مساهمة التدقيق الداخلي في مراقبة حسابات المخزونات

(دراسة حالة – تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالبويرة)

المبحث الأول: عموميات حول تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالبويرة

تعتبر تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالبويرة من أهم التعاونيات على المستوى الوطني بالنظر للطابع الفلاحي للولاية، لذا ارتأينا أن نتطرق في هذا المبحث إلى لمحة تاريخية عن التعاونية والبطاقة الفنية لها، علاقاتها التجارية دورها وأبعادها الإستراتيجية في المطلب الأول، وأهم المديريات الإدارية للتعاونية في المطلب الثاني.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التعاونية والبطاقة فنية لها، علاقاتها التجارية دورها وأبعادها الإستراتجية

سنتطرق في هذا المطلب إلى لمحة تالرخية عن تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالبويرة أولا، ثم البطاقة الفنية الخاصة بهاثانيا ، وثالثا إلى علاقتها التجارية دورها وأبعادها الإستراتجية.

أولا: لمحة تارخية عن التعاونية

هي إحدى التعاونيات على المستوى الوطني، تأسست على يد المحتلين الفرنسيين تحت اسم تعاونية الحبوب لمنطقة البويرة في سنة 1830. في 1964/07/10 تم هيكلتها بمرسوم وزاري رقم الاعتماد 104/09 برأس مال قدره 130.000دج تحت اسم تعاونية الحبوب والبقول الجافة (CCLS) وهي تابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب الذي مقره الرئيسي بالجزائر العاصمة بالتحديد في 5 شارع فرحات بوسعد بالجزائر العاصمة.

كما تحمل التعاونية في حوزتها تجربة تفوق خمسة وخمسون سنة وقدرة تخزينية تصل إلى 1.080.000 قنطار بين الحبوب والبقول الجافة.[1]

ثانيا: البطاقة الفنية للتعاونية

سنقوم بتقديم البطاقة الفنية للتعاونية عن طريق ذكر تعريفها، وموقعها الجغرافي ومساحتها الكلية ونشاطها وفي الأخير امكانياتها التخزينية والإنتاجية.

1 التعريف بالتعاونية

تعاونية الحبوب والخضر الجافة هي مؤسسة عمومية تابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب مهمتها تسويق وتخزين الحبوب، البذور والبقول الجافة، وبغرض إثراء تشكيلة التخزين والتسويق ألحقت بها وحدتان لمباشرة هذا النشاط وهما وحدة عين بسام وسور الغزلان.

2 تقديم التعاونية

العنوان: تعاونية الحبوب والخضر الجافة ساحة المحطة ولاية البويرة.

2-1- الموقع الجغرافي: تقع تعاونية الحبوب والبقول الجافة شمال مقر الولاية يحدها شمالا محطة المسافرين وغربا محطة السكك الحديدية ومن الجنوب ثانوية الهواري بومدين ومن الشرق الطريق العام المؤدي إلى وسط المدينة

2-2- المساحة الكلية: تتربع تعاونية الحبوب والبقول الجافة على حوالي 2500 متر مربع.

2-3- نشاط التعاونية: يتمثل نشاطها في تسويق الحبوب والخضر الجافة (القمح الصلب واللين الخرطال، الشعير) والخضر الجافة (حمص، فاصوليا، الأرز) والأسمدة ومضادات الأعشاب.

3 إمكانيات التعاونية

تتوفر التعاونية على مجموعة من الإمكانيات البشرية، التخزية والإنتاجية والتي تتمثل في الآتي:

3-1- الإمكانيات البشرية: تتوفر التعاونية على إمكانيات بشرية هامة يبلغ عدد المستخدمين بها 177 مستخدم موزعين حسب الجدول التالي:

جدول رقم (04): عدد المستخدمين وتوزيعهم حسب مهامهم بالتعاونية.

العمال	العدد
الإداريون	15
عمال المخازن	35

مصلحة الاستثمار	42
الصيانة	06
مصلحة دعم الإنتاج	05
المتعاقدين	17
الأمن	57
المجموع	**177**

المصدر: معلومات مقدمة من نائب مدير المالية والمحاسبة.

3-2- الإمكانيات التخزينية

حسب احصائيات سنة 2018:

- تبلغ قدرة التخزين الاجمالية بالتعاونية حوالي 1008000 قنطار. وهي تتوزع كالآتي:
- الحبوب والبذور قدرة التخزين 488000 قنطار سنويا. وهي مقسمة كالأتي:
- بالنسبة للحبوب قدرة التخزين 440000قنطار سنويا.
- بالنسبة للبذور قدرة التخزين 48000 قنطار سنويا.

3-3- الإمكانيات الإنتاجية

تنقسم الامكانيات الإنتاجية في التعاونية إلى انتاج محلي ومستورد.

3-3-1- بالنسبة للإنتاج المحلي: تقدر الكمية الاجمالية للانتاج المحلي خلال سنة 2018 ب: 955.750.80 قنطار مقسمة على النحو الآتي:

- القمح الصلب 79770.9 قنطار.
- القمح اللين 77578.8 قنطار.
- الشعير 78477.6 قنطار .
- الخرطال 1653 قنطار.

- الحمص 23640 قنطار.
- العدس 3480 قنطار.

3-3-2- بالنسبة للمحصول المستورد: تقدر الكمية الاجمالية للإنتاج المستورد

ب: 1.134.990.3 قنطار خلال سنة 2018 مقسمة على النحو التالي:

- يقدر الإنتاج المستورد بالنسبة للقمح اللين ب: 1051769.60 قنطار.
- يقدر إنتاج القمح الصلب المستورد ب: 183220.70 قنطار.

ثالثا: العلاقات التجارية للتعاونية دورها وأبعادها الإستراتيجية

تربط التعاونية علاقات تجارية مع أطراف خارجية عديدة، كما تؤدي دورا هاما في تنشيط وتنمية الاقتصاد المحلي، ولها أبعاد استراتجية تسعى لتحقيقها.

1. **مصادر المخزونات:** تقوم التعاونية بشراء القمح بأنواعه من الفلاحين خلال حملة الحصاد والدرس من كل سنة كإنتاج وطني، وبما أن هذه الكمية تختلف من سنة إلى أخرى، ولتغطية النقص الملحوظ في الكمية الموجهة عامة للاستهلاك البشري، يستورد الديوان المهني الجزائري للحبوب كمية هامة من الخارج وثم توزيعها عبر التعاونيات الموجودة على القطر الوطني حسب متطلبات كل تعاونية.
2. **مستويات التسويق:** التعاونية لا تسوق مخزونها من القمح بأنواعه مباشرة، بل هناك برنامج أعده الديوان الجزائري المهني للحبوب الذي يضبطه لتفادي نقص توزيع أو التموين على المستوى المحلي والوطني ومن زبائنها على المستوى المحلي:
   - المطاحن العمومية.
   - المطاحن الخاصة.
   - الفلاحون اثناء موسم الحرث والبذر.
3. **دور التعاونية:** تؤدي تعاونية الحبوب دورا هاما في تنشيط وتنمية الاقتصاد المحلي ومن أهم الأدوار التي تقوم بها:
   - شراء المحصول الزراعي المحلي من الفلاحين.

- تهيئة البذور وتسويقها للفلاحين.
- تخزين الحبوب والبذور المحلية والمستوردة.
- تسويق الحبوب للمطاحن العمومية والخاصة.
- تسويق البذور، المبيدات والأسمدة للفلاحين.

4- أبعادها الإستراتيجية: للتعاونية أبعاد استراتجية تتمثل في:

- بذل كل الجهود لإعادة الاعتبار للإنتاج المحلي وذلك بتوفير كل احتياجات الفلاحين من البذور.
- تعزيز مكانتها في السوق الوطنية من خلال التوزيع مع موازاة التطور التكنولوجي العالمي في ميدان الإنتاج الزراعي .
- توفير احتياجات المطاحن العمومية والخاصة من الحبوب لتجنب النقص في التموين.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزونات

يقوم المدقق الداخلي بعملية التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم إجراءات وطرق العمل التي تنظم عمليات الاستغلال في كل من قسم التموين ، المخزونات وقسم المبيعات وذلك بالتحقق من احترام المبادئ المحاسبية المنصوص عليها، وكذا التحقق من مسك الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية، وتحديد أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها. لقد تم تقييم نظام الرقابة الداخلية للتعاونية بالاعتماد على احدى الطرق المستعملة في التقييم والتي تم تناولها في الجانب النظري للدراسة وهي طريقة قوائم الاستقصاء، وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على رئيس مصلحة التموين ورئيس مصلحة تسيير المخزونات وكذلك رئيس مصلحة المبيعات. لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب يتناول المطلب الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات، وفي المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزون، تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات

من أجل القيام بعملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات وبناء على أسئلة الاستقصاء التي قدمناها لرئيس مصلحة التموين تم استخراج نقاط القوة والضعف.

أولا: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المشتريات

جدول رقم (05): قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المشتريات

الأسئلة	نعم	لا
– هل هناك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟	×	
– هل كل الطلبيات مرقمة ترقيما مسبقا؟	×	
– هل تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب الشراء إلى المورد؟	×	
– هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن الأسعار ليست أغلى من أسعار السوق؟	×	
– هل تعد مذكرة (سند) استلام لكل إدخال؟	×	
– هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام أو لها سجل دائم للاستلامات؟	×	
– هل يتم مقارنة المواد المستلمة المشترات مع أوامر الشراء؟	×	
– هل توجد هناك اجراءات لفحص المواد المستلمة للتحقق من سلامتها؟	×	
– هل يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء؟		×
– هل يتم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الإستلام؟		×
– هل يعد ويراقب ميزان مراجعة الموردين، ويقارن بإجمالي الموردين شهريا على الأقل؟	×	
– هل يتم التبليغ عن المواد التالفة والمعطوبة؟	×	

ثانيا: تحليل نتائج الاستقصاء

سوف يتم تحليل نتائج الاستقصاء أعلاه باستخراج نقاط القوة والضعف كالآتي:

1- نقاط القوة

- توجد بالمؤسسة مصلحة للمشتريات مستقلة عن قسم الحسابات وقسم الاستلام والشحن، وهذا الاستقلال يضمن تحقيق تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة.
- تؤدي مصلحة المشتريات عملها باستعمال طلبيات مرقمة مسبقا تستعمل حسب تسلسل أرقامها.
- تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب شراء إلى المورد، وتكون مصادقة من طرف مدير الاستغلال.
- هناك أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء يقومون بمراقبة دورية للأسعار.
- تعد مذكرة استلام لكل ادخال للتأكد من أن الكميات الداخلة هي الكميات الظاهرة على الفواتير لابد من استقبالها من طرف شخص مستقل يعد الكمية ويتفحص النوعية ويسجلها على مذكرة استلام.
- تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام وذلك تفاديا لتكرار الدفع مرة ثانية عند استلام الأجزاء الباقية من الطلبية.
- يتم مقارنة المواد المستلمة المشترات مع أوامر الشراء من حيث الكمية والنوعية والجودة والسعر.
- القيام بفحص المواد المستلمة والتحقق من سلامتها بوسائل مختلفة منها فحص الوثائق الخاصة بعملية الشراء وإعادة احتساب الفواتير وإعادة وزن وحساب الكميات المستلمة.
- تتم مراقبة ميزان مراجعة الموردين ومقارنته بإجمالي الموردين شهريا.
- تتولى مصلحة التموين الإبلاغ عن المواد التالفة والمعطوبة مباشرة بعد استلام الطلبية واكتشاف المواد غير صالحة، أو النقص في الكمية المطلوبة.

2- نقاط الضعف

- عدم وضع ترقيم تسلسلي لأوامر الشراء.
- عدم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزون

للمخزون أهمية كبيرة في التعاونية بسب كثرة عمليات دخول السلع وخروجها من المخازن، ولتقييم نظام الرقابة على المخزونات اجرينا مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير المخزون ومن خلال ذلك قمنا باستخراج نقاط القوة والضعف.

أولا: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المخزون

جدول رقم (06): قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المخزون

الأسئلة	نعم	لا
– هل يوجد قسم خاص بالمخزونات يتم من خلاله تسيير المخزونات؟	×	
– هل تتبع التعاونية الجرد الدائم في تقييم مخزوناتها؟	×	
– هل مخزونات التعاونية مصنفة تصنيف خاص؟	×	
– هل التسجيل المحاسبي للمخزونات يكون مرفق بوثائق تثبت العمليات التي تم القيام بها؟	×	
– هل يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات؟	×	
– هل يوجد جرد مفاجئ للمخزون؟		×
– هل تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع؟	×	
– هل يحضر مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي؟		×
– هل يتم الإحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة؟		×
– هل المخزونات محماة ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة؟	×	

ثانيا: تحليل نتائج الاستقصاء

1– نقاط القوة

– وجود قسم خاص بالمخزونات يتم من خلاله تسيير المخزونات تحت مسؤولية أمين خاص الذي يقوم بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات وهذا عن طريق تقارير مفصلة.

- تتبع التعاونية نظام الجرد الدائم بالإضافة إلى الجرد الدوري (الشهري والسنوي)، يتم تنفيذ الجرد الشهري من خلال تكوين لجنة مختصة في عملية الفرز والمعاينة والجرد السنوي تنفذه لجنة أخرى بنفس مهام اللجنة الأولى، وفي آخر المطاف تجمع نتائج اللجنة الأولى والثانية ويتم استخراج الفروق بينهما وتحليلها من ناحية الكمية والقيمة.
- المخزونات مصنفة حيث يوجد لكل صنف حساب خاص.
- التسجيل المحاسبي للمخزونات مرفق بوثائق (مذكرة استلام مذكرة اخراج....الخ).
- يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات.
- تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع.
- المخزونات محماة ضد السرقة وذلك لتوفر المخازن على نظام أمني صارم من خلال توفير قدر مناسب من الحراسة ووضع المخزونات في أماكن مع تزويدها بوسائل الإطفاء.

2- نقاط الضعف

- عدم وجود جرد مفاجئ للمخزون، حيث نجد أن كل عمليات الجرد يكون مخططا لها مسبقا.
- عدم حضور مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي.
- عدم الاحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

للوصول إلى نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة على المبيعات، تم إعداد مجموعة من الأسئلة، تم الإجابة عليها من قبل رئيس مصلحة المبيعات ومن ثم تحليل النتائج المتوصلة إليها.

أولا: قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية على المبيعات

قمنا بإعداد قائمة الاستقصاء لدورة المبيعات عن طريق اختيارنا لمجموعة من الأسئلة التي رأينا أنها ستمكننا من اكتشاف الانحرافات في هذه الدورة والتي سنعرضها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (07): قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المبيعات

الأسئلة	نعم	لا
– هل توجد مصلحة مستقلة للمبيعات؟	×	
– هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها (بتأشيرات) قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع؟	×	
– هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت؟	×	
– هل كل الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا ومسجلة؟	×	
– هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن أو من طرف شخص من عمال مصلحة الإرسال؟	×	
– هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؟	×	
– هل الإمضاء على المستندات يكون من مسؤولية شخص مؤهل قانونيا؟	×	
– هل يتم تجديد ملفات الزبائن؟		×
– هل توفر التعاونية على سجل خاص بالطلبيات وسندات التسليم؟	×	
– هل تتمكن التعاونية من تحصيل ديونها الموجودة سابقا؟		×
– هل تعتمد التعاونية في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي أم بطرق أخرى؟	×	
– هل تراقب كل فواتير البيع (من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات....الخ)	×	

ثانيا: تحليل نتائج الاستقصاء

سوف يتم تحليل نتائج الاستقصاء الخاص بدورة المبيعات في التعاونية، عن طريق استنتاج نقاط القوة والضعف كما يلي:

1- نقاط القوة:

من خلال أسئلة الاسقصاء التي أجريناها مع رئيس مصلحة المبيعات يمكننا تلخيص نقاط القوة في:

- وجود مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع
- كل عملية بيع تتم بعد استلام الطلبيات وفحصها والتأشير عليها قبل إرسال البضاعة من طرف مصلحة البيع.
- مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت.
- تقوم التعاونية بترقيم فواتيرها ترقيما مسبقا ومسجلة.
- البضاعة الخارجة تراقب من طرف شخص مستقل.
- مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات.
- الإمضاء على المستندات من طرف مسؤول مؤهل قانونيا.
- توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبيات وسندات التسليم.
- إعتماد التعاونية في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي لتجنب الديون.
- توجد هناك سياسة ثابتة للأسعار ولشروط البيع تستطيع التعاونية من خلالها تقديم التسهيلات والخدمات المناسبة لزبائنها.

2- نقاط الضعف

أما نقاط ضعف نظام الرقابة على المبيعات فتتمثل في:

- عدم تجديد ملفات الزبائن.
- صعوبة تحصيل ديون الشركة الموجودة سابقا.

وفي الأخير يمكن القول أن نقاط الضعف التي سبق ذكرها لها تأثير على الأهداف المسطرة والموضوعة من طرف التعاونية، وتؤدي إلى نقص فعالية نظام الرقابة الداخلية، ولذلك سنحاول تقديم بعض الاقتراحات من أجل الحصول على نظام رقابة فعال:

- يجب على التعاونية فرض رقابة على زبائنها من خلال تحديد ملفاتهم سنويا.
- يجب على التعاونية ايجاد الطرق المناسبة لتتمكن من تحصيل ديونها الموجودة سابقا.
- يجب على مصلحة التموين التحقق من كافة العقود واتفاقيات الشراء.
- يجب على مصلحة تسيير المخزون العمل على توفير أماكن آمنة لحفظ سجلات المخزون (COFFRE FORT).
- يجب الاستعانة بالإضافة إلى الجرد الدائم في تقييم مخزونات التعاونية على الجرد المفاجئ وذلك لبسط الرقابة الجيدة والفعالة على المخزونات وحمايتها من كافة المخاطر.
- يجب أن يحضر مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي.
- العمل على تحقيق الأهداف المسطرة وفقا للمخطط السنوي.

المبحث الثالث: إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات

سبق لنا القول أن المخزونات هي أكثر العناصر تعرضا للاختلاس فهي معرضة للسرقة من طرف عمال المخازن وأحيانا بالاتفاق بين هؤلاء ومستخدمي مصلحة المحاسبة والمصلحة التجارية، كما تتعرض مبالغها للتزوير بالنقصان من طرف المسؤولين قصد تخفيض الأرباح وبالتالي التهرب من الضريبية على أرباح الشركات.

وعليه حاولنا في هذا المبحث تطبيق الجانب النظري الذي تناولنا فيه إجراءات تدقيق المخزونات على الجانب التطبيقي الذي سنتناول فيه إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات ميدانيا كما هو في الواقع (دراسة حالة).

ينقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، حيث سنتناول في المطلب الأول الإجراءات العملية لتدقيق المشتريات وفي المطلب الثاني الإجراءات العملية لتدقيق المخزون"، أما في المطلب الثالث فسنتطرق إلى الإجراءات العملية لتدقيق المبيعات.

المطلب الأول: الإجراءات العملية لتدقيق المشتريات

تعتبر وظيفة الشراء وظيفة رئيسية في المؤسسات وذلك كون هذه الوظيفة تساهم بنسبة معتبرة في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، وعلى هذا الأساس يكون من المهم القيام بتدقيق داخلي لدورة المشتريات لمحاولة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات. وكمحاولة منا للقيام بأداء هذه المهمة اتبعنا خمسة مراحل.

– **المرحلة الأولى**: قمنا بالتدقيق المستندي لوثائق الثبوتية للمشتريات والمتمثلة في الفاتورة، تذكرة الميزان، وصل الدخول، شهادة التعيير من حيث نوع المنتوج المشترى، المبالغ والتواريخ والمصادقات من طرف المسؤولين على ذلك من خلال ملف الشراء للزبون (N.Y) (الملحق رقم 02) فوجدنا أنه من حيث نوعية المنتوج فهو من الأصناف التي تتعامل بها المؤسسة، بالإطلاع على (الملحق رقم 03) فهو يتمثل في القمح اللين ومن حيث التواريخ أن أول تاريخ يكون لتذكرة الميزان التي كانت تحت رقم 63 بتاريخ 2018/07/02 وبعدها وصل الدخول رقم 09 الذي كان بتاريخ 2018/07/02، تليه شهادة التعيير رقم 09 والتي كانت بتاريخ 2018/07/05، تليها الفاتورة رقم 818 التي كانت بتاريخ 2018/07/05، أما من حيث الكميات فكانت متماثلة في كل من الفاتورة وتذكرة الميزان، وشهادة تعيير النوعية ووصل الدخول حيث كانت تبلغ 2020 كلغ.

أما مبلغ الفاتورة والذي يقدر ب: 69093.55 دج فتأكدنا منه عن طريق إعادة حسابه وذلك بضرب الكمية في السعر حيث تحصلنا على مبلغ 70700,00 دج وطرحنا الخصومات التي تقدر ب 1777.6دج وأضفنا الاسترجاع التي قدرت ب: 171.15 دج فتحصلنا على مبلغ 69093.55 دج وهو نفس مبلغ الفاتورة.

أما من حيث المصادقات فتذكرة الميزان ممضاة من طرف الوزان أما وصل الدخول فمصادق عليه من طرف مسير المخزن، وفيما يخص شهادة التعيير فممضاة من طرف معير الحبوب أما الفاتورة فمصادق عليها من طرف رئيس مصلحة الشراء.

ومن هنا نستنتج في حدود عينتنا أنه لا وجود لتجاوزات فالمنتوج المشترى من الأصناف التي تتعامل بها التعاونية أما التواريخ فتتماشى مع ما تم وضعه من طرف التعاونية من إجراءات شراء أول شيء تذكرة الميزان

وبعدها وصل الدخول يليه تذكرة التعيير وفاتورة الشراء، وفي ما يخص المبلغ فهو صحيح كما بينا ذلك أعلاه وبالنسبة للمصادقات فكل كل شخص في التعاونية يقوم بالعمل الموكل إليه.

– **المرحلة الثانية**: قمنا بمحاولة المقارنة بين فواتير الشراء للزبونين (N.Y) بالرجوع إلى (ملحق السابق رقم 02) والزبون (D.A) (الملحق رقم 04) ودفتر الأستاذ للبنك لدى التعاونية (الملحق رقم 05) من أجل التأكد من أن التعاونية تدفع فعلا مبالغ الشراء لمورديها، فوجدنا أنه بالنسبة لزبون (N.Y) والذي كان مبلغ فاتورته يقدر ب: 69093.55 دج وهو نفس المبلغ المحول إليه من طرف التعاونية في 2018/07/11، أما الزبون (D.A) والذي كان مبلغ فاتورته يبلغ 118904.89 دج وهو نفس المبلغ المسجل في دفتر الأستاذ للبنك لدى التعاونية والذي حول للزبون بتاريخ 20/08/2018. ومن هنا نستنتج في حدود العينة المختارة من العمليات أنه لا وجود لاختلاسات للأموال في التعاونية وان كل ما يشترى يقومون بتحويل مبلغ فاتورته لمورديهم من حسابهم البنكي إلى حسابه ليتم سحبها من طرفه.

– **المرحلة الثالثة**: قمنا بمحاولة التأكد من أن المشتريات يتم فحصها قبل شراءها من طرف فنيين لتأكد من سلامتها وذلك بالإطلاع على (الملحق رقم 06) والذي يتمثل في شهادة التعيير رقم 003299 والتي تتضمن مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في القمح الصلب ليتم قبوله لشراء من طرف التعاونية ونذكر منها نسبة المواد الخاملة، الوزن المحدد، نسبة الماء ونجد من خلال الملحق أنه تم المصادقة على الشهادة من طرف معير الحبوب. ومن هنا نستنتج حسب العينة التي رأيناها وفي حدودها أن التعاونية تتبع هذا الإجراء والمتمثل في فحص البضاعة من طرف فنيين قبل شراءها لتأكد من سلامتها.

– **المرحلة الرابعة**: في هذه المرحلة قمنا بالمقارنة بين مبالغ المشتريات والمبيعات للتأكد من أن كل ما تم شرائه يباع فعلا وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة للمبيعات والمشتريات في 31/12/2018 بالإطلاع على (الملحق رقم 07) ووجدنا أن المبلغين متساويين ويقدران ب: 416523950,00دج. ومن هذا استنتجنا في حدود مارأيناه من وثائق وعمليات أن كل ما تم شراؤه بيع أي لا وجود لسرقات في المشتريات.

– **المرحلة الخامسة**: قمنا بالتحقق من أن التعاونية تقوم بتسجيل مشترياتها حسب ما يسمح به النظام المحاسبي المالي (scf) (الملحق رقم 08) وبالإطلاع على (الملحق رقم 09) التعاونية تقوم بتسجيل مشترياتها في الحساب

380/ البضائع المخزنة ليتم ترصيده مع الحساب 30/مخزونات من البضائع. ومن هنا نستنتج في حدود العينة المدروسة أن التعاونية تتبع النظام المحاسبي والمالي في تسجيل مشترياتها .

المطلب الثاني: الإجراءات العملية لتدقيق المخزون

يعتبر تدقيق المخزون من أهم العمليات التي يجب على المدقق أن يوليها أهمية أثناء قيامه بعملية التدقيق وذلك لحساسية عنصر المخزونات سواء من حيث قيمتها في رأس مال المؤسسة وأيضا لكونها أكثر عرضة للاختلاس والسرقة، لذا على المدقق أن يحاول التأكد من مدى تطبيق المؤسسة لإجراءات تسيير المخزونات وهل تتم بطريقة صحيحة.

سنقوم في هذا المطلب بإبراز إجراءات تدقيق المخزون في التعاونية من خلال مجموعة من المراحل ثم نوضح أهم النتائج المتوصل إليها.

– **المرحلة الأولى**: القيام بالجرد العيني للمخزونات للتحقق من وجودها الفعلي في المخزن ومطابقته مع الأرصدة الموجودة في السجلات، حيث يتم أخذ عينة من المخزونات الموجودة في المخزن والمتمثلة في البذور، فوجدنا بناءا على تصريحات أمين المخزن أن كمية المخزونات بالجرد العيني كانت تقدر ب: 95488.50 قنطار، وبالمقارنة مع الرصيد المحاسبي وجدنا أيضا كمية المخزونات تساوي 95488.50 قنطار بالاعتماد على (الملحق رقم 10)، وبناءا على العينة التي أخذناها نستنتج أن ماهو موجود في المخازن هو نفسه محاسبيا أي لا وجود لسرقات أو اختلاسات في عنصر المخزونات من قبل عمال المخازن والتسجيل يتوافق مع ماهو في الواقع.

– **المرحلة الثانية**: القيام بالتأكد من أن التعاونية تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (Cmp)، وذلك بناءا على ما صرح به نائب مدير مصلحة المالية والمحاسبة، وأنها تطبقها بالشكل التام ووفقا للقوانين المتعارف عليها اطلعنا على بطاقة المخزون المقدمة لنا من طرفه (الملحق 11). فقمنا بحساب التكلفة الوسطية المرجحة (Cmp) بأخذ عينة من مدخلات ومخرجات التعاونية من البذور والتي تتمثل في القمح الصلب من 2018/01/01 إلى 2018/04/31، وذلك كما يلي:

قانون المتوسط المرجح للتكلفة Cmp = (تكلفة الكمية الموجودة + تكلفة الكمية الواردة)/ (الكميةالموجودة + الكمية الواردة)

حيث: في 2018/01/01 كانت كمية القمح الصلب في المخزن 50 قنطار وبلغت قيمته التخزينية 5000دج والتكلفة الوسطية المرجحة 100 دج (بداية المدة).

وفي 2018/01/05 دخلت كمية من القمح والمقدرة ب 3 قنطار بسعر 140دج وبتكلفة 4200دج فأصبحت كمية القمح الموجودة في المخزن تقدر ب 80 قنطار وبتكلفة إجمالية دج 9200=(5000+4200) وبالتالي يمكن حساب التكلفة الوسطية المرجحة كما يلي: (5000+4200)/(50+30)= 115 دج.

وفي 2018/01/15 دخلت كمية اخرى تقدر ب 80 قنطار بسعر 160دج، فأصبحت الكمية الإجمالية الموجودة في المخزن هي 160 قنطار بتكلفة دج 22000=(12800+9200)، ومنه التكلفة الوسطية المرجحة تساوي: (12800+9200)/(80+80)= 137.5دج.

وفي 2018/01/20 خرجت كمية من القمح الصلب والمقدرة ب 80 قنطار، فانخفضت الكمية المخزنة ب: 80 قنطار.

وبالتالي قدرت تكلفة القمح الصلب في المخزن ب: دج 11000=(22000- (80×137.50)) والتكلفة الوسطية المرجحة هنا عند الإخراج هي نفسها عند الإدخال في تاريخ 2018/01/20.

وفي 2018/03/31 دخلت كمية أخرى مقدرة ب 200 قنطار بسعر 220 دج، فأصبحت الكمية الإجمالية الموجودة في المخزن تقدر ب 280 قنطار وتكلفتها دج 55000=(11000+44000)، ومنه التكلفة الوسطية المرجحة تساوي: (11000+44000)/(80+200)= 196.43دج.

ملاحظة: كيس واحد من القمح يساوي 100 كلغ.

ومن كل هذا استنتجنا في حدود العينة التي أخذناها أن التعاونية تطبق نفس الطريقة المصرح بها والتي هي التكلفة الوسطية المرجحة (Cmp)، وتطبقها وفقا للقوانين المتعارف عليها أي بالطريقة الصحيحة وهي أيضا مستمرة في تقييم مخراجاتها بالتكلفة الوسطية المرجحة على مدار السنة وهذا يدل على ان التعاونية تلتزم بالمبادئ المحاسبية في تقييم المخزونات.

– **المرحلة الرابعة:** حاولنا التأكد في هذه المرحلة عن مدى مطابقة رصيد المخزونات في الميزانية مع ميزان المراجعة، فقارنا رصيد المخزونات في الميزانية والمقدر ب: 21.169.745,62 دج بإعتماد على (الملحق رقم 12) مع رصيد المخزونات في ميزان المراجعة (الملحق رقم 13) بعد طرح منه خسائر القيمة.

حيث كان مقدر ب: دج 21.169.745,62 =(24975282.27-3805512.65)، ومنه نستنتج في حدود العينة التي أخذناها أن رصيد المخزونات في الميزانية متطابق مع رصيده في ميزان المراجعة وهذا يدل على صحة ومصداقية القوائم المالية في التعاونية.

– **المرحلة الخامسة:** قمنا بمقاربة بين قسم محاسبة المواد الموجود على مستوى مصلحة تسيير المخزونات والمصلحة التجارية وذلك للتأكد من مدى مطابقة الكميات الموجودة في سجلات قسم محاسبة المواد و المصلحة التجارية (الملحق 14). حيث أخذنا عينة من زبائن وحاولنا التأكد منهم كما يلي:

– الزبون (S.B) مسجل في سجلات المصلحة التجارية بتاريخ 2018/04/21 والفاتورة رقم 2553 وبالكمية 5.20 قنطار، وهو نفس التسجيل في قسم محاسبة المواد ب 5.20 قنطار.

– الزبون (M.B) مسجل في سجلات المصلحة التجارية بتاريخ 2018/04/03 والفاتورة رقم 2042 وبالكمية 6.00 قنطار، وهو نفس التسجيل في قسم محاسبة المواد ب 6.00 قنطار.

من خلال الوثائق نستنتج وفي حدود العينة التي درسناها ومن خلال الوثائق أن الكميات المسجلة في سجلات قسم محاسبة المواد والمصلحة التجارية هي نفسها أي لاوجود لأي أخطاء في التسجيلات الخاصة بالكميات وعدم وجود اختلاسات أو سرقات في عناصر المخزونات.

– **المرحلة السادسة:** حاولنا في هذه المرحلة التأكد من وجود خسائر قيمة للمخزونات أو لا، وبعد اطلاعنا على ميزان مراجعة التعاونية بالرجوع إلى (الملحق 13) وجدنا أنه توجد خسائر للقيمة (حساب/ 39) والمقدرة ب: 3.805.536,65 دج، وأنها تسجلها وفق المبادئ المحاسبية (الملحق رقم 09).

استنتجنا في حدود العينة التي درسناها أن التعاونية تعترف بخسائر القيمة في قوائمها المالية وأنها تسجلها وفق النظام المحاسبي المالي (Scf).

المطلب الثالث: الإجراءات العملية لتدقيق المبيعات

يعتبر إلمام التدقيق الداخلي بدورة المبيعات شرطا ضروريا للمحافظة على مخزونات المؤسسة من سوء الاستخدام والعبث مما يسبب خسارة كبيرة فيها لذا فالمدقق مطالب بالوقوف على هذه الدورة وكذا أهم المستندات والسجلات الخاصة بها، ومن هذا ارتأينا أن نقوم في هذا المطلب بمهمة التدقيق لهذه الدورة من خلال ثلاثة المراحل.

– **المرحلة الأولى**: قمنا بمطابقة بعض الفواتير لبعض الزبائن مع الشيكات البنكية للتأكد من صحة المبالغ الواردة فيها وبالاعتماد على (الملحق رقم 15) الزبون (S.S) كانت مبلغ فاتورته رقم 489 والتي كانت بتاريخ 2018/05/01 يقدر ب 1007440,00 دج وهو نفسه المبلغ الوارد في الشيك رقم 2613783489 وبالاعتماد على (الملحق رقم 16) قمنا كذلك بمطابقة مبلغ الفاتورة رقم 495 والتي كانت بتاريخ 2018/05/11 وبمبلغ 716002,00 دج وهو نفسه المبلغ الموجود في الشيك رقم 541031495 الذي حصل يوم 2018/05/20، وهما نفس المبلغين الموجودين في دفتر أستاذ الزبون (S.S) كمبالغ مدفوعة من قبله لتعاونية الحبوب والخضر الجافة (الملحق رقم 17)، وللتأكد من رصيد الزبون في أخر المدة والذي كان دائن بمبلغ 128500,00 دج اعتمدنا على (الملحق رقم 18) والذي كان بتاريخ 31/12/2018 وهو عبارة عن تأكيد من الزبون على عدم دفعه لذلك المبلغ للتعاونية.

ومن هنا استنتجنا في حدود عينتنا أن المبالغ الواردة في الفواتير كانت صحيحة ولم تتعرض للغش أو التزوير من قبل موظفي قسم المالية والمحاسبة التعاونية، وأن المبلغين قد حصلا فعلا وهما في رصيد التعاونية لدى البنك.

– **المرحلة الثانية**: قمنا بمقارنة بين مبلغ مبيعات البذور لسنة 2018 وذلك بالاعتماد على وثيقة تمثل وضعية مبيعات البذور لسنة 2018 والمنجزة في 2018/12/31 من قبل المصلحة التجارية بالرجوع إلى (الملحق رقم 07) حيث تم بيع 95488,50 قنطار بمبلغ 416523950,00 دج مع المبلغ الوارد في ميزان المراجعة للمبيعات والمشتريات في 31/12/2018 (الملحق رقم 19) والذي كان يقدر ب 416523950,00 دج أي أن المبلغين متساويين. ومن هنا نستنتج في حدود عينتنا أنه لا وجود لأخطاء في مبلغ المبيعات والمبيعات لا تتعرض للغش أو اختلاسات لأنها مسجلة بنفس المبالغ والكميات في جميع المصالح وفي القوائم المالية كذلك.

– **المرحلة الثالثة**: قمنا بالتحقق من التسجيل المحاسبي للمبيعات وذلك للتأكد من أنه مسجل وفق النظام المحاسبي المالي (Scf). فالمبيعات تسجل في الحساب 700/ المبيعات من البضائع بالرجوع إلى (الملحق رقم 12) وبمقارنته مع مدونة الحسابات بالرجوع إلى (الملحق رقم 09). ومن هنا نستنتج في حدود عينتنا أن التعاونية تتبع النظام المحاسبي المالي في تسجيل مبيعاتها.

من خلال محاولتنا للتأكد من مدى تطبيق التعاونية لإجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات ميدانيا وكما هو في الواقع نستنتج في حدود العينات التي درسناها أن التعاونية وبالمقارنة مع ما توصلنا إليه من نتائج تطبق وبشكل كبير هذه الإجراءات من خلال حرصها على المتابعة المستمرة والشاملة لكافة العمليات التي تتم على عناصر المخزونات ابتداءا من فترة دخولها إلى المخازن إلى غاية خروجها منها، مع حرصها أيضا على التسجيل الجيد والمناسب لكافة العمليات وتقييدها في سجلات مناسبة وبالطرق الصحيحة والسليمة، وذلك من أجل منع كافة أنواع الغش والتلاعبات والاختلاسات التي قد تؤثر على عناصر المخزونات وقيمتها.