إجراءات المراجعة الخارجية

كريفار مراد	الدكتور بربري محمد آمين	لكحل محمد
طالب دكتوراه السنة الثانية تخصص مالية ومحاسبة جامعة الشلف – الجزائر	أستاذ محاضر أ بجامعة الشلف الجزائر	طالب دكتوراه السنة الأولى تسيير عمومي - جامعة الجزائر ٣ -الجزائر-

يقوم المراجع الخارجيّ بمجموعة من الإجراءات لتنفيذ برنامج المراجعة الموضوع من طرفه، وإجراءات المراجعة هي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعليّا، وهذه الإجراءات متروكة لتقدير المراجع يختار ما يراه ضروريا ومناسبا من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة.

١ – إجراءات التحقّق من الأصول:

تتمثّل الإجراءات المرتبطة بالتحقّق من الأصول فيما يلي:

إجراءات التحقّق من الأصول الثابتة:

– **التحقّق من الوجود الفعليّ للأصل الثابت:** يتمّ ذلك عن طريق وجود المراجع أثناء عملية الجرد في مكان الجرد أو الاطلاع على كشوف جرد الأصول الثابتة، ومقارنتها بما هو مسجّل في الدفاتر والسجلات –هذا في حالة ما إذا كان الأصل موجودا بالمؤسسة، أمّا إذا كان الأصل في حيازة الآخر؛ كأن تكون المؤسّسة قد أجرت بعض أصولها لغيرهم؛ لعدم حاجتها لها، فيتعينّ على المراجع الحصول على شهادات من الآخر لتأكيد ذلك.

– **التحقّق من ملكيّة المؤسّسة للأصل الثابت:** وجود الأصل بالمؤسّسة لا يعني بالضرورة امتلاكه من طرف المؤسّسة؛ وبالتالي على المراجع أن يتأكّد من ملكية المؤسّسة للأصول الظاهرة بميزانيتها؛ وذلك عن طريق القيام بالإجراءات التالية:

- الاطلاع على فواتير وعقود الشراء بالنسبة للآلات والمعدّات والتجهيزات.
- الاطلاع على مستندات الملكية فيما يخصّ الأراضي والمباني.
- الاطلاع والتحقّق من عقود الملكية بالنّسبة للسيارات.

بالإضافة إلى الحصول على شهادات من جهات رسمية تثبت عدم وجود رهونات على الاستثمارات .

– **التحقّق من تقييم الأصل الثابت**: من المعروف أنّ الأصول الثابتة تقيّم بتكلفة شرائها والمتمثّلة في ثمن الشراء مضافا إليه مصاريف الشراء والصّيانة والتركيب، وعلى المراجع التأكّد من صحّة تقييم الأصل الثابت؛ وذلك من خلال قيامه بالإجراءات التالية:

- الاطلاع على مستندات وعقود الشراء التي تبينّ ثمن شراء الأصل الثابت.
- فحص المستندات كافة التي تبينّ المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالحا للاستعمال لأوّل مرّة
- فحص أعباء الاهتلاك.

– **التحقّق من وجود أيّة حقوق للآخرين على الأصل الثابت**: تستخدم بعض الأصول الثابتة كضمان لحصول المؤسّسة على قروض طويلة الأجل؛ وبالتالي على المراجع التأكّد من عدم وجود أيّة حقوق للآخرين على الأصول الثابتة؛ وذلك من خلال الاطلاع على عقود القروض ونشرات إصدار السندات للتعرّف على الضمانات المنصوص عليها للحصول على تلك القروض والسندات، وإذا ما تحقّق المراجع من وجود مثل تلك الحقوق عليه أن يذكر ذلك في تقريره.

– **التحقّق من الدّقّة المحاسبيّة**: ويقصد به مطابقة المجموع الحقيقي للأصول الثابتة مع ما هو موجود بدفتر الأستاذ الذي يخصّها.

– **التحقّق من سلامة العرض في الميزانية**: وذلك عن طريق التأكّد ممّا يلي:

- إظهار الأصول الثابتة في مجموعة مستقلّة في الميزانية.
- إظهار الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مخصوما منها مجموع الاهتلاك.

– **التحقّق من استمرار منفعة الأصل**: ويقصد به تأكّد المراجع من أنّ الأصول الثابتة لا زالت تستخدم في الإنتاج، وأن خدماتها لا زالت على القدر نفسه من الكفاءة والفعالية.

– التحقّق من الأصول التي حازت عليها المؤسّسة خلال السنة محلّ المراجعة والأصول الثابتة التي تمّ الاستغناء عنها.

إجراءات التحقّق من المخزون السلعيّ:

يتمّ القيام بإجراءات مراجعة المخزون السّلعيّ عن طريق الملاحظة والاختبار والتحقّق، ومن هذه الإجراءات نذكر مايلي: – حضور وملاحظة الجرد الفعليّ للمخزون.

– اختبار الكمّيّة والأسعار.

– فحص جودة الأصناف.

– مقارنة نتائج الجرد الفعليّ مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات المخزون.

– مراجعة المشتريات والمبيعات.

– التحقّق من البضاعة في المخازن.

– فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير.

– حساب معدّل دوران المخزون.

– مراجعة الإجراءات المتّبعة بالنسبة لجرد المخزونات.

– التحقّق من سلامة التسجيل في القوائم المالية.

إجراءات التحقّق من حسابات المدينين:

ا. **التحقّق الحسابيّ والمستنديّ من رصيد المدينين الظاهر بالميزانيّة:** ويتمّ ذلك عن طريق القيام بالإجراءات التالية:

–تتبّع العمليات الخاصّة بالمدينين من القيد الأوّلي إلى الترصيد في ميزان المراجعة والميزانية.

–التحقّق من المستندات التي تثبت عملية البيع، الفاتورة، أمر البيع...

–التحقّق من مجاميع يومية المبيعات ومن صحّة ترحيلها إلى دفتر الأستاذ والدفاتر المحاسبية الأخرى.

ب– التحقّق من وجود الحقّ: ويتمّ ذلك عن طريق مراسلة المدينين للحصول على أدلّة إثبات خارجية بخصوص حسابات المدينين؛ وذلك بطلب مصادقات من طرف المدينين على صحّة أرصدة حساباتهم في دفاتر المؤسسة.

جـ– التحقّق من إمكان تحصيل الحقوق: يتمّ ذلك من خلال اطّلاع المراجع على جدول الحقوق التي لم تستحقّ بعد، والحقوق التي استحقّت ولم تسدّد بعد، بالإضافة إلى الاطّلاع على مخصّص الدّيون المشكوك فيها.

د– الجرد المادّيّ لأوراق القبض والتحقّق من التسجيل السليم لأوراق القبض.

٢– إجراءات التحقّق من الخصوم:

ويمكن توضيح ذلك من خلال التطرّق إلى ما يلي:

– إجراءات التحقّق من الالتزامات " طويلة الأجل وقصيرة الأجل".

– إجراءات التحقّق من حقوق أصحاب المشروع.

إجراءات التحقّق من الالتزامات:

أ– إجراءات التحقّق من الالتزامات قصيرة الأجل: تتمثّل في التحقّق ممّا يلي:

– **التحقّق من أرصدة المورّدين:** وذلك عن طريق طلب المراجع من المنشأة كشفا تفصيليّا بأرصدة المورّدين، ومقارنة أرصدة المورّدين في الكشف مع أرصدة حسابات المورّدين في ميزان المراجعة، ودفتر الأستاذ، وعلى المراجع ملاحظة

تاريخ نشوء الدّين، والإشارة إلى الديون التي مرّ عليها وقت طويل ولم تسدّد، بالإضافة إلى ذلك على المراجع الخارجيّ القيام بإرسال مصادقات للمورّدين للتأكّد من صحّة أرصدة حساباتهم المسجّلة في دفاتر المؤسّسة.

– **التحقّق من أوراق الدفع**: لتحقيق المراجع من أوراق الدفع عليه الحصول على كشف تحليليّ بأوراق الدفع يتضمّن (أرصدة أوّل المدّة، الأوراق الجديدة، الأوراق المسدّدة آخر المدة)؛ حيث يقوم المراجع بمقارنة أرصدة آخر المدّة بما هو مسجّل في ميزانية مراجعة السنة الماضية ومقارنة أوراق الدفع الجديدة مع يومية أوراق الدفع، ومطابقة الأوراق المسدّدة مع دفتر المدفوعات النقدية بالإضافة إلى الاطلاع على صور أوراق الدفع الموجودة في المؤسّسة والحصول على مصادقات من صاحبي الأوراق، وفي حالة وجود أوراق دفع ملغاة على المراجع أن يطّلع على هذه الورقة ويتأكّد من إلغائها عن طريق ختمها.

– **التأكّد من أرصدة السّحب على المكشوف**: تمثّل حسابات البنك الدائنة، ويتمّ التحقّق من هذه الأرصدة عن طريق قيام المراجع بفحص مذكّرة تسوية حساب البنك، وتتبّع الشيكات المحرّرة والتي لم تقدّم للمصرف، والشيكات المرسلة للبنك من أجل التحصيل ولم تحصّل بعد، كما يطلب المراجع من البنك شهادة برصيد الحساب في نهاية السنة المالية، وعلى المراجع أن يتحقّق من عدم وجود حسابات بنك دائنة غير مفصح عنها.

– **التحقّق من المصروفات المستحقّة**: " أجور، إيجار، فوائد، ضرائب . . . " يتمّ التحقّق من المصروفات عن طريق حصول المراجع على كشف تحليلي بالمصروفات المستحقّة كلّها، ويتمّ فحصه عن طريق مقارنة أرصدة أوّل الفترة مع أرصدة آخر الفترة للسّنة السابقة، التحقّق من المدفوعات بالرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية، التحقّق من صحّة أرصدة آخر المدة كما هي واردة في الميزانية، والتأكّد من عدم وجود أيّ مستحقّات غير مثبّتة في نهاية السنة المالية.

ب– إجراءات التحقّق من الالتزامات طويلة الأجل: يتمّ ذلك عن طريق ما يلي:

– **التحقّق من السّندات**: فيما يخصّ السندات التي تصدرها المؤسّسة على المراجع التحقّق من صحّة الإجراءات التي اتبعتها الشركة بشأن إصدار السندات، كما يتعيّن على المراجع الخارجيّ أن يتحقّق من كفاية بيانات شهادات السندات المتمثّلة فيما يلي:

- اسم الشركة المصدرة للسندات ونوعها وعنوانها وقيمة رأسمالها، ورقم القيد في السجل التجاري.
- مجموع قيمة السندات المصدرة والقيمة الاسمية للسند، ورقم تسلسله، وسعر الفائدة والمواعيد المحدّدة لأدائها.
- مواعيد وشروط استهلاك السندات واسم مالكها.

كما يقوم المراجع من التحقّق من سلامة المعالجة المحاسبية للسندات الملغاة، وأنّ عملية إلغاء السندات قد انعكست على الدفاتر بصورة صحيحة.

– **التحقّق من القروض طويلة الأجل** : للتحقّق من عنصر القروض طويلة الأجل على المراجع الخارجيّ أن يتحصّل من المؤسّسة على كشف تفصيليّ بالقروض طويلة الأجل، ومطابقة مجموع هذا الكشف مع حسابات القروض بدفتر الأستاذ، والاطلاع على عقد القرض ومطابقة الشروط الواردة مع المعلومات المدرجة بالكشف، كما يترتّب على المراجع إرسال مصادقات للجهات المانحة للقرض، ومراجعة القروض المسدّدة خلال السنة، والفوائد المتعلقة بهذه القروض خلال الفترة. بالإضافة إلى ذلك يتعينّ على المراجع الخارجيّ الإطلاع على قرار مجلس الإدارة بخصوص الموافقة على عقد القرض، والتحقّق من عدم وجود قروض طويلة الأجل غير مسجّلة بالدفاتر.

إجراءات التحقّق من الخصوم الداخلية(حقوق أصحاب المشروع) :

للتحقّق من الخصوم الداخلية على المراجع اتّباع الإجراءات التالية :

– **التحقّق من رأس المال** : للتحقّق من رأس مال الشركة على المراجع مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو وارد في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسيّ، وفي حالة زيادة رأس المال يتحقّق المراجع من عملية الزيادة والطريقة التي تمّت بها؛ وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدّل.

بالإضافة إلى ذلك التحقّق من استفاء سجلّ ملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمها الاسمية، ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدوّنة بسجلّ ملكية الأسهم ، كما يقوم المراجع بالتحقّق من صحّة الإفصاح على بيانات رأس المال.

– **التحقّق من الأرباح القابلة للتوزيع** : يتحقّق المراجع من الأرباح القابلة للتوزيع عن طريق التحقّق من سلامة الإجراءات التي اتخذتها الشركة بشأن هذه الأرباح؛ من خلال الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامّة للمساهمين.

– **التحقّق من الاحتياطات** : على المراجع عند دراسة الاحتياطات أن يتحقّق من أنّ الاحتياطيّ القانوني كحدّ أدنى يمثّل النسبة المنصوص عليها في القانون وهي ٥٪ من صافي الأرباح؛ وذلك بالرجوع إلى قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامّة للمساهمين، كما يتعينّ على المراجع التحقّق من سلامة الإفصاح عن الاحتياطات بالميزانية، وأن يتمّ الإفصاح عن هذه الاحتياطات بصورة تفصيليّة لكلّ نوع منها.

٣– إجراءات التحقّق من المصروفات والإيرادات :

يمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي :

إجراءات التحقّق من الإيرادات :

للتحقّق من الإيرادات يقوم المراجع بالإجراءات التالية :

– التأكّد من التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات؛ وذلك عن طريق فحص عيّنة من العمليات (مستنديا وحسابيا) من أوّل قيد لها في اليومية ورحيلها وصولا للرصيد، كذلك فحص الترقيم التسلسليّ لإيصالات البيع.

– التأكّد من أنّ الإيرادات كلّها قد سجّلت بالدفاتر؛ وذلك باختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات.

– التأكّد من أنّ الإيرادات كلّها التي سجّلت قد حقّقت فعلا؛ حيث أنّ الكثير من الشركات تقوم بتسجيل إيرادات غير موجودة فعلا من أجل إظهار نتائج أعمالهم ومركزها المالي بشكل أحسن؛ كأن تقوم المؤسّسة باستلام دفعات على الحساب من بعض عملائها على أن تقوم المؤسّسة بإمدادهم بالسلع في فترات مستقبلية وتدرج إيرادات المبيعات ضمن مبيعات السنة الحالية؛ ولذلك يجب على المراجع التحقّق من سياسة الشركة بخصوص نقطة تحقيق الإيراد.

إجراءات التحقق من المصروفات:

يتعينّ على المراجع اتّباع الإجراءات التالية من أجل التحقّق من المصروفات:

١– التحقّق من صحّة تسجيل المصروفات بالدفاتر؛ وذلك باتّباع الخطوات التالية:

- المراجعة المستندية والحسابية لعيّنة من المصروفات ومتابعة تسجيلها في اليومية، وصحّة ترحيلها وترصيدها في الحسابات الخاصّة بها.
- التأكّد من صحّة القيود الحسابية المتعلّقة بالخصم على المبيعات؛ وذلك بمراجعة مدفوعات العملاء.

٢– التحقّق من تطبيق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

٣– التحقّق من أنّ هناك سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصّة بالنشاط العادي وتلك الخاصّة بالنشاط غير العادي.

قائمة المراجع:

١. عبد الفتاح الصحن: مبادئ وأسس المراجعة علما عملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر ، 1993م.
٢. غالب راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية العملية لتدقيق الحسابات، مصر، 1996م.
٣. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي الكلي، الدار الجامعية، مصر، 1998م.
٤. إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996 م.
٥. Hamini allel، le contrôle interne et l’élaboration du bilan comptable ،opu،1993/
٦. Lionel Collin et gerard Vallin، audit et contrôle interne، édition Dalloz، 1986.