

الفصل الثاني عشر

تدقيق العمليات،
العمليات النقدية، الهدف والإجراءات،
العمليات الآجلة المشتريات ومردوداتها،
المبيعات ومردوداتها

تدقيق العمليات

تقوم الوحدة خلال الفترة المالية بالعديد من العمليات التي يختلف عددها وأنواعها من وحدة إلى أخرى إلا أنه يمكن القول بأن عمليات أية منشأة مهما كانت طبيعة نشاطها وحجم عملياتها بالإمكان تقسيمها إلى عمليات نقدية وعمليات آجلة وذلك بصرف النظر عما إذا كانت العمليات تجارية أي إيرادية أم استثمارية أي رأسمالية. ومن المتعارف عليه أن جميع عمليات الوحدة النقدية والآجلة القابلة للقياس والتقييم المالي تتحول عن طريق مراحل العمل المحاسبي المنتظم إلى بيانات محاسبية تؤيدها مستندات سليمة وتضمها دفاتر وسجلات وتتلور في النهاية في قوائم مالية ختامية تخضع للفحص لأجل التأكد من صحتها ومدى تعبيرها عن نتيجة النشاط وعن المركز المالي.

وسوف نقوم فيما يلي وبشيء من الإيجاز ببيان كيفية تدقيق وفحص كل من:

أولاً

العمليات النقدية

يقصد بالعمليات النقدية جميع العمليات التي يكون أحد طرفيها أو كلاهما من حسابات النقدية.

والعمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات سواء تمت عن طريق الصندوق أو عن طريق المصرف أو كانت جارية أم استثمارية تمثل طرفان نقيضان أحدهما موجب يؤدي إلى زيادة في النقدية وهو المقبوضات والآخر سالب يؤدي إلى نقص في النقدية وهو المدفوعات. ويتولد عن تفاعلها مع بعضهما البعض رصيد النقدية بالمصرف والصندوق.

ولا شك أن الهدف الرئيسي من تدقيق العمليات النقدية هو التأكد من أن:

- ١ - رصيد النقدية الموجود بصندوق الوحدة أو بحسابها لدى المصرف مطابق لما هو وارد بدفتر النقدية وقائمة المركز المالي.

٢ - النقدية الموجودة بالصندوق أو بحساب الوحدة لدى المصرف هي ما يجب أن يكون موجود فعلاً في هذا التاريخ أي بمعنى أن جميع المقبوضات التي تمت خلال الفترة التي تدقق حساباتها قد سجلت بالدفاتر وأن المدفوعات المثبتة بالسجلات لا تتضمن مدفوعات وهمية وغير مؤيدة بمستندات صحيحة وجدية . ولكي يمكن تحقيق الهدفين السابقين فإن خطوات التدقيق الواجب اتباعها تتمثل في التالي :

١ - لتحقيق الهدف الأول :

لكي يتأكد المدقق من أن رصيد النقدية الموجود بصندوق الوحدة وفروعها أو بحساباتها الجارية لدى المصرف مطابق لما هو مدون فعلاً بالسجلات والدفاتر وقائمة المركز المالي فإنه يجب عليه القيام باتباع التالي :

أ - القيام بجرد عملي للنقدية الموجودة بصندوق الوحدة وفروعها وإعداد محضر نتيجة الجرد موقع من قبله ومن قبل أمين الصندوق .

ب - تحقيق رصيد حسابات الوحدة الجارية بالمصارف والتأكد من صحته ومطابقته لما هو وارد في الدفاتر والسجلات .

٢ - لتحقيق الهدف الثاني :

وهو التأكد من أن النقدية الموجودة بخزائن المنشأة أو بحساباتها لدى المصارف هي ما يجب أن يكون موجوداً فعلاً في تاريخ إعداد القوائم المالية محل الفحص والتدقيق ويتطلب ذلك اتباع الخطوات التالية :

أ - تدقيق حسابي لدفتر النقدية :

تقوم الوحدات بتخصيص دفتر لتسجيل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ويتوقف عدد الخانات التحليلية بهذا الدفتر على حجم الوحدة من جهة وعلى درجة التحليل المطلوبة من جهة أخرى . فقد تخصص بعض الوحدات دفترًا للعمليات النقدية عن طريق الصندوق فقط ، ودفترًا آخر للعمليات النقدية التي تتم عن طريق المصرف ، وقد يجمع الدفتران في دفتر واحد وقد يتضمن هذا الدفتر الأخير خانات تحليلية فرعية من أهمها الخانات التالية بجانب المقبوضات : الخصم المسموح به ، متحصلات من المدينين ، أوراق قبض محصلة ، مبيعات نقدية ، مقبوضات إيرادية متنوعة ، مقبوضات رأسمالية ، وفي جانب المدفوعات توجد

الخانات التالية: الخصم المكتسب، تسديدات إلى الدائنين، أوراق دفع مسددة، مشتريات نقدية، مصروفات إيرادية متنوعة، مصروفات رأسمالية... إلخ.

يعتبر دفتر النقدية من أهم دفاتر الوحدة وذلك لما له من ارتباط وثيق بمعظم الدفاتر الأخرى، ولأن جميع عمليات المشروع تصب في النهاية بهذا الدفتر.

يهدف التدقيق الحسابي لهذا الدفتر إلى التأكد من صحة العمليات المثبتة به من الناحية الحسابية ويتضمن نطاق التدقيق الحسابي لدفتر النقدية الأمور التالية:

- تدقيق مجاميع الخانات الرأسية والأفقية لهذا الدفتر.
- تدقيق نقل المجاميع الإجمالية والفرعية من صفحة إلى أخرى.
- التأكد من تسجيل المبالغ في الخانات التحليلية الصحيحة.
- تدقيق الترحيلات التي تمت من هذا الدفتر إلى دفتر اليومية العام أو دفتر الأستاذ العام أو دفتر أستاذ العملاء أو دفتر أستاذ الدائنين.
- تدقيق ترصيد الدفتر والتأكد من صحة الرصيد.

ب - تدقيق مستندي لدفتر النقدية:

تتضمن عملية التدقيق المستندي لدفتر النقدية الخطوات التالية:

- ١ - تعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق هذه هي مطابقة كشف المصرف مع دفتر النقدية حيث يقوم المصرف بإرسال كشوف حساب إلى الوحدة التي لها حساب طرفه من وقت لآخر تبين فيها حركة الإيداعات والمسحوبات التي تمت بحساب الوحدة خلال الفترة المرسل عنها الحساب. ولما كان كشف حساب المصرف يعتبر صورة لما هو مقيد بدفتر النقدية التحليلي فإنه يجب على المدقق أن يطابق ما ورد بهذا الكشف مع ما سجلته الوحدة بدفاترها، فكثيراً ما تسفر هذه المطابقة عن تلاعب بالمتحصلات أو بالشيكات المسحوبة وتتضمن تلك المطابقة الإيداعات التي تجريها الوحدة بحسابها في المصرف سواء كانت نقدية أو شيكات، كما تتضمن أيضاً تتبع الشيكات المسحوبة لأمر الغير.

وكما هو معلوم فإن كمية الاختبارات التي يجريها المدقق في هذا المجال عند إجراء المطابقة تتوقف على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية للعمليات النقدية وعلى حجم عمليات الإيداع والشيكات المسحوبة خلال السنة المالية.

وعند القيام بعملية المطابقة بين كشف أو كشوف المصرف مع دفتر النقدية يجب على المدقق مراعاة ما يلي :

- التأكد من مطابقة تواريخ الإيداعات بين دفتر النقدية مع ما هو وارد في كشف حساب المصرف، وفي حالة اختلاف تواريخ الإيداعات بين دفتر النقدية وما هو وارد بكشف المصرف (وخاصة بالنسبة للإيداعات النقدية) يجب على المدقق تحري أسباب هذا الاختلاف فقد يخفي وراءه تلاعباً خطيراً بأموال الوحدة كأن يلجأ أمين الصندوق إلى إثبات إيداع نقدية بالمصرف في تاريخ معين ولكن هذا الإيداع لا يظهر بكشف المصرف إلا بعد مضي مدة طويلة، والحقيقة التي قد يكتشفها المدقق هي أن أمين الصندوق لم يودع النقدية في التاريخ الوارد بدفاتره وإنما استبقاها معه طوال مدة التأخير في إيداعها بالمصرف لاستعمالات خاصة أو لتغطية أي عجز في صندوقه.

- التأكد من مطابقة مبالغ الإيداعات المسجلة بدفتر النقدية والواردة بكشف حساب المصرف والتحري عن أسباب الاختلاف . فقد تلجأ الوحدة إلى إثبات قيمة الإيداع بالكامل على أن تقيد العمولة أو المصروف المستحق للمصرف على حدة بدلاً من تقييم الصافي مباشرة بعد خصم العمولة أو المصروفات كما تفعل المصارف عادة ويجب على المدقق هنا الاستعانة بقسائم الإيداعات وإشعارات الإضافة التي يرسلها المصرف للتحقق من ذلك .

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

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

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

وسوف نبين فيما يلي وفي إيجاز شديد - أهم النقاط التي يجب أن تراعى عند التدقيق المستندي لبعض أنواع المقبوضات والمدفوعات :

التدقيق المستندي لأهم بنود المقبوضات النقدية

١ - المدينون :

- يتم تدقيق مفردات المقبوضات من المدينين مستندياً مع :
- أ - صورة من وصل تسديد الدفعات سواء كانت نقداً أم بشيكات وعلى أن تكون الوصولات موقعة من قبل موظف مسؤول .
- ب - صورة من الوصولات الصادرة من قبل الوحدة للمدينين عن المبالغ التي قبضت مع التأكد من مطابقة المبالغ الواردة بها وتواريخها للبيانات المقابلة لها بدفتر النقدية .
- ج - المكاتبات المتبادلة مع المدينين مع إعطاء أهمية خاصة لأية ملاحظات ترد من المدينين عن العمليات التي تمت بينهم وبين الوحدة .
- د - قسائم الإيداع وإشعارات المصرف .

٢ - الخصم المسموح به :

- تحدد قيمة الخصم المسموح به بعوامل عدة من أهمها النسبة المئوية للخصم، وكذلك الأجل الممنوح للمدينين وهذه تتأثر بالظروف الاقتصادية وسعر الفائدة السائد في السوق .
- لذا يجب أن يكون هناك نظام محكم للرقابة الداخلية على النشاط البيعي والقواعد التي تمنح للمدينين والقواعد التنظيمية للخصم والحالات التي يمنح فيها .
- ومن أهم النقاط التي تراعى عند تدقيق الخصم المسموح به ما يلي :
- أ - التأكد من صحة تطبيق القواعد المعتمدة والتي تنظم عملية الخصم المسموح به .
- ب - التأكد من أن المدين قد استفاد من الخصم وسدد المستحق عليه خلال فترة الأجل الممنوح له عن طريق إجراء الربط بين تواريخ إتمام صفقات البيع والقيام بسداد قيمتها وذلك بالاطلاع على قرارات قواعد الخصم المسموح به والاطلاع على قوائم المبيعات وصور من وصولات السداد والتأكد من صحة احتساب الخصم .

٣ - المبيعات النقدية :

تتم عملية تدقيق المبيعات النقدية عن طريق إجراء المقارنة بين أرقامها في دفتر النقدية وبين :

أ - صور قوائم المبيعات لكافة أقسام البيع .

ب - الكشف التفصيلية للمبيعات النقدية التي تعدها أقسام البيع .

ج - كشف مبيعات كل قسم على حدة ، وإجمالي مبيعات الأقسام التي يعدها قسم تسليم المبيعات وكذلك كشف بيان وقيمة المبيعات التي لم يستلمها أصحابها وصورة من وصل إرجاع البضاعة إلى الأقسام المختصة .

د - قسائم إيداع النقدية في المصرف أو الوصولات الخاصة بإيداع المبالغ في الصندوق بالوحدة إذا أسفرت المقارنة عن وجود أي اختلاف فيجب العمل على تحديده ومعرفة أسبابه واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجه .

٤ - أوراق القبض :

تتعدد طرق تحصيل أوراق القبض ومن أهم هذه الطرق هي :

١ - الاحتفاظ بورقة القبض لدى الوحدة حتى يحل ميعاد استحقاقها ثم تقدم إلى المدين لسداد القيمة وعندما يسدد المدين القيمة تسلم الوحدة الورقة إليه ويكون دليل الإثبات على السداد هو إثبات قيمتها وبياناتها مع البيانات المسجلة في كل من دفتر النقدية ويومية أوراق القبض التي يؤشر عليها أمام بيانات الورقة بما يفيد السداد وتاريخه ، وقد يحدث في بعض الأحيان أن تعطي الوحدة وصلاً بقيمة الورقة وذلك علاوة على تسليم الورقة إليه وفي هذه الحالة يكون الدليل المستندي على السداد هو صورة الوصل .

٢ - ترسل الوحدة ورقة القبض إلى المصرف لتحصيلها من المدين نيابة عنها في ميعاد الاستحقاق وقيد القيمة لحسابها بعد خصم مصاريف التحصيل وبمجرد تحصيل القيمة يرسل المصرف إشعاراً بذلك إلى الوحدة وتتم عملية تدقيق المبلغ المقبوض والمسجل في دفتر النقدية مع إشعار المصرف ويومية أوراق القبض برسم التحصيل .

٣ - قد تخصص الوحدة ورقة القبض لدى المصرف قبل حلول ميعاد استحقاقها ويقيّد المصرف القيمة الحالية للورقة لحساب الوحدة ويرسل إليها إشعاراً بذلك

وتتم عملية تدقيق القيمة المقبوضة والمسجلة في دفتر النقدية مع الإشعار ويومية أوراق القبض.

٥ - بيع موجودات ثابتة:

بصفة عامة جرى العرف على ألا يتم شراء أو بيع الموجودات إلا بقرار من سلطة عليا في الوحدة، وتتم عملية البيع بطرق متعددة منها البيع بالمزاد أو البيع المباشر. وتتم عملية تدقيق بيع الموجودات الثابتة على النحو التالي:

١ - التأكد من أن قرار البيع قد صدر من قبل جهة مختصة وذلك بالاطلاع على القرار.

٢ - فحص قائمة المزاد أو المحضر في حالة البيع عن طريق المزاد للتأكد من ثمن البيع وشروطه.

٣ - الاطلاع على قوائم أو عقود البيع حسب الأحوال.

٤ - الاطلاع على صور الوصولات الخاصة باستلام الثمن.

ويلاحظ أنه إذا باعت الوحدة الموجود بثمن يزيد عن قيمته الدفترية وجب هنا ترحيل الربح (أي الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية ومخصص الاندثار المتجمع) إلى حساب أرباح رأسمالية، أما إذا حدث العكس وبيع الموجود بثمن يقل عن القيمة الدفترية (مخصص الاندثار المتجمع) وجب ترحيل الفرق إلى حساب خسائر رأسمالية ويقفل الحسابان في نهاية الفترة المالية في حساب الأرباح والخسائر.

٦ - القروض:

قد تلجأ الوحدة في بعض الأحيان إلى الاقتراض من الغير لأجل تمويل عملياتها، ويتم الاقتراض في الأحوال العادية من المصارف وتتم عملية تدقيق القروض كما يلي:

١ - الاطلاع على النظام الداخلي للوحدة للتأكد من أنه يسمح للوحدة بالاقتراض.

٢ - التأكد من أن الموافقة بالاقتراض قد صدرت من قبل جهة مختصة بذلك.

٣ - فحص عقد القروض لمعرفة قيمته وأهم شروطه مثل الفائدة ومواعيد استحقاقها وطريقة السداد.

٤ - مطابقة المبالغ المسددة من قيمة القرض مع إشعار المصرف أو وصل السداد النقدي حسب طريقة السداد.

التدقيق المستندي **لأهم بنود المدفوعات النقدية**

١ - المجهزون :

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

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

٢ - الخصم المكتسب :

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

٣ - مدفوعات المشتريات النقدية :

طبيعة نشاط الوحدة وظروف خاصة قد تقتضي قيامها بإجراء بعض عمليات الشراء النقدي خروجاً عن القاعدة العامة وهي أن معظم المشتريات تتم بالأجل

وتدرج قيمة هذه المشتريات النقدية في خانة خاصة في دفتر النقدية. وتتم عملية تدقيق المشتريات النقدية أساساً على الوجه التالي:

- أ - تراجع القوائم حسابياً للتأكد من صحة احتساب قيمة المشتريات واستبعاد الخصم التجاري إن وجد.
- ب - تدقيق القوائم مع أوامر الشراء ومحاضر الفحص والاستلام للتأكد من أن المستلزمات المشتراة مطابقة لأوامر الشراء وأنه قد تم فحصها واستلامها.
- ج - الاطلاع على الوصولات التي تشير إلى سداد قيمة المشتريات المسجلة في دفتر النقدية.

٤ - مدفوعات لشراء موجود ثابت :

- تتطلب عملية التدقيق المستندي لهذا البند اتباع ما يلي:
- أ - الاطلاع على القرار الخاص بالموافقة على عملية الشراء.
- ب - الاطلاع على قوائم الشراء والوصولات الرسمية ومطابقة ما ورد بهما مع ما هو مقيد بدفتر النقدية.
- ج - التحقق من ملكية الوحدة للموجود وذلك بالاطلاع على المستندات المؤيدة للملكية كعقود التسجيل بالنسبة للأراضي والمباني.
- د - التحقق من صحة التوجيه المحاسبي وعدم الخلط بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي من هذه المدفوعات.
- هـ - إذا كان الشراء قد تم عن طريق وسيط أو مكاتب متخصصة فهنا يجب الاطلاع على القائمة الصادرة من هؤلاء الوسطاء أو المكاتب والمراسلات المتبادلة بينه وبين الوحدة للتحقق من العمولة وثمان الشراء وشروط السداد.

٥ - الإيجار :

إذا كانت الوحدة تستأجر بعض العقارات بقصد استخدامها في مزاولة نشاطها فإنها تقوم بتحرير عقد مع مالك العقار وتسدد له الإيجار على فترات زمنية يتفق عليها.

- وتتم عملية تدقيق بند الإيجار كما هو مدون بدفتر النقدية كما يلي:
- أ - الاطلاع على عقد الإيجار لمعرفة قيمة الإيجار المتفق عليه وكيفية سداد

ومواعيد السداد وباقي الشروط الأخرى الخاصة بالانتفاع بالعقار المؤجر .

ب - الاطلاع على وصل تسديد القيمة الإيجارية إلى المالك .

ج - التأكد من أن الإيجار الذي يخص الفترة المالية موضع التدقيق هو المدرج بحساب الأرباح والخسائر بصرف النظر عما سدد منه وما لم يسدد .

٦ - المدفوعات الثرية :

من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية على المدفوعات ضرورة الصرف عن طريق الشيكات إلا أنه استثناء من هذا المبدأ فإن هناك بعض المدفوعات الثرية الصغيرة التي يتبع في صرفها نظام السلف المستديمة .

تتضمن خطوات التدقيق المستندي للمدفوعات الثرية التي تتم من السلف المستديمة ما يلي :

أ - فحص نظام الرقابة الداخلية على هذه المدفوعات والتعرف على نقاط الضعف فيه .

ب - التدقيق الحسابي لدفتر المصاريف من حيث تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية لهذا الدفتر وتدقيق الترحيلات مع دفتر النقدية ، تدقيق الترحيلات من هذا الدفتر إلى دفتر اليومية العامة والحسابات الخاصة بدفتر الأستاذ العام .

ج - تدقيق اختباري لبعض مستندات الصرف مع ما هو مقيد بدفتر المصاريف الثرية بعد فحص المستندات نفسها والتأكد من صحتها شكلاً وموضوعاً .

د - بالنسبة لبعض المصروفات الثرية الصغيرة التي لا توجد مستندات تؤيدها يجب على المدقق أن يحصل على موافقة بها من الجهة المختصة .

هـ - تتبع الرصيد المتبقي من السلفة من وقت لآخر ولفظت نظر الإدارة إلى قلة هذا الرصيد أو زيادته عن احتياجات الوحدة .

و - جرد المتبقي من السلفة ومطابقة الرصيد مع مستندات الصرف وأصل السلفة وإعداد محضر بنتيجة هذا الجرد .

ثانياً

العمليات الآجلة

يقصد بالعمليات الآجلة جميع عمليات البيع أو الشراء التي تقوم على أساس الائتمان وما قد يترتب عليها من عمليات رد لهذه المشتريات أو المبيعات الآجلة أو عمليات خاصة بالأوراق التجارية (أوراق القبض وأوراق الدفع).

ومن المعروف أن العمليات الآجلة تمثل جزءاً كبيراً من النشاط التجاري للمشروعات حيث إن عمليات الشراء أو البيع النقدي لا تتناول إلا جزءاً بسيطاً من النشاط التجاري في الوحدات.

وسوف نحاول فيما يلي إيضاح كيفية تدقيق بعض العمليات الآجلة وسجلاتها:

١ - المشتريات الآجلة

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

ويتم التسجيل في هذا الدفتر من واقع الفواتير أو العقود أولاً بأول كما يتم الترحيل منه يومياً عادة إلى الحسابات الشخصية للمجهزين في دفتر أستاذ المجهزين أو دفتر أستاذ المشتريات كما يسمى في بعض الأحيان كما يتم الترحيل منه إجمالاً على فترات دورية أسبوعية أو شهرية مثلاً إلى الجانب المدين من حساب المشتريات والجانب الدائن من حساب إجمالي المجهزين في دفتر الأستاذ العام أو إلى دفتر اليومية بحسب النظام المتبع.

وعلى أي حال فإن تدقيق دفتر يومية المشتريات حسابياً ومستندياً يتم على النحو التالي:

أ - تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية.

ب - تدقيق اختباري لترحيل بعض العمليات المثبتة بهذا الدفتر إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ المجهزين أو أستاذ المشتريات.

ج - اختبار صحة نقل مجموع الدفتر إلى اليومية العامة أو المركزية وترحيل القيود إلى الحسابات الإجمالية (المشتريات والمجهزون) بدفتر الأستاذ العام.

د - اختبار العمليات الحسابية لبعض قوائم المشتريات مثل التضريبات الأسعار ومجموع القائمة والخصم الممنوح وتحويل العملة من أجنبية إلى عملة وطنية.

هـ - على المدقق القيام بتدقيق اختباري مستندي لبعض العمليات المثبتة بيومية المشتريات عن طريق مطابقتها مع قوائم الشراء المؤيدة لهذه العمليات والتي يجب أن تكون محفوظة بشكل يسهل معه تدقيق القيود الدفترية.

و - التأكد من اعتماد عملية الشراء من الجهة المسؤولة وفقاً لنظام الرقابة الداخلية الذي تتبعه الوحدة.

ز - يجب أن يقوم المدقق باختبار بعض قوائم المشتريات مع أوامر وعقود الشراء. وإذا كانت المشتريات تتم بطريقة المناقصة أو المزايدة فعليه أن يطلع على ملفات المناقصات أو المزايدات وكذلك عليه أن يتحقق من وصول البضاعة المشتراة إلى مخازن الوحدة واستلامها لها وذلك بالرجوع لسجلات المخازن والتأكد من تسجيل البضاعة الواردة في بطاقات الصنف.

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

ط - بالنسبة للبضاعة المشتراة والتي لم ترد بعد لمخازن الوحدة وإنما لا تزال بالطريق أو أنها مودعة بمخازن الاستيداع فإنه يجب على المدقق الحصول على شهادة تفيد ملكية الوحدة لهذه البضاعة وأنها مودعة في مخزن الاستيداع ثم يتبع ويتحقق من إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة في قوائم الجرد.

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

٢ - مردودات المشتريات

تخصص الوحدات الكبيرة عادة دفترًا خاصاً بالمردودات من المشتريات أما الوحدات الصغيرة حيث تكون حركة المردودات بسيطة فإنها تكتفي بقيدها بدفتر اليومية العامة وبذلك تخصص قيمتها من إجمالي المشتريات . ويتم القيد في هذا الدفتر من واقع صور إشعارات الخصم المرسله إلى المجهزين وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفتر أولاً بأول إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الدائنين وفي نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع الدفتر إلى اليومية العامة أو يرسل مباشرة إلى الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام (حساب إجمالي الدائنين وحساب مردودات المشتريات) ويتضمن التدقيق الحسابي والمستندي لمردودات المشتريات ما يلي :

أ - تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية لعدد من صفحات دفتر اليومية لمردودات المشتريات .

ب - تدقيق ترحيل كل عملية من دفتر يومية المردودات إلى حسابات المجهزين بدفتر أستاذ المشتريات .

ج - تدقيق ترحيل المجاميع إلى دفتر اليومية العامة .

د - تدقيق اختباري لبعض العمليات الحسابية الخاصة بإشعارات الرد .

هـ - تدقيق صور إشعارات الرد على ما هو مثبت بدفتر يومية مردودات المشتريات لمدة ثلاثة أو أربعة أشهر حسب الأحوال على أن يراعى في اختباره أهمية العمليات وعددها .

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

ز - تدقيق قوائم الخصم وإشعارات الرد مع سجلات البضاعة للتأكد من خروج البضاعة المرتدة من حيازة الوحدة فعلاً وبصفة خاصة المردودات التي تتم في نهاية الفترة المالية حيث قد تلجأ الوحدة إما عمداً أو سهواً إلى تسجيل المردودات بدفتر اليومية الخاص وترحيلها إلى حساب المجهز وإبقائها بالمخزن ثم

إدراجها ضمن البضاعة الباقية في قوائم الجرد، الأمر الذي يؤدي إلى تضخيم في قيمة بضاعة آخر المدة وبالتالي مجمل الربح وإظهار أرباح صورية.

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

٣ - المبيعات الآجلة

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

يتم القيد في هذا الدفتر من واقع صور قوائم البيع ويرحل منه أولاً بأول إلى الحسابات الشخصية للمدينين بدفتر أستاذ المبيعات وفي نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع هذا الدفتر إلى اليومية العامة أو يرحل مباشرة إلى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العام (حساب المبيعات وحساب إجمالي المدينين). ويتضمن نطاق التدقيق الحسابي والمستندي لهذا الدفتر ما يلي:

أ - تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية.

ب - تدقيق الترحيلات من دفتر المبيعات إلى الحسابات الشخصية للمدينين بدفتر الأستاذ لمدة تتراوح من ٣ - ٤ شهور وتتوقف على نتيجة فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

ج - اختبار نقل مجاميع يومية المبيعات إلى دفتر اليومية العامة ثم إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

د - التأكد من أن مبيعات الموجودات الثابتة قد رحلت إلى حسابات الموجودات وأن تسوية الأرباح أو الخسائر الرأسمالية قد قيدت بصورة صحيحة بدفتر اليومية العامة.

هـ - اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض صور قوائم المبيعات من جمع وتضريبات للتأكد من صحتها حسابياً.

ز - تدقيق اختباري للقيود المسجلة بيومية المبيعات لمدة تتراوح من ٣ - ٤ شهور مع قوائم المبيعات.

ح - مطابقة صور قوائم المبيعات من سجلات المخزن لأجل التحقق من أن البضاعة المباعة قد أثبتت الوحدة صدورها من المخازن وتخفيض كميات المخزون بكميتها.

ط - على المدقق أن يوجه عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية الفترة المالية والتأكد من أن مبيعات الوحدة التي قيدت بالدفاتر قد خرجت فعلاً من حيازة الوحدة وعليه أن يتحقق بأنها لم تدرج ضمن قوائم الجرد في نهاية الفترة فقد يلجأ المسؤولون بالوحدة إما عمداً أو سهواً إلى إدراجها ضمن المخزون السلعي في آخر المدة لتضخيم رقم الأرباح.

ي - إذا صادف المدقق بعض القوائم الملغاة فعليه أن يتحقق من وجود موافقة من قبل موظف مسؤول وأن الوحدة قد أرفقت صورة القائمة مع أصلها.

ك - قد يحدث في بعض الأحيان أن يقوم المسؤولون بالوحدة بتأجيل قيد بعض قوائم المبيعات التي تمت في أواخر السنة المالية إلى أوائل السنة المالية التالية وذلك بقصد تخفيض الأرباح المحققة في سنة الفحص سعيًا وراء التهرب الضريبي وعلى المدقق في هذه الحالة العمل على كشف ذلك حتى لا تثار مسؤوليته مستقبلاً وخصوصاً إذا علم بهذه الواقعة ولم يشر إليها صراحة في تقريره أو ينبه المسؤولين إلى تصحيحها.

٤ - مردودات المبيعات

إذا كانت عمليات المردودات متعددة فإن الوحدات الكبيرة تخصص دفترًا خاصاً مسطراً على نمط دفتر يومية المبيعات الآجلة ويقيد بهذا الدفتر من واقع صور قوائم الإضافة المرسله للمدين وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفتر أولاً بأول إلى حسابات المدينين الشخصية بدفتر أستاذ المدينين وفي نهاية كل فترة ينقل مجموع هذا الدفتر إلى اليومية العامة أو يرحل مباشرة إلى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العام.

ويتضمن نطاق التدقيق الحسابي والمستندي لهذا الدفتر ما يلي:

أ - اختبار المجاميع الأفقية والرأسية في دفتر يومية المردودات لعدد من الشهور .

ب - اختبار نقل المجاميع إلى اليومية العامة وترجيلها لدفتر الأستاذ العام .
ج - اختبار الترحيلات من دفتر يومية مردودات المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء .

د - تدقيق الإشعارات الدائنة التي ترسلها الوحدة إلى المدينين من الناحية الحسابية بالإضافة إلى تدقيقها مع ما هو مقيد بدفتر يومية مردودات المبيعات .
هـ - تدقيق بعض الإشعارات الدائنة مع ما هو مقيد بسجلات البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلاً ودخولها في حيازة المنشأة .

و - يجب على المدقق أن يوجه عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية والتأكد من ورود تلك البضاعة لمخازن الوحدة وأنها قد أدرجت في قوائم الجرد الخاصة بالمخزون السلعي في نهاية المدة .

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

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