة فإن إجراءات مراجعتها تكون:³

- لإطلاع على العقد بين الموكل والوكيل (الموكل هو العميل تحت التدقيق).
- دراسة المراسلات أو أية أدلة أخرى مع الموكل
- جرد بضاعة الأمانة ومقارنتها مع رصيد بضاعة الأمانة بموجب السجلات.

¹ زهير الحنرب علم تدقيق الحسابات: ص 158-159

² هادي التميمي مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة 2006 ص 228-229

³ نفس المرجع ص 227

• طلب تأييدات مباشرة من الموكل حول كمية البضاعة المرسله ومبلغها والرصيد المتبقي من عمليات البيع لأجل التأكد من أية التزامات ما زالت قائمة.

– أما بالنسبة للبضاعة الموجودة لدى الغير وتعود إلى العميل تحت التدقيق مثلاً مخازن الدولة أو لدى الوكيل فتكون إجراءات التدقيق كما يلي مع الأخذ بعين الاعتبار أن مستند استلام البضاعة من قبل هذه الجهة غير كاف للغرض لأن مستند استلام لا يبين البضاعة المسحوبة أو المبيعة:

• طلب تأييدات مباشرة من هذه الجهات تبين من أن البضاعة بحالة جيدة وأنها ملك للمؤسسة تحت التدقيق وخالية من أية التزامات.

• محاولة معرفة نظام الرقابة الداخلية لهذه المخازن وطريقة الحزن ونظام الرقابة على الكميات الداخلة والصادرة.

• إذا كان مبلغ البضاعة مادياً أو أن هناك شكاً من قبل المدقق فإن عليه زيارة هذه المخازن للتأكد من البضاعة وصلاحياتها للاستعمال أو البيع.

– أما بالنسبة لبضاعة الأمانة فإن إجراءات التدقيق تبدأ من طلب كشف من العمل تحت التدقيق بتفاصيل البضاعة الموجودة لدى الوكلاء وكذلك نسخ من العقود التي تبين:

✓ كيفية التعامل مع المصاريف التي يدفعها الوكيل.

✓ ما هي شروط البيع بالأجل.

✓ نسبة العمولة والشروط الأخرى.

ومن ثمة الحصول على تأييد مباشر من الوكلاء من الوكلاء حول جميع النقاط المذكورة في العقود إضافة لتأييد المبالغ الموجودة لديهم والعائدة إلى الموكل أي العميل تحت التدقيق¹.

مراجعة بضاعة آخر المدة: يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من صحة رقم بضاعة آخر المدة بقائمة المركز المالي وذلك كالآتي:

1-التحقق المستندي والحسابي:

❖ الإطلاع على مسودة قوائم الجرد لملاحظة أية تغيرات للاستفسار عنها.

❖ مراجعة العمليات الحسابية للأرقام الواردة في قوائم الجرد ومقارنتها مع الأرقام في قائمة المركز المالي.

❖ التأكد من قيام لجنة خاصة بعملية الجرد المشككة من طرف الإدارة ومن وجود توقيعاتها على قوائم الجرد.

❖ مطابقة بيانات الجرد مع بيانات لأصناف في بطاقات الأصناف مع دفتر أستاذ المخازن والاستفسار عن أساليب الاختلاف.

¹ عبد الكريم علي الرمحي: تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية ص 292-294

- ❖ فحص سجلات المخازن مستنديا بالرجوع إلى مستندات التسليم والاستلام وغيرها من السجلات والتأكد من وجود المستندات المؤيدة لكل من عمليات الصرف أو الاستلام.
- ❖ فحص محاضر الجرد التي أجريت خلال العام ومعرفة نتيجة هذه العمليات والاستفسار عن الاختلاف.
- ❖ التحقق من معالجة نتائج ما أسفر عنه الجرد في الدفاتر بقيود محاسبية صحيحة وترحيلها لحساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ.

2- التحقق من وجود البضاعة: يتم التحقق من وجود البضاعة بالمخازن عن طريق الجرد الفعلي لها ولا يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن هذه العملية بل تقوم إدارة المشروع بعملية الجرد. وعلى المدقق ان يعتمد على نتائج التدقيق وان يقوم ببعض الاختبارات للتأكد.

3- التحقق من امتلاك المشروع للبضاعة: يقوم المدقق بالتأكد من امتلاك المشروع للبضاعة في نهاية العام بغض النظر عن مكان وجودها سواء في المخازن أو لدى الغير كأمانة كما عليه أن يتأكد من عدم إدراج بضاعة غير ملموسة للمشروع ضمن قوائم الجرد كبضاعة الأمانة والبضاعة المباعة والتي لا تزال في المخازن ولم ترسل للعملاء لسبب ما.

4- التحقق من صحة تقييمها: يتم تقييمها في نهاية السنة بإتباع المبدأ المحاسبي التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل حيث أن سعر التكلفة في الغالب هو الأقل لذا فان التقييم يكون على أساس هذا السعر وأما إذا انخفض سعر السوق عن سعر التكلفة فان تقييم البضاعة على أساس سعر السوق¹.

تدقيق المدينون:

عند تدقيق المدينين المدقق يتبع الخطوات التالية:

- إجراء المطابقة بين رصيد المدينين الوارد بالميزانية مع الرصيد إجمالي المدينين في دفتر الأستاذ العام مع مجموع أرصدة حسابات العملاء في دفتر أستاذ مساعد المدينين ويقتضي ذلك إجراء مراجعة مستندية وحسابية لهذه الحسابات بتفحص الترحيل من اليوميات المساعدة وأرصدة أول المدة والجمع والترصيد.
- تحقيق وجود الديون وتحقق هذه عن طريق الحصول على المصادقات من العملاء وقد ترسل إلى فئة من العملاء أو إلى جميعهم بعد أن يكون قد طبع نموذج لهذه المصادقات ويرفق به مغلف مع طابع بريدي حتى لا يكون عبء على العميل ثم على المدقق التأكد من أن العملاء الذين ترد أسماؤهم في كشف أرصدة العملاء هم عملاء حقيقة وليست مجرد أسماء وهمية أدرجت في الدفاتر وذلك بالتحري بالمصادقات ومتابعة التحصيلات خلال الفترة التالية إذ أن تحصيل قيمة الرصيد في بداية الفترة التالية إنما يؤكد وجود مثل

¹ عبد الكريم علي الرمحي: تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية طبعة 2002 عمان الأردن ص 292-294

هذا الرصيد في تاريخ انتهاء الفترة المالية وكذلك يجب التأكد من مكونات الرصيد نفسه والفواتير التي يشمل عليهما والتي مازالت غير مسددة¹.

➤ التأكد من جدية وقانونية المبالغ المقيمة في حسابات العملاء.

➤ التأكد من صحة أرصدة الحسابات الخاصة بالعملاء².

➤ التأكد من صحة تقييم الذمم المدينة وإمكانية تحصيل هذه الديون:

إن إثبات وجود الديون ونشأة الالتزام يدل على الملكية وأنها مثبتة عند تحقيق المبيعات وذلك بإتباع الخطوات التالية:³

✚ فحص حسابات العملاء ومطابقتها بالفواتير.

✚ فحص انتظام السداد بالنسبة للعملاء لتحديد نسبة الديون المشكوك فيها.

✚ فحص مراكز العملاء المتأخرين عن السداد لتحديد حالة العميل وتحديد الديون المدومة والتأكد من دقة معالجتها.

✚ تأكد المدقق من تكوين مخصص الديون المشكوك فيها إما على أساس نسبة مئوية من مجموع أرصدة العملاء أو على أساس جرد الحسابات واستخراج ما يشك فيه.

✚ يجب عليه الحصول على شهادة من الإدارة تفيد بوجود الدين وصحة تقييمها ليعزز موقفه.

¹ زهير الحنرب علم تدقيق الحسابات:ص 159-160

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية:ص 192

³ زهير الحنرب علم تدقيق الحسابات:ص 160-161

تدقيق أوراق القبض:

وهي من الأوراق التجارية التي يتعامل بها المشروع ويحتفظ بها لموعد الاستحقاق أو يتصرف بها إما بإرسالها للبنك أو بتحويلها إلى دائنيه سدادا لدين على المشروع كضمان قرض.

وعند تدقيقها يتبع المدقق الخطوات التالية:

- إجراء مطابقة رصيد أوراق القبض الوارد بالميزانية مع رصيد حساب أوراق القبض ثم مراجعة هذا الحساب مع يومية أوراق القبض من قيد وترحيل أي المراجعة المستندية والحسابية.
- تدقيق المراحل التي مرت بها أوراق القبض كالتحويل أو الخصم لدى البنك أو السداد قبل ميعاد الاستحقاق أو التجديد قبل الميعاد أو الرفض وتجديده والاحيو وفوائد التأخير.¹
- التأكد من الوجود الفعلي لأوراق القبض.
- التأكد من ملكية المؤسسة لهذه الأوراق ونوعية هذه الملكية.
- التحقق من صحة الأوراق من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.
- التحقق من مدى إمكانية تحصيل هذه الأوراق في أوقاتها (صحة التقييم).²
- في حالة وجود أوراق قبض لدى أطراف أخرى طلب تاييدات من هذه الأطراف وأنها ملك للمؤسسة وخالية من أية التزامات.
- في حالة أوراق قبض تم تجديدها التأكد من:

- شطب الورقة القديمة.
- قيد الورقة الجديدة في السجلات.
- إعادة احتساب الفائدة على الورقة الجديدة.³

تدقيق النقدية:**- تدقيق عنصر البنك:**

✓ ضرورة القيام بتدقيق عمليات البنك المدينة والدائنة مستنديا وحسابيا مع طلب كشوفات الحسابات الواردة في البنك الخاصة بالحسابات الجارية والإيداعات والاستثمار ومطابقة حركة الأموال في البنك مع ما هو مقيد ومثبت في الدفاتر وإعداد مذكرة تسوية للتحقق من الشيكات المرسلة للبنك ولم تحصل والأخرى الصادرة إلى الغير ولم تحصل أو تخصم من حساب البنك.⁴

¹ زهير الحنرب علم تدقيق الحسابات: ص 161-162

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية: ص 191

³ هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية: ص 219

⁴ محمد فضل مسعد خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات: ص 246

- ✓ التأكد من أن الرصيد الخاص بعنصر البنك الذي يظهر في قائمة المركز المالي مطابقا مع الدفاتر وليس مع الشهادات المرسله من البنك.
- ✓ التأكد من صحة العمليات المتعلقة بالبنك والمثبتة في الدفاتر عن طريق مقارنتها مع العمليات الواردة في الكشف.
- ✓ التوصل للرصيد الصحيح الحقيقي الواجب إظهاره في النهاية في الميزانية بإعداد مذكرة تسوية للبنك وإجراء التسويات الدفترية اللازمة.¹

- تدقيق الصندوق:

- ✓ التأكد من أن النقدية الموجودة فعلا في الخزينة تتطابق مع النقدية الموجودة في الدفاتر والسجلات.
 - ✓ التأكد من أن النقدية الموجودة في الدفاتر هي النقدية الصحيحة التي يجب أن تكون مسجلة في الدفاتر بمعنى أن تكون عمليات المقبوضات والمدفوعات صحيحة.
 - ✓ القيام بعملية الجرد (الحاسب مع المدقق) ويجهز محضرا لعملية الجرد يتضمن فئات النقد وكمياتها.
 - ✓ تدقيق دفتر النقدية حسابيا أي جمع خانات الفرعية في هذا الدفتر والخاصة ببنود المقبوضات والمدفوعات للمقارنة مع المجموع المختلفة لها.²
 - ✓ تدقيق دفتر النقدية مستنديا أي تدقيق مستندات القبض والصرف من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية مما يتطلب من المدقق الإلمام التام بالقوانين المتبعة والنظام المحاسبي للمشروع ونظام الرقابة الداخلية فيه.
- ويجب أيضا تدقيق المستندات الأخرى المؤيدة لمستندات القبض والصرف من فواتير وكشوفات وإشعارات ..

ثالثا: تدقيق الأموال الخاصة:

تختلف مكونات راس المال من شركة لأخرى:

- 1- **شركات الأشخاص:** يتكون راس المال من الأموال المقدمة من الشركاء طبقا لنصوص العقد المبرم بينهم الذي يحكم الاستثمارات وتوزيع الأرباح والخسائر وفي هذه الحالة تتم عملية التدقيق على أساس قيام مدقق الحسابات بفحص عقد الشركة ليتأكد من وجوده وصحة بنوده وسلامة تطبيقه محاسبيا بمراجعة القيود في حسابات راس المال للشركاء وكافة القيود المؤثرة على حقوق الملكية في المنشأة للتحقق من مطابقتها لنصوص عقد الشركة.³

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ص190.

² نفس المرجع ص192.

³ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات ص1-235-236

2- شركات المساهمة: يجب أن يتأكد المدقق من:

- قواعد طبع شهادات الأسهم ووجود أرقام متسلسلة لها وحفظها في مكان امن وتحديد المسؤولية.
- وجود سجل للمساهمين مع تخصيص صفحة لكل مساهم.
- وجود نظام لتسجيل التنازلات بعد اعتمادها من مجلس الإدارة.
- إجراء مطابقة بين رصيد حساب رأس المال المصدر في دفتر الأستاذ العام مع الأرصدة الواردة بسجل المساهمين¹.
- تدقيق الاكتتاب في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة له والتخصيص والسداد.
- تدقيق سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن تظهر الميزانية القيمة المدفوعة عن الأسهم².

3- المشروع الفردي:

- 🔍 التأكد من صحة رصيد حساب رأس المال وانه يطابق الرقم الظاهر بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة السابقة.
- 🔍 تتبع ما حدث من تغيرات على رأس المال خلال الفترة والإطلاع على المستندات المؤيدة لها.
- 🔍 فحص حساب المسحوبات الشخصية والتأكد منها واعتمادها من صاحب المشروع.
- 🔍 فحص حساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحة زيادة أو نقص رأس المال³.

تدقيق الاحتياطات:

الغرض الأساسي من تكوين الاحتياطات هو تدعيم المركز المالي للمنشأة لمواجهة ما قد تمر المنشأة من صعاب وأزمات أو ما قد تتعرض له من خسائر عرضية أو طارئة في المستقبل القريب أو البعيد أو لأغراض تمويل برامجها الإنشائية أو لمقابلة التوسعات أو لسد قروض طويلة الأجل بفوائدها أو لمقابلة الزيادات المتوقعة في قيمة الأصول الثابتة⁴.

ويتم تكوين الاحتياطات بحجز قيمتها من الفائض القابل للتوزيع حتى لو لم تحقق المنشأة أرباح.

¹ زهير الحزب علم تدقيق الحسابات: ص 163

² رأفت سلامة محمود احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات: علم تدقيق الحسابات العملي: ص 79

³ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية: ص 323-324

⁴ محمد فضل مسعد خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات: ص 248.

الاحتياطي الإجباري:

- ✓ التأكد من حجز الاحتياطي القانوني المقرر ويختلف من دولة لأخرى وفي حالة كان الاحتياطي أقل أو أكثر من الحد الأعلى على المدقق التأكد أن هناك قرار من مجلس الإدارة.
- ✓ في حالة حدوث زيادة أو نقص على المدقق التأكد من أن الشركة عاجلت تلك التغيرات حسب القانون والأنظمة الداخلية للشركة.
- ✓ عند إصدار أسهم جديدة بعلاوة إصدار على المدقق التأكد من أن تلك العلاوة قد أضيفت إلى الاحتياطي الإجباري.
- ✓ في حال استخدام هذا الاحتياطي أو جزء منه يقوم المدقق بالتأكد من هذا الاحتياطي قد استخدم وفق الأنظمة والقوانين.¹
- ✓ التأكد من أن الشركة قد أعادت ما تم أخذه من هذا الاحتياطي في السنة السابقة.

الاحتياطي الاختياري:

- التأكد من أن الاحتياطي الاختياري لا يتعدى النسبة القانونية وان لا يتعدى مجموعها النسبة المقررة ما عدا البنوك وشركات التأمين والتي لا حدود قصوى لها.
- التأكد من استخدامات الاحتياطي الاختياري وأنها ضمن الأنظمة والقوانين النافذة.

تدقيق الأرباح المحتجزة:

- الأرباح المحتجزة أو المرحلة هي التي يتقرر عدم توزيعها على الشركاء أو المساهمين تحقيقاً لعدة أهداف منها:
- ثبات نسبة صافي الربح الموزع على الشركاء أو توزيع أرباح من مرحلة سابقة في سنوات ينخفض فيها رقم صافي الربح أو تدعيماً للمركز المالي للمشروع أو تنفيذاً لسياسات إدارية محددة في النظام الداخلي للمشروع وتقوم إدارة المشروع أو مجلس الإدارة في شركات المساهمة بتحديد قيمة الأرباح التي سيتم ترحيلها لفترات مالية تالية ويتم الموافقة على ذلك من قبل الهيئة العامة للمساهمين في شركات المساهمة.
- على المدقق مراعاة النقاط التالية عند تدقيق هذا البند:

- أولاً: التأكد من رصيد الأرباح المرحلة في نهاية السنة السابقة والظاهر بقائمة المركز المالي.
- ثانياً: التأكد من المبلغ المحتجز في السنة الحالية بالإطلاع على قرارات مجلس الإدارة ومعرفة أسباب حجز الأرباح واتفاق ذلك مع النظام الداخلي للمشروع.

¹ زهير الحنرب علم تدقيق الحسابات: ص 178.

– **ثالثاً:** التأكد من أن رصيد الأرباح المرحلة والظاهر بقائمة المركز المالي للسنة الخاضعة لعملية التدقيق يمثل مجموع الأرباح المرحلة من العام السابق والأرباح التي تقرر احتجازها في السنة محل التدقيق.¹

تدقيق القروض طويلة الأجل: وتنشأ إما بإصدار سندات يكتب فيها الجمهور أو بعقد قرض مع احد البنوك. للتحقق من القروض طويلة الأجل ينبغي مراعاة ما يلي:

- الاطلاع على القانون النظامي للمنشأة للتأكد من انه يسمح بعقد قروض طويلة الأجل.
- الاطلاع على مقدار القرض وعدد السندات والقيمة الاسمية لكل سند وسعر الفائدة وطرق سداد القرض ومعرفة الضمانات المقدمة مقابل القرض.
- الإطلاع على الشروط الخاصة بالسداد واستهلاك القرض والتأكد من إلغاء السندات التي سددت قيمتها وانه تم تحرير محضر رسمي بإتلافها ويفضل حضور المدقق أو مساعديه خلال عملية الإتلاف.
- النسبة للقروض من البنوك أو المؤسسات المالية ينبغي الإطلاع على عقد القرض وفحص شروطه وطلب شهادات من الجهة المانحة للقرض واستخدام طريقة أو أكثر من طرق ووسائل الإثبات للتأكد من تنفيذ شروط عقد القرض وسداد قيمتها وتحمل الحسابات الختامية السنوية بقيمة فوائد القروض التي تخص السنة.²
- وإذا كانت القروض مضمونة بكل أو بعض أصول المنشأة يجب أن يفصح المدقق عن ذلك في الميزانية بوضوح.

تدقيق الموردون:

للتحقق من رصيد الموردين في نهاية السنة المالية تقدم المنشأة لمدقق الحسابات كشفا تفصيليا بالأرصدة الدائنة للموردين ويتبع المدقق الخطوات التالية للتحقق منها:

- ❖ مراجعة كشوف الموردين مع أرصدة الحسابات الشخصية التي تظهرها دفاتر الأستاذ للموردين.
- ❖ التحقق من رصيد الدائنين بالحساب الإجمالي للموردين ومطابقته لمجموع أرصدة الدائنين في كشفها الخاص.
- ❖ قد يرسل الموردون كشوف حساب دورية ويقارن المدقق أرصدها مع الأرصدة الواردة في كشوف الحساب وفي حالة وجود اختلاف يجب أن يتحرى أسبابه والإشارة بإجراء التعديل اللازم في دفاتر المنشأة لو استدعى الأمر ذلك.
- ❖ يستحسن أن تقوم المنشأة تحت إشراف مدقق الحسابات بإرسال مصادقات إلى الموردين على أن ترسل الردود إلى مكتب التدقيق الذي عليه مقارنتها مع كشف الموردين والتحري عن أسباب الخلاف.

¹ عبد الكريم علي الرمحي: المرجع السابق، ص 307

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات 1 ص 238-239

- ❖ التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات التي أدخلت المخازن في أواخر السنة المالية وأدرجت في قوائم الجرد قد سجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الموردين.
- ❖ يتبع المدقق حساب الموردين في أوائل السنة التالية من حيث تسديدها أو بقاؤها بدون تسديد بالرجوع لدفتر النقدية وعلى كشوف الحساب المرسلة من الموردين في المادة الجديدة وقد تكشف هذه الوسيلة عن أخطاء في الأرصدة في نهاية السنة ارتكبت عمدا أو من غير عمد.¹

تدقيق أوراق الدفع:

تقدم المنشأة للمدقق في نهاية السنة كشفا تفصيليا بأوراق الدفع التي لم يحن موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية ويقوم المدقق بمطابقة الكشف مع البيانات الظاهرة في يومية أوراق الدفع ومطابقة مجموع الكشف مع الرصيد في حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام ولتأكد مدقق الحسابات من صحة قيمتها يتتبع ما تم بشأنها خلال السنة المالية التالية من حيث دفعها أو إلغاؤها أو استبدالها وفي حالة إلغائها يجب على المدقق الإطلاع على الأوراق والتأكد من إلغائها عن طريق ختمها.²

¹ رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات: علم تدقيق الحسابات العملي: ص105

² نفس المرجع السابق: ص106

المبحث الثالث: تدقيق جدول حسابات النتائج

المطلب الأول: تدقيق الإيرادات

تعريف جدول حسابات النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبين النتيجة الصافية للمؤسسة من ربح أو خسارة.

تقييم الأعباء والمنتجات المالية:

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعاً لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتريات وكمنتجات (منتجات مالية في حسابات البائع).¹

إجراءات تدقيق جدول حسابات النتائج:

- ❖ التأكد من أن هذه القائمة قد أعدت حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها وفي الموعد المحدد.
- ❖ التأكد من إحكام الرقابة الداخلية على عناصر الإيرادات والمصروفات لمنع أي إسراف أو إثبات نفقات وهمية ولمنع التلاعب أو اختلاس إيرادات محصلة.
- ❖ التحقق من أن جميع الإيرادات المثبتة في هذه القائمة تحققت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ❖ وفي هذا الصدد قد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الإيراد يتحقق في الحالات التالية:
 - أن العملية الإيرادية قد تمت.
 - أن عملية التبادل قد تمت وهذا يعني أن الإيراد يتحقق عند بيع السلعة أو تقديم خدمة نقداً أو بالأجل.²
- ❖ التأكد من جدية الإنفاق وصحته بالرجوع للمستندات المؤيدة لهذا الإنفاق.
- ❖ التأكد من تطبيق مبدأ الاستحقاق عند إعدادها أي تحميل الفترة المالية بما يخصها من إيرادات ونفقات.
- ❖ التأكد من صحة التمييز بين المصروفات الإيرادية (تحمل في قائمة حسابات النتائج) والرأسمالية (تحمل قائمة الدخل).
- ❖ التأكد من تطبيق مبدأ الإفصاح.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 في 25 مارس 2009 ص 15

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية: ص 317-318

تدقيق الإيرادات (النواتج):

يتبع المدقق الخطوات التالية للتحقق من الإيرادات:

أولاً: التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات ولتحقيق ذلك يتبع ما يلي:

1- فحص عينة من العمليات مستنداً أو محاسبياً من قيدها في اليومية مروراً لترحيلها إلى الحسابات وصولاً لعملية الترصيد.

2- تتبع العمليات النقدية المبيعات و المستندات المؤيدة لعملية البيع كإيصالات البيع النقدي.

3- تتبع المبيعات الآجلة إلى الإشعارات الصادرة من قسم الائتمان إلى إيصالات البيع الآجل الصادرة من قسم الحسابات.

4- فحص واختبار نظام التقييم التسلسلي لإيصالات البيع وكذا كشوف الإيصالات الصادرة.

5- اختبار الحد الفاصل للمبيعات خاصة تلك المبيعات التي تمت في نهاية الفترة وذلك لتنافي إدخال مبيعات فترة معينة في فترة أخرى.

ثانياً: التحقق من رصيد الإيرادات المبيعات واختيار مدى الثبات في تصنيف وتبويب البنود وتسجيل العمليات المختلفة للإيرادات وذلك بـ:

- اختبار التبويب السليم للإيرادات والتحقق من أن الإيرادات الخاصة بالنشاط المعتاد قد فصلت عن تلك الخاصة بالنشاط غير المعتاد.

- التحري عن الأسباب وراء التغيرات الكبيرة في رقم المبيعات من فترة لأخرى.

- البحث والاستقصاء عن أية بنود مدرجة ضمن الإيرادات والتحقق من نشأتها.¹

ثالثاً: التأكد من أن جميع الإيرادات التي سجلت قد اكتسبت فعلاً حيث أن الكثير من المؤسسات تغالي في بند الإيرادات من أجل تحسين نتائج أعمالها وبالتالي مركزها المالي لذلك يجب على المدقق التحقق من سياسة المؤسسة بخصوص نقطة تحقق الإيرادات والتي هي عادة نقطة البيع والتأكد من ثبات التطبيق.

تدقيق المبيعات (رقم الأعمال):

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسي لإيرادات المنشأة لذا فأي قهوان أو تقصير يؤدي لضياع جزء كبير من إيرادات المنشأة وينعكس ذلك على ربحيتها وسيولتها وإنتاجيتها.

¹ إدريس عبد السلام أشتوي: المراجعة معايير وإجراءات دار النهضة العربية للطباعة والنشر الطبعة الأولى 1996 ص 311

- لذلك يجب توفر نظام رقابي عليها ولعل أهم القواعد الواجب مراعاتها ما يلي:
- تركيز عمليات البيع في إدارة مختصة لا يسمح لغيرها القيام بالبيع.
 - وضع ضوابط فاصلة بين عمليات البيع والتسليم والتحصيل.
 - وضع ضوابط تنظيم عمليات البيع عن طريق التصدير الخارجي.
 - وضع ضوابط تنظيم عملية تنشيط المبيعات وضرورة دراسة الأسواق وإجراءات الدعاية والإعلان عن المنتجات.
 - دراسة المراكز المالية للعملاء ووضع حدود الائتمان وآجال التسديد.
 - إمساك سجلات وبطاقات لضبط حركة المبيعات ومتابعتها.
 - ضرورة إلزام إدارة المبيعات بإعداد تقارير دورية عن المبيعات معتمدة من المسئول عنها وتحديد أسعار البيع والأصناف والخصوم المسموح به.

تدقيق المبيعات النقدية:

- 1) تحديد أقسام البيع ووضعها تحت إشراف ورقابة مسئول من ذوي الخبرة والكفاءة.
 - 2) لا يتم بيع أي سلعة إلا بتحرير قسيمة بيع مفصلة للكمية والسعر ومن عدة صور تقدم للجهات المختصة.
- يفصل بين الشخص الذي يقوم بالبيع والذي يسلم المبيعات والذي يستلم النقدية.¹
 - ضرورة إجراء تدقيق على فواتير البيع وقسائم البيع والنقدية بالخرزينة.
 - يقوم كل قسم بإعداد كشف بمبيعاته خلال اليوم وكذلك وحدة التسليم المقارنة وضبط العمل.

تدقيق المبيعات الآجلة:

يتم بإتباع الخطوات التالية:

- تدقيق العمليات الحسابية من فواتير المبيعات ومراجعة مجموع الفواتير والتأكد من معالجة الخصم التجاري وخصم الكمية.
- تدقيق مجاميع في يومية المبيعات الآجلة وترحيل المجاميع من صفحة أخرى.
- تدقيق الترحيلات من يومية المبيعات الآجلة إلى الحسابات الشخصية للمدينين.

¹ محمد فضل مسعد خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات: ص 231-232

- تدقيق المجاميع الخاصة بمبيعات الفترة الدورية التي تجرى على أساسها القيود الإجمالية ثم الترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام في حسابي المبيعات وإجمالي المدينين.
- وتتم عملية تدقيق مردودات المبيعات كالآتي:
- تدقيق العمليات الحسابية بصورة إشعارات الخصم المرسلة للعملاء للتأكد من صحة القيمة الخاصة بكل إشعار.
- تدقيق المجاميع في يومية المبيعات وترحيل المجاميع من صفحة لأخرى.
- تدقيق الترحيلات الخاصة بالمردودات من يومية مردودات المبيعات إلى الحسابات الشخصية.
- تدقيق المجاميع الخاصة بمردودات المبيعات في نهاية كل فترة لإجراء القيود الإجمالية وتدقيق الترحيلات إلى حسابي مردودات المبيعات وإجمالي المدينين بدفتر الأستاذ.¹

مراجعة المصروفات (التكاليف):

ويكون تدقيق التكاليف حسب الطريقة التالية:

- **الكمال:** ينبغي أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها، وان يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.
- **الوجود:** يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن التكاليف تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، وذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وان يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.
- **التقييم:** تظهر التكاليف بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع التحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.
- **التسجيل المحاسبي:** يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيلها والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذ يجب تسجيل التكاليف حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.²

¹ زهير الحدرب علم تدقيق الحسابات: ص 171-172

² طواهر محمد التوهامي، مرجع سابق، ص 185-159.

خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا هذه نستخلص أن عملية التدقيق تعتبر من الوسائل التي تعطي للقوائم المالية المصدقية والموضوعية وتجعلها تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة وحتى يحقق المراجع ذلك يتبع مجموعة من الخطوات والوسائل لمراجعة كل بند من بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج للوصول لأهداف مسطرة مسبقا وليعطي لمتصفحها الثقة في الأمان خاصة الملاك والمستثمرين وحتى تمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات اللازمة بكل ثقة وأمان.

إثر دخول الجزائر نظام اقتصاد السوق وبموجب المرسوم المؤرخ في 21 أبريل 2001، تم إنشاء الشركة الجزائرية للمياه، والتي وضعت تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية ويوجد مقرها الاجتماعي بالجزائر العاصمة.

تحل هذه المؤسسة جميع المؤسسات والهيئات العمومية الوطنية، والجهورية والمحلية في ممارسة مهنة الخدمة العمومية لإنتاج المياه الصالحة للشرب وتوزيعها وتوزيعها لاسيما:

- ❖ الوكالة الوطنية لمياه الشرب والمياه الصناعية.
 - ❖ المؤسسات العمومية الوطنية ذات الاختصاص الجهوي في تسيير مياه الشرب .
 - ❖ مؤسسات توزيع المياه المتزلية والصناعية والتطهير في الولاية.
 - ❖ الوكالات و المصالح البلدية لتسيير وتوزيع المياه.
- وتعتبر كل وحدة كشركة مستقلة ماليا عن المديرية العامة التابعة لها.

أولاً: التعريف بالمؤسسة الجزائرية للمياه (المؤسسة الأم):

الجزائرية للمياه مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، نشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 01-101 المؤرخ في: 27 محرم 1422 الموافق لـ: 21 افريل 2001.

توضع المؤسسة تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية ويوجد مقرها الاجتماعي في مدينة الجزائر. تعتبر الجزائرية للمياه على مستوى التراب الوطني المتعامل الوحيد المكلف بتسيير وتوزيع المياه الصالحة للشرب؛ حيث أسند لها هذه المهام حسب السياسة الوطنية للمياه، والمخطط الوطني للتنمية، الذي يعتبر الماء ثروة وطنية يجب الحفاظ عليها وعدم تبذيرها.

مهامها:

تكلف المؤسسة بالتكفل بنشاطات تسيير عمليات إنتاج مياه الشرب والمياه الصناعية ونقلها ومعالجتها؛ تخزينها، جرها، توزيعها والتزويد بها وكذا تحديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتمييتها. وتكلف المؤسسة بهذه الصفة عن طريق التفويض بالمهام التالية:

- ✓ التقييس ومراقبة نوعية المياه الموزعة.
- ✓ المبادرة بكل عمل يهدف إلى اقتصاد المياه لاسيما عن طريق:
- تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع.
- إدخال كل تقنية للمحافظة على المياه.
- مكافحة تبذير المياه بتطوير عمليات الإعلام والتكوين والتربية والتحسيس اتجاه المستعملين.
- تصوير برامج دراسية مع المصالح العمومية التربوية لنشر ثقافة اقتصاد المياه.
- التخطيط لبرامج الاستثمار السنوية والمتعددة السنوات وتنفيذها.

ثانياً: التعريف بالجزائرية للمياه (المؤسسة المستقبلة):

إن الشركة الجزائرية للمياه بسعيده هي شركة عمومية تملكها الدولة، وهي تابعة مباشرة للشركة الجزائرية للمياه بالجزائر العاصمة، وتقدر الطاقة الإنتاجية بـ 13862890.34 م³، كما يعتبر سكان ولاية سعيده زبائن لها.

نشأة المؤسسة :

لقد مر قطاع المياه بسعيدي بعدة مراحل منذ الاستقلال، حيث كانت في بادئ الأمر الشركة الوطنية لتوزيع المياه (SONADS) إلى غاية الثمانينات، بعدها أوكل تسيير المياه إلى البلديات لمؤسسة التوزيع المياه بسعيدي، ثم انتقلت إلى المؤسسة الوطنية المقسمة إلى مناطق وكانت ولاية سعيدي ضمن منطقة تيارت حتى سنة 1988، حيث أصبحت مؤسسة ولائية تابعة لولاية سعيدي، إلى أن أخذت الدولة تهتم بهذا القطاع، إذ جمعت كل ولايات الوطن في مؤسسة عمومية اسمها "الجزائرية للمياه" منذ سنة 2001، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 101/01، المؤرخ في: 2001/04/21، وانتمت بصفة رسمية لولاية سعيدي في 11 جويلية 2006 .

الطاقة الاستهلاكية :

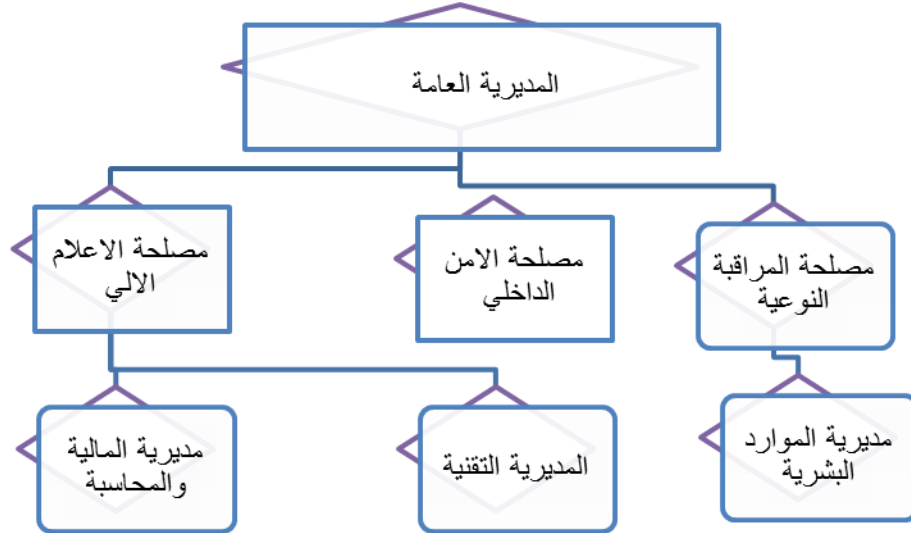
إن مؤسسة الري هي التي تقوم بالدور أساسي في عملية البحث والتنقيب عن المياه، وعندما يتم اكتشاف مراكز تواجد المياه يتم الحفر عليها، تقوم هذه الأخيرة بتسليم المهام للجزائرية للمياه، وتقوم بوضع مضخات لجلب المياه، ثم القيام بمعالجتها من تم توزيعها على المواطنين، وهذه المضخات تستهلك طاقة كهربائية تقدر بـ 1140379.9 KWH سنويا.

أما فيما عملية المعالجة لهذه المياه تستهلك ما يلي:

- ماء جافيل: 1360 كلغ
- سول فات الألمنيوم: 1850 كلغ
- الحامض الجيري: 2288 كلغ

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تهم بتنظيم سير الوحدة، والربط بين المصالح، والتنسيق بينها، وتضم المصالح التالية:

الشكل رقم: (02) الهيكل التنظيمي للجزائرية للمياه



المصدر: وثائق المؤسسة، مكتب التكوين

مهام المدير العام :

- برم العقود والصفقات التي تقوم بها مصالح المؤسسة والإمضاء على الشيكات.
 - يستعمل كل المبالغ الموجهة إلى المؤسسة ويقوم بسحب كل المبالغ في إطار ما يسمح به القانون.
 - له الحق في الالتجاء إلى العدالة في قضية تخص الشركة.
 - يمثل الوحدة في اتجاه كل الوزارات والمؤسسات العمومية والإدارية.
 - الإمضاء على المحاضر المحررة التي تكون المؤسسة طرفا فيها.
- كل هذه الأعمال يجب أن توافق من طرف مجلس الإدارة الذي يتكون من 05 أعضاء، يتم تعيينهم من طرف المديرية العامة، كذلك الشأن بالنسبة للمدير العام.
- كما يدرسون حالة المؤسسة عن طريق إجتماعات (3-4 إجتماعات) في السنة أو حسب ضرورة الأوضاع المالية والإنتاجية للوحدة، كما هناك مجلس إدارة عام يعقد كل نهاية السنة وذلك لتقييم السنة المالية وهناك عدة مصالح تعمل تحت إطاره.

I. مصلحة الإعلام الآلي: هناك فرعان

فرع المراقبة: تقوم هذه بدور هام يتمثل في مراقبة عملية تسيير الإنتاج، وكذا الضبط والتحكم في جميع الآلات (كالحفر ودرجة حرارة الخزانات... إلخ).

أي خلل بسيط يظهر على شاشات الكمبيوتر، يتصل المسؤول بالمصلحة المعنية من أجل معالجة الخلل أو العطب، كما تتوفر على أجهزة إعلامية حديثة.

فرع تسجيل البيانات :

هذا الفرع مسؤول عن تسجيل المعلومات وطبعتها، وبرمجتها إلى أرقام ورموز، كما يقوم بإخراج بطاقات الأجور، وكذا طبع الميزانيات، جدول اليوميات المحاسبية والفواتير...

II. مصلحة مراقبة النوعية (المخبر):

تعمل هذه المصلحة على المتابعة اليومية للمنتج التام كل ساعة أو الساعات، وذلك لضبط نسبة الكلور في المياه، وأيضاً على دراسة نوعية المياه المستخرجة ومطابقتها للمعايير القانونية.

III. مصلحة الأمن الداخلي:

تدخل ضمن إطار المديرية العامة بالسهر على أمن المؤسسة والحفاظة على ممتلكاته ومراقبة المعدات وأمن العمال غير أن هذه المصلحة أصبحت تسيير عمل القطاع الخاص الذي يعرف باسم " الأمانة" يعمل بها 37 عامل، إما عمال المؤسسة 26.

IV. مديرية الموارد البشرية :

تتكفل هذه المديرية بكل ما يتعلق بالعمال وشؤون المستخدمين والتوظيف العقلاني على حسب تأهيلهم ومستواهم الفكري والبدني وتوفير ظروف عمل أفضل وتكوينهم وتأمينهم ويعمل تحت إدارتها 03 مصالح:

📌 **مصلحة المستخدمين:** بها أربع أقسام هي كالاتي:

❖ **قسم تسيير المستخدمين:** تهتم بشؤون العمال من تسييرهم وملفاتهم، تغيير المناصب، العطل والتنقيط؛ تقديم الشهادات العمل وشهادات حساب التعويض لمهمة العمل، وكذا إعداد قرارات مختلفة للترقية وأيضاً إنهاء عقد العمل.

يعمل بالشركة 322 عامل منهم 65 عامل مؤقت يعمل أغلبيتهم في النظافة، يوجد 02 إطار سامي يمثلون مدير والمصالح 94 إطار، 79 عامل تابع، 147 عمال منفذ يقومون بالعمل الإنتاجي بصفة منظمة.

❖ **قسم الأجور:** يقوم بإنجاز كشف الأجور كما يقوم بالتصريح الشهري لمصلحة الضمان الاجتماعي كما له علاقة بجميع المصالح، ومع مصلحة المحاسبة فإنه يمدّها بالوثائق اللازمة لتسجيل تكاليف المستخدمين محاسبيا.

❖ **قسم العدد والإحصاء:** يشمل كل التغيرات المتعلقة بالعمال، عدد العمال حسب المرتبات الشهرية؛ حسب الفئات، حسب المصالح، وكذا يقوم بإنجاز التقارير الشهرية والثلاثية والسادسية والسنوية والخاصة بالتغيرات.

❖ **قسم التكوين:** دوره يتمثل بالتكفل بتكوين إطارات المؤسسة وبعض العمال الأكفاء لرفع مستواهم وأيضا الممتنّين والمتربصين من التكوين المهني لتوجيههم على حسب التخصص المرغوب فيه.

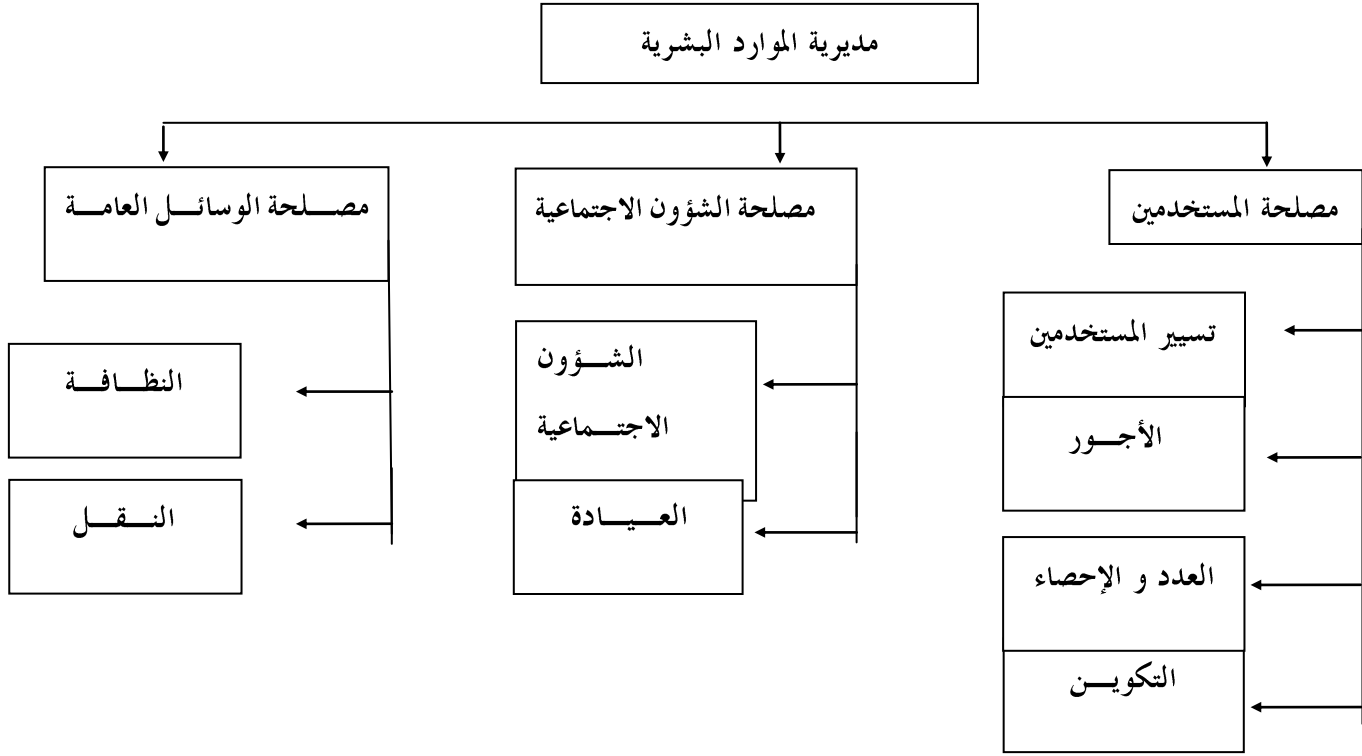
✚ **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** وبها فرعان:

أ/ **فرع الشؤون الاجتماعية:** يتم التكفل بشؤون المستخدمين من أمراض مهنية وحوادث العمل بعد أن بينت هذا الحادث بوثيقة رسمية من قبل رئيس مصلحة المتعلق بالعمال، والمنح العائلية والضمانات الاجتماعية، حيث إن نسبة التعريض (الدواء 80%، العطل الطبية 50%، المستشفى 100%) وهناك أيضا عقد بين الشركة والشركة الوطنية للتأمينات SAA في مجال التأمينات، وفيما يخص الحق في التعاقد أو الامتناع عن ذلك وكذا إيجاد حلول للمشاكل النفسية للعمال.

ب / **العيادة:** تقوم بتقديم الإسعافات إلى العمال في حالة تعرضهم إلى مرض أو إصابة داخل المؤسسة وقد تقوم بنقله إلى القطاع الصحي أو المستشفى إذا اقتضى الأمر.

✚ **مصلحة الوسائل العامة:** هي مصلحة متخصصة في مهمة النظافة والنقل الخفيف وكذا مشتريات تجهيزات المكاتب وتحرير الأمر بالمهمات (ordre de mission) بالنسبة للسائقين لغرض المهمات اليومية أو الشهرية بالنسبة لسائقي نقل العمال والإطارات.

الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية:



V. المديرية التقنية :

تقوم هذه المديرية بتنفيذ برامج العمل المسطرة والقيام بها وتحسين وضعية النشاط الإنتاجي والخدمات وإحصاء التوجيهات للمصالح الأخرى، وتوفير الشروط اللازمة لمواصلة الأشغال الدائمة وبتقنيات حديثة على إبقاء الوحدة في نشاط مستمر، وكذا توزيع منتوجاتها في ظروف ملائمة وبها عدة مصادر:

1- مصلحة الأمن الإنتاجي: تهتم هذه المصلحة بأمن العمال ومراقبة التجهيزات والمعدات يوميا، وكذا مواجهة أي حادث طارئ والتحكم فيه والقيام بعمليات الإنقاذ في أسرع وقت وتقييم الخسائر.

2- مصلحة الأمن الاستغلال: مسئول عن البحث والتنقيب عن مناطق تواجد المياه بواسطة رافعات وجرافات بحضور مختصين ومهندسين طوبوغرافيين .

3- مصلحة الإنتاج: تعتبر مهمة في المؤسسة كونها بمراقبة سير الإنتاج في جميع مراحل توزيعه.

نوع الإعداد : يلعب دورا أساسيا وهو المسئول عن مراحل الإنتاج ابتداء من جلب المياه إلى غاية وضعه في الخزانات و تقوم بإعطاء تقارير حول عملية الإنتاج اليومية.

4- فرع صيانة العتاد المتحرك: تكمن مهمتها في حالة حدوث أي عطب الآلات، وتقوم بعمليات الإصلاح على أحسن حال و ضمان صيانة المعدات وتشغيلها جيدا وبها ثلاثة فروع:

- ✓ **فرع الميكانيكي:** مهمته هي إصلاح الإعطاب الميكانيكية للألات والعتاد
- ✓ **فرع الكهرباء:** يقوم بأعمال إصلاح الأجهزة الكهربائية المعطلة ومراقبتها .
- ✓ **فرع صيانة العتاد المتحرك:** صيانة العتاد الإنتاجي ومراقبته من شاحنات و آلات تساعد في سير الإنتاج.

5 - الدائرة التجارية: لها دور أساسي والمحوري يتمثل في عملية توزيع المياه على الزبائن وأداء الخدمات وتنقسم إلى فرعين:

- **مصلحة الفوترة:** يقوم هذا الفرع بأنجاز الفاتورة بالكميات المستهلكة من المياه تم تقدم إلى الزبون بغرض تحصيلها في مدة لا تتجاوز 15 يوم .
- **مصلحة التحصيل:** يقوم بتحصيل الفواتير من الزبائن

6 - دائرة الإدارة و الوسائل: هي مصلحة تقوم بتمويل الوحدة بالمواد الاستهلاكية وقطع الغبار ومواد اللوازم التي تساعد في عملية الإنتاج والتوزيع وكذا معدات الصيانة من ميكانيكية وكهربائية أو إلكترونية وبها ثلاثة فروع و هي:

- **فرع المشتريات:** تقوم بإعداد سندات الطلب على المشتريات وكل المتطلبات الناقصة أو المتوفرة في المخزن والمطلوبة بسند يسمى طلبية الشراء و عند عدم توفر هذه المادة يقوم بوضع هذا السند على المشتريات إما الداخلية منها أو الخارجية، وكذا القيام بأعمال الفاكس مع الموردين لمراعاة الثمن والنوعية ومراقبة السلعة عند دخولها إلى المخزن .
- **فرع تسيير المخزون:** يقوم على أعمال المخازن أمناء يعملون على تسييرها والمحافظة على السلع الموجودة و إحصائها و مراقبتها من كل تلف أو سرقة وكل هذا العمليات تسجل و تعالج لمعرفة الاستهلاكات ليرتكز عليها التموين.

VI. المديرية المالية و المحاسبة

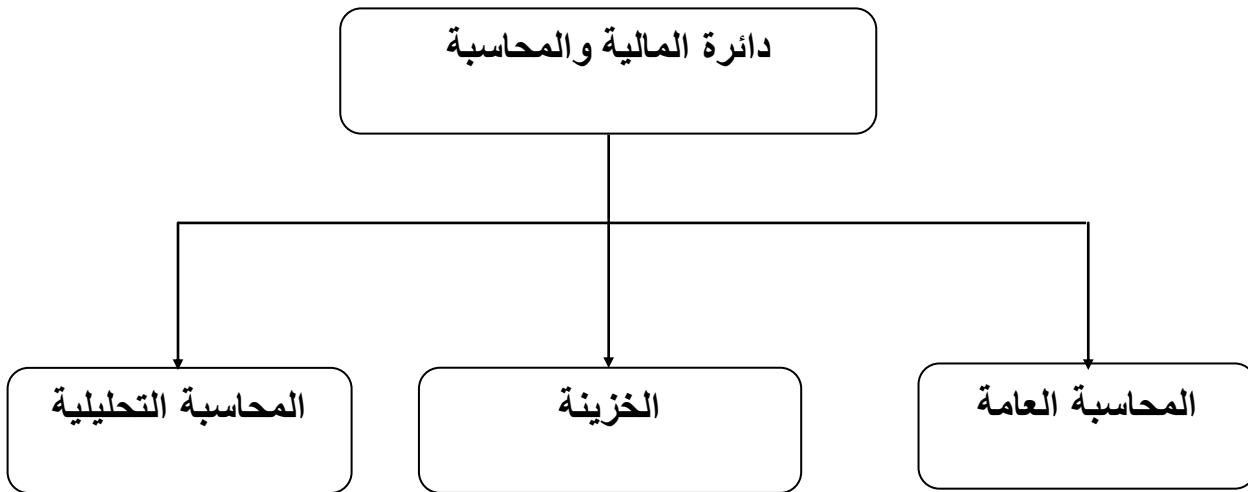
مصلحة الالتزامات و المعاملات: تتكفل هذه المصلحة بالتزام المؤسسة باتجاه عملائها سواء بنك أو عملائها مهمته الأساسية فتح ملفات لدى البنوك لشراء احتياجات المؤسسة من مواد ومعدات.

على مستوى المؤسسة: تقوم مصلحة المخزونات باستلام البضاعة و إحصائها و إرسال الوثائق إلى المديرية المالية.

مصلحة محاسبة المواد: حتى تتمكن مصلحة المحاسبة العامة في تقيدها بسجل المشتريات.

الخزينة: تشرف على العمليات المالية من خلال حركة النقود دخولا إليها وخروجها منها.

الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة



المصدر: وثائق المؤسسة، مركز التكوين.

رابعاً: عملية الجرد في مؤسسة الجزائرية للمياه:

تقوم مؤسسة الجزائرية للمياه كغيرها من المؤسسات بعملية الجرد المادي والدفتري لكل موجوداتها من مخزونات واستثمارات.

التحضير للجرد: قبل البدء بعملية الجرد تقوم المؤسسة بإبلاغ كل الوحدات الخاصة بعملية الجرد من وحدات التخزين والتوزيع ومراكز الإنتاج.

وتتم عملية متابعة الجرد من قبل المدير العام أو نائبه.

1- جرد المخزونات: يرأسها مدير الوحدة والمكلف بمراقبة والتحقق من الجرد المادي المخزونات ومن ثم إيضاحها في سجل المصادقة الأساسي في تقاريرها الخاصة.

طريقة تقييم المخزونات في المؤسسة: تقيم المخزونات في الجزائرية للمياه بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تحضير الجرد: يقوم مدير الوحدة بتعيين مجموعتي الفرز والمجموعة الثالثة للحكم على نتائج المجموعتين.

• يقوم المحاسب بوضع شروط تسهل عملية الجرد على أساس قوانين خاصة.

• تحديد تاريخ بداية ونهاية الجرد ولجان المراقبة المكلفة بالجرد.

• تحضير موقع الجرد وذلك بتنظيم المخزن عن طريق ترتيب المخزونات وفصل غير الصالحة عنها.

• تحضير الوثائق الأساسية للجرد وتمثل في:

✓ البطاقة التعريفية: تبين نوع المادة مكانها وحالتها ويحتفظ بها أمين المخزن.

✓ بطاقة الجرد: تبين:

• رمز المادة ، وصفها، وحدة القياس، تاريخ الحساب، توقيع لجنة المراقبة، الملاحظة، وتوضع في قسم المحاسبة.

2- جرد الاستثمارات: تتم عملية جرد الاستثمارات بطريقة مماثلة لجرد المخزونات.

عملية الجرد:

- تأتي الفرقة الأولى وتقوم بعملية الجرد المادي المخزونات وتكون الفرقة من عاملين على الأقل وتسجل النتيجة في بطاقة الجرد.

- تأتي الفرقة الثانية وتقوم بالعد وتسجل في بطاقة الجرد.

- إذا وجد اختلاف في النتائج بين الفرقتين تتدخل الفرقة الثالثة للفصل في النتائج.

- بعد الانتهاء من عملية الجرد المادي المخزونات تتم عملية تصنيف بطاقات الجرد حسب جدول جرد الوثائق.

وفي الأخير تسجل كل النتائج المتحصل عليها في جدول خاص بالجرد وتحدد الفروق إن كانت موجبة أو سالبة وتعالج.

خامسا: فحص وتحليل حسابات الميزانية:

قد حاولنا في هذا المطلب تحليل حسابات الميزانية من أصول وخصوم، لذلك قسمناها إلى جزأين:

أ- فحص وتحليل حسابات الأصول:

- الأصول غير المتداولة: بلغ إجماليها: 175482580.98 دج، والاهتلاكات الخاصة بها مبلغ 102544923.43 دج، فكانت القيمة الصافية لها: 72937657.55 دج.

وتتكون الأصول غير المتداولة للجزائرية للمياه من:

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات	القيمة الصافية
211000	الأراضي	10090200.00	-	10090200.00
213	مباني	4328431.00	788286.20	3540144.20
218	تثبيتات عينية أخرى	157409943.09	101756637.23	55653305.86
23	تثبيتات جاري إنجازها	1536540.49	-	1536540.49
27	تثبيتات مالية	2117466.40	-	2117466.40
	المجموع	175482580.98	102544923.43	72937657.55

• ثانيا: الأصول المتداولة:

- بلغ إجماليها مبلغ 428168393.61 دج مع تدني قيمة يقدر ب 135430636.94 دج فكان الصافي 292737756.67 دج.

ويمكن إنجازها في الجدول التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات	القيمة الصافية
3	مخزونات قيد الإنجاز	33590519.49	9816137.73	23774381.76
411	زبائن	297725153.46	125570982.22	172154171.24
46	مدينين آخرين	6131503.76	18499.10	6113004.66
447	الضرائب وما شابهها	242176.23	-	242176.23
51	الخزينة	90479040.67	25017.89	90454022.78
	المجموع	428168393.61	135430636.94	292737756.67

ب: فحص حسابات الخصوم:

راس المال: غير موجود لأنها كانت تابعة للولاية.

■ الخصوم غير المتداولة: وبلغت 92069662.69 دج، وتتكون من:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
-	ضرائب مختلفة	20915966.71
15	مؤونات ومنتجات المعاينة	112985629.40
	المجموع	92.69662.69

■ الخصوم المتداولة: وبلغ اجماليها 482452109.88 دج، وتتكون من:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
401	الموردون والحسابات الملحقه	5787989.27
-	ضرائب	428940543.09
-	ديون أخرى	47723577.52
	المجموع	482452109.88

سادسا: فحص وتحليل حسابات جدول حسابات النتائج:

ينقسم جدول حسابات النتائج إلى نفقات وإيرادات لذلك ارتأينا تقسيمه إلى:

■ فحص وتحليل حسابات المصاريف (النفقات):

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
60	مشتريات مستهلكة	80384213.03
62	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	11728909.51
63	مصاريف المستخدمين	264516635.33
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	9996755.17
65	تكاليف عملياتية أخرى	205000.00
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	63104249.16
-	ضرائب مؤجلة على النتيجة العادية	-9101888.70
	المجموع	420833873.5

■ فحص وتحليل حسابات الإيرادات (النواتج):

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
70	رقم الأعمال	237459916.98
75	منتجات عملياتية أخرى	3127199.59
78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	279090.62
	المجموع	240866207.1

سابعاً: إعداد مقارنة بين سنتي 2011 و 2012:

أ- الميزانية:

الاصول الغير متداولة:

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الصافية N	القيمة الصافية N-1	الفرق
211000	الأراضي	10090200.00	10090200.00	00
213	مباني	3540144.20	3756566.35	-216422.15
218	تثبيتات عينية أخرى	55653305.86	59465980.87	-3812675.01
23	تثبيتات جاري انجازها	1536540.49	1536540.49	00
27	تثبيتات مالية	2117466.40	3193757.44	1076291.04
	المجموع	72937657.55	78043045.15	5105387.6

ح/ 213 المباني: نلاحظ انخفاض قيمتها بين 2011 و 2012 بمبلغ: 216422.15 دج بسبب الاهتلاك.

ح/ 218 تثبيتات عينية جارية انخفضت بمبلغ 3812675.01 دج.

ح/ 27 تثبيتات مالية: ارتفعت بمبلغ 1076291.04 دج

الاصول المتداولة:

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الصافية N	القيمة الصافية N-1	الفرق
3	مخزونات قيد الانجاز	23774381.76	23552278.23	222103.53
411	زبائن	172154171.24	160360837.20	11793334
46	مدينين آخرين	6113004.66	1627044.50	-4485960.16
447	الضرائب وما شابهها	242176.23	51687.53	190488.7
51	الخزينة	90454022.78	50872066.41	39581956.37
	المجموع	292737756.67	236463913.87	56273842.8

ارتفاع مخزونات قيد الانجاز والزبائن.

ح/ مدينين آخرين: انخفاض قيمتهم بسبب دفع الديون.

ح/ الخزينة: ارتفاع قيمة الخزينة بسبب زيادة المبيعات وزيادة الزبائن.

حسابات الخصوم: الخصوم غير المتداولة:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ N	المبلغ N-1	الفرق
447	ضرائب مختلفة	20915966.71	11814078.01	9101888.7
15	مؤونات ومنتجات المعاينة	112985629.40	65210952.04	47774677.36
	المجموع	9269662.69	53396874.03	44127211.34

ح/ 447 ضرائب مختلفة: زيادة الضرائب المدفوعة بسبب زيادة المبيعات.

ارتفاع المؤونات ومنتجات المعاينة بسبب زيادة المخزونات.

■ الخصوم المتداولة:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ N	المبلغ N-1	الفرق
401	الموردون والحسابات الملحقه	5787989.27	10543676.28	-4755687.01
-	ضرائب	428940543.09	398202784.38	30737758.7
-	ديون أخرى	47723577.52	69747032.97	-22023455.45
	المجموع	482452109.88	478493493.63	3958616.2

ح/ 401 الموردون والحسابات الملحقه: انخفضت

ح/ ديون أخرى انخفض بسبب تسديدات الديون المستحقة.



جدول حسابات النتائج:

■ حسابات المصاريف (النفقات):

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ N	المبلغ N-1	الفرق
60	مشتريات مستهلكة	80384213.03	70229081.36	10155131.67
62	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	11728909.51	13261543.91	-1532634.4
63	مصاريف المستخدمين	264516635.33	256183562.91	8333072.4
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	9996755.17	7677502.85	2319252.32
65	تكاليف عملياتية أخرى	205000.00	625696.96	-420696.96
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	63104249.16	20311984.00	42792265.16
	ضرائب مؤجلة على النتيجة العادية	-9101888.7	9775843.48	-18877732.18
	المجموع	420833873.5	378065215.47	42768658.1

ح/ 60: مشتريات مستهلكة زادت مع زيادة نشاط المؤسسة.

ح/ 62: انخفاض خدمات خارجية واستهلاكات أخرى

ح/ 63: مصاريف المستخدمين: ارتفع بسبب سياسة رفع الأجور المتبعة.

ح/ 68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات: ارتفعت بسبب ارتفاع المخزونات والمباني.

■ حسابات الإيرادات (النواتج):

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ N	المبلغ N-1	الفرق
70	رقم الأعمال	237459916.98	221185203.07	16274713.9
75	منتجات عملياتية أخرى	3127199.59	6961764.97	-3834565.38
78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	279090.62	59424699.71	-59145609.09
	المجموع	240866207.1	287571667.75	-46705460.6

ح/ 70 رقم الأعمال: ارتفع بسبب زيادة المبيعات.

ح/ 75: منتجات عملياتية أخرى: انخفضت بنسبة كبيرة مقارنة مع السنة السابقة.

ح/ 78: استرجاع خسائر القيمة والمؤونات: تم استرجاع مبلغ 59145609.09 دج هذه السنة.

ثامنا: الوثائق المعتمدة لفحص الحسابات:

- ميزان المراجعة بعد الجرد.
 - الميزانية الختامية: 2012/12/31.
 - جدول حسابات النتائج.
- من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى مجموعة من الملاحظات منها:
- ✓ قيام المؤسسة بالجرد عن طريق 3 لجان متمكنين منه.
 - ✓ ضعف التدقيق والمراجعة في مؤسسة الجزائرية للمياه.
 - ✓ عدم الحفاظ الجيد على المستندات.
 - ✓ عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بصورة جيدة.

تاسعا: الاقتراحات والتوصيات:

- ومن خلال ما تقدم وما توصلنا إليه نقترح مجموعة من التوصيات منها:
- ❖ تعيين مدققين داخليين متخصصين في هذا المجال من اجل تجنب الوقوع في الأخطاء، وللحصول على نتائج دقيقة.
 - ❖ إقامة دورات تكوينية للتعريف بالنظام المحاسبي المالي الجديد.
 - ❖ توسيع نطاق الرقابة الداخلية ليشمل كل أنظمة ومصالح المؤسسة.

خاتمة الفصل:

من خلال تربصنا هذا توصلنا إلى أن مؤسسة الجزائرية للمياه تتمتع بنقاط قوة التي تتمثل في نظام الجرد السليم لكل المخزونات والاستثمارات وهذا راجع إلى الخبرة والتكوين الجيد للجنة، وبالمقابل لها نقاط ضعف من أبرزها قلة التكوين في النظام المحاسبي المالي الجديد الذي اثر سلبا على القوائم المالية المعدة، وكذا ضعف عملية التدقيق والتي تعتبر الأساس من اجل إعداد وثائق ختامية سليمة معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

تقوم المؤسسة بالتسجيل الرقمي لجميع العمليات المالية التي تقوم بها وهذا لضمان معرفة المركز المالي الذي تحققه المؤسسة في نهاية كل دورة مالية، حيث يقوم المحاسب بما يسمى بأعمال الجرد وينقسم الجرد إلى قسمين أساسيين الجرد المادي والجرد الدفتری ثم يتم إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد و القيام بعمليات التسوية التي هي عبارة عن تصحيح للحسابات على ضوء ما جاء به الجرد المادي، حيث نقوم بتسوية كل من حسابات الميزانية و حسابات التسيير و نقوم بتسويات أخرى وهي خاصة بالأعباء والناتج الخارج الاستغلال أي هي المتعلقة بدورات أخرى فنقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد الذي يبين الحركات الحقيقية للأموال ثم ننظم حسابات التسيير عن طريق ترصيد الحسابات الفرعية في حساباتها الأساسية ثم نقوم بحساب النتيجة الصافية وهذا يخصم ما يجب أن يخصم من النتيجة الإجمالية للأعمال التي صورها ميزان المراجعة بعد الجرد، بعدها نقوم بإعداد الوثائق الملخصة أو الشاملة والتي تتمثل كما سبق الذكر في كل من الميزانية؛ وباقي الكشوف المالية ثم يتم تصحيحها عن طريق القيام بعملية التدقيق التي أصبحت إحدى الأدوات التحليلية التي تجعل كل مؤسسة تتهدي إليها لمعرفة الاختلالات والانحرافات، كما أنها تبرز وتوضح مدى مصداقية وصحة الوثائق والقوائم المالية التي تتعامل بها المؤسسة.

إن حاجة المؤسسة الماسة للتدقيق جعلته يحظى بالأهمية البالغة كذا حاجة الأطراف المتعاملة معها مثل مستثمرين جدد، المقرضين إلى تجميع حقائق ومعلومات تتعلق بالمؤسسة قبل اتخاذ أي قرار بإقراضها والاستثمار فيها مثلاً ، و أدى إلى تعزيز المكانة التي تحظى بها التدقيق كما عملت القوانين و التشريعات في نفس المسعى من اجل تنظيم هذه المهنة و إعطائها المكانة اللائقة و ذلك من اجل الخدمات التي تسديها والتي تتيح معرفة مدى كفاءة المسيرين في إدارة المؤسسة و كيفية تسيير الموارد من طرف الإدارة و درجة الثقة في المعلومات والبيانات الواردة ضمن القوائم المالية التي لا يمكن للمتعاملين مع المؤسسة الوثوق بها إلا إذا صادق عليها شخص مؤهل و مستقل عنها.

الاستنتاجات:

- ❖ توصلنا إلى نتائج البحث و كانت على النحو الآتي:
- ❖ إن التسجيل المحاسبي أهم وسيلة لمراقبة مجموع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.
- ❖ نقوم بالجرد المادي للتأكد من قيمة الأصول والخصوم كما ونوعا ولتصحيح الأخطاء الدفترية الناجمة عن مختلف العوامل.
- ❖ إن الجرد الدفترى هو عبارة عن تصحيح لمختلف الأخطاء وذلك بتسوية الحسابات المعنية على ضوء ما اكتشفه الجرد المادي.
- ❖ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد يفيد في معرفة المردود الحقيقي للعمليات المالية وكذا في تحديد نتيجة الدورة الحقيقية فهو يجمع كل المعلومات المستخرجة من عملية الجرد.
- ❖ من المهم خصم جميع الأعباء المسموح بها من نتيجة الدورة قصد التقليل من الضريبة.
- ❖ تكمن أهمية تحديد نتيجة الدورة في معرفة إذا ما حققت المؤسسة لربح أو خسارة خلال نشاطها لمدة سنة مالية.
- ❖ يبين جدول حسابات النتائج كيفية الحصول على النتيجة الصافية وهذا يخصم ما يجب خصمه من النتيجة الإجمالية للدورة.
- ❖ إن الميزانية النهائية تبرز الصورة الفوتوغرافية (الحالة المالية) للمؤسسة في نهاية الدورة.
- ❖ تغلق الحسابات المتعلقة بالدورة الجارية وهذا حفاظا على مبدأ استقلال السنوات المالية.
- ❖ إن التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات ضرورة حتمية لا بد منها في أي مؤسسة سواء كانت خاصة أو عامة على حد سواء و هذا من خلال التقرير الذي يعده المراجع حول الحسابات المالية والمحاسبية للمؤسسة كونه يتصف بالاستقلالية، المصادقية و الحياد.
- ❖ إن مراجعة الحسابات تسمح باتخاذ القرارات كما يتيح التقرير للأطراف الخارجية بالإطلاع على الوضعية المالية و الحالة الاقتصادية قصد اتخاذ القرار المناسب.
- ❖ المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال لأنها بدون مراجعة لا يمكن رسم سياسات واضحة من أجل أهدافها المسطرة و لا يمكنها اكتشاف الانحرافات و مواجهة المعوقات التي تصطدم بها في ظل بيئة مليئة بالأخطار.
- ❖ إن تقرير المراجع يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية و هذا ما ينطوي عليه من نقاط تبرز مدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مدى عدالة الصورة التعبيرية لها بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها.

الاقتراحات والتوصيات:

- ❖ لا بد على كل مؤسسة مسك المحاسبة بكل معاييرها وتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها.
- ❖ لا بد على المؤسسة أن تسجل جل عملياتها في كل الدفاتر مما يسمح لها بالقيام بعملية المراجعة لإلغاء الأخطاء.
- ❖ يجب القيام بالجرد المادي في نهاية كل سنة مالية بالإطلاع العيني على الأصول والديون، ثم القيام بعملية الجرد الدفتری على ضوء ما جاء به الجرد المادي من معلومات.
- ❖ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد المادي.
- ❖ تحديد نتيجة الدورة الصافية وهذا بعد خصم كل ما يجب خصمه من النتيجة الإجمالية.
- ❖ إعداد جدول حسابات النتائج بوضع جميع المعلومات المتعلقة بالأعمال الخاصة بالدورة وتلك خارج الاستغلال وتبيان النتيجة الصافية المستخرجة.
- ❖ غلق حسابات الميزانية وإعداد الميزانية النهائية وهذا بوضع جميع الأصول والخصوم المتحصل عليها خلال الدورة.
- ❖ يجب على المراجع إثبات شرعية وصدق حسابات المؤسسة من خلال قيامه بمراجعة خارجية مستقلة والإفصاح عن أية مخالفات أو أخطاء يكتشفها.
- ❖ يجب على المدقق التزام الحيادية عند قيامه بتدقيق وثائق المؤسسة.

الملخص:

-تقوم المؤسسة الاقتصادية في نهاية كل سنة مالية بعمليات الجرد المختلفة لمعرفة النتيجة إن كانت ربح أو خسارة هذا من اجل تحديد وضعيتها المالية بعد سنة من النشاط لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل القريب أو البعيد.

حيث يقوم المحاسب بإعداد الوثائق التي تلخص كل هذه العمليات من اجل الحصول على المعلومات بطريقة واضحة بحيث يحتفظ بهذه الوثائق في الأرشيف.

وحتى تتمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات اللازمة بكل أمان يجب أن تقوم بعملية التدقيق التي تعتبر من الأساليب التي تعطي للقوائم المالية المصادقية والموضوعية من اجل تبيان الصورة الحقيقية للمؤسسة بحيث يقوم مراجع الحسابات بمجموعة من العمليات لمراجعة كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بالكيان.

- The Economic Foundation at the end of each fiscal year, the various operations inventory to see that the result was a gain or loss on this in order to determine its status after a year of financial activity to make decisions concerning the future, near or distant. Where the accountant to prepare documents that summarize each of these processes in order to obtain information in a clear way so that it retains these documents in the archive. And so that the institution can take the necessary decisions in all safety must be based audit process, which is considered one of the tactics that financial statements give credibility and objectivity in order to show the true picture of the institution so that the set of Auditor to review all operations of accounting documents relating to the entity.

الفهرس

ا	المقدمة العامة.....
ب	فرضيات الموضوع.....
ب	أسباب اختيار الموضوع.....
ب	أهمية الموضوع.....
ب	أهداف الموضوع.....
ج	منهج البحث والأدوات المستعملة.....
ج	مصادر الموضوع.....
ج	صعوبات الدراسة.....
ج	محتوى الموضوع.....

الفصل الأول: أعمال نهاية السنة

1	المبحث الأول: عموميات حول أعمال نهاية السنة.....
2	المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية السنة.....
3	المطلب الثاني: دور وأهداف أعمال نهاية السنة.....
4	المطلب الثالث: مراحل أعمال نهاية السنة.....
	المبحث الثاني: أعمال الجرد.....
5	المطلب الأول: تعريف الجرد وطرقه.....
7	المطلب الثاني: زمن الجرد وأهدافه.....
8	المطلب الثالث: جرد وتسوية حسابات الأصول.....
19	المطلب الرابع: جرد وتسوية حسابات الخصوم.....
	المبحث الثالث: التسويات الأخرى.....
21	المطلب الأول: دراسة الأخطاء وتصحيحها.....
23	المطلب الثاني: ميزان المراجعة بعد الجرد.....
24	المطلب الثالث: تسوية الحسابات وتحديد النتيجة.....

27	المطلب الرابع: الكشف المالية.....
	الفصل الثاني: تدقيق أعمال نهاية السنة
34	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق.....
34	المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهدافه.....
38	المطلب الثاني: أهمية التدقيق وتبويبه.....
44	المبحث الثاني: تدقيق حسابات الميزانية.....
44	المطلب الأول: تدقيق حسابات الأصول.....
55	المطلب الثاني: تدقيق حسابات الخصوم.....
59	المبحث الثالث: تدقيق جدول حسابات النتائج.....
59	المطلب الأول: تدقيق الإيرادات.....
62	المطلب الثاني: تدقيق النفقات.....
64	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة جزائرية للمياه بسعيدة
65	أولاً: التعريف بالمؤسسة الجزائرية للمياه (المؤسسة الأم).....
65	ثانياً: التعريف بالجزائرية للمياه (المؤسسة المستقبلية).....
67	ثالثاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
73	رابعاً: عملية الجرد في مؤسسة الجزائرية للمياه.....
74	خامساً: فحص وتحليل حسابات الميزانية.....
75	سادساً: فحص وتحليل حسابات جدول حسابات النتائج.....
76	سابعاً: إعداد مقارنة بين سنتي 2011 و2012.....
79	ثامناً: الوثائق المعتمدة لفحص الحسابات.....
79	تاسعاً: الاقتراحات والتوصيات.....
81	الخاتمة العامة.....

قائمة الأشكال والجداول

قائمة المراجع والمصادر

قائمة الملاحق

الملحق رقم: (01) شكل الميزانية: أ- جانب الأصول

الأصل	ملاحظة	إجمالي n	اهتلاك رصيد n	صافي n	صافي n-1
<u>أصول غير جارية:</u> فارق بين الاقتناء- المنتج الايجابي أو السلبي -تثبيات معنوية -تثبيات عينية -أراضي -مباني -تثبيات عينية أخرى - تثبيات ممنوح امتيازها - تثبيات يجرى انجازها -تثبيات مالية - سندات موضوعة موضع معادلة -مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة -سندات أخرى مشبته -قروض وأصول مالية أخرى غير جارية -ضرائب مؤجلة على الأصل					
<u>مجموع أصول جارية</u> -مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ - حسابات دائنة واستخدامات مماثلة - الزبائن ومدينون آخرون - الضرائب وما شابهها - حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة - الموجودات وما شابهها - الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى - الخزينة الأصل غير الجاري					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الملحق رقم: (2)

ب-جانب الخصوم:

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			<u>رؤوس الأموال الخاصة</u> - راس مال تم إصداره - راس مال غير مستعان به - علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1) - فوارق إعادة التقييم - فارق المعادلة (1) - نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع (1) - رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع (1)
			<u>الخصوم غير الجارية</u> - قروض وديون مالية - ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) - ديون أخرى غير جارية - مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			<u>الخصوم الجارية:</u> - موردون وحسابات ملحقة - ضرائب - ديون أخرى - خزينة سلبية
			- مجموع الخصوم الجارية
			- مجموع عام للخصوم

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدمجة

الملحق رقم (03): جدول حسابات النتائج: ***حسب الطبيعة***

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع. الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1 إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2 - استهلاك السنة المالية
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
			4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات الاهتلاكات والمؤونات استثناء عن خسائر القيمة والمؤونات
			5 - النتيجة العملية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6 - النتيجة المالية
			7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية: المنتجات (يطلب بيائها) العناصر غير العادية: الأعباء (يطلب بيائها)
			9 - النتيجة غير العادية
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

(1): لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم (04): جدول حسابات النتائج: ***حسب الوظيفة***

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية **النتيجة العملياتية تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين، مخصصات الاهتلاك) منتجات مالية أعباء مالية **النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) **النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية **النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)			

(1): لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم (05): جدول سيولة الخزينة: الطريقة المباشرة:

البيان	السنة N-1	السنة N	ملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية:			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير المادية:			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار:			
المسحوبات عن اقتناء تثبيطات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم (06): جدول سيولة الخزينة: الطريقة غير المباشرة:

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	البيان
			<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية:</u> صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: ● الاهتلاكات والأرصدة ● تغير الضرائب المؤجلة ● تغير المخزونات ● تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى ● تغير الموردين والديون الأخرى ● نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب <u>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)</u> <u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</u> مسحوبات عن اقتناء التثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1) <u>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</u> <u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</u> الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض <u>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</u> <u>تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)</u> أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشف المالية المدججة.

الملحق رقم (07): جدول تغير الأموال الخاصة:

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في N-2/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الثببتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N-1/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الثببتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N/12/31						

قائمة المصادر والمراجع:

اللغة العربية:

- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، مطابق المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة 1999. ديوان المطبوعات الجامعية.
- إدريس عبد السلام أشتوي: المراجعة معايير وإجراءات دار النهضة العربية للطباعة والنشر الطبعة الأولى 1996
- بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، 2005.
- حسين احمد دحدوح حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) الجزء الأول ط1 دار الثقافة للنشر الأردن 2009.
- حواس صلاح "المحاسبة العامة" دار هومة الجزائر الطبعة 2006.
- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر عمان الأردن الطبعة الأولى 1999.
- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الرابعة 2007.
- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي: الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،المستقبل للنشر والتوزيع عمان الاردن 1998.
- رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها (الجزء الثاني) الطبعة الخامسة دار الصفاء للنشر والتوزيع — عمان
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات 1 مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2010.
- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة ،ديوان المطبوعات الجامعية.
- صوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل المحاسبي الوطني ،ديوان المطبوعات الجامعية.الجزائر 2002.
- طلال محمد الحجاوي وآخرون: أساسيات المعرفة المحاسبية ، دار البازوني العلمية— عمان 2009.
- طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية
- عبد الكريم علي الرمحي: تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية طبعة 2002
- عبد الرحمان عطية :المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد)دار النشر الجيطلي طبعة 2009.
- عبد الله بوغابة، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر 1993.
- عبد العزيز علوان العززي، دراسات في المحاسبة المالية، الجرد والتسويات الجردية.
- غسان فلاح المطارنة:تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية الطبعة الأولى 2006.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي محمد السيد سرايا: دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة الدار الجامعية- مصر 2001

- مسعود صديقي: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2004.
- محمود احمد إبراهيم، المحاسبة المالية: مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع.
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الخامسة 2005 ديوان المطبوعات الجزائرية الجزائر.
- محمد سمير الصبان محمد الفيومي: المراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية بيروت 1990.
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب: دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات: دار كنوز المعرفة العلمية الطبعة الاولى 2009.
- هادي التميمي مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة 2006
- يوسف القرشي والياس بن ساسي، التسيير المالي، دروس وتطبيقات، الأردن دار وائل طبعة 2006.

الفرنسية:

- Henri bouquir et Charles bècour, l'audit opérationnel, economica, paris 1996.
- Hamini Allel :le control interne et l'élaboration du bilan comptable réimpression 2003 office des publication universitaires Alger.
- Gean Barrau et jacqueline délayage ; gestion financière : manuelle et application paris : dunod ;2001.
- Leonel C et Gérard V, audit et control interne aspects financiers, opérationnels et stratégique, Dalloz Paris 1992.

المذكرات:

- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة والتدقيق: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" كلية علوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر. 2010-2011.
- مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق: عرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي، جامعة سعد دحلب البلدة 2009.
- مذكرة ماجستير تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق للمعايير الدولية جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة 2008-2009.

المنشورات:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 في 25 مارس 200

المواقع:

- <http://WWW.EGGATE.NET/1997-TOPIC>.

قائمة الأشكال والجداول

الرقم	تمثيله	الصفحة
01	شكل يوضح تدفقات الخزينة	30
01	جدول يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق	36