

## محاضرة رقم 12 :

الأهداف التعليمية للمحاضرة :

عزيزي الطالب /

بعد الإطلاع على هذه المحاضرة، ستكون مُلماً إن شاء الله بما يلي :

- 1) تدقيق دورة المشتريات والمدفوعات
- 2) تدقيق دورة الإيرادات والمقبوضات

تمهيد المحاضرة:

تناولنا في المحاضرة الماضية بإسهاب إلى جميع أصناف المخاطر التي قد يُواجهها المدقق هذا من جهة، ومن جهة أخرى كنا قد خصصنا عنواناً عريضاً تضمن أساليب ضبط وإجراءات الوقاية من مخاطر التدقيق. ومهما كان المدخل المستخدم من قبل المدقق، فإنه من الضروري التنويه إلى أن التدقيق المحاسبي والمالي للكيان مهما كانت بسيطة لا يمكن أن تتم إلا بعد تقسيم البنود والحسابات بشكل منطقي. وقد جرت العادة على تقسيم الحسابات إلى فئتين حسابات تتعلق بالميزانية (1-2-3-4-5) وحسابات تتعلق بالتسيير 6 و 7. أما التقسيم المعاصر فيذهب إلى تقسيم عمليات الكيان أو الشركة إلى عدة دورات Cycles. وفي هذه المحاضرة سنتناول تدقيق أهم الدورات التي تشمل جميع عمليات الكيان.

## 1) تدقيق دورة المشتريات والمدفوعات

في الواقع العملي، تبدأ هذه الدورة بأمر الشراء من العامل أو الموظف المختص وتنتهي الدورة بدفع مقابل تلك المنفعة التي تم إستلامها.

**أهداف تدقيق دورة المشتريات والمدفوعات :**

**الوجود :** بمعنى أن كل عمليات المشتريات ومدفوعاتها تم استلامها فعلا، كما أن الأرصدة تُعبر عن الأرصدة الموجودة حقيقة.

**الاكتمال :** بمعنى أنه لا يوجد أي تغاضي أو نسيان للعمليات المالية، أي كل العمليات مسجلة والأرصدة تم إدراجها في الكشوفات المالية.

**الدقة :** العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية المسجلة وأرصدها الظاهرة في الكشوفات تم التسجيل والإدراج على نحو دقيق.

**التبويب :** العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية تم تبويبها بشكل مناسب.

**التوقيت :** تم تسجيل العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية في الدورة بمعنى أنه ينبغي احترام مبدأ استقلالية الدورات.

**الارتباط بين التفصيلات :** أي أن الترحيل والتلخيص والارتباط بين دفاتر الأستاذ تم بشكل ملائم ومنطقي.

**الالتزامات :** يوجد على الشركة التزامات لسداد الخصوم التي تم إدراجها ضمن الدائنين.

**العرض والإفصاح :** تم العرض والإفصاح عن الحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات على نحو ملائم.

**اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المشتريات والمدفوعات :**

هنا يمكن ممدق الحسابات أن يخفض من وقت المراجعة إذا تمكن الممدق من تخفيض الاختبارات التفصيلية للحسابات باستخدام اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية. وتقسم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المشتريات والمدفوعات إلى قسمين رئيسيين :

القسم الأول : ويشمل ثلاث وظائف وهي : تشغيل أوامر الشراء، استلام البضائع والخدمات، الاعتراف بالالتزامات.

القسم الثاني : ويتعلق بوظيفة وتسجيل المدفوعات النقدية.

وكإطار عام لتصميم اختبارات والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المشتريات والمدفوعات يقوم الممدق بمجموعة من الخطوات :

#### الخطوة الأولى : خطر الرقابة

أي مُطالب بفهم إجراءات الرقابة المطبقة في الكيان.

ويمكن اختصار مراحل تقييم خطر الرقابة كما يلي :

✓ إمعان النظر في طلبات التزود بالسلع والخدمات والأصول الثابتة.

✓ توقيع هذه الطلبات من أصحاب الصلاحية.

✓ طريقة أو كيفية اختيار الموردين.

✓ الحصول على معلومات عن الأسعار والمواصفات الأخرى.

✓ الشراء والتثبيت.

✓ الفحص والاستلام وقبول الأصول الثابتة.

✓ مسك السجلات المساعدة الخاصة بالأصول الثابتة والمخزون.

✓ المحاسبة عن الالتزامات القابلة للدفع.

✓ المحاسبة عن المصروفات النقدية.

✓ المحاسبة عن الحسوم والمرتجعات ومردودات ومختلف التسويات الأخرى.

ويمكن ملاحظة بأن جزءاً من النقاط أعلاه لا يتطلب قيوداً محاسبية رسمية. وبالتالي فإن على المدقق إضافة إلى مراقبة تسجيل القيود المحاسبية والسجلات فهو معني أيضاً بمراقبة كافة عمليات تدفق العملية المحاسبية والمالية.

وبالنسبة للأصول الثابتة لها في الواقع معاملة خاصة، على المدقق أن يركز على العناصر الأولية ونخص بالذكر :

1- الإطلاع على سجل الأصول أو الموجودات الثابتة.

2- التأكد من ملكية الكيان للثبوت أو الأصل.

3- التأكد من الإضافات على حساب الثبوت.

4- التأكد من وجود التأمين على الثبوت.

5- التأكد من وجود بطاقات الاستثمار ومتابعتها.

وفي نهاية هذه الخطوة، يجب عدم المبالغة لتجنب الغرق في التفاصيل دون التركيز على الأهم وهو التضييل في القوائم المالية.

**الخطوة الثانية : تدفق العمليات وعناصر الرقابة**

إن الهدف الأول هو تحديد نقاط القوة التي يمكن الاعتماد عليها، ونقاط الضعف التي تتطلب توسيع إجراءات المراجعة ولتحقيقه ينبغي فهم تدفق العمليات من خلال المقابلات والملاحظات المباشرة والميدانية وباستخدام المستندات التي جمعها والأسئلة الموجهة للموظفين والعمال مع ملاحظة الإجراءات الرقابية وفصل الواجبات بين الموظفين المختصين.

**إجراءات الشراء :**

وفيما يلي مثال عن تدفق عمليات لدورة الشراء Cycle des achats

1- قسم المخازن : لدى وصول بعض الأصناف إلى حد إعادة الطلب أي عند وصول المادة المخزونة إلى الحد الأدنى (مخزون الأمان) يقوم قسم المخازن بإعداد طلب الشراء على ثلاث نسخ تُوزع كما يلي :

النسخة الأولى تُرسل لقسم المشتريات لإعداد أمر الشراء.

النسخة الثانية ترسل لقسم المحاسبة.

النسخة الثالثة تبقى في أرشيف قسم المخازن.

2- قسم المشتريات : الذي تسلم طلب الشراء (النسخة الأولى) يحصل على العروض من الموردين ويدرسها وفق جدول مقارن (الأسعار، النوعية، الأجال) وبعد ذلك يُعد أمر الشراء على خمس نوزع تُوزع كما يلي :

النسخة الأولى تُرسل للمورد.

النسخة الثانية تُرسل للمخازن للتأكد من الأمر يُطابق الطلب.

النسخة الثالثة تُرسل لقسم الاستلام.

النسخة الرابعة تُرسل للمحاسبة.

النسخة الخامسة تبقى في أرشيف قسم الشراء.

3- المورد : يُرسل المورد البضائع مع نسختين من الفاتورة، يستلم قسم الاستلام البضائع، أما الفاتورة فتُرسل لقسم المشتريات.

4- قسم الاستلام : الذي تسلم أمر الشراء (النسخة الثالثة) يقوم باستلام البضائع وعدها والتأكد من سلامتها ومطابقتها لأمر الشراء ويقوم بإعداد وصل الاستلام على أربع نسخ تُوزع كما يلي :

النسخة الأولى تُرسل للمخازن مع البضاعة.

النسخة الثانية تُرسل لقسم المشتريات للمطابقة مع فواتير الشراء.

النسخة الثالثة تُرسل للمحاسبة.

النسخة الرابعة تبقى في أرشيف قسم الاستلام.

5- قسم المشتريات : الذي تسلم طلب الشراء والفواتير والنسخة الثانية من وصل الاستلام، يطابق وصل الاستلام مع الفاتورة ويؤشر على الفاتورة ويرسلها لقسم المحاسبة في حال المطابقة.

6- قسم المخازن : الذي تسلم البضائع مع وصل الاستلام وأمر الشراء يُطابقها ويثبت الإدخالات على بطاقات المخزون.

7- قسم المحاسبة : وقد نجد في هذا القسم عدة فروع :

محاسبة المواد : الذي تسلم النسخة الثانية من طلب الشراء والنسخة الرابعة من أمر الشراء والنسخة الثالثة من وصل الاستلام ونسخة من الفاتورة مؤشر عليها من دائرة المشتريات يسجل على البطاقات المختصة ويعد ملخصا بالمشتريات على نسختين ترسل النسخة الأولى إلى ماسك حسابات الذمم الدائنة والنسخة الثانية تبقى في الأرشيف ويرسل الفاتورة إلى ماسك حسابات الموردين.

ماسك حسابات الذمم الدائنة الإجمالية : بعد أن تسلم ملخص المشتريات يسجل عملية الشراء في حسابات الذمم كما يقوم بمطابقة دورية مع حسابات الموردين.

ماسك حسابات الموردين : بعد أن تسلم فاتورة الشراء يسجل عملية الشراء في حسابات المورد، ويُعد إذن السداد Bon à payer ويرسله إلى قسم المصروفات النقدية.

### إجراءات الرقابة على المدفوعات النقدية :

1- قسم المصروفات النقدية : بعد أن تسلم إذن السداد ومرفقات الشراء (طلب الشراء،

أمر الشراء، وصل الاستلام، الفاتورة) يعد بناءا عليها الشيك اللازم لأمر المورد وكذلك يعد أمر بالصرف Ordre de paiement على ثلاث نسخ تُوزع كما يلي :

النسخة الأولى والثانية لحسابات المصارف.

النسخة الثالثة تبقى في الأرشيف.

2- قسم حسابات المصارف : بعد تسجيل أمر الصرف والشيك، يسلم الشيك للمورد بعد أن يوقعه على أمر الصرف، ثم يختم على أمر الصرف بعبارة مدفوع حتى لا يدفع مرة أخرى ثم يرسل أمر الصرف إلى ماسك حسابات الذمم.

### إجراءات الرقابة في قسم حسابات أوراق الدفع والموردون :

وهنا عادة، يطرح المدقق سبعة أسئلة وهي :

السؤال الأول : هل يتم الاستعراض المباشر من قبل المديرين؟ المدير المالي؟

السؤال الثاني : هل يطلب توقيعين أو أكثر على أوراق الدفع؟

السؤال الثالث : هل تحفظ أوراق الدفع المسددة لدى شخص غير مخول بالتوقيع على أوراق الدفع أو الشيكات؟

السؤال الرابع : هل يتم شطب أوراق الدفع المسددة أم تختم بعبارة مدفوع وتصنف؟

السؤال الخامس : هل تتم المطابقة الشهرية بين أرصدة حسابات الموردين والدائنين الآخرين في السجلات المساعدة والأستاذ العام؟ وهل تتم المطابقة مع أوامر الصرف في الوقت نفسه؟

السؤال السادس: هل تُقارن كشوف البنك والموردين مع السجلات ؟

السؤال السابع : هل تجرى تسويات محاسبية نتيجة هذه المقارنة؟ وممن تعتمد هذه التسويات؟

### الخطوة الثالثة : تقويم دور الرقابة على المشتريات

يقوم المدقق بتقويم أوراق عمله من أجل تحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وعليه في هذه الخطوة أن يقوم بشكل منفصل الإجراءات الثالث سابقة الذكر. أي للتذكير :

## إجراءات الشراء

إجراءات الرقابة على المدفوعات النقدية

إجراءات الرقابة في قسم حسابات أوراق الدفع والموردون

### الخطوة الرابعة : إعادة تقويم الرقابة

على المدقق أن يعيد تقويمه لنظم الرقابة الداخلية للتحقق في ضوء النتائج المحصل عليها.

### الخطوة الخامسة : الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والمدفوعات

عادة هذه الإجراءات يتم التعبير عنها في التقارير الداخلية (المدقق الداخلي) أو التقارير الخارجية (المدقق الخارجي) ومن أهمها :

✓ مجمل الربح مقارنة مع اتجاهات التنبؤ السابقة.

✓ النفقات الفعلية بالمقارنة مع النفقات التقديرية.

✓ اتجاهات المردودات والمسموحات.

✓ أعمار الديون.

✓ عقود الشراء المفتوحة.

### الخطوة السادسة : الاختبارات الجوهرية في دورة المشتريات والمدفوعات

هنا على مدقق الحسابات أن يركز عند فحص الالتزامات القابلة للدفع على اكتشاف التخفيض بالالتزامات أو إغفال تسجيل الالتزامات كما يكون التركيز في نفس الوقت عند فحص الأصول على التأكد من عدم وجود زيادة في أرصدة حسابات الأصول.

### الخطوة السابعة : إجراءات المراجعة للالتزامات التي لم يتم إثباتها خلال الفترة

تعتبر هذه الخطوة تحدياً لأنها في الواقع صعبة الإثبات وبالتالي يجب على المدقق اللجوء إلى خمسة إجراءات :

الإجراء الأول : فحص التوثيق المرتبط بالمدفوعات النقدية اللاحقة.

الإجراء الثاني : فحص التوثيق المرتبط بالفواتير التي لم يتم دفعها.

الإجراء الثالث : متابعة وصولات الاستلام التي تم إصدارها.

الإجراء الرابع : تتبع كشوف الموردين.

الإجراء الخامس : إرسال مصادقات إلى الموردين.

الخطوة الثامنة : عقود الشراء

ينبغي على المدقق أخذ في الحسبان الخسائر التي قد تنجم من اتفاقات الشراء وطريقة إبرامها والعمليات الآجلة أو اتفاقات الشراء ذات المدد غير القصيرة.

الخطوة التاسعة : المعاينة للإجراءات المرتبطة بالأرصدة

الإجراءات الجوهرية وخطر المعاينة : ويمكن التعبير عن ذلك على النحو الآتي :

بيان معيار التدقيق 39	المفهوم الإحصائي	علاقته مع
خطر الرفض الخاطئ	خطر ألفا	كفاءة المراجعة
خطر القبول الخاطئ	خطر بيتا	فعالية المراجعة

الإختيار الطبقي : وهو أسلوب مفيد في تحسين كفاية تصميم العينات وفق طريقة تقسيم

المجتمع إلى طبقات. ويمكن تقديم مثال على ذلك :

الطبقة	حجم العينة	ترتيب العينة	سحب العينة
1	22	كل الحسابات التي رصيدها أكبر من 5.000	100% فحص
2	121	كل الحسابات بين 1.000 و 5.000	جدول الأرقام العشوائية
3	85	كل الحسابات أقل من 1.000	سحب منتظم
4	14	كل الحسابات ذات الرصيد المخالف (دائن من الحسابات المدينة، أو مدين من الحسابات الدائنة).	100%

### الخطوة العاشرة: التزامات أخرى

وفق مقتضيات القوانين، فينشأ التزام تجاه هيئات أخرى كإدارة الضرائب وصندوق الضمان الاجتماعي والمؤسسات المالية وغيرها من الهيئات والكيانات الأخرى ذات العلاقة. فهنا من الواجب إظهارها على مستوى القوائم المالية.

### (2) تدقيق دورة الإيرادات والمقبوضات

في الواقع العملي، تبدأ هذه الدورة بتلقي طلبيات من الزبائن وتنتهي الدورة بتحويل البضائع والخدمات إليهم مقابل تحصيل مبالغ تمثل إيرادات.

## أهداف تدقيق دورة الإيرادات والمقبوضات :

الوجود : يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلاً أو بعبارة أخرى تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين. وقد تم إدراج قيمها فعلاً في الميزانية.

الاكتمال : بمعنى أنه لا يوجد أي تغاضي أو نسيان للعمليات المالية، أي كل المبيعات مسجلة والأرصدة تم إدراجها في الكشوفات المالية.

الدقة : الإعداد الصحيح للفاتورة (مراعاة المواصفات الشكلية والموضوعية) والتسجيل والإدراج على نحو دقيق للعمليات المالية للمبيعات والمقبوضات النقدية وتتبع أرصدها.

التبويب : العمليات المالية للمبيعات والمقبوضات النقدية تم تبويبها بشكل مناسب.

التوقيت : تم تسجيل العمليات المالية للمبيعات والمقبوضات في الدورة بمعنى أنه ينبغي احترام مبدأ استقلالية الدورات.

الارتباط بين التفصيلات : أي أن الترحيل والتلخيص والارتباط بين دفاتر الأستاذ تم بشكل ملائم ومنطقي.

الحقوق والالتزامات : يوجد للشركة حقوق يجب إدراجها كما لها التزامات تجاه عملائها.

العرض والإفصاح : تم العرض والإفصاح عن الحسابات في دورة المبيعات والمقبوضات على نحو ملائم.

اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المبيعات والمقبوضات :

هنا يمكن لمدقق الحسابات أن يخفض من وقت المراجعة إذا تمكن المدقق من تخفيض الاختبارات التفصيلية للحسابات باستخدام اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية. وتقسم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المبيعات والمقبوضات إلى قسمين رئيسيين :

القسم الأول : ويشمل ثلاث وظائف وهي : تشغيل طلبيات الزبائن، تسليم البضائع والخدمات، الفوترة ومتابعتها.

القسم الثاني : ويتعلق بوظيفة وتسجيل المقبوضات النقدية.

وكإطار عام لتصميم اختبارات والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المبيعات والمقبوضات يقوم المدقق بعدة خطوات هامة يمكن عرضها من خلال منهجية تصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات كما يلي :

### الخطوة الأولى : خطر الرقابة

أي مطالب بفهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الكيان.

ويمكن اختصار مراحل تقويم خطر الرقابة كما يلي :

✓ إمعان النظر في طلبيات الزبائن (شخص طبيعي أم معنوي، الكمية المطلوبة، النوعية المطلوبة،...الخ).

✓ التأكد من وجود ونشاط مصلحة الائتمان.

✓ التحقق من استقلالية مصلحة الائتمان عن المصلحة التجارية (مصلحة البيع ومصلحة حسابات الزبائن) ومصلحة الخزينة.

✓ موافقة مصلحة المبيعات ومصلحة الائتمان على الطلبيات الكبيرة.

✓ التأكد من أن كل الكميات المرسلة محل فوترة.

✓ الحصول على معلومات حول كيفية أو إجراءات إلغاء الحقوق المعدومة.

✓ فحص ميزان المراجعة حسب الأقدمية.

✓ فحص أوراق القبض والأوراق التجارية الأخرى.

✓ الإطلاع على الشكاوي.

✓ المحاسبة عن الالتزامات القابلة للدفع.

✓ المحاسبة عن المقبوضات النقدية.

✓ المحاسبة عن الحسوم والمرتجعات ومردودات ومختلف التسويات الأخرى والتي ينتج عنها عادة حقوق للزبائن مما يُنقص المقبوضات.

ويمكن ملاحظة بأن جزءاً من النقاط أعلاه لا يتطلب قيوداً محاسبية رسمية. وبالتالي فإن على المدقق إضافة إلى مراقبة تسجيل القيود المحاسبية والسجلات فهو معني أيضاً بمراقبة كافة عمليات تدفق العملية المحاسبية والمالية.

وفي نهاية هذه الخطوة، يجب عدم المبالغة لتجنب الغرق في التفاصيل دون التركيز على الأهم وهو التضليل في القوائم المالية.

### الخطوة الثانية: تدفق العمليات وعناصر الرقابة

إن الهدف الأول هو تحديد نقاط القوة التي يمكن الاعتماد عليها، ونقاط الضعف التي تتطلب توسيع إجراءات المراجعة ولتحقيقه ينبغي فهم تدفق العمليات من خلال المقابلات والملاحظات المباشرة والميدانية وباستخدام المستندات التي جمعها والأسئلة الموجهة للموظفين والعمال مع ملاحظة الإجراءات الرقابية وفصل الواجبات بين الموظفين المختصين.

### إجراءات البيع:

### وفيما يلي مثال عن تدفق عمليات لدورة الشراء Cycle des ventes

1- قسم الائتمان: لدى وصول الطلبية يقوم قسم الائتمان بدراستها وفق الدليل المكتوب حول إجراءات البيع إذا كان موجود بالكيان وعناصر أخرى مثل أخطار عدم الدفع، ثم يُصادق عليها ويُعيد إرسالها إلى قسم المبيعات في ثلاث نسخ تُوزع كما يلي:  
النسخة الأولى ترسل لقسم المبيعات لتحضير الطلبية.  
النسخة الثانية ترسل لقسم المحاسبة.  
النسخة الثالثة تبقى في أرشيف قسم الائتمان.

2- قسم المبيعات: الذي استلم طلب الزبون مع الشيك يقوم بدراسة أولية للطلبية ثم يقوم بإرسالها لقسم الائتمان للمصادقة. بعدها يكون قد استلم مجدداً (نسخة من

الطلبية مُصادق عليها) يقوم حينئذ بإعداد الفاتورة لتحضير الطلبية في خمس نسخ تُوزع كما يلي :

النسخة الأولى تُرسل للزبون.

النسخة الثانية تُرسل لمصلحة الإئتمان للتأكد من الطلبية.

النسخة الثالثة تُرسل لقسم التسليم.

النسخة الرابعة تُرسل للمحاسبة.

النسخة الخامسة تبقى في أرشيف قسم المبيعات.

3- الزبون : يستلم الزبون البضائع مع نسختين من الفاتورة، يُسلم قسم التسليم

البضائع، مع منح نسخة من وصل التسليم للزبون مُصادق عليها.

4- قسم التسليم : الذي تسلم الطلبية مع الفاتورة (النسخة الثالثة) يقوم بمراقبة

مختلف المصادقات وخاصة مصادقة قسم الإئتمان ثم يقوم بتسليم البضائع وعدها

والتأكد من سلامتها ومطابقتها للطلبية ويقوم بإعداد وصل تسليم على أربع نسخ تُوزع

كما يلي :

النسخة الأولى تُرسل للزبون مع البضاعة.

النسخة الثانية تُرسل لقسم المبيعات للمطابقة مع فاتورة البيع.

النسخة الثالثة تُرسل للمحاسبة.

النسخة الرابعة تبقى في أرشيف قسم التسليم.

5- قسم المبيعات : الذي تسلم الطلبية والنسخة الثانية من وصل التسليم والذي أعد

الفاتورة، يطابق وصل التسليم مع الفاتورة ويؤشر على الفاتورة ويرسلها لقسم

المحاسبة في حال المطابقة.

6- قسم التسليم : الذي سلم البضائع مع وصل التسليم والطلبية يطابقها ويثبت

الإخراجات على بطاقات المخزون في قسم المخازن التابع له.

7- قسم المحاسبة : وقد نجد في هذا القسم عدة فروع :

محاسبة المواد : الذي تسلم النسخة الرابعة من الطلبية مصادق عليها من قسم الإئتمان وقسم المبيعات والنسخة الثالثة من وصل التسليم ونسخة من الفاتورة مؤشر عليها مع نسخة من الشيك البنكي من الدائرة المالية يسجل على البطاقات المختصة ويعد ملخصا بالمبيعات على نسختين ترسل النسخة الأولى إلى ماسك حسابات الذمم المدينة والنسخة الثانية تبقى في الأرشيف ويرسل الفاتورة إلى ماسك حسابات الزبائن.

ماسك حسابات الذمم المدينة الإجمالية : بعد أن استلم ملخص المبيعات يسجل عملية البيع في حسابات الذمم كما يقوم بمطابقة دورية مع حسابات الزبائن. ماسك حسابات الزبائن : بعد أن تسلم فاتورة البيع يسجل عملية البيع في حسابات الزبون، ويقوم بتحضير وثيقة مستقلة من أجل تسجيل القيد في حساب الزبائن بالإعتماد على الشيك الذي وصل Bon à encaisser ويرسله إلى قسم المقبوضات النقدية.

### إجراءات الرقابة على المقبوضات النقدية :

قسم المقبوضات : بعد أن تسلم الشيك البنكي ومرفقات عملية البيع يقوم بإيداعها يوميا في البنك مع إعداد وثيقة خصيصة لهذا الغرض Remise des chèques à l'encaissement على ثلاث نسخ تُوزع كما يلي :

النسخة الأولى والثانية للبنك.

النسخة الثالثة تبقى في الأرشيف.

### إجراءات الرقابة في قسم حسابات أوراق القبض والزبائن :

وهنا عادة، يطرح المدقق سبعة أسئلة وهي :

السؤال الأول : هل قبول الكمبيالات والأوراق التجارية الأخرى وتجديدها وتمديدتها وإلغائها يخضع إلى موافقة مسؤول؟

السؤال الثاني : هل تُمسك سجلات تفصيلية للكمبيالات والأوراق الأخرى بحسب تواريخ الإستحقاق التي لا بد أن تُقارن بحسابات دفاتر الأستاذ العام؟

السؤال الثالث : هل تحفظ أوراق القبض للتحصيل لدى شخص غير الذي يمسك السجلات التفصيلية لها؟

السؤال الرابع : هل يتم شطب أوراق القبض المقبوضة أم تختتم بعبارة مقبوض أو مُحصل وتُصنف؟

السؤال الخامس : هل تتم المطابقة الشهرية بين أرصدة حسابات الزبائن والمدينين الآخرين في السجلات المساعدة والأستاذ العام؟

السؤال السادس: هل تُقارن كشوف البنك والزبائن مع السجلات ؟

السؤال السابع : هل تجرى تسويات محاسبية نتيجة هذه المقارنة؟ وممن تعتمد هذه التسويات؟

**الخطوة الثالثة : تقويم دورة الرقابة على المبيعات**

يقوم المدقق بتقويم أوراق عمله من أجل تحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وعليه في هذه الخطوة أن يقوم بشكل منفصل الإجراءات الثالث سابقة الذكر. أي للتذكير :

إجراءات البيع

إجراءات الرقابة على المقبوضات النقدية

إجراءات الرقابة في قسم حسابات أوراق القبض والزبائن

**الخطوة الرابعة : إعادة تقويم الرقابة**

على المدقق أن يعيد تقويمه لنظم الرقابة الداخلية للتحقق في ضوء النتائج المحصل عليها.

## الخطوة الخامسة : الإجراءات التحليلية في دورة المبيعات والمقبوضات

عادة هذه الإجراءات يتم التعبير عنها في التقارير الداخلية (المدقق الداخلي) أو التقارير الخارجية (المدقق الخارجي) ومن أهمها :

✓ مجمل الربح مقارنة مع اتجاهات التنبؤ السابقة.

✓ المبيعات الفعلية بالمقارنة مع المبيعات التقديرية.

✓ اتجاهات المردودات والمسموحات.

✓ أعمار الديون.

✓ عقود البيع المفتوحة.

## الخطوة السادسة : الاختبارات الجوهرية في دورة المبيعات والمقبوضات

هنا على مدقق الحسابات أن يركز في التوصل إلى أدلة من مصادر محايدة عن الزبون.

## الخطوة السابعة : إجراءات المراجعة للحقوق التي لم يتم إثباتها خلال الفترة

تعتبر هذه الخطوة تحدياً لأنها في الواقع صعبة الإثبات وبالتالي يجب على المدقق اللجوء إلى خمسة إجراءات :

الإجراء الأول : فحص التوثيق المرتبط بالمقبوضات النقدية اللاحقة.

الإجراء الثاني : فحص التوثيق المرتبط بالفواتير التي لم يتم إعدادها أو تم إعدادها ولم يتم تحصيلها.

الإجراء الثالث : متابعة وصولات التسليم التي تم إصدارها.

الإجراء الرابع : تتبع كشوف الزبائن.

الإجراء الخامس : إرسال مصادقات إلى الزبائن.

## الخطوة الثامنة : عقود البيع

ينبغي على المدقق أخذ في الحسبان الخسائر التي قد تنجم من اتفاقات البيع وطريقة إبرامها والعمليات الآجلة أو إتفاقات البيع ذات المدد غير القصيرة.

### الخطوة التاسعة : المعاينة للإجراءات المرتبطة بالأرصدة

الإجراءات الجوهرية وخطر المعاينة : ويمكن التعبير عن ذلك على النحو الآتي :

بيان معيار التدقيق 39	المفهوم الإحصائي	علاقته مع
خطر الرفض الخاطئ	خطر ألفا	كفاءة المراجعة
خطر القبول الخاطئ	خطر بيتا	فعالية المراجعة

الإختيار الطبقي : وهو أسلوب مفيد في تحسين كفاية تصميم العينات وفق طريقة تقسيم المجتمع إلى طبقات. ويمكن تقديم مثال على ذلك :

الطبقة	حجم العينة	ترتيب العينة	سحب العينة
1	22	كل الحسابات التي رصيدها أكبر من 5.000	100% فحص
2	121	كل الحسابات بين 1.000 و 5.000	جدول الأرقام العشوائية
3	85	كل الحسابات أقل من 1.000	سحب منتظم
4	14	كل الحسابات ذات الرصيد المخالف (دائن من الحسابات المدينة، أو مدين من الحسابات الدائنة).	100%

### الخطوة العاشرة : التزامات أخرى

وفق مقتضيات القوانين، فينشأ إلزام تجاه هيئات أخرى كإدارة الضرائب (التصريح الأخير رقم 14 كشف تفصيلي للزيائن Etat 104 ) وصندوق الضمان الإجتماعي والمؤسسات المالية

وغيرها من الهيئات والكيانات الأخرى ذات العلاقة. فهنا من الواجب إظهارها على مستوى القوائم المالية.

إذا كانت المقبوضات بواسطة الصندوق أي نقدا تنقلص الدورة وتنقص بعض المستندات ويمكن الإستغناء عن بعض الوظائف كقسم الإئتمان مثلا. إلا أنه في هذه الحالة وبما أن الأموال أو السيولة آنية أو فورية فبديهي هي من المخاطر العالية لأنها تتعلق بالأموال بشكل مباشر. وبالتالي على المدقق وخاصة القانوني أن يُركز على ما يلي :

1- فهم المصلحة جيدا عن طريق الإستفسار عن مسؤولي المصلحة وسيرتهم الذاتية والحصول على فهم كاف للمصلحة.

2- تحديد المخاطر عن طريق تقييم مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق.

3- اختبارات الفحص المحاسبي والمستندي والتحقق من المعادلة (رصيد أول مدة + المقبوضات - المدفوعات)

4- التأكد التام من مطابقة الرصيد المحاسبي مع الرصيد الفعلي ومعرفة أسباب الإختلاف إن وجد.

### ملاحظة هامة :

صحيح أن الأنظمة أعلاه دورة المشتريات والمدفوعات أو دورة الإيرادات والمقبوضات أو أي دورة أخرى تُحقق فصلا بين الوظائف المتعارضة مما لا يسمح مثلا بتمرير زبون وهي أو عملية بيع وهمية إلا إذا كان هناك تواطئ بين عمالوظيفتين. غير أنه يعاب عليه من ناحية التكلفة سواء عدد المستندات أو العمال أو من ناحية الوقت بسبب طول الدورة.

من جهة أخرى وفي ظل وجود برامج تسيير متطورة والإنترنت والأنترانت ووسائل دفع الكترونية يمكن إستبدال المستندات الورقية بمستندات إلكترونية. وبالتالي فقدت الرقابة التقليدية فعاليتها وعليه لابد من تصميم نظام وقائي Dispositif de prévention يتلائم مع البيئة أو المؤسسة التي تتعامل بهذه الوسائل المتاحة.

