

المحاضرة (3): المعيار المحاسبي الدولي (2): المخزون IAS (2): Inventories

✓ الأهداف التعليمية:

- التعرف على هدف ونطاق المعيار (2) IAS.
- معرفة مكونات تكلفة المخزون.
- بيان طرق وأساليب قياس تكلفة المخزون.
- معرفة كيفية تقييم المخزون.
- بيان المعلومات واجبة الإفصاح بموجب المعيار (2) IAS.

1. النشأة:

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي (2) "المخزون" سنة 1976، وقد تم إجراء آخر تعديل عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2005.

2. هدف المعيار:

- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
- وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقاً.
- توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.
- توضيح كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.

3. نطاق المعيار:

- يغطي هذا المعيار على جميع المخزونات (بضاعة، منتجات تامة الصنع، مواد أولية...) باستثناء:
- الأعمال قيد الإنشاء الناجمة عن عقود الإنشاء، وعقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة.
- الأدوات المالية التي يتم معالجتها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9 "الأدوات المالية".
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد التي تعالج وفق IAS 41.
- كما لا ينطبق هذا المعيار على منتجي المنتجات الزراعية بعد الحصاد، والمنتجات المعدنية إلا إذا تم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق. وأيضاً على المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة لبيع المخزون.

4. المصطلحات الواردة في المعيار:

- صافي القيمة القابلة للتحقق: هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال عملية البيع.

- القيمة العادلة: هي المبلغ الذي على أساسه يمكن مبادلة أصل به، أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري حقيقي.

5. الاعتراف بالمخزون:

1.5. الاعتراف بالمخزون كأصل: يتم الاعتراف بالمخزون كأصل إذا تميز بما يلي:

- يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في سياق النشاط العادي.
 - قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع.
 - على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة.
- حيث يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاثة التالية:
- المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع.
 - البضاعة تحت التشغيل (لم يستكمل إنتاجها حتى نهاية السنة المالية).
 - البضاعة تامة الصنع.

2.5. الاعتراف بالمخزون كمصروف لاحقاً: يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف:

- عندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الاعتراف بإيرادات بيعه.
- يجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة.
- يجب الاعتراف بالزيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف (تكلفة المبيعات) في الفترة التي حصل فيها التخفيض، أي تعالج الزيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق في فترة لاحقة بالاعتراف بها كمكاسب عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.

6. قياس تكلفة المخزون:

تتضمن تكلفة المخزون جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز للبيع، وتتمثل هذه التكاليف في:

- تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمنشأة: تشمل:
 - ثمن الشراء مطروحاً منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
 - الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترداد.
 - مصاريف النقل والتحميل والتنزيل والمصاريف الأخرى المباشرة التي تتعلق بعملية الشراء.
- تكاليف التحويل المواد الخام: تشمل:

- التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة، المباشرة غير المباشرة.
- في حال لا يمكن فصل تكاليف الإنتاج بشكل واضح لكل منتج، يجب توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية.
- التكاليف الأخرى: وتدخل هذه التكاليف من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية مثل تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين.
- ❖ التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون:
 - التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.
 - تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة عبر مراحل الإنتاجية.
 - المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج. تكاليف البيع والتسويق.
 - فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقاً.
 - تكاليف الاقتراض عند شراء المخزون بشرط السداد لأجل، ما عدا الحالات التي تسمح برسملة هذه التكاليف في تكلفة المخزون بموجب المعيار IAS 23 " تكاليف الاقتراض ". الذي يعتبر المخزونات التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للبيع تعتبر أصول مؤهلة يتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول عليها وإنتاجها، واعتبار تكلفة الاقتراض جزءاً من تكلفتها.

7. أساليب قياس تكلفة المخزون:

- أعتمد معيار "المخزون" على ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون هي:
 - التكلفة الفعلية المنفقة: وتعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.
 - التكاليف المعيارية: والتي تعتمد على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة.
 - طريقة التجزئة: تستخدم في منشآت البيع بالتجزئة والأسواق المركزية التي لديها عدد كبير من الأصناف، حيث يتم جرد بضاعة آخر المدة بسعر بيعها ثم يطرح من سعر البيع المخزون هامش الربح الإجمالي للوصول لتكلفة مخزون آخر المدة.

8. أنظمة جرد المخزون:

- يختلف إثبات عملية الشراء والبيع والعمليات المتعلقة بهما باختلاف النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون، حيث يقبل المعيار 2 IAS طريقتين للمحاسبة عن المخزون هما نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري:
 - نظام الجرد المستمر (الدائم): يتطلب ضرورة التسجيل المستمر لحركة المخزون من خلال تسجيل عمليات الإدخال والإخراج من المخزون، فهو يهدف إلى تحديد رصيد المخزون بعد كل عملية إدخال أو عملية إخراج وبالتالي معرفة قيمته في أي وقت. هذا النظام مُتبع في المنشآت التي تتميز بمبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبياً وعدد عمليات البيع

يومية محدود لمعرفة تكلفة كل عنصر مباع، مثل المنشآت التي تباع الأجهزة المعمرة كالسيارات، التلفزيون... أما الجرد المادي في هذا النظام فهو تأكيدي.

▪ نظام الجرد الدوري (المتناوب): لا يتطلب هذا النظام التسجيل المستمر لحركة المخزون من إدخلات وإخراجات، يتم فقط إثبات القيمة المالية لعمليات الشراء والبيع للمخزون (أي إثبات التدفق النقدي ولا يتم إثبات التدفق السلعي محاسبيا)، وعليه لا يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المالية بعد تحديد قيمة مخزون آخر المدة عن طريق الجرد المادي للمخزون، هذا الأخير يُعد ضروريا في هذا النظام. يناسب نظام الجرد الدوري المنشآت التي تباع بضائع متنوعة ومتعددة، وسعروحدتها منخفض، مثل بيع المواد الغذائية، الصيدليات... وغيرها.

9. طرق تحديد تكلفة المخزون:

يختلف تحديد تكلفة المخزونات باختلاف ارتباطها حيث يفرق بين نوعين:

▪ مخزونات تعوض بعضها: ويصعب تشخيصها والتفرقة بين وحداتها القديمة والجديدة بعد تخزينها حيث نص معيار المحاسبة الدولي IAS 2 على تقييم هذا النوع بطريقتين:

– طريقة الوارد أولا صادرا أولا (FIFO): تفترض أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولا يستهلك أو يباع أولا، وبالتالي فالمخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

– طريقة متوسط التكلفة المرجحة (CMP): يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة، وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المنشأة.

– أستبعد المعيار IAS 2 استخدام طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا (LIFO) منذ 2003 باعتبارها لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة.

▪ مخزونات لا تعوض بعضها: يمكن تشخيصها وتمييز وحداتها، ويتم تقييم هذا النوع حسب وحداته، بالتكلفة الحقيقية للوحدة.

– طريقة التمييز المحدد (التمييز العيني): يتوجب استخدام طريقة التمييز المحدد لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة أن كل مجموعة من بنود المخزون تشتري وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة، ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.

10. تقييم المخزون:

عند إعداد القوائم المالية (في نهاية الفترة المالية) وتماشيا مع مبدأ الحيطة والحذر يتطلب المعيار IAS 2 تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وهذا على كل بند من بنود المخزون.

▪ التكلفة: يقصد بها تكلفة المخزون التي يتم حسابها بإحدى طرق تقييم المخزون (FIFO، CMP، التمييز المحدد)،

▪ صافي القيمة القابلة للتحقق: هي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع المخزون والتكاليف المقدرة والضرورية لإتمام عملية البيع.

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر بيع المقدر للمخزون - التكاليف المقدرة لإتمام وبيع المخزون

■ في حالة انخفاض أسعار بيع المخزون أو وجود تقادم أو تلف في المخزون: يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون، وعليه يتوجب تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (تخفيض بالفرق)، والاعتراف بالفرق كمصروف وتحميله للفترة التي حدث فيها الانخفاض (وهذا حتى لا تظهر قيمة المخزون بأكثر من قيمته المتوقع الحصول عليها عند استخدامه أو بيعه).

■ في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية: يتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق، وهنا نجد حالتين؛

— حالة الكمية المتعاقد على بيعها أقل من كمية المخزون لدى المنشأة، يتم الاعتماد على أسعار التعاقد فقط على الكمية المتعاقد على بيعها،

— حالة الكمية المتعاقد على بيعها أكبر من كمية المخزون لدى المنشأة، يتم معالجة هذه الحالة وفق متطلبات المعيار IAS 37 "المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة".

■ في حالة الاحتفاظ بالمخزون المُقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق لنهاية الفترة المالية التالية: يتم إعادة تقييم المخزون وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقق الجديدة عن القيمة في الفترة المالية السابقة، عندها يتم الاعتراف بالزيادة، وزيادة قيمة المخزون إلى قيمة القابلة للتحقق الجديدة.

■ في حالة أن السعر المتوقع لبيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة: في هذه الحالة لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام التي تدخل في تصنيع هذه السلعة. أما في حال أن تكلفة البضاعة تتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق عندها يتم تنزيل قيمة المواد الخام بالفرق بينهما.

11. المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

يتطلب المعيار IAS 2 "المخزون" الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك طريقة تحديد تكلفته.
- القيمة الدفترية الإجمالية للمخزون، والقيمة الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- القيمة الدفترية للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.
- قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- قيمة تخفيض المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- قيمة وظروف استعادة تخفيض المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها التخفيض.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان لالتزامات المنشأة.