

المحور الثالث: معيار المحاسبة الدولية 2 "المخزون" (IAS 2)

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 معيار المحاسبة الدولي 2 (IAS 2) "المخزون" ليحل محل معيار المحاسبة الدولي 2 تقييم وعرض المخزون الصادر في أكتوبر 1975. وفي أبريل 2001 اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية، ثم قام بمراجعته وتنقيحه في ديسمبر 2003، ويضمنه التوجيهات الواردة في التفسير ذي الصلة (SIC-1 صيغ التكلفة المختلفة للمخزون)؛ كما أجرى عليه تعديلات طفيفة بعد ذلك.

أولاً- أهمية المعيار (سبب الحاجة إليه):

ترجع أهمية محاسبة المخزون الى أن المبالغة في تقييمه (بالزيادة أو الانخفاض) ستؤثر على قيمة الأصول في الميزانية، كما تؤثر على تكلفة المبيعات ذات الصلة، وبالتالي تؤثر أرباح (أو خسائر) المنشأة؛ علماً أن المخزونات مهمة للغاية في الإبلاغ عن الأرباح أو الخسائر بالمبلغ الصحيح وفي الفترة (الدورة) الصحيحة، مما يقتضي الوضوح في تحديد المصطلحات ومحاسبة المخزون، لأن امكانية التلاعب بدخل الشركة باستخدام تقييم المخزون تصبح أمراً ممكناً. يضاف الى ذلك أن تكاليف المخزون التي يجب تحميلها وشروطه والقدرة على بيعه وبالتالي قيمته، عناصر خاضعة للتقييم الذاتي في غالب الاحيان.

ثانياً- الهدف:

الهدف من هذا المعيار الدولي هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون. تتمثل إحدى القضايا الأساسية في محاسبة المخزون في مقدار التكلفة التي سيتم الاعتراف بها كأصل وترحيلها الى الحسابات حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المقابلة ذات الصلة. يقدم هذا المعيار إرشادات حول تحديد التكلفة والاعتراف بها لاحقاً كمصروف، بما في ذلك أي تخفيضات في صافي قيمة المخزون القابلة للتحويل (أي التحقق)، كما يقدم إرشادات أيضاً حول صيغ التكلفة التي يمكن استخدامها لتحديد تكاليف المخزون.

ثالثاً- نطاق المعيار:

يطبق المعيار الدولي (IAS 2) على العناصر التالية للمخزون:

- السلع الجاهزة (تامة الصنع) المحتفظ بها لغرض البيع في سياق النشاط العادي؛

- الأصول (العمل) قيد الإنتاج والمعدة للبيع في سياق النشاط العادي؛

- المواد الخام التي تتكون من المواد والمستلزمات التي سيتم استخدامها في عملية الإنتاج.

وتستثنى العناصر التالية من نطاق تطبيق المعيار:

- الأعمال قيد التنفيذ التي تكون ناشئة عن عقود البناء (معيار المحاسبة الدولي 11 عقود البناء)؛

- الأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية)؛

- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتجات الزراعية في مرحلة الحصاد (معيار المحاسبة الدولي 41 الزراعة).

رابعاً- المصطلحات الرئيسية:

تناول المعيار خاصة: تعريف وتحديد المخزون (المشار إليه أعلاه)؛ صافي القيمة القابلة للتحقق وما يرتبط بها من مفاهيم؛ القيمة العادلة.

خامساً- المتطلبات الرئيسية:

1- قياس المخزون والاعتراف به: يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحصيل (التحقق) أيهما أقل. صافي القيمة القابلة للتحصيل (NRV) هي سعر البيع المقدر في سياق النشاط العادي، مخفضاً منه التكلفة المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة اللازمة للبيع. ويجب الاعتراف بخسائر المخزون وأي انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحصيل في الفترة (الدورة) المالية التي تحدث فيها تلك الخسائر، وإذا وقعت ظروف يكون فيها عكس التخفيض مبرراً، فيجب التعامل مع ذلك على أنه تخفيض في المصروفات في الفترة التي يحدث فيها هذا العكس.

2- صافي القيمة القابلة للتحصيل: يتم تخفيض قيمة عنصر المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل (بما يجعلهما متعادلان) على أساس أنه ينبغي عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن المبالغ التي من المحتمل أن تتحقق من بيعها أو استخدامها. يكون تخفيض قيمة المخزون ضرورياً لعدة أسباب؛ على سبيل المثال، قد تتضرر المخزونات أو تصبح قديمة أو قد تنخفض أسعار بيعها بعد نهاية السنة (الفترة).

تعتمد تقديرات صافي القيمة القابلة للتحصيل على الأدلة الأكثر موثوقية حول المبالغ التي يمكن تحقيقها للمخزون، وهي تأخذ في الاعتبار تقلبات الأسعار أو التكاليف المرتبطة مباشرة بالأحداث بعد نهاية الفترة، مما يؤكد الظروف الموجودة في نهاية الفترة. تأخذ تقديرات صافي القيمة في الاعتبار أيضاً السبب أو الغرض الذي يتم من أجله الاحتفاظ بالمخزونات، حيث يعتمد صافي القيمة مثلاً لكمية المخزون المحتفظ بها للوفاء بالتزامات عقود مبيعات الشركة (أو عقود الخدمة) على أسعار العقود.

يتم تقييم صافي القيمة القابلة للتحصيل في نهاية كل فترة محاسبية (من مجموعة فترات متتالية). ويتم عكس عمليات التخفيض السابقة (محاسبياً) إذا كانت التغييرات في الظروف الاقتصادية تستدعي ذلك، لجعل القيمة الدفترية الجديدة مساوية للتكلفة أو قيمة صافي القيمة المعدلة، أيهما أقل.

يجب على الشركات أن تبحث دوماً عن المخزونات البطيئة الحركة أو المتقادمة أو التالفة والتي لن يتم بيعها بسعر التكلفة (أو لن يتم بيعها على الإطلاق)، وحتمية تسجيل أي من هذه البنود بصافي قيمتها القابلة للتحصيل.

بخلاف عناصر المخزون التي يكون تحديد تكاليفها مناسباً، يتم حساب تكلفة المخزون باستخدام تكلفة الوارد أولاً يخرج أولاً (FIFO) أو متوسط التكلفة المرجح؛ في حين لا يسمح المعيار الدولي (IAS 2) باستخدام طريقة "آخر ما يدخل يخرج أولاً" (الوارد آخر الصادر أولاً LIFO).

يجب تقييم عناصر المخزون التي تتشابه من حيث طبيعتها واستخداماتها باعتماد نفس صيغة التكلفة (تقييم الصادر من المخزون)، وفي حالة المخزونات ذات الطبيعة أو الاستخدام المختلف، قد يكون هناك ما يبرر صيغ تكلفة مختلفة. في حالة المخزونات التي لا تكون عادة قابلة للمبادلة والسلع أو الخدمات المنتجة والمفصلة لمشروعات محددة، يتم تخصيص التكاليف باستخدام التحديد الخاص لتكاليفها الفردية.

مثال 2:

باشرت شركة الأوائل نشاطها في 2020، خلال سنة 2023 قامت باستيراد منتجات وبيعها في السوق المحلي، وذلك ما يظهر من العمليات التالية:

المشتريات:

جانفي 2023: 50000 وحدة بسعر 30 دج للوحدة؛

فيفري 2023: 40000 وحدة بسعر 35 دج للوحدة؛

مارس 2023: 30000 وحدة بسعر 40 دج للوحدة؛

ماي 2023: 25000 وحدة بسعر 25 دج للوحدة؛

المبيعات:

أفريل: 55000 وحدة؛

جوان: 45000 وحدة؛

أكتوبر: 20000 وحدة؛

بالاعتماد على طريقة **FIFO** أحسب قيمة المخزون بتاريخ 30 أفريل 2023 و 31 ديسمبر 2023؟

الحل:

جانفي 2023: المشتريات 50000 وحدة بتكلفة 30 دج للوحدة أي: 1500000 دج؛

فيفري 2023: المشتريات 40000 وحدة بتكلفة 35 دج للوحدة أي: 1400000 دج؛

مارس 2023: المشتريات 30000 وحدة بتكلفة 40 دج للوحدة أي: 1200000 دج؛

الاجمالي: 4100000 دج

✓ أبريل 2023: مبيعات : - 50000 دج 30 = (1500000) دج

- 5000 دج = (175000) دج

والمجموع: (1675000) دج

✓ الجرد المقيم على طريقة FIFO بتاريخ 30 أبريل 2023:

35000 وحدة بتكلفة 35 دج للوحدة (ما تبقى من مخزون فيفري) أي 1225000 دج مضافا اليه 30000 وحدة بتكلفة 40 دج للوحدة (كل شهر مارس) أي 1200000 دج والمجموع 2425000 دج

✓ ماي 2023: مشتريات 25000 وحدة بـ 25 دج أي 625000 دج

✓ جوان 2023: مبيعات 45000:

$35000 * 35 = 1225000$ دج

$10000 * 40 = 400000$ دج

وحاصل المجموع: (1625000) دج

✓ أكتوبر 2023 مبيعات: 20000 * 40 دج = (800000) دج

✓ الجرد المقيم على طريقة FIFO بتاريخ 31 / 12 / 2023:

25000 وحدة بـ 25 دج : 625000 دج (مشتريات ماي فقط)

مثال 3:

تقوم شركة الافاق بشراء مكاتب مجهزة للمؤسسات، وفيما يلي المشتريات والمبيعات المتعلقة بالدورة 2023:

المشتريات:

جانفي: 120 وحدة بتكلفة 1500 دج للوحدة؛

أفريل: 180 وحدة بتكلفة 1800 دج للوحدة؛

ماي: 220 وحدة بتكلفة 2000 دج للوحدة؛

أكتوبر: 150 وحدة بتكلفة 2210 دج للوحدة.

المبيعات:

أفريل: 200 وحدة؛ جوان: 160 وحدة؛ نوفمبر: 250 وحدة.

المطلوب: يطلب تحديد تكلفة الوحدة من المخزون في نهاية أفريل وسبتمبر وديسمبر اعتمادا على التكلفة المرجحة؟

الحل:

الشهر	المشتريات/المبيعات/الرصيد	تكلفة الوحدة	القيمة	التكلفة المتوسطة المرجحة	تاريخ التقييم
10 جانفي	مشتريات 120 وحدة	1500	180000		
31 جانفي	الرصيد 120 وحدة				
15 أبريل	مشتريات 180 وحدة	1800	324000		
15 أبريل	الرصيد 300 وحدة	1680	504000		
20 أبريل	مبيعات (200) وحدة	1680	(336000)		
30 أبريل	الرصيد 100 وحدة		168000	1680	2023/4/30
25 ماي	مشتريات 220 وحدة	2000	440000		
25 ماي	الرصيد 320 وحدة	1900	608000		
15 جوان	مبيعات (160) وحدة	1900	(304000)		
30 سبتمبر	الرصيد 160 وحدة		304000	1900	2023/11/30
12 أكتوبر	مشتريات 150 وحدة	2210	331500		
12 أكتوبر	الرصيد 310 وحدة	2050	635500		
23 نوفمبر	مبيعات (250) وحدة	2050	(512500)		
31 ديسمبر	الرصيد 60 وحدة	2050	123000	2050	2023/12/31

3- أهمية خسارة قيمة المخزون: باعتبار أن المخزون والأعمال قيد التنفيذ قصيرة الأجل غالباً ما تكون أصولاً مادية يؤثر تقييمها بشكل مباشر على الأرباح أو الخسائر المفصح عنها، فإن الفهم الواضح لإجراءات الجرد والتقييم أمر ضروري. إذا كان سيتم إجراء عمليات خفض للمخزون، فيجب فهم أساس عملية التخفيض وبالتالي مدى كفايتها.

4- تكلفة المخزون: تشمل تكلفة المخزون: تكلفة الشراء وتكلفة التحويل والتكاليف الأخرى المتحملة لإيصال المخزون إلى موقعه وحالته الحالية.

تكلفة الشراء: تشمل تكلفة الشراء على سعر الشراء، بما في ذلك رسوم الاستيراد وتكاليف النقل والمناولة وأي تكاليف أخرى منسوبة إلى الأصل مباشرة، مع تخفيض الخصومات التجارية والخصومات والإعانات.

تكاليف تحويل المخزون: تتضمن تكلفة تحويل المخزون التكاليف المنسوبة مباشرة إلى وحدات الإنتاج، كالعمالة المباشرة على سبيل المثال. يمكن أن تشمل تكاليف التحويل أيضا تكاليف التصنيع المتغيرة والثابتة المنفقة في تحويل المواد الخام إلى سلع تامة الصنع. التكاليف العامة الثابتة هي تلك التكاليف التي تظل ثابتة بغض النظر عن وحدات الإنتاج، وأفضل مثال على ذلك هو انخفاض قيمة بناء المصنع ومعداته. التكاليف المتغيرة هي تلك التكاليف التي تختلف بشكل مباشر مع حجم الإنتاج، مثل تكاليف المواد والعمالة غير المباشرة. يعتمد توزيع النفقات العامة (على تكلفة التحويل) على أساس "الطاقة العادية" للمنشأة (normal capacity). والقدرة (أو الطاقة) العادية هي الإنتاج الذي يتم تحقيقه عادة في المتوسط على مدى عدد من الفترات، مع الأخذ في الاعتبار فقدان الطاقة الذي قد ينجم عن ذلك. اذا يجب تخصيص النفقات العامة الثابتة لكل عملية إنتاج على أساس منهجي ومتسق، ويجب تحديدها على أساس مستويات الإنتاج العادية. لا ينبغي تضمين مصاريف البيع أو الإدارة العامة في التقييم.

5- تكاليف أخرى في تقييم المخزون: تشمل التكاليف الأخرى عند تقييم المخزون تلك التكاليف التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الحالية. ومن الأمثلة على هذه "التكاليف الأخرى" تكاليف تصميم المنتجات لتلبية احتياجات العملاء المحددة (عملاء محددين).

6- التكاليف المستبعدة من تقييم المخزون: لا يتم تضمين تكاليف معينة عند تقييم المخزون، ويتم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة التي يتم تحملها فيها.

ومن أمثلة هذه التكاليف ما يلي:

- الكميات غير الطبيعية من المواد (التي تم هدرها) أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛

- تكاليف التخزين ما لم تكن ضرورية لعملية الإنتاج؛

- النفقات الإدارية العامة التي لا تساهم في وصول المخزون إلى موقعه وحالته الحالية؛

- تكاليف البيع؛

- فروق صرف العملات الأجنبية الناشئة مباشرة عن الاستحواذ الأخير على المخزونات التي صدرت فواتيرها بعملة أجنبية؛

- تكلفة الفائدة عند شراء المخزون بشروط تسوية مؤجلة.

7- تكلفة المخزون لمقدمي الخدمات (المؤسسات الخدمية): تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة في المقام الأول من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين المشاركين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والنفقات العامة المنسوبة. ولا يتم تضمين تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالمبيعات والموظفين الإداريين العاملين، ولكن يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تحملها فيها.

مثال 1: الوقائع: تقوم شركة العلياء بشراء بطاريات شحن مختلفة الأحجام والعلامات من الخارج وبيعها في السوق الداخلي مع امكانية التصدير. تحملت الشركة هذه النفقات خلال عام 2022:

- تكلفة استئجار احد مستودعات التخزين

- الخصومات التجارية على المشتريات

- تكلفة التأمين على المشتريات

- أجور عمال مصلحة المشتريات

- تكاليف المناولة الأخرى المتعلقة بالواردات

عمولة السمسة المستحقة لوكلاء السفر لترتيب الواردات

- مصاريف الشحن

- عمولة المبيعات المستحقة لوكلاء المبيعات

- تكاليف ضمان ما بعد البيع

المطلوب: تطلب الشركة نصيحتك بشأن التكاليف المسموح بإدراجها في تكلفة المخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي 2.

الحل: يُسمح بإدراج البنود المذكورة في تكلفة المخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 2، مع استثناء مصاريف استئجار المستودع وأجور مصلحة المشتريات وعمولة المبيعات وتكاليف ضمان المبيعات التي ليست جزءا من تكلفة المخزون، وبالتالي لا يسمح بإدراجها في تكلفة المخزون.

سادسا- الإفصاح:

يجب أن تفصح بيانات الشركة بشكل أساسي عما يلي:

- السياسة المحاسبية المعتمدة لقياس المخزون، بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة لتقييم الصادر منه؛

- المبالغ الدفترية التي توضح بالتفصيل أي مخزون مرهون كضمان للالتزامات؛

- تكلفة المخزون المعترف به كمصروف (تكلفة البضاعة المباعة).

كما يجب أن تفصح أيضا عما يلي:

- إجمالي القيمة الدفترية للمخزون؛

- القيمة الدفترية لأي مخزون مدرج بالقيمة العادلة مخصصا منه تكاليف البيع؛

- مبلغ أي تخفيض للمخزون المعترف به كمصروف في الفترة؛

- مبلغ أي عكس للتخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق والظروف التي أدت إلى هذا الإلغاء؛
- الظروف التي تتطلب عكس عملية التخفيض.

مثال تطبيقي 4:

شركة الرواد هي شركة تجارية لبيع أجهزة التهوية والتكييف، وكانت تتاجر بثلاثة أنواع رئيسية: مكيفات كبيرة الحجم ومكيفات متوسطة الحجم وأجهزة تهوية. في 31/12/2023 كانت الكمية المتوفرة والتكلفة لكل وحدة وصافي القيمة القابلة للتحقق (التحصيل) لكل سلعة على النحو التالي:

نوع المنتج	الكمية المخزونة	تكلفة الوحدة (ألف دج)	القيمة القابلة للتحصيل للوحدة (ألف دج)
مكيف متوسط الحجم	150	850	900
مكيف كبير الحجم	100	1400	1300
جهاز تهوية	200	600	600

الحل:

نوع المنتج	الكمية المخزونة	تكلفة الوحدة (ألف دج)	المخزون بالتكلفة (ألف دج)	القيمة القابلة للتحصيل للوحدة (ألف دج)	القيمة الأقل بين التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل
مكيف متوسط الحجم	150	850	127500	900	127500
مكيف كبير الحجم	100	1400	140000	1300	130000
جهاز تهوية	200	600	120000	600	120000