

جامعة سوهاج
كلية التجارة

امتحان المادة / ٢٠٢٠ / جامعة سوهاج

المادة / حالات رابعة
الفرقة / الرابعة
العدد الاساسي الثاني - ٢٠٢٠
موضوع المحاضرة

تحسين الامور المتداولة
أولاً: تحسين المحزومة ليس آفة المدة

الثاني هللاب لفرقة رابعة بعد ثباتي وثبات
رعايا الإجابة المحفزة على سؤاليه :
الأول / ماه أهمية تحسين المحزومة بالنسبة لمراجع الحسابات ؟ وهل
هو سؤال عن ذلك دائماً (في عدد منهنه)

الثاني ماه العناصر الأساسية لتحسين المحزومة ؟ ماهو
برنامج الرابعة المقترح ؟ (في عدد منهنه)
(رعايا الإصفاة بالإجابة للاهتيا في الإصفاة)
مع تقديري

مقدمة :

تشتمل الأصول المتداولة في كل منشأة على مجموعة من العناصر أو المفردات تختلف باختلاف طبيعة نشاط المنشأة ، ولكل عنصر من هذه العناصر أحكام خاصة بالرقابة الداخلية تختلف باختلاف طبيعة هذا العنصر . وعند قيام المراجع بتحقيق هذه العناصر فإن هناك أهدافاً يجب تحقيقها ، وإجراءات يتعين اتباعها لتحقيق هذه الأهداف .

وفي هذا الصدد يشير معيار المحاسبة الدولي رقم (٥) إلى أنه يجب الإفصاح - بشكل منفصل - عن البنود التالية :

- النقدية : ويشتمل هذا البند على النقدية في الصندوق والحسابات الجارية والحسابات الأخرى مع البنوك .
 - الأوراق المالية (الأسهم والسندات) التي تمتلكها المنشأة لغرض مؤقت غير الاستثمارات طويلة الأجل .
 - المدينون وأوراق القبض .
 - بضاعة آخر المدة (المخزون السلعي) .
- ونتناول في هذا الفصل مناقشة العناصر السابقة .

: المخزون السلعي :

تعرضنا من قبل للعمليات الخاصة بحركة دخول وخروج البضاعة من المخازن وهي المشتريات والمبيعات وأشرنا إلى إجراءات مراجعتها . ولكن يلاحظ في نهاية الفترات المالية أن المنشأة لم تستخدم أو تبيع كل الكميات التي اشترتها أثناء السنة وإنما يبقى لديها بالمخازن كميات ترحل للسنة التالية لاستخدامها أو لبيعها خلالها .

ويتكون المخزون السلعي من العناصر التالية : البضاعة الجاهزة في المنشآت التجارية والبضاعة تامة الصنع في المنشآت الصناعية ، الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) والمواد الأولية وذلك في المنشآت

الصناعية . وسوف نركز على إجراءات تحقيق مفردة المخزون السلعي في المنشآت التجارية .

ويلقى المخزون السلعي عناية كبيرة من جانب المراجعين ويرجع ذلك إلى كونه يمثل عادة أكبر بنود الأصول المتداولة للمنشأة ، كما أنه من أكثرها تعرضا للأخطاء والتلاعب ، بجانب وجود عدد كبير من الطرق البديلة لتقييمه وأن جميع هذه الطرق تحظى بقبول المنظمات المهنية ، وأيضاً لما لتحديد قيمة المخزون السلعي من تأثير مباشر على تكلفة المبيعات وبالتالي على رقم الأرباح الخاص بالسنة المالية .

ولا تختلف أهداف مراجعة المخزون السلعي عن الأهداف العامة المتعلقة بتحقيق الأصول ، وإن كانت الأساليب الفنية التي تستخدم لتحقيق هذه الأهداف تختلف عن الأساليب التي تستخدم لمراجعة الأصول الأخرى ومن ثم تختلف إجراءات التحقق .

ويهدف تحقيق المخزون السلعي للوصول إلى الأهداف التالية :

- ١- التحقق الحسابي والمستندى من صحة أرقام المخزون .
- ٢- التحقق من وجود المخزون .
- ٣- التحقق من ملكية المخزون .
- ٤- التحقق من سلامة تقييم المخزون .
- ٥- التحقق من سلامة إظهار المخزون بقائمة المركز المالي .

إجراءات تحقيق المخزون السلعي :

يبدأ المراجع عملية تحقيق المخزون السلعي بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالنسبة للعمليات المختلفة المتعلقة بالمخزون . ويجب على المراجع في هذا الشأن التعرف على واجبات ومسئوليات أمناء المخازن ، السجلات والدفاتر المستخدمة ، نظام الجرد المعمول به ، الطرق المحاسبية المستخدمة في تسعير المخزون ، وواجبات قسم المراجعة الداخلية بخصوص المخزون .

وبناء على نتائج دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بشأن المخزون السلعي يستطيع المراجع تحديد مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام في تحقيق المخزون وبالتالي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تحقيق المخزون .

ونتناول فيما يلي الإجراءات التي يقوم المراجع باتباعها للوصول إلى كل من أهداف تحقيق المخزون .

(أ) التحقق الحسابي والمستندى من صحة أرقام المخزون :

يمكن للمراجع أن يحقق هذا الهدف بالقيام بالإجراءات التالية :

١- مراجعة قوائم الجرد حسابياً من حيث مراجعة تضرّيبات كميات كل صنف من أصناف المخزون السلعي والأسعار الموجودة في قوائم الجرد ، ومراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لهذه القوائم ونقل المجاميع من صفحة إلى أخرى .

٢- التّحقّق من وجود توقيعات أعضاء لجنة الجرد على قوائم الجرد ومن اعتمادها من رئيس لجان الجرد .

٣- مطابقة مجاميع قوائم الجرد مع أرصدة حسابات أستاذ مساعد المخازن ، ثم مطابقة هذه الأرصدة مع أرصدة حسابات المخازن بالأستاذ العام ، ثم مطابقة الأرصدة الأخيرة بأرصدة حسابات المخزون المختلفة في القوائم المالية .

٤- مراجعة السجلات المخزنية حسابياً ومستندياً ، ومطابقتها مع أذون الصرف والإضافة ، ومطابقتها مع بطاقات الأصناف وكل من يومية البضاعة الواردة والصادرة .

(ب) التحقق من الوجود الفعلي للمخزون السلعي :

يتطلب التحقق من الوجود الفعلي للمخزون السلعي ضرورة إجواء الجرد الفعلي لإثبات وجود المخزون وحالته . ويقع على عاتق إدارة المنشأة محل المراجعة مسئولية القيام بإجراء الجرد الفعلي للمخزون . ويتلخص واجب المراجع في التحقق من أن عملية جرد المخزون قد تمت

وفقاً للأصول والقواعد المرعية وبما يتفق مع طبيعة وظروف المنشأة ،
ويتطلب ذلك قيام المراجع بالإجراءات التالية :

١- فحص وتقييم الإجراءات والتعليمات الموضوعية من قبل الإدارة
لإجراء الجرد لتحديد مدى كفايتها وأى نقاط ضعف بها ، وتقديم
المقترحات التى يراها لازمة .

٢- قيام المراجع شخصياً أو أحد مندوبيه بحضور عملية إجراء الجرد
الفعلى إذا كان ذلك ممكناً ، ولا يهدف المراجع من هذا الإجراء إلى
القيام بالجرد أو الإشراف على إجرائه ، وإنما يهدف إلى ملاحظة
موظفى المنشأة (أعضاء لجان الجرد) خلال تنفيذ عملية الجرد
والتأكد من التزامهم باتباع الإجراءات والتعليمات المحددة وذلك
للتأكد من سلامة إجراء الجرد الفعلى .

٣- التحقق من أن أصناف المخزون المدرجة بقوائم الجرد مما تتعامل
فيه المنشأة . والتعرف على أصناف المخزون المتقادم أو البطىء
الحركة أو التالف .

٤- العد الاختبارى لبعض أصناف المخزون السلى ومطابقة النتائج
التى يصل إليها المراجع مع كميات هذه الأصناف طبقاً لقوائم
الجرد التى أعدها موظفو المنشأة .

٥- الحصول على شهادات من الجهات التى يوجد لديها مخزون خاص
بالمنشأة محل المراجعة تفيد وجود هذا المخزون .

(ج) التحقق من ملكية المنشأة للمخزون :

تتضمن إجراءات التحقق من ملكية المنشأة للمخزون ما يلى :

١- الحصول على شهادة من الإدارة تفيد ملكية المنشأة لكافة عناصر
المخزون الظاهر بالميزانية .

٢- فحص قوائم الجرد للتأكد من عدم دخول البضاعة المملوكة للغير
والموجودة بحيازة المنشأة (مثل بضاعة الأمانة) ضمن رصيد
المخزون السلى .

٣- مراجعة اختبارية لبعض فواتير الشراء المثبتة حول تاريخ الإقفال ومقارنة تواريخ إثباتها في يومية المشتريات مع تواريخ محاضر الفحص والاستلام وأنون الاستلام ومع تواريخ إثباتها كبضاعة واردة في سجل البضاعة الواردة ودفاتر وسجلات المخازن ، ويرمى هذا الإجراء إلى التحقق من أن البضاعة التي دخلت ضمن المخزون تمثل مشتريات سبق تسجيلها في الفترة المالية محل المراجعة .

٤- مراجعة اختبارية لبعض صور فواتير البيع المثبتة حول تاريخ الإقفال ومقارنة تواريخ إثباتها في يومية المبيعات مع تواريخ أنون التسليم ومحاضر الفحص والتسليم ومع تواريخ إثباتها كبضاعة صادرة في سجل البضاعة الصادرة ودفاتر وسجلات المخازن ، ويرمى هذا الإجراء إلى التحقق من أن البضاعة المسجلة كمبيعات في الفترة المالية محل المراجعة قد تم تسليمها للعملاء ، وأن أى بضاعة مبيعة ولكنها لم تسلم للعملاء بعد لم تدخل ضمن قوائم الجرد .

٥- الحصول على شهادات من الغير مثل الوكلاء ومخازن الاستيداع والبنوك .. الخ بكافة البضائع الموجودة في حيازتهم والمملوكة للمنشأة ، مع بيان أى حقوق لهم على هذه البضاعة .

ومن المشاكل المرتبطة بملكية المخزون السلعي موضوع البضاعة بالطريق ، حيث قد توجد في نهاية السنة المالية بضائع بالطريق من البائع إلى المشتري ، وهذه البضاعة يجب تضمينها في مخزون واحد - وواحد فقط - من الطرفين وذلك على أساس من له حق ملكية البضاعة في تاريخ انتهاء السنة المالية . ويعتمد ذلك على شروط شحن أو تسليم البضاعة المتفق عليها في عقد البيع بين الطرفين . فعلى سبيل المثال قد يتم الاتفاق على أن التسليم ظهر السفينة في ميناء الشحن أو قد يكون التسليم ظهر السفينة في ميناء الوصول ، وذلك في التعاقدات البحرية .

فإذا كانت البضاعة بالطريق تم شحنها على أساس التسليم ظهر السفينة في نقطة الشحن (ميناء ليفربول مثلا) فإن حق الملكية ينتقل إلى المشتري بمجرد أن يقوم البائع بتسليم البضاعة لشركة النقل البحري في ميناء ليفربول ، حيث تعمل شركة النقل في هذه الحالة كوكيل للمشتري .

وبناء على ذلك ، إذا كان تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة المشتريية بعد تاريخ الشحن فإن البضاعة بالطريق تدخل كجزء من مخزون هذه المنشأة ويتم إثبات القيمة كالتزام تجاه المورد .

أما إذا كانت البضاعة بالطريق تم شحنها على أساس التسليم ظهر السفينة في ميناء الوصول (ميناء الإسكندرية مثلا) فإن حق الملكية لا ينتقل إلا باستلام المنشأة المشتريية للبضاعة من شركة النقل في ميناء الإسكندرية .

مثال توضيحي :

افترض أن قائمة جرد مخزون البضاعة من أجهزة الفيديو لدى إحدى الشركات التجارية في ٢٠١٣/١٢/٣١ ، تاريخ نهاية السنة المالية ، أظهرت أن المخزون الفعلي يبلغ ٣٥٠ جهازاً . ويفحص عقود شراء وبيع البضاعة ، حتى تاريخه ، اتضح لمراقب الحسابات أن هذا المخزون يتضمن عدد ٢٠ جهازاً مباع لأحد العملاء يوم ٢٠١٢/١٢/٢٥ ولم يتم شحن البضاعة له بعد . كما اتضح أن الشركة تعاقدت مع أحد الموردين على توريد ١٠٠ جهاز يوم ٢٠١٣/١٢/٢٨ تسليم محل المورد وملزالت مشتريات البضاعة بالطريق ، ولذلك لم تظهر ضمن المخزون في قائمة المخزون .

في هذه الحالة يطلب - ثم يفحص ويعيد حساب - مراقب الحسابات من الإدارة تسوية المخزون ليصبح ٤٣٠ جهازاً = ٣٥٠ - ٢٠ + ١٠٠ جهاز . وهو المخزون المملوك للشركة في تاريخ الميزانية ولها عليه كافة الحقوق .

(د) التحقق من سلامة تقييم المخزون :

لا يعد المراجع مسئولاً عن تقييم المخزون وإنما تنحصر مسئوليته في التحقق من سلامة التقييم الذي قامت به الإدارة وذلك باتفاق هذا التقييم مع المبادئ والأسس والطرق المحاسبية المتعارف عليها ، وأن أسس التقييم ثابتة من فترة لأخرى وتتفق مع طبيعة وظروف المنشأة .

والمبدأ العام السائد لتقييم المخزون السلعي المتبقى في نهاية السنة المالية هو سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل . ويتمشى هذا المبدأ مع سياسة الحیطة والحذر التى تقضى بعدم أخذ أى ربح فى الحسبان ما لم يتحقق فعلاً وبضرورة الاحتياط لأى خسارة متوقعة .

ورغم الاتفاق فيما بين المحاسبين على المبدأ العام لتقييم المخزون إلا أنه توجد آراء مختلفة لتحديد المعنى المقصود بكل من سعر التكلفة أو سعر السوق .

أما عن رقم التكلفة فقد يختلف باختلاف الآراء حول ما هى العناصر التى تدخل ضمن هذا الرقم . فبالنسبة للبضاعة المشتراة فإن سعر التكلفة يتضمن سعر الشراء الفعلى مضافاً إليه المصروفات المباشرة التى صرفت على البضاعة كالنقل للداخل والرسوم الجمركية والتأمين وعمولة الشراء . وفيما يتعلق بالمصروفات غير المباشرة والتى لا يمكن تخصيصها على البضاعة المشتراة كمصاريف التخزين ومصاريف الشراء العامة .. الخ فقد اختلفت الآراء بشأن ما يجب إضافته من هذه العناصر أو غيرها لتحديد تكلفة البضاعة المشتراة . ولاشك أن لهذا الاختلاف أثره على أرقام تكاليف البضاعة المشتراة وبالتالي على أرقام تكاليف المتبقى من المخزون السلعي بأنواعه المختلفة .

أما بالنسبة للبضاعة المنتجة بمعرفة المنشأة فتوجد نظريات مختلفة لتحديد تكلفتها . وتختلف هذه النظريات فيما يتعلق بما يجب تحميله من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة على الإنتاج . فنظرية التكاليف الكلية تقضى بتحميل كافة عناصر المصروفات غير المباشرة للإنتاج ، ونظرية التكاليف المباشرة ترى عدم تحميل أى من عناصر المصروفات غير المباشرة للإنتاج ، ونظرية التكاليف المتغيرة ترى تحميل العناصر المتغيرة فقط من هذه المصروفات ، بينما نظرية التكاليف المستغلة ترى تحميل كل العناصر المتغيرة من هذه المصروفات بالإضافة إلى جزء من كل عنصر من العناصر الثابتة منها يتناسب مع الجزء المستغل من الطاقة . ويترتب على هذا الاختلاف فى نظريات تحميل التكاليف اختلاف فى أرقام تكاليف الإنتاج التام والإنتاج الغير تام وبالتالي فى أرقام تكاليف المخزون المتبقى منها .

وبالإضافة إلى ذلك توجد طرق مختلفة لتحديد تكلفة البضاعة المنصرفة من المخازن للإنتاج أو البيع وتقوم كلها على أساس التكلفة الفعلية . ويترتب على هذه الطرق اختلاف في أرقام تكاليف المخزون المنصرف وبالتالي في أرقام تكاليف المخزون المتبقى في نهاية المدة . وأهم هذه الطرق ما يلي : طريقة التمييز المحدد ، الوارد أولاً صادر أولاً ، الوارد أخيراً صادر أولاً ، الأعلى سعراً صادر أولاً ، طريقة متوسط التكلفة .

أما عن سعر السوق ، فإن هناك عدة مفاهيم لسعر السوق أهمها ما يلي :

- صافي القيمة البيعية : ويقصد بصافي القيمة البيعية صافي ما ينتظر تحصيله من بيع مخزون آخر المدة . ويتحدد صافي القيمة البيعية للبضاعة الجاهزة والإنتاج التام على أساس سعر البيع المتوقع مخصوصاً منه مصروفات البيع والتوزيع المتوقعة .

- سعر الإحلال الجارى : ويقصد بسعر الإحلال أو الاستبدال الجارى السعر المقرر لشراء وحدات مماثلة في تاريخ الميزانية للوحدات الموجودة في المخازن .

هذا ويختلف المحاسبون في تطبيق أساس سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل ، فيرى البعض أن يؤخذ أقل السعرين بالنسبة لكل بند (صنف) على حدة ، في حين يرى البعض الآخر أن يؤخذ أقل السعرين بالنسبة لكل مجموعة من البنود ، بينما يرى فريق ثالث أن يؤخذ أقل السعرين بالنسبة للمخزون ككل . ولتوضيح الفرق بين التطبيقات الثلاثة نورد المثال التالي :

بيان	التكلفة الأصلية	القيمة السوقية	التقييم على أساس البنود	التقييم للمجموعات	التقييم لكل المخزون
مجموعة (١) :					
بند (أ)	٢٠٠	٣٠٠	٢٠٠		
بند (ب)	٤٠٠	٢٥٠	٢٥٠		
بند (ج)	٥٠٠	٣٠٠	٣٠٠		
مجموع	١١٠٠	٨٥٠	٧٥٠	٨٥٠	
مجموعة (٢) :					
بند (س)	١٠٠	١٥٠	١٠٠		
بند (ص)	٨٠٠	١٦٠٠	٨٠٠		
بند (ع)	١٠٠٠	٦٠٠	٦٠٠		
مجموع	١٩٠٠	٢٣٥٠	١٥٠٠	١٩٠٠	
إجمالي	٣٠٠٠	٣٢٠٠	٢٢٥٠	٢٧٥٠	٣٠٠٠

ومن دراسة هذه الأرقام يلاحظ الآتي :

- أن المنشأة إذا طبقت قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على كل بند على حدة فإن قيمة المخزون في هذه الحالة تكون ٢٢٥٠ جنيه .
- بينما لو طبقت المنشأة القاعدة على مجموعات البنود المتشابهة فليق قيمة المخزون في هذه الحالة تكون ٢٧٥٠ جنيه .
- أما إذا طبقت المنشأة القاعدة على كل المخزون فإن قيمة المخزون في هذه الحالة تكون ٣٠٠٠ جنيه .

هذا ويمثل تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على كل بند من بنود المخزون التطبيق الأكثر شيوعاً في الحياة العملية ، حيث أنها تتسم بدرجة عالية من الحيطة والحذر ، أما إذا طبقنا القاعدة على مجموعات البنود المتشابهة أو على كل المخزون فإننا بذلك نتجاهل الخسارة المحتملة في بعض الأصناف (البنود) وهذا يؤدي إلى تفرغ قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل من مضمونها .

وتجدر الإشارة إلى أنه في جميع الأحوال وإياً كانت الطريقة المتبعة فإنه يجب مراعاة الثبات والاستمرار في تطبيق إجراءات التقييم خلال الفترات المحاسبية التالية .

وللتحقق من سلامة تقييم المخزون يقوم المراجع بالإجراءات التالية

١- فحص الأسس المتبعة في تقييم المخزون بأنواعه المختلفة في المنشأة محل المراجعة ، والتحقق من اتفاقها مع المبادئ والأسس والطرق المحاسبية المتعارف عليها ، والتحقق أيضاً من ملائمتها لطبيعة المخزون الذي تتعامل فيه المنشأة وظروفها .

٢- مقارنة الأسس المتبعة في تقييم المخزون في الفترة محل المراجعة بالأسس السابق اتباعها في الفترة المالية السابقة . وفي حالة وجود أي تغيير في أسس أو طرق التقييم يجب على المراجع التحري عن أسبابه ، وتحديد آثاره على قيمة المخزون ورقم الأرباح والإفصاح عن ذلك في تقرير المراجعة .

٣- فحص اختياري لقيم بعض عناصر المخزون للتأكد من سلامة تطبيق طرق تقييم أنواع المخزون التي تتبعها المنشأة ويتم ذلك عن طريق :

- مقارنة بعض أسعار التكلفة الواردة بقوائم الجرد مع الفواتير وسجلات التكاليف وأي مصادر أخرى تمكن من تحقيق التكاليف .

- مقارنة بعض أسعار السوق الواردة بقوائم الجرد مع أسعار الشراء الأخيرة أو قوائم أسعار الموردين أو دراسة الاتجاهات في أسعار البيع في الفترة التالية .

- فحص قيم أصناف المخزون المتقادمة والبطيئة الحركة والتالفة والتحقق من معقوليتها .

٤- تنفيذ أسلوب المراجعة التحليلية حيث :

- تقارن معدلات دوران المخزون في الفترة الحالية بالمعدلات في الفترة السابقة ومعدلات الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ، والتحرى عن أسباب أية اختلافات جوهرية .

- تقارن نسبة كل نوع من المخزون السلعي إلى القيمة الكلية للمخزون في الفترة الحالية مع نسب الفترة السابقة ، والتحرى عن أسباب أية اختلافات جوهرية في هذه النسب .

٥- الحصول على شهادة من إدارة المنشأة تفيد صحة تقييم المخزون بأنواعه المختلفة ، وثبات الأسس والطرق المتبعة في التقييم .

(هـ) التحقق من سلامة إظهار المخزون بقائمة المركز المالي :

يقوم المراجع بتحقيق سلامة إظهار المخزون السلعي بقائمة المركز المالي بمراجعة ما يلي :

١- إظهار كل نوع من أنواع المخزون السلعي على حدة مثل المواد الأولية والإنتاج الغير تام والإنتاج التام والبضائع الجاهزة .

٢- إظهار المخزون التالف والراكد بصورة مستقلة في الميزانية .

٣- الإفصاح عن أي رهن أو حقوق للغير على المخزون السلعي .