

المحاضرة رقم 03

المعيار المحاسبي رقم 2: "المخزونات" Inventories

المخزون

يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية - المعتمد من قبل المجلس في أول أكتوبر عام 1975، وأصبح قابل للتطبيق على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول جانفي 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

في ماي 1999، عدل المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الفقرة 28 لقد أصبح النص المعدل قابل للتطبيق عندما أصبح المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) قابل للتطبيق، أي للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 جانفي عام 2000 أو بعد هذا التاريخ. اُخر تحديث صدر في 18 ديسمبر 2003.

1- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون - التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به - هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحويل، كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

2- نطاق المعيار:

يجب أن يطبق المعيار في القوائم المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون فيما عدا:

- ✓ عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11).
 - ✓ الأدوات المالية.
 - ✓ المخزون من الدواجن والمواشي والدواب، المنتجات الزراعية، و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.
- يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

➤ تعريف المصطلحات

استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة.

❖ يعتبر المخزون أصلاً:

- ✓ عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.
- ✓ خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو:

✓ إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة التحصيلية (VNR) هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع.

يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحفوظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. في حالة منشآت الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة.

3- قياس المخزون:

يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر في سياق النشاط العادي - التكلفة المقدرة للإكمال - التكلفة المقدرة لإتمام البيع

التكلفة المقدرة للإكمال: تحتاج بعض المنتجات الى تكاليف اضافية لجعلها قابلة للبيع مثل تكاليف كي الملابس بعد انتاجها.

اما التكلفة المقدرة لإتمام البيع فتمثل جميع المصاريف المحتملة لتحقيق عملية البيع مثل مصاريف التوزيع. القيمة العادلة: هو المبلغ الذي يتم به مبادلة أصل او تسوية التزام بين اطراف تملك نفس المستوى من المعلومة ولها رغبة في التعامل التجاري البحث.

❖ تكلفة المخزون:

يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين.

❖ تكاليف الشراء:

تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتزويلات والبنود المشابهة الأخرى.

يمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون والمتعلق بأثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزممة لأسعار العملة أو حالات تخفيض العملة التي لا توجد لها وسائل عملية للتحويل وتلك التي تؤثر على الالتزامات التي لا يمكن الوفاء بها والتي تنشأ من حيازة المخزون التي تمت مؤخرًا.

❖ تكاليف التحويل

تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة. تمثل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبيًا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل استهلاك

وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله. تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة. يعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج الصيانة المخطط. ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية. ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع. وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريفا تحمل على الفترة التي حدثت فيها. وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة. ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

يمكن إنتاج أكثر من منتج واحد في آن واحد. ومثال ذلك، عند إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي، في حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح فإنه يتم توزيعها فيما بين المنتجات بشكل معقول ومتناسق، مثلا يمكن التوزيع على أساس القيمة البيعية لكل منتج خلال مرحلة الإنتاج حينما تكون المنتجات قابلة للتحديد بشكل مستقل، أو عند اكتمال الإنتاج. ومعظم المنتجات الفرعية تكون بطبيعتها غير ذات أهمية نسبية، وفي هذه الحالة تقيم بصافي القيمة التحصيلية، وتخصم هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، لذلك تكون القيمة المرحلة للمنتج الرئيسي غير مختلفة جوهريا عن تكلفته.

❖ التكاليف الأخرى:

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانها وظروفها الحالية. مثلا، يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددین ضمن تكاليف المخزون.

أمثلة على التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي اعتبرت مصاريفا تخص الفترة التي حدثت فيها:

- ✓ القيم غير العادية للمواد المستهلكة والأجور والتكاليف الصناعية.
- ✓ تكاليف التخزين، إلا إذا كانت تلك التكاليف ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى.
- ✓ التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعها الحالي.
- ✓ تكاليف البيع.

في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون، وهذه الظروف محددة في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون "تكاليف الاقتراض".
تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية:

يتم قياس مخزون مزودي الخدمات - محاسبيين، مراجعين- بتكاليف لنتاجها، وتتألف هذه التكاليف بشكل رئيسي من تكاليف الموظفين والعمال والتي تدخل مباشرة في تقديم الخدمة بما في ذلك اجور المستشارين والتكاليف الغير مباشرة، حيث يتم تخصيص كل تكلفة لخدمة معينة، ولا تتضمن تكلفة مخزون الخدمة تكاليف الادارة العامة و تكاليف المبيعات (لا تساهم في الخدة مباشرة) بل تعتبر كمصاريف الدورة.

4- طرق قياس التكاليف:

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون.

تعتمد هذه الطريقة على الاسلوب العلمي في وضع المعايير من قبل اختصاصيين يعملون على استخراج تكلفة الوحدة المنتجة قبل البدء بالعملية الانتاجية وذلك بوضع معدلات معيارية للوحدة المنتجة من المواد المباشرة والغير مباشرة و الجور المباشرة و تكاليف الصنع الاضافية - التكاليف غير مباشرة- اخذة بعين الاعتبار المستويات العادية المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة (البيع بالتجزئة) لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من اصناف المخزونات السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزون المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي. وعادة ما يستخدم معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

5- صيغ التكلفة:

تحدد تكلفة المخزون من الأنواع غير التبادلية وكذلك البضائع والخدمات التي أنتجت بشكل مخصص لمشروعات معينة طبقا لطريقة التحديد العيني.

التحديد العيني للتكلفة يعني أن تكلفة محددة تناسب إلى نوع معين من المخزون وتعتبر تلك المعالجة مناسبة للأنواع التي تخصص لمشروع معين سواء أكانت مشتراة أو منتجة (الأهمية النسبية)، إلا أن التمييز العيني للتكلفة لا يعتبر ملائما في حالة الأعداد الكبيرة من بنود المخزون المتبادلة. في هذه الأحوال فإنه يمكن استخدام أسلوب لاختيار البنود المتبقية في المخزون بحيث تنتج أثرا محددًا على صافي ربح أو خسارة الفترة.

❖ المعالجة المفضلة لحساب تكلفة الاخراجات من المخازن:

يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت معالجتها في الفقرة 19 باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح.

❖ المعالجة البديلة المسموح بها:

يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت معالجتها في الفقرة 19 باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا. تفترض طريقة الوارد أخيرا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا تباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها أولا.

❖ صافي القيمة القابلة للتحقق VNR:

يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير مستردة إذا كان المخزون تالف، أو إذا كان المخزون مهمل بشكل كلي أو جزئي، أو إذا كان سعر بيعها متدنياً، كما يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير مستردة إذا ارتفعت التكلفة المقدرة للإتمام أو التكلفة المستهدفة لتنفيذ البيع، إن تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية التي هي أقل من التكلفة متفقة مع وجهة النظر القائلة بعدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها.

يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس انه لا ينبغي تسجيل اصل بمبلغ يزيد عن المبالغ المحتمل تحقيقها من بيعه او استخدامه و تصبح عملية تخفيض المخزون ضرورية لأسباب متعددة منها:

▪ تلف المخزون او تقادمه.

▪ انخفاض اسعار البيع في نهاية الدورة او الدورات اللاحقة.

يتم تخفيض قيمة المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق على اساس ان كل بند على حدى او على اساس مجموعة من البنود المتشابهة او المرتبطة ببعضها البعض، الا انه من غير من غير المناسب تخفيض قيمة المخزون على اساس تصنيفه مثل بضائع تامة الصنع او كافة بنود المخزون في قطاع الجغرافي او قطاع صناعي معين.

❖ الاعتراف بالمخزون كمصروف:

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريفا تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء. ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف، مقابلة التكاليف بالإيرادات. يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشبيدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات.

6- الإفصاح

يجب أن تفصح القوائم المالية عن:

- ✓ السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.
- ✓ إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقا للتصنيف المناسب للمنشأة.
- ✓ قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.
- ✓ قيمة أي استرداد للتخفيض والذي أعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة 31.
- ✓ الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة 31.
- ✓ قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات.

تعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقا لتصنيفاته المختلفة، والتغيير في هذه الموجودات معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. التبويب الاعتيادي للمخزون هو المخزون ، لوازم الإنتاج، مواد، بضاعة تحت التشغيل، وبضاعة تامة. أما المخزون في المنشآت الخدمية فيمكن وصفه ببساطة أعمالا قيد الإنجاز.

عند استخدام طريقة الوارد أخيرا صادرأولا لتحديد تكلفة المخزون حسب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة 23، يجب أن تفصح القوائم المالية عن الفرق بين قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية وبين أي من:

قيمة المخزون حسب الفقرة 21 وصافي القيمة التحصيلية أيهما أقل، أو:

- ✓ التكلفة الجارية في تاريخ الميزانية وبين صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

- ✓ يجب أن تفصح القوائم المالية عن أي من:
- ✓ تكلفة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة أو:
- ✓ التكاليف التشغيلية، القابلة للتحميل من الإيرادات، والتي يتم الاعتراف بها كمصروف خلال الفترة، مبنية حسب طبيعتها.

تشتمل تكلفة المخزون الذي اعتبر كمصروف خلال الفترة على تلك التكاليف التي أدخلت مسبقاً في قياس أصناف المخزون المباع والتكاليف الصناعية غير المباشرة وغير الموزعة والقيمة غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون، ويجوز بناء على ظروف المنشأة إدخال تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع.

تطبق بعض المنشآت أسلوب عرض مختلفاً لقائمة الدخل يؤدي إلى إظهار مبالغ مختلفة للتكلفة عن التكلفة المعترف بها كمصروف خلال الفترة. وتحت ظل هذا الأسلوب تفصح المنشأة عن قيمة التكاليف التشغيلية القابلة للتحميل لإيرادات الفترة، مبنية حسب طبيعتها. في هذه الحالة تفصح المنشأة عن التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الخام والمهمات المستنفذة، وتكاليف الأجور والتكاليف التشغيلية الأخرى بالإضافة إلى صافي قيمة التغير في المخزون للفترة.

قد يكون التخفيض في قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية من الحجم أو التأثير والطبيعة مما يستدعي الإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح والخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيير في السياسات المحاسبية.

تاريخ بدء التطبيق

يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في جانفي 1995 أو بعد ذلك التاريخ.