



ביקורת חשבונות

שעור 4- מלאי

מרצה: רוני סיון, רו"ח
מתרגל: אייל אברהם, רו"ח

כללי

• שני שלבי ביקורת:

1. מפקד מלאי - תצפית המבקר על ספירת מלאי - ת"ב 83.
2. ביקורת סעיף המלאי במסגרת הביקורת של הדוחות הכספיים.

כללי

תשומות ביקורת גבוהות יחסית:

1. סעיף מרכזי בדוחות הכספיים של חברה המייצרת/קונה מוצרים ומשווקת אותם. פוטנציאל למניפולציות.

2. סעיף המלאי מתנקז לסעיפי ה"ספקים"/"קניות" והחשבונות הקשורים בהם, בעקבות קניית המלאי או יצורו, ולסעיפי ה"לקוחות"/"מכירות" והחשבונות הקשורים בהם בעקבות מכירת המלאי.

נושאים לדיון

- מועד מפקד המלאי השנתי.
- מומחיות במלאי הנפקד.
- מצבים שונים של המלאי.
- טכניקות במפקד המלאי.
- דוחות מחשב לניהול ופיקוח על המלאי.
- הפרשים בין כמויות המלאי שנספרו לכמויות המלאי הרשומות בספרי המלאי.

הגדרה ומדידה

מלאי (Inventory) הוא נכס, המוחזק לצרכי מכירה במהלך העסקים הרגיל, או לצורך ייצור מוצרים למכירה, או לצורך צריכה במתן שירותים.

מלאי יימדד לפי הנמוך בין עלות לבין שווי מימוש נטו.

תצפית המבקר על מפקד מלאי

מטופל במסגרת תקן ביקורת 83 - "ראיות ביקורת שיקולים נוספים לגבי פריטים מסויימים" (סעיפים 4-18).

התקן כולל את עיקרי נוהלי ביקורת של מפקד מלאי וכן נספח של רשימת תיוג לתצפית על מפקד המלאי.

תצפית המבקר על מפקד מלאי

התקן כולל את עיקרי נוהלי ביקורת של מפקד מלאי

1. נהלי הספירה נערכים ע"י הגוף המבוקר (לא ע"י המבקר), כדי לאמת את מהיימנות כמויות המלאי לתאריך המיפקד, או כדי לאמת את רישומי המלאי המנוהל בשיטת המלאי התמידי.
2. אם המלאי מהותי על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות באשר לקיומו ומצבו של המלאי.
3. אם לא ניתן להיות נוכח בספירה - עליו לבצע בדיקות במועד חלופי, או לפקח עליהן, ולבדוק תנועות המלאי בין המועדים.

תצפית המבקר על מפקד מלאי

- .4 אם נוכחות המבקר אינה מעשית/בלתי אפשרית - ישקול יישום נוהלי ביקורת חלופיים.
- .5 שיקולים של המבקר בתכנון תצפית על מפקד המלאי או ביישום נוהלי ביקורת חלופיים (8.0) - עיתוי הספירה, הסתייעות במומחים וכד'.
- .6 שילוב ספירות מדגמיות - נוהל אימות.
- .7 בדיקת אומדנים לאומדן הכמות בפועל (תבואה בתפזורת. מלאי בצוברים וכד').
- .8 מלאי באתרים שונים- היכן להיות נוכח ומתי.

תצפית המבקר על מפקד מלאי

9. סקירת הוראות ההנהלה:

- יישום נהלי בקרה בתהליך הספירה
 - זהוי פריטים שתנועתם איטית, עתיק, מת ובידולם מהמלאי הרגיל (מהיר)- לצורך הפחתה.
 - זיהוי מלאי של אחרים ומלאי של המבוקר אצל אחרים (מישגור, מלאי שנימכר וכד')
 - בדיקת נאותות חתך המכירות/הקניות- תנועת מלאי בתאריך המאזן או בסמוך לו.
10. ביצוע בדיקות חתך - תנועת מלאי סמוך לתאריך המאזן/הספירה - איתור פרטים במהלך הספירה ובדיקה אם הובאו בחשבון אח"כ.

תצפית המבקר על מפקד מלאי

11. בנסיבות מסויימות, ניתן לספור מלאי במועד שונה מתום התקופה, אם הבקרה פנימית נאותה.

12. אם קיימת מערכת של מלאי תמידי המשמשת לקביעת יתרות מלאי שוטפות- יש לבדוק/להעריך קיום של הפרשים בספירות החלקיות/המידגמית והאם ההפרשים שנתגלו בספירות נלקחו בחשבון בכמויות המלאי לתאריך המאזן.

תצפית המבקר על מפקד מלאי

13. מלאי אצל צד ג' - קבלת אישור המחזיק בד"כ תספק ראיית ביקורת נאותה באשר לכמותו ולמצבו של המלאי. אם מהותי יש לשקול כדלקמן:

- תלות בצד ג'
- ספירה בפועל של המלאי ואימותו או ע"י מבקר אחר
- קבלת אישור של המבקר האחר שהמערכת הרישומית, הבקרה הפנימית מבטיחות ספירה נאותה של המלאי, התאמתו ואבטחתו.

14. מלאי של צד ג' המוחזק אצל המבוקר - בידול המלאי מזה של המבוקר וקבלת אישור בעלי המלאי.

מלאי באתרים שונים

1. מלאי באתרים שונים בישראל

דגשים

- הקפדה שלא תהיינה העברות מלאי בלתי מבוקרות בין האתרים, למניעת השמטת מלאי או כפל ספירה.
- שלמות מפקד המלאי וריכוז נאות של ממצאי הספירה מהאתרים השונים.

מלאי באתרים שונים

2. מלאי במחסני ערובה – מחסן בפיקוח המכס

- עפ"י תקן ביקורת 83 סעיף 18 ניתן בד"כ להסתפק בקבלת אישור המחזיקים, בהסתייגויות מסויימות – מהותיות, אי תלות וכד'.
- עפ"י סעיף 26 להוראות ניהול ספרים, המבוקר חייב לפקוד את המלאי כולו.
- אם המלאי מהותי וקיימת רגישות למצבו- אין להסתפק באישורי מחסני הערובה, אלא יש לבקר את המלאי בפועל, כדי לאמת את קיומו, הבעלות עליו, ומצבו (מלאי ישן, מקולקל, פגי תוקף וכד').
- יש לקבל אישור מחסן הערובה ולוודא אי תלותו בגוף המבוקר ושעיסוקו באחסנה.

מלאי באתרים שונים

מלאי במשגור אצל לקוחות .3

- קבלת אישור מהשגירים (כמות ומצב המלאי) , הכולל הצהרת אי תלות.
- אם מהותי - עריכת מיפקד ואימותו.

מלאי במחסני החברה בחו"ל .4

- ניתן להסתייע ברו"ח בחו"ל (הסתמכות על רו"ח אחרים), ובתנאי שעמדו בתקנים 5-7 לתקני ביקורת ודיווח של הלשכה (1971):
- בעלי כושר מקצועי.
 - בלתי תלויים במבוקר
 - הביקורת נערכה במקצועיות הראויה.

מלאי באתרים שונים

מלאי מלאי בדרך/במעבר- באוניות/ מטוסים - .5 **ללקוחות בחו"ל או מספקים לישראל**

- מלאי בעייתי - מצריך תשומת לב מיוחדת הן מבחינת המפקד והן מבחינת הסטטוס של המלאי - למי הוא שייך (פו"ב , סי"פ וכד') - חתך מכירות/הקניות
- הסתייעות בשטרי המטען וברשימוני היצוא.

מועד מפקד המלאי

בתאריך המאזן (נוח ביותר)

נחסכות ההתאמות בין מועד הספירה לתאריך המאזן.

סמוך לתאריך המאזן

משיכת מלאי מתאריך המפקד לתאריך המאזן- הוספה/גרועה של תנועות המלאי, או תנועות כספיות שמהן ניתן לגזור את הכמויות לאחר ניכוי רווח גולמי.

במועדים שונים בשנת הדוח

הסתמכות על רישום תמידי של המלאי ובדיקת מהיימנותו במועד שונה מתאריך המאזן.

מועד מפקד המלאי

עמידה בהוראות ניהול ספרים - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973

▶ נוהל עריכת מפקד המצאי:

1. 26(א) נישום החייב לפי הוראות אלה לערוך רשימת או ברשותו, לרבות הטובין השייכים לאחרים.
2. (ב) נישום רשאי לפקוד את מצאי הטובין תוך חודש ימים לפני יום המאזן או אחריו ולערוך לאחר מכן את התיאום הדרוש לקביעת ערך המלאי ליום המאזן, ובלבד שנישום הרוצה לערוך את מפקד המצאי יותר מעשרה ימים לפני יום המאזן או אחריו יודיע על כך בכתב מראש לפקיד השומה

מועד מפקד המלאי

עמידה בהוראות ניהול ספרים - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973-המשך

▶ נוהל עריכת מפקד המצאי - המשך

1. (ג)(1) בכפוף לאמור בפסקה (2) נישום המנהל ספר תנועת המלאי בצורה המאפשרת קביעת יתרות רשאי לפקוד את מצאי הפריטים השונים במועדים שונים במשך השנה, בתנאי שפקד כל פריט לפחות אחת לשנה, וערך רשימות מצאי של הפריטים שנפקדו ליום המפקד או ציין את תוצאות המפקד בספר תנועת המלאי והביא בחשבון את התיאומים הדרושים בעת עריכת רשימת המלאי ליום המאזן;

מועד מפקד המלאי

עמידה בהוראות ניהול ספרים - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973-המשך

2. (2) בחר הנישום בשנת מס פלונית לפקוד את המצאי בהתאם לאמור בפסקה (1) יודיע על כך בכתב לפקיד השומה לא יאוחר מתחילת שנת המס; פקיד השומה רשאי תוך ארבעה חדשים מתחילת שנת המס להורות לו בכתב על עריכת מפקד המצאי כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב).

מועד מפקד המלאי

עמידה בהוראות ניהול ספרים - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973-המשך

2. (ד) רשימת המלאי על פי סעיף קטן (א) תיערך על יסוד רשימת מפקד המצאי או כהשלמתה, או על יסוד ספר תנועת המלאי במקרים שבהם בחר הנישום במפקד המצאי כאמור בסעיף קטן (ג); רשימת המלאי תכלול, בין היתר, את הכמויות ואת ערך היחידה לצורך חישוב המלאי שבבעלות הנישום, וכן את הטובין שברשותו של הנישום השייכים לאחרים, וזאת בציון שמות הבעלים ומעניהם.

מועד מפקד המלאי

עמידה בהוראות ניהול ספרים - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973-המשך

מפקד מלאי כללי שלא בתאריך המאזן

ניתן לפקוד את המלאי עד חודש לפני או אחרי תאריך המאזן, ובלבד שנישום הרוצה לפקוד את המלאי יותר מ-10 ימים מתאריך המאזן יודיע על כך מראש ובכתב לפקיד השומה.

מועד מפקד המלאי

1. מפקדי מלאי חלקיים במשך השנה (סעיף 26 ג')

- יתרונות השיטה:
 - אפקטיבית יותר מבחינת בקרה והרתעה.
 - מאפשרת תיקון תיקויים שהתגלו בספירות המוקדמות (ביקורת קונסטרוקטיבית).
 - מונעת השבתת העסק בסוף השנה לצורך הספירה.

מועד מפקד המלאי

תנאים ליישום השיטה ע"י המבוקר

- בקרה פנימית משביעת רצון
- קיים רישום נפרד לכל פריט.
- קיים רישום של כל התנועות באופן שניתן בכל עת לקבוע את יתרות המלאי.
- כל פריט יפקד לפחות אחת לשנה- סבב מלא של כל הפריטים.
- תערכנה רשימות של כל המפקדים ותוצאותיהם.
- חלק מהפריטים יספרו יותר מפעם אחת למניעת מניפולציות לאחר ספירתם.
- יש להודיע לפקיד השומה מראש ובכתב לפני תחילת שנת המס על הכוונה לאמץ את השיטה. לפ"ש ישנה זכות סירוב תוך 4 חודשים מתחילת שנת המס

מומחיות במלאי הנפקד

- בתקן ביקורת 83, סעיף 5 נאמר: "כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ומצבו של המלאי ע"י תצפית על ספירת המלאי.."
- במקרים מסויימים אין לרו"ח בתוקף הכשרתו מומחיות מספיקה לעמוד את איכותו ומצבו של המלאי, ובמקרים חריגים אף אין ביכולתו לזהותו, עם זאת נדרש ממנו להיות נוכח בעת מפקד המלאי ולחוות עליו דעתו.

מומחיות במלאי הנפקד

באיזה מידה על רו"ח או עוזרו להיות מומחים במלאי שספירתו מבוקרת על ידם?

- לא נאמר בשום פירסום שרואה החשבון חייב להיות בעל ידע במלאי המבוקר על ידו.
- ההתמצאות וההבנה אמורים להיות של הפוקדים ולא של המבקרים. על המבקר להשתכנע שהפוקדים מטעם הגוף המבוקר הינם בעלי כישורים ראויים- בעיקר יכולת לזיהוי המלאי וקביעת מצבו (מלאי בעייתי, פגי תוקף, מלאי ישן וכד').

מצבים שונים של המלאי

- מלאי שסומן כ"דוגמאות לא למכירה".
- מלאי שרוכז וסומן כ"החזרות מלקוחות".
- מלאי שהוצמדו לו "תעודות משלוח".

טכניקות למפקד המלאי

- רשימות מלאי ממוחשבות
- שיטת התגים
- שימוש במסופונים

דוחות מחשב לניהול ופיקוח על המלאי

- דוח יתרות מלאי שוטפות.
- דוח תנועות מלאי.
- דוח גיול מלאי- איתור מלאי ישן שיתכן וקיים צורך להפחיתו.
- מלאי תעשייתי- דוח עלויות מלאי, כולל דוח סטיות עלות תקן מול עלויות בפועל.

הפרשים בין ממצאי הספירה לכמויות המלאי הרשומות בספרי המלאי

- אחריות המבוקר לאתר את מקור ההפרשים, לערוך התאמות, ולתת לכך ביטוי רישומי, ככל שנדרש.
- אין להתעלם מקיום הפרשים, ולהעדיף כמות בעין על כמות רשומה.