

الوحدة رقم 09: تدقيق حسابات التسيير (الأعباء والنواتج)

تشكل مستويات النتائج المحققة في أي مشروع من حسابات التسيير الموافقة للسنة المالية الواحدة (من 20 N/01/01 إلى غاية 20 N/12/31)، وغالبا ما تركز على المشتريات المستهلكة والمصاريف الأخرى مقابل المبيعات والإيرادات الأخرى، أما الإجراءات التدقيق تكون أكثر دقة نظرا لما تخفيه من تلاعبات في تحديد نتيجة الدورة، إما بتضخيم الأعباء أو تخفيض المنتجات، وغالبا ما تدخل في التهرب الضريبي أو لغيات أخرى من الإدارة أو المساهمين.

1) إجراءات تدقيق حساب المشتريات والأعباء الأخرى:

تشمل المشتريات مختلف العمليات الجارية المتعلقة بالسلع والخدمات في إطار النشاط المعتاد للمشروع، لتبدأ عادة بإعداد وصل الطلب حسب الاحتياجات المطلوبة من قسم التخزين وتنتهي بدفع المستحقات للموردين مقابل المنافع المكتسبة. كما نجد في المشاريع الكبرى أن عمليات الشراء تقوم بها إدارة التموين التي تنفذ سياسة الإدارة العليا، أما الأعباء الأخرى تمثل كل ما تنفقه الشركة خلال الدورة لتسيير النشاط المعتاد وغيره، في حين أهم إجراءات التدقيق نجدها فيما يلي:

- التعرف على السياسة المتبعة من طرف القسم في التعامل مع المشتريات الآجلة أو العاجلة. مثل: متى نلجأ إليها؟ أي نوع من السلع المعنية؟ أي نوع من المورد؟ ...
- التأكد من وجود مسؤول عن التفاوض مع الموردين حول السعر، الكمية، النوعية، موعد التسليم المردودات، التخفيضات والامتيازات الأخرى...
- التأكد من احترام مبدأ تسقيف المشتريات وتوكيل الصفقات الكبرى للجان مختصة تعمل بنظام المناقصات ودفتر الشروط بالتنسيق مع قسم الشراء حتى لا تكون عرضة للغش والتلاعب.
- في حالة الصفقات الكبرى يشترط تسجيل كل مراحل المفاوضات التي أدت إلى اختيار المورد المعني كون هذا النوع خاضع للرقابة المالية المعمقة خاصة لدى المؤسسات العمومية.
- التأكد من تطبيق إجراءات صارمة في حالة الاستيراد من الخارج كونها تمتاز بخصوصية على عدة مستوى إدارة الجمارك، والضرائب، والتوطين البنكي، رسوم إضافية، تحيين سعر الصرف...
- التأكد من استعمال وصولات الطلب بناء على احتياجات قسم التخزين، تكون باسم الشركة مرقمة آليا بشكل تسلسلي مسبق، وبعده نسخ ملونة.
- التأكد من محتوى وصل الطلب الذي يضم هوية المورد، تعيين السلع بدقة، المرجع، الكميات المطلوبة بالعلبة أو الوحدة، كما يلزم ختم وتوقيع الجهة المعدة للوصل.
- التأكد من احترام شروط إعداد الفاتورة شكلا ومضمونا مع ارفاقها وتطابقها بنسخة وصولات الطلب ووصولات التسليم المحررة من طرف المورد ووصل الدخول المحررة من أمين المخزن.
- لعدم الوقوع في استعمال الفاتورة عدة مرات يوجب توفر الهوية الكاملة للمورد والزبون، التاريخ، التوقيع والختم، موضوع السلع، الرسوم، مبلغ الفاتورة بالأرقام والحروف...

- التأكد من استلام السلع المشتراة بناء على تأشيرة أمين المخزن على وصل الاستلام أو تحرير وصل الدخول من حيث الكمية، مع ختم وتوقيع مراقب النوعية أو أعوان مؤهلين من مخابر مراقبة الجودة.
- التأكد من القرارات الصادرة في حق السلع غير المطابقة للمواصفات المطلوبة، لمعرفة حجم ونوع المردودات حرصا على عدم تكرارها مع نفس المورد أو قبولها بتزيلات حسب الضرر.
- في حالة الخدمات يطلب تأشيرة المسؤول عن تأدية الخدمة من الجهة المستفيدة كونها استلام غير مادي مثل: الصيانة والإصلاحات، أوامر المهمات...
- الحرص الشديد على متابعة السلع المستوردة من الخارج نظرا لتعقيدها في اكتساب حق ملكية السلع بعد مراسلة وكيل العبور بالميناء الذي تتعامل معه الشركة واحتساب رسوم الجمركة.
- التأكد من تسجيل عملية الشراء عند تاريخ حدوثها في يومية المشتريات بثلاثة مراحل مدعمة بوثائق الإثبات وهي: استلام الفاتورة، الدخول إلى المخزن، وتسديد المستحقات للموردين.
- إجراء مقاربات عديدة عن طريق العينات ما بين الوثائق ذات الصلة بعملية الشراء، مثل الفواتير، الوصولات، دفتر المشتريات، حسابات الموردين، كشف البنك، دفتر النقدية... للتأكد من صحة الأرصدة.
- الفصل ما بين المعالجة المحاسبية للمشتريات المتعلقة بالنشاط العادي والمشتريات الأخرى كالتبثبات ومستلزمات التسيير الإداري وغيرها...
- التأكد من استخدام مبدأ استقلالية الدورات في إثبات المصاريف وفق مبدأ الاستحقاق مصروف يظهر في السنة المعنية بغض النظر عن تاريخ التسديد. إذا سددت لفترة تزيد عن السنة المعنية يظهر الفرق في أعباء معاينة مسبقا.
- التأكد من تحديد قيمة ح/60 المشتريات المستهلكة وفق طريقة تسيير المخزون، إذا كان الجرد الدائم يظهر بشكل متابعي وفق كل عملية بيع البضائع أو استهلاك المواد الأولية واللوازم، أما في حالة الجرد المتناوب يظهر عند نهاية كل مرحلة وفق تغيرات المخزون ح/603 = مخزون أول مدة + المشتريات المخزنة - مخزون آخر المدة (الجرد المادي).
- التأكد من تقييم المشتريات المستهلكة وفق ثمن الشراء مع إضافة المصاريف ذات الصلة (النقل، العمولة، التأمين...) مع استبعاد التخفيضات التجارية، التزيلات، المحسومات، الرسوم القابلة للاسترجاع..
- التأكد من عدم الخلط بين مشتريات الدراسات وتقديم الخدمات ح/604 مع الدراسات والأبحاث ح/617، وكذا مشتريات الأدوات والأثاث ذو أقل قيمة ح/605 عكس المشتريات غير القابلة للتخزين ح/607 (الكهرباء، الغاز، الماء..)
- التأكد من دمج الخدمات الخارجية الممثلة في ح/61 وح/62 معا في حساب النتائج نظرا لكثرة أنواعها مثل: ح/61 كالإيجار، التأمين، الصيانة... وح/62 كالإشهار، الهاتف، عمال خارجيين، نقل المبيعات والعمال...
- التأكد من إثبات أعباء المستخدمين ح/63 في كل ما يتعلق بالرواتب، المنح، التعويضات وما يرافقها من اشتراكات الصناديق الاجتماعية وغيرها، مع الحرص على اقتطاع التسبيقات والديون أو الاعتراضات المطلوبة من العمال.

- التمييز بين د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة ما يتعلق بالعمليات الجارية كرسوم على البيئة، التكوين والتمهين، قسيمة السيارات، التسجيل والطابع... عكس الضرائب على الأرباح وفق د/69 الضرائب على النتائج.
- الحرص على إظهار د/65 الأعباء العملية الأخرى فيما يتعلق بالنشاطات العادية للمشروع كالمصاريف المنفقة على الرخص، أنظمة معلوماتية، النواقص أو الخسائر الناتجة عن عملية التنازل، الغرامات، الهبات والتبرعات المسموح بها.
- التأكد من إدراج كل ما يتعلق بالنشاط المالي في د/66 الأعباء المالية، كالفوائد على القروض، نواقص فارق التقييم وخسائر فارق سعر الصرف محاسبيا في حالة تسديد مستحقات العملة الصعبة لعدة فترات زمنية.
- التأكد من عدم إظهار د/67 العناصر غير العادية - الأعباء إلا في ظروف استثنائية كنزع الملكية، حالة كوارث طبيعية غير متوقعة وغيرها، الغرض من وجوده تحديد أثر العنصر الاستثنائي على الكشوف المالية.
- التأكد من تسجيل مختلف المخصصات المتعلقة بالسنة الجارية للاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة في د/68 ويعتبر تدفق غير نقدي، غالبا ما يخضع للتدقيق الجبائي كونه منفذ للتهرب الضريبي مما يترتب عنه متابعة خاصة.
- التأكد من التصريح والتسديد لأقساط التسبيقات على الضرائب المباشرة بهدف تسويتها مع د/695 الضرائب على النتائج في حالة تحقيق أرباح نظير الفروع الأخرى كالضرائب المؤجلة.

(2) إجراءات تدقيق حسابات المبيعات واليرادات الأخرى:

تشمل دورة المبيعات كل العمليات الجارية الخاصة ببيع مختلف السلع والخدمات المتعلقة بالنشاط، لتبدأ عادة باستلام وصولات الطلب من الزبائن وتنتهي بتحصيل المستحقات منهم، أما في المشاريع الكبرى قد تسند عمليات البيع لإدارة التوزيع التي تسهر على تنفيذ السياسات المنتهجة من الإدارة العليا.

أما رقم الأعمال يعتبر من أهم المؤشرات التي تعبر عن درجة تطور النشاط القائم والمصدر الرئيسي لإيرادات المشروع يوجب توفر نظام رقابي فعال أكثر من غيره لأن أي تهاون أو تقصير يؤدي إلى ضياع جزء منه مما ينعكس على النتيجة ودرجة السيولة، لأن عدم المتابعة والجدية في كيفية تحصيل حقوقنا لدى الغير يصعب علينا تسديد الالتزامات في الأجل المتفق عليها. أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الدورة نذكر من أهمها فيما يلي:

- التأكد من سعي قسم التوزيع أو التسويق وراء رفع حجم المبيعات باستخدام الآليات المتاحة مثل: السعر المعقول، الجودة المطلوبة، شبكة التوزيع، الدعاية والإشهار، الرعاية والهدايا، المسابقات..
- ضبط المقاييس المعتمدة في تحديد أسعار البيع وهوامش الربح بعد التنسيق مع قسم المحاسبة والمالية من جهة وحسب دراسة السوق ومستوى القدرة الشرائية.
- في حالة وجود صفقات البيع الكبرى يجب التأكد من احترام دفتر الشروط والقرارات المتخذة من قبل اللجنة المختصة
- التأكد من متابعة عمل الفروع أو نقاط البيع أو الوكلاء المعتمدين مما يطلب رقابتها بشكل دوري ومفاجئ لتقييم أدائها وتحقيق أهدافها باستمرار.

- التأكد من استلام طلبات البيع وتسجيلها في دفتر لتوفير السلع المطلوبة حسب معايير الطلبية، كما قد يشترط تحصيل تسبيقات في حالة تقديم خدمات أو منتجات بمعايير خاصة طلبها الزبون.
- التأكد من تطابق السلع المباعة وفق الفاتورة مع وصل الخروج المحررة من طرف أمين المخزن من حيث نوع السلعة، الكمية والتنوعية المطلوبة.
- التأكد من تخصيص لكل عميل بطاقة فنية آلية أو ورقية توضع فيها حركة العمليات المنجزة معه من المبيعات، التحصيلات، التخفيضات، المردودات، الديون المشكوك فيها...
- فحص حجم وطبيعة المردودات الواردة من الزبائن مع الحرص على عدم تكرارها لنفس السلعة أو نفس الزبون، ومعرفة كيفية التعامل معها ليعاد بيعها بسعر مخفض أو تسترجع للمورد إذا كانت بضائع أو تعتبر تالفة يجب رميها.
- الحصول على تفسيرات حول كل التجاوزات والصعوبات التي قد تواجه تسليم السلع المباعة لأصحابها من حيث الشحن، موعد التسليم، المواصفات المطلوبة، المردودات...
- توعية محرر فواتير البيع على أهمية هذه الوثيقة في التعاملات التجارية، مما يطلب احترام شروط إعدادها شكلا ومضمونا كالهوية الكاملة للزبون والمورد، رقم وتاريخ الفاتورة، تعيين نوع السلع، الكميات والسعر خارج الرسم، الرسم TVA من مبلغ الفاتورة بالأرقام والحروف، ختم وتوقيع.
- التأكد من أن الفواتير باسم المؤسسة بنموذج موحد، مرقمة آليا بشكل تسلسلي بنسخ ملونة، الأصلية تسلم للزبون ونسخة لقسم المحاسبة وأخرى يحتفظ بها. مع تطابقها مع وصولات الطلب والتسليم لا تكون صورية أو متكررة.
- التأكد من صحة تواريخ الفواتير حفاظا على مبدأ استقلالية الدورات، لأن البعض يعجل أو يؤجل في تحرير الفواتير بهدف التلاعب في النتائج.
- التأكد من إظهار حقوق الطابع في الفاتورة عند التسديد النقدي وتحملها الزبون، كما يجب تسديدها لإدارة الضرائب في التصريحات الجبائية الدورية.
- تمييز المبيعات ح/70 حسب متطلبات طبيعة العمل، كالمبيعات المحلية والتصدير، داخل المجمع وخارجه، الرئيسية والنشاطات الفرعية ح/708، مبيعات المنتجات الوسيطة ح/702 أو بقايا العملية الإنتاجية ح/703... كما نميز بين المنتجات الأخرى كالمقدمة للمستخدمين بهدف التحليل.
- التأكد من استخدام ح/704 في تقديم الخدمات ذات النشاط المعتاد للمشروع كأشغال المقاول، التي تسدد بأقساط حسب التقدم في العمل عكس ح/706 تقديم الخدمات لنشاط الاستثنائي كالتأجير... وح/705 بيع الدراسات التقنية.
- التأكد من صحة إظهار ح/72 التغير في الإنتاج المخزن والإنتاج الجاري الذي قد يكون رصيده مدين أو دائن حسب الفرق المسجل بين مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة، وقد يتعلق بالأنشطة الإنتاجية فقط.
- التأكد من استخدام ح/73 الإنتاج المثبت في إنتاج ذاتي لأصل معنوي أو أصل عيني، كمقابل للأعباء المنفقة مسبقا.
- التأكد من الاستفادة الفعلية من إعانات الاستغلال ح/74 ما يتعلق بالدروة الجارية وغالبا ما تكون سلع استهلاكية.

- الحرص على إظهار ح/75 الأعباء العملياتية الأخرى فيما يتعلق بالأنشطة العادية للمشروع كالايرادات المحققة من الرخص، العلامات، برامج معلوماتية، الفوائد، حصص إعانات الاستثمار والعمليات المشتركة، تعويض التأمينات..
- التأكد من تقسيم المنتوجات المالية ح/76 حسب الحاجة إلى الاعلام كالمساهمات والتنازل، فارق تقييم الأصول المالية.
- بالنسبة العناصر غير العادية منتوجات ح/77 يظهر إلا في الظروف الاستثنائية لتقييم أداء المشروع بكل موضوعية.
- التأكد من عدم إظهار ح/78 استرجاعات المؤونات وخسائر القيمة في حالة انقاص أو الغاء الاهتلاك، عكس المؤونات وخسائر القيمة المبنية على التوقعات.
- التأكد من وجود سياسة تسويقية واضحة حول التعامل مع مختلف الزبائن وكسب رضاهم مع دراسة متأنية في كيفية تنظيم وتنشيط المبيعات ومنح الامتيازات حسب متطلبات السوق وطبيعة المنافسين.
- التأكد من عدم إسناد عمليات التنازل عن التثبيات العينية أو المالية لقسم التوزيع بل توكل لقسم المحاسبة والمالية كونها لا تدخل في مجال النشاط التشغيلي لمشروع.
- التأكد من تحديد المكلف بالزبائن فيما يتعلق بإجراءات البيع، النقل، التسليم، التحصيل، التخفيضات، المردودات.
- فحص عينة من الفواتير للتأكد من تحويل الملكية والاطلاع على الفواتير الملغاة أو المعدلة لكي لا تستخدم لأغراض أخرى.
- التأكد من وجود عناية خاصة للفواتير والوثائق المرفقة ذات العلاقة السلع المصدرة إلى الخارج لأن التعامل في هذا المجال يطلب ترتيبات خاصة مع البنك ووكيل العبور..
- التحقق من صحة المعالجة المحاسبية، بما يتفق مع المبادئ المتفق عليها لمختلف عمليات البيع المدعمة بوثائق إثبات، عند تاريخ حدوثها عبر ثلاث مراحل لإظهار الزبائن في عملية بيع حتى في حالة الدفع الفوري. بهدف المتابعة والتحليل.
- إجراء مقاربات عديدة عن طريق العينات ما بين الوثائق ذات الصلة، كفواتير البيع، وصولات الطلب والتسليم، دفتر المبيعات، حسابات الزبائن، كشف البنك، دفتر النقدية...
- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لفارق سعر الصرف في حالة التحصيل بالعملية الصعبة على أقساط لعملية التصدير.
- التأكد من المعالجة والتسوية المحاسبية لحسابات التسبيقات المحصلة أو التخفيضات، التزيلات، أو المردودات... مع التحقق من تسوية المبيعات المحققة دون تحرير الفواتير لأسباب معينة، خدمة لمبدأ استقلالية الدورات.
- إجراء مقاربات بين رقم الأعمال الفعلي ونظيره المصرح به جبائيا، مع التحقق من الامتيازات الضريبية المقدمة للزبون مثل: شهادات الاعفاء من الرسوم، التخفيضات والمردودات..
- دراسة تطور حجم رقم الأعمال ومعرفة جودة البيع عن طريق مقارنة المبيعات المحصلة مع نظيرتها الآجلة، كما يمكن دراسة درجة قياس المديونية على مستوى تحصيل ديون الزبائن لتقييم أداء الدورة.
- التأكد من إعداد قائمة التدفقات النقدية بشكل سليم يراعى فيه اظهار العمليات المنجزة وفق الأساس النقدي حسب الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية بهدف استخدامها في التحليل المالي وغيرها.