

المحور الثامن: تدقيق دورة المخزون (التخزين)

تشتمل المخزونات على عدة عناصر تختلف عن بعضها البعض من ناحية الخصائص و الصفات التي تبين نوع هذا المخزون و تميزه عن الأنواع الأخرى، ومن أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف شامل له و إبراز الأنواع و التصنيفات الأساسية له كذلك .

1- تعريف المخزونات:

تتمثل في مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة و التي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها و توريدها أو استهلاكها في عملية الإنتاج و التحويل أو الاستغلال بشكل عام و تسمى بالمصطلح المحاسبي "المخزونات" و يرمز لها بالرمز "3" و تعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة و تتضمن ما يلي:

- مخزونات تملكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة؛
- مخزونات قيد الإنتاج لغرض البيع؛
- مخزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات؛

2- التقسيم المحاسبي للمخزونات:

- تشمل على صنفين أساسيين من السلع هي:
- المخزونات التي اشترتها المؤسسة قصد المتاجرة أو التصنيع، و تتمثل في البضائع الجاهزة للبيع و المواد و اللوازم و التوريدات الأخرى؛
 - المخزونات الناتجة عن الاستغلال و التي تتمثل في المنتجات نصف مصنعة و المنتجات تحت التشغيل و المنتجات التامة الصنع و الفضلات، و توجد حسابات أخرى مشكلة لمجموعة المخزونات و هي الخاصة بالتسوية مثل المخزون لدى الغير و حساب المشتريات من المخزون و كذلك الحساب الأخير الذي يستقبل المتونات أو المخصصات المشكلة عند ملاحظة تني أو تدهور في قيمة مختلف عناصر المخزونات.

3- تصنيف و تمييز المخزونات:

تقوم إدارة المخزون بوضع تفصيل شامل للمخزونات و تحديد دقيق للخصائص المميزة لها عن باقي المخزونات الأخرى، بطريقة يسهل الوصول إليها و تساعد في تسهيل عمليات الحفظ و الصرف لهذه المخزونات، و من أجل تحقيق ذلك تقوم إدارة المخزن بالتصنيف و التمييز للعناصر المخزنة:

3-1- تصنيف عناصر المخزون:

هو عملية فرز و حصر الأنواع المتشابهة و المتقاربة من المخزونات في فئات أو مجموعات ثم تقسيم كل مجموعة من هذه المجموعات إلى أخرى ثانوية على أساس التشابه أو التقارب أو الترابط أو التجانس أو التماثل.

3-2- تمييز عناصر المخزون:

- يتم بالتمييز بالأحرف و الأرقام أو بالألوان أو علامات خاصة بالمؤسسة.
- و يستخدم كل من أسلوب التصنيف و التمييز لفوائد كثيرة نذكر منها:
- سهولة التعرف على الأصناف و وضعها تحت تصرف الجهة التي تحتاجها؛
- تسهيل عملية جرد و تنظيم حساب مجاميع المخزون؛
- تسهيل عملية التنظيم داخل المخزن؛
- التعرف على موجود المخزونات لمنع تكرار الشراء و بالتالي سهولة تقييم المخزونات؛
- زيادة التخلص في الأعمال إذ يتم إفراد لكل قسم بمجموعة من المخزونات و تحديد عدد و نوع العاملين فيها؛
- معرفة المخزونات التي لها خصوصيات خطيرة و عزلها كما في تخزين المواد السلامة و القابلة للاشتعال؛
- سرعة الوصول إلى المخزونات داخل المخزن و تحديد الأماكن المطلوبة بدقة؛
- متابعة رصيد المخزونات داخل المخزن (الحد الأدنى، الحد الأقصى، نقطة إعادة الطلب)، و هذا ما يزيد في فعالية الرقابة على المخزونات و الجرد وتقييمها.

4- مستويات عناصر المخزون:

هي التي توضح حالة الأصناف داخل المخازن، و تتكون مستويات المخزون مما يلي:

مستويات عناصر المخزون هي التي توضح حالة الأصناف داخل المخازن، و تتكون مستويات المخزون مما يلي:

4-1- الحد الأدنى: و هو المستوى الذي يجب أن يبقى المخزون من الصنف ثابتا عنده في المخازن.

4-2- حد الطلب: و هو مستوى المخزون من الصنف الذي يجلب إعادة طلب الصنف عنده لتموين المخزن قبل انخفاض المخزون منه إلى مستوى الحد الأدنى.

4-4- الحد الأعلى: و هو مستوى المخزون من الصنف الذي يعتبر تجاوزه إسرافا في التخزين.

5- أهمية تدقيق عناصر دورة المخزون:

تأتي أهمية تدقيق و فحص عناصر المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر

الميزانية ألي مؤسسة صناعية أو تجارية تؤكد هذه الأهمية النواحي التالية:

- يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاط يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون و كميات كبيرة مما يزيد في أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها لا تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العالقة من مستخدمي القوائم المالية؛

- تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو الخسارة و ذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون و يترتب عن ذلك ما يلي:

- تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية في نهاية السنة، من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون و الدقة في تحديد أسعار المخزون و طرق تقييمه، و التعرف على طرق الجرد المتبعة.

6- أهداف عملية تدقيق المخزون

إن تناول الأهداف المتعلقة بعملية تدقيق المخزون أمر ضروري للتوصل إلى نتائى مقبولة في هذا البحث ، لأنه بمجرد أن يتعرف المدقق على هذه الأهداف و الخاصة بكل عملية من العمليات المالية داخل المؤسسة يمكنه التعرف على مواطن الخطر و التحريفات التي يمكن أن تحدث و تؤثر على صحة المعلومات المحاسبية، و تتمثل في ما يلي: - الاكتمال، الوجود، الملكية، التسجيل المحاسبي، التقييم.

6-1- الاكتمال:

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءها، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا و لم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها و مدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق.

6-2- الوجود:

يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعال على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك مثل وصلات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن، و إجراء الفحص على بطاقات المخزن و ترقيمها و مدى تمثيلها للمخزون الفعلي.

6-3- الملكية:

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على التدفق أن يتحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير و الحصول على مصادقات من الموردين ، كما يجب أن يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها.

6-4- التسجيل المحاسبي:

يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا بتسجيل موجودة فعال و أنها تتعلق بأحداث مالية متعلقة بالمخزونات، كأن يسجل المحاسب مثال إحدى عناصر المخزون بالاعتماد على فاتورة الشراء و وصولات استلام المخزون و فواتير قيد الاستلام.

6-5- التقييم:

ينبغي على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة و التحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة لأخرى، و في حالة تغيير المؤسسة لطريقة التقييم الذي من شأنه أن يحدث تغيير في صافي الدخل، لذلك يجب على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة تفصح عن الفرق الذي نشأ عن هذا التغيير في شكل ملاحظات مرفقة في تقارير مالية.

7- إجراءات تدقيق المخزون:

تختلف إجراءات التدقيق في هذه الدورة حسب طبيعة وحجم النشاط الممارس، كما يعتبر المخزون القلب النابض للمشروع كونه يحافظ على استمرارية النشاط، تتميز كذلك بتنوع و كثرة الحركة مما يطلب نظام رقابي فعال، من أهم الاجراءات نجد ما يلي:

7-1- تدقيق قسم التخزين:

- معرفة وضعية قسم التخزين في الهيكل التنظيمي للشركة والسلطة الهرمية التابع لها مع الاطلاع على صلاحيات ومسؤوليات أمين المخزن؛

- التأكد من وجود إجراءات عملية ورقابية متسلسلة في قسم التخزين والعمل على تطبيقها بشكل جيد، بهدف مدى قوة النظام الرقابي المتبع في منع أو كشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة؛

- التأكد من تعيين أمين مخزن بمواصفات معينة تسمح له بمتابعة ومراقبة حركة المخزون بشكل جيد مثل: الخبرة المهنية، التعليم المقبول، التخصص، الأمانة، المواظبة، السن؛

- تعيين أعوان المخزن للقيام بعدة أعمال كالشحن والتفريغ، الفرز والتبويب، الجرد المادي ..و على أمين المخزن الإشراف على أعمالهم لتقديم الإمدادات في الوقت المناسب؛
- التأكد من وجود نظام مستندي مثل البطاقات ودفاتر متابعة وجرد المخزون ووصولات الدخول والخروج، كما يمكن الاستعانة بالبرامج المعلوماتية بشرط توفر الحماية والمسؤولية؛
- التأكد من الاعتماد على نظام مخزون الأمان بشرط تحديد مقاييس معينة مثل: نوع السلعة، الكمية المحتفظ بها لكل صنف باستخدام أساليب جهاز الإنذار المتبعة؛
- الوقوف على مدى حجم وكفاية الحماية المتوفرة للمخزن سواء كانت ذات طابع أممي، مهني، تقني (التكليف، تاريخ الصالحة...)
- فحص البرامج المعلوماتية الخاصة بالتخزين من حيث دقة وسرعة المعالجة، مع عدم تعرضها للمخاطر المحتملة كالإلغاء دون تفويض، كلمة السر، أو القرصنة، الفيروسات.

7-2- التدقيق على مخزون البضاعة:

- تدخل البضاعة التامة بإذن دخول، وبتحقيق المدقق من وجود رقابة كافية على أذونات الدخول، وأن المسجل في بطاقات الصنف كبضاعة داخلية يطابق ما هو مسجل في دفتر أستاذ المخازن و يفحص المدقق الداخلي أذونات الدخول عن فترة معينة كالاتي:
- أن كل أذونات الدخول معتمدة و معدة إعدادا سليما؛
 - التأكد من أن المسجل على بطاقات الصنف ككميات واردة يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن؛
 - في حالة صرف البضاعة من المخازن، فإن المدقق يتأكد من استنزال الكميات المباعة بفحص نظام الاستنزال للبضاعة من المخزن، و أنها سجلت في تاريخ خروجها وليس هناك تأجيل في تسجيل العمليات حيث يتمشى تسجيل البيع في الدفاتر المالية من دفاتر المخازن مع بطاقات الصنف، وعلى المدقق أن يتأكد من أن الأرصدة بعد الإضافة و الخصم للكميات في بطاقات الصنف تتماثل مع الأرصدة في حسابات المخازن وتطابق الاختبار المادي للكميات عندما يتم الجرد المادي للبضاعة بالمخزن؛
 - وحيث أن البضاعة التامة لها قيمة بيعية، فلا يجب أن يكون هناك مسموحا لأمين المخزن إلا في أضيق الحدود و في الحالات الاستثنائية، حيث أن طبيعة المنتج لا تسمح بحفظ المخزون، وأن تراجع مجموعة فواتير مع بطاقات الصنف ودفاتر المخزون.

- إذا كانت بضاعة ترسل كعينة من العملاء بدون قيمة، على المدقق أن يفحص الإجراء المتبع لإرسال العينات حيث يتأكد من اعتماد العينات بواسطة مسئول لا يرتبط بالمخزون ولا بحساب العملاء وهناك مستندات داخلية ملائمة ترتبط بتنظيم الدورة المستندية لهذه العملية، وتحمل أرقاماً متسلسلة وأن هناك اعتماد من المسئول عنها.

7-3- تدقيق تسيير المخزون:

- تقييم مختلف الصعوبات التي تواجههم في تسيير المخزون لبعض السلع ذات العناية الخاصة مثل: مرحلة الاستقبال، التصنيف، التخزين، التكيف بمقاييس معينة، خاصة السلع الاستهلاكية المعرضة للتلف كاللحوم والثمار، الخضر والفواكه، الحليب ومشتقاته؛

- التأكد من وجود أروقة ملائمة لكل عائلة من السلع لتسهيل عمليات الفرز والتبويب من جهة والإمداد المستعجل و عملية الجرد الدوري من جهة أخرى؛

- الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات التي يستخدمها أمين المخزن من حيث قوة إثباتها ودرجة مسؤوليتها، دقة تصميمها من حيث توفر الخانات الملائمة، الألوان، عدد النسخ؛

- التأكد من إصدار أمين المخزن أوامر الشراء لقسم التموين، بعد التأكد من احتياجات المشروع للسلع المطلوبة من الأقسام المعنية بهدف تحديد المسؤولية؛

- التأكد من استخدام بطاقات المخزون لكل نوع من السلع توضح فيه هوية السلعة وحركتها على الأكثر كل طوال شهر، تسجل القيم بالكمية والتكلفة أما المعالجة تتم سواء يدويا أو آليا؛

- التأكد من مسك وصولات الدخول و وصلات الخروج خاصة بالمشروع ذات ترقيم آلي تتابعي مسبق بعدة نسخ ملونة توجه نسخة للقسم المعني وأخرى لقسم المحاسبة والثالثة يحتفظ بها؛

- الوصولات تكون وثيقة إثبات بتوقيع وختم الشخص المسئول عن العملية المنجزة و تعتبر سند مبرر للتسجيل والمتابعة والجرد؛

- التأكد من السلع التي لا تزال على الطريق أو المخزنة لدى الغير، أو المودعة لدى الجمارك أو المقدمة في شكل ضمانات... مما يطلب المدقق مصادقات من الغير كوثيقة إثبات مقنعة؛

- التأكد من التعامل بصرامة مع المردودات الواردة من الزبائن أو التي سترسل للمورد مع تحديد الجهة المسئول عن العيب المسجل، مع معرفة مدة بقائها في المخزن و كيفية معالجتها.

7-4- تدقيق تقييم تكلفة المخزون:

- التأكد من دخول السلع الى المخزن بتكلفة الشراء الممثلة في ثمن الشراء خارج الرسم المسترجع، مع ادراج الأعباء ذات الصلة بعملية الشراء (النقل، الشحن، التركيب..)، و استبعاد مختلف التخفيضات التجارية، التنزيلات... سواء بالفاتورة الأصلية او فاتورة انقاص مستقلة؛
- التأكد من استخدام الطرق القانونية في تسعير المخرجات مع الثبات النسبي في التطبيق، سواء بالتكلفة الوسطية للوحدة المرجحة "CUMP"، الوارد أولا الصادر أولا "FIFO"، أما طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا "LIFO" غير مسموح بها في النظام المحاسبي المالي "SCF"؛
- التأكد من تسعير المخرجات يتم بالتنسيق مع قسم المحاسبة والمالية بما يناسب مدى طبيعة وحجم النشاط الممارس، بهدف تحديد هوامش الربح بما يتماشى مع ظروف السوق؛
- متابعة بقايا العملية الإنتاجية والمهملات، كونها تباع على حالها، أو تسترجع كمادة أولية في المنتجات الثانوية أو ترمى خارج المؤسسة بهدف عدم التأثير على تكلفة المنتج التام؛
- التأكد من عدم إدراج تكلفة عناصر المخزون غير المتعلقة بالنشاط التشغيلي ذات المتابعة الخاصة كالثببتات، التموينات الأخرى، الأغلفة المستهلكة و الأغلفة المتداولة .

7-5- تدقيق عملية جرد المخزون:

- الاطلاع على طرق الجرد المعتمدة في التخزين لكون الجرد الدائم يمثل أكثر رقابة وفعالية بالرغم من أنها مكلفة ومتعبة، أما الجرد المتناوب الذي يسجل في دورات متقطعة قد ينشأ من خلال أخطاء وتجاوزات عديدة يصعب كشفها؛
- ضرورة إجراء الجرد المادي للتأكد من الوجود الفعلي للسلع بالمخازن من أجل مطابقة أرصدها لما هو وراود في دفاتر الجرد والميزانية الختامية كمخزون آخر المدة؛
- يشكل المدقق لجنة مختصة بالجرد المادي للمخزون حسب طبيعة وحجم نشاط المشروع .يرأسها أحد مساعديه لإضفاء المصدقية على الجرد؛
- التأكد من نزاهة وصرامة عمل اللجنة المكلفة بالجرد عن طريق فحص المدقق عينة من السلع التي تم جردها لتقييم عمل اللجنة ومدى الاعتماد عليها في نتائج عملية التدقيق؛
- تجرى عملية الجرد المادي عن طريق العد، الوزن، القياس...، حسب طبيعة السلع، وتتم بحضور المدقق أو أحد مساعديه كما يحدد المدقق الأسلوب المتبع في عملية الجرد؛

- إجراء مقاربات ما بين الجرد المادي ونظيره الجرد المحاسبي لكشف فوارق الجرد الموجبة أو السالبة مع التحري والبحث عن معرفة الأسباب المؤدية للفرق قد تكون مبررة أو غير مبررة؛
- التأكد من أن دفاتر وقوائم الجرد لا تدرج بها سلع غير مملوكة للمشروع، لكونها مبيعة ولن تسلم لأصحابها، أو موجودة بصفة الأمانة، أو مصنفة على أنها تالفة أو منتهية الصلاحية؛
- التأكد من ابلاغ مجلس الإدارة بفوارق الجرد المسجلة بقيم معتبرة خاصة، منها غير المبررة لمعالجة الأسباب وعدم تكرارها مستقبلا.

7-6- تدقيق محاسبة المخزون:

- التأكد من اعتماد المعالجة المحاسبية لحركة المخزون على وصولات الدخول و وصولات الخروج، عند تاريخ حدوثها ورافقها مع الفواتير كونها وسيلة إثبات؛
- التأكد من إجراء التسوية المحاسبية لعناصر المخزون في نهاية كل دورة مالية مثل: خسائر القيمة، المخزون الخارجي، المنتجات والخدمات الجاري إنجازها للإفصاح عنها في الميزانية؛
- التأكد من التمييز ما بين الإنتاج الجاري و المنتجات الوسيطة كون الأول لا يخزن ويظهر في نهاية الدورة، أما الثاني يعتبر من عناصر المخزون ويظهر طوال السنة في دفاتر الجرد؛
- حرص المدقق على عملية التقييم في نهاية الدورة طبقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، لأن الأصل في التقييم يكون بسعر السوق أو سعر التكلفة أيهما أقل، خدمة لمبدأ الحيطة والحذر؛
- التأكد من متابعة خسائر القيمة لأن الحكمة المحاسبية تقضي بعدم احتساب الأرباح إلا عند تحققها أما الخسائر نحتاج إليها قبل وقوعها لعدم تضخيم نتيجة الدورة؛
- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لمختلف عناصر المخزون من حيث التسجيل، و التقييم حسب خصوصية كل نوع للاستفادة منها في محاسبة ومراقبة التسيير.

8- صعوبات عملية التدقيق لعناصر المخزون:

- يعد تدقيق المخزون أمر معقد، و عادة ما يستحوذ على معظم جهد و وقت المدقق نظرا للأسباب التالية:
- يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي، و عادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل؛
- أن المخزون لا يشمل على عنصر واحد، بل يشمل على عدة أصناف؛
- يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي؛

- هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية و تقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الإلكترونيات و المجوهرات و المواد الكيميائية، فقد يضطر المدقق إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية التدقيق؛

- وجود العديد من طرق تقييم المخزون، و عادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق، و خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة؛

- أن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسب الإلكتروني في حفظ و تشغيل بيانات المخزون، مما يجعل المدقق مضطر لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون.