

معييار محاسبة مصري رقم المخزون 2 (دولى ٢ IAS)

اعداها : عبدالجواد اسماعيلعضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

هدف المعيار

- يهدف المعيار الى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون مع توضيح متى يظهر المخزون كاصل بقائمة المركز المالى ومتى يظهر مصروف بقائمة الدخل ومتى يظهر خسارة مع توضيح حالات الاضمحلال للمخزون
- يظهر المخزون كتلفة بقائمة الدخل قبل مجمل الربح عندما يتحقق الايراد المقابل له كما يظهر كاصل بقائمة المركز المالى عندما لايقابله ايراد او منتظر تحقيق ايراد منه فى الفترات التالية ، وقد يكون خسارة تظهر بقائمة الدخل بعد مجمل الربح عندما يتلف المخزون او يكون غير موجود ولا يقابلة ايراد .

نطاق تطبيق المعيار

- يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون، فيما عدا
- استثنى المعيار انواع من المخزون لاتدخل فى نطاق تطبيق معيار المخزون وهى نوعان من الاستثناءات
- الاول : استثناء عام من تطبيق معيار المخزون بالكامل وهى بنود الاوراق المالية (تعالج طبقا لمعايير 25-26-40-47) والاصول البيولوجية (تعالج طبقا لمعيار 35) والاعمال تحت التنفيذ تعالج ضمن معيار (8)
- ثانيا : استثناء من متطلبات القياس فى معيار المخزون وهما :
- 1. منتجى المحاصيل الزراعية ومنتجات الغابات والمحاصيل الزراعية بعد حصادها والمناجم والمحاجر ومنتجاتها وحيث تقاس هذه المنتجات بصافى القيمة الاستردادية
- 2. التجار السماسرة المتعاملون فى السلع الأولية والذين يقومون بقياس المخزون بالقيمة العادلة مخصصا منها المصروفات البيعية
- بخصوص البندين السابقين يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون بقائمة الدخل فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير .

تعريفات هامة

- **المخزون** هو أصل محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة أو فى مرحلة الانتاج ليصبح قابلا للبيع أو فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الانتاج أو فى تقديم الخدمات.
- **القيمة العادلة:** هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظّمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس
- **مخزون اخر المده:** هى البضاعة التى لم يتم بيعها حتى نهاية الفترة المالية ، وعند تحديد كمية مخزون اخر المدة العبرة هنا بملكية المنشأة للمخزون بغض النظر عن اماكن تواجدها. (تعريف غير موجود بالمعيار)
- **البضاعة بالطريق :** هى البضاعة المشتراه او المباعه ولكنها ليست موجودة فى مخازن البائع او المشتري بتاريخ الجرد بمعنى ان البضاعة تكون فى حوزة شركة الشحن او الطيران او الملاحه ، ويتوقف معالجة البضاعة بالطريق على شروط التسليم المتفق عليها بين البائع والمشتري فاذا كانت تسليم محلات المشتري فهذا يعنى ان البضاعة بالطريق اصبحت ملك البائع وتدرج فى بضاعة اخر المدة للبائع والعكس. (تعريف غير موجود بالمعيار)

قياس المخزون

- يقاس المخزون بالتكلفة او صافى القيمة القابلة للتحقق (القيمة الاستردادية / صافى القيمة البيعية) ايما اقل

تكلفة المخزون :

- يجب ان تتضمن تكلفة المخزون جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع .
- **تكلفة المخزون = تكلفة الشراء + تكلفة التشكيل + تكاليف اخرى**
- **تكلفة الشراء:** ثمن الشراء و الرسوم الجمركية على البنود المستوردة منها والضرائب والرسوم الأخرى (غير تلك التى تستردها المنشأة) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة أو المواد الخام أو الخدمات وطرح الخصم التجارى والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

- تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة (المصنعة) مثل العمالة المباشرة وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة. ومن امثلة تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة مثل الإهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع ، ومن امثلة التكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة مثل المواد والعمالة غير المباشرة ، ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة بناء على معدلات الطاقة الانتاجية العادية (وتحسب على اساس متوسط انتاج عدد من الفترات)
- تتضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة فعلى سبيل المثال قد يكون من الملائم أحيانا تحميل التكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف مثل تكاليف تصميم المنتجات بناء على طلب العميل
- تكاليف لا تحمل على تكلفة المخزون وتعتبر مصروفات في الفترة التي تخصصها منها : الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى و تكلفة التخزين إلا اذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى و المصاريف الإدارية التي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة وتكاليف البيع، كما يجوز تحميل المخزون بتكلفة الاقتراض في حالات محدد اذا توافرت فيها الشروط الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (14) والخاص بتكاليف الاقتراض.

امثلة

- بضاعة مشرأة بنظام FOB ولا زالت بالطريق تدخل في تكلفة المخزون لان هذا النظام يعنى استلام المشتري البضاعة في ميناء المصدر وعلى العكس لو النظام CIF.
- بضاعة تم شرائها بالتقسيط يتم اثبات كامل قيمة البضاعة في المخزون بغض النظر عن المسدد او المتبقى.
- بضاعة امانة محتفظ بها لدى الشركة لا تدخل ضمن بنود المخزون الخاص بالشركة.

تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية :

- يتم قياس المخزون لدى المنشآت الخدمية بتكلفة إنتاجه .
- وتتكون تكلفة المخزون للخدمة من جميع الاجور والرواتب الخاصة بالخدمة المقدمة بما في ذلك رواتب ومكافآت موظفي الاشراف على تقديم الخدمة وكذلك الانتقالات اللازمة لاداء الخدمة .
- ولا تعتبر تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بعملية البيع او مصروفات الادارة من ضمن تكلفة مخزون الخدمة وانما تعتبر مصاريف فترة تحمل على قائمة الدخل .

تكلفة الحاصلات المحصودة من الأصول البيولوجية

- يتم الاعتراف الأولى بالمخزون من المنتجات الزراعية في حال قيام المنشأة بزراعتها في تاريخ الحصاد بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع في وقت الحصاد وتعتبر هذه القيمة هي تكلفة المخزون في تاريخ تطبيق هذا المعيار وذلك وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (35) الخاص بالزراعة.

أساليب قياس التكلفة

- يتم قياس تكلفة المخزون بالتكلفة الفعلية وتعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون و اجاز المعيار استخدام اسلوب التكلفة المعيارية او طريقة التجزئة
- يتم استخدام اى من التكاليف المعيارية وطريقة التجزئة إذا ما كان استخدام تلك الأساليب يسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.
- تعتمد التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعة بناء على تقديرات لمستلزمات الانتاج وظروف المنشأة الخاصة.
- اما طريقة التجزئة : يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة، هذا ويتم عادة استخدام نسبة هامش ربحية متوسط لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة. وتستخدم طريقة سعر التجزئة في المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذى يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هامش ربحية متساو والتي لا يمكن من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها .

- قامت شركة بشراء بضاعة بمبلغ 100000 جنيه وسعر بيعه 120000 جنيه وكان لديها مخزون اول المدة بالتكلفة 60000 جنيه وسعر البيع 80000 جنيه وقامت الشركة ببيع بضاعة بمبلغ 160000 جنيه ومنحت العميل خصم 10000 جنيه ، يكون حساب المخزون طبقا لطريقة التجزئة يكون المخزون =

الخطوة الاولى: المخزون في نهاية الفترة بسعر البيع = $200000 - (80000 + 120000) + 150000 = 50000$ ج

الخطوة الثانية: المخزون بالتكلفة = $50000 \times 80\% = 40000$ ج

حساب التكلفة (طرق تحديد تكلفة المخزون)

- حدد المعيار ثلاث طرق لتحديد وحساب تكلفة المخزون هما
 - طريقة التميز المحدد للتكلفة (طريقة التميز العيني)
 - طريقة الوارد اولاً يصرف اولاً
 - طريقة المتوسط المرجح
- اوجب المعيار ضرورة استخدام طريقة التميز المحدد للتكلفة (التميز العيني) عند قياس بنود المخزون التي لا تحل محل بعضها والبضائع والخدمات التي يتم إنتاجها وفصلها وربطها بمشروعات معينة.
- مثال يمكن استخدام هذه الطريقة عند حساب تكلفة المخزون في شركات بيع السيارات لان كل سيارة لها رقم شاسية مختلف عن الاخرى ويمكن تحديد تكلفة كل سيارة عن الاخرى وكذلك محلات الذهب حيث انه يكون معروف لدى المحل تكلفة كل طقم على حده لانه في غالب يكون مختلف عن الاطقم الاخرى .
- في حال عدم المقدرة على استخدام طريقة التميز المحدد يمكن استخدام طريقة من الطريقتين وهما الوارد اولاً يصرف اولاً والمتوسط المرجح
- الوارد اولاً يصرف اولاً: تفترض أن بنود المخزون التي تم شراؤها او تصنيعة أو لا يتم بيعه أولاً وبالتالي فإن البنود التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها حديثاً
- طريقة المتوسط المرجح للتكلفة: تقوم على أساس احتساب المتوسط المرجح لتكلفة البند في بداية فترة ما وتكلفة الوحدات المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة ، ويحسب المتوسط إما على أساس دوري أو كلما تم إستلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.
- على المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة أو نفس الاستخدامات ، ولا يجوز استخدام طرق مختلفة من طرق حساب تكلفة المخزون لنفس المخزون بسبب اختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون او بسبب قوانين الضرائب التي تختلف من دولة الى اخرى
- مثال : المعلومات التالية تخص شركة أ ب ج خلال عام 2019:

التاريخ		عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة
مخزون اول المدة	200	10	2000	
يناير	50	11	550	
يونية	400	12	4800	
نوفمبر	350	14	4900	
	1000		12250	

عدد وحدات المخزون طبقاً للجرد الفعلي يوم 31 ديسمبر 2019 عددها 400 وحدة ، على افتراض ان البضاعة تم بيعها في شهر يوليو

المطلوب:

- حساب قيمة المخزون في 31 ديسمبر 2019 وفقاً للطرق التالية :

التاريخ	تكلفة مخزون اخر	تكلفة البضاعة المباعة
الوارد أولاً يصرف أولاً	$5500 = (12 \times 50 + 14 \times 350)$	6750
المتوسط المرجح (عند استخدام طريقة الجرد الدوري)	$4900 = 400 \times 12.25 = (1000 / 12250)$	7350
المتوسط المتحرك (عند استخدام طريقة الجرد المستمر)	5465.4	6784.6

تم حساب التكلفة طبقا لطريقة المتوسط المتحرك كما يلي:

بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر
مخزون اول المدة	200	10	2000				200	10
يناير	50	11	550				250	10.2
يونية	400	12	4800				650	11.3
يوليو				600	11.3	6784.6	50	11.3
نوفمبر	350	14	4900				400	13.66

طرق المحاسبة عن المخزون

- يوجد طريقتين أساسيتين للمحاسبة عن المخزون
- طريقة الجرد المستمر وهي تتطلب التسجيل المستمر لعمليات الاضافة والصرف من المخازن اولا باول بحيث تخصص بطاقة لكل صنف يسجل فيها العمليات على ذلك الصنف من واقع اذون الاضافة والصرف المخزنية ويتم تسجيل الكمية والسعر والقيمة لكل من الوارد والمنصرف والرصيد ، وطبقا لهذه الطرق يمكن حساب تكلفة البضاعة المباعة في وقت .
- يكون القيد المحاسبي
- عند الشراء ← من ح البضاعة الى ح الموردين
- عند البيع ← من ح العملاء الى ح المبيعات ويتم عمل قيد اخر ← من ح تكلفة المبيعات الى ح المخزون
- طريقة الجرد الدوري : وهي لا تتطلب التسجيل المستمر لعمليات الاضافة والصرف من المخازن اولا باول ويتم اثبات المشتريات في حساب مشتريات ولا يتم تحديد تكلفة المبيعات الا بعد تحديد مخزون اخر المدة.
- يكون القيد المحاسبي
- عند الشراء ← من ح المشتريات الى ح الموردين
- عند البيع ← من ح العملاء الى ح المبيعات
- صافي القيمة القابلة للتحقق (القيمة الاستردادية / صافي القيمة البيعية)
- صافي القيمة القابلة للتحقق (القيمة الاستردادية / صافي القيمة البيعية): هي السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصا التكلفة التقديرية للالتزام وكذلك أية تكلفة أخرى تستلزمها إتمام عملية البيع .
- من التعريف السابق نحتاج لحساب صافي القيمة القابلة للتحقق كلا من سعر البيع المقدر من الشركة و اى تكاليف لازمة لاتمام التصنيع بالاضافة الى التكاليف اللازمة لاتمام عملية البيع
- يشير صافي القيمة الاستردادية إلى صافي القيمة الذى تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في إطار نشاطها المعتاد
- في حال انخفاض سعر البيع المخزون او وجود تقادم او تلف فقد يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون في هذه الحالة يجب على الشركة تخفيض قيمة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون الفعلية والقيمة القابلة للتحقق والاعتراف بالفرق كمصروف بقائمة الدخل في الفترة الذى حدث فيها الانخفاض
- الفرق المعترف به مصروف في قائمة الدخل يمكن ان يظهر في صورة اضمحلال في قيمة المخزون ضمن تكلفة المبيعات.
- في حال وجود بضاعة متعاقد على بيعها لاطراف خارجية يمكن الاعتماد على السعر المتفق عليه بالعقد عند حساب القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) وذلك بالقدر الذى يتعلق بالكمية المتعاقد عليها.
- لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها ، اما في حالة كون تكلفة البضاعة سيتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الخام .

- في حال قامت المنشأة بتخفيض تكلفة المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق (صاف القيمة البيعية) يجب عليها اعادة التقدير كل فترة وفي حال ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقق (صاف القيمة البيعية) مرة اخرى عندئذ يتم رد مبلغ التخفيض وذلك في حدود المبالغ التي سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل .
- ومن ثم فإن صافي القيمة الاستردادية يمثل قيمة محددة للمنشأة في حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة العادلة. ومن هنا فإن صافي القيمة الاستردادية قد لا يساوي القيمة العادلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع .
- حالة عملية : في 31 ديسمبر 2019 كان لدى شركة مخزون من المواد الخام تكلفتها 48000 جنيه وتبلغ تكلفة اتمام تصنيعة 15000 جنيه والتكاليف المقدرة للبيع عند اتمام تصنيعه 2000 جنيه وسعر البيع المقدر للمخزون عند اتمام تصنيعه 60000 جنيه ، مطلوب تحديد تكلفة مخزون اخر المدة؟
- يتم حساب صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر - (تكلفة اتمام التصنيع +التكاليف المقدرة للبيع)

$$43000 = (2000 + 15000) - 60000$$
- يتم مقارنة تكلفة المواد الخام وهي بمبلغ 48000 ج وصافي القيمة القابلة للتحقق وهي بمبلغ 43000 ج اذا يجب على الشركة اثبات مخزون اخر المدة من الخامات بمبلغ 43000 ج اي يتم الاعتراف بخسائر انخفاض في القيمة (الاضمحلال) بمبلغ 5000 بقائمة الدخل.
- حالة عملية : في 31 ديسمبر 2019 لدى الشركة مخزون من الصنف س بمقدار 100 وحدة وتكلفة الوحدة 4 ج وكان لدى الشركة عقد بيع لعدد 800 وحدة بسعر 3.4 ج دون تحمل الشركة اية مصروفات بيعية، ويبلغ سعر البيع المقدر للوحدة 3.8 ج والتكلفة المقدرة لبيع الوحدة 2 دينار ، مطلوب حساب تكلفة مخزون اخر.
- يتم حساب صافي القيمة القابلة للتحقق = $(800 \times 3.4) + (200 \times (3.8 - 2)) = 3440$ ج
- التكلفة الفعلية للمخزون 4000 ج (1000 وحدة $4 \times$) بمعنى ان هناك خسائر انخفاض في القيمة بمقدار 560 ج يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل.

الاعتراف بالمخزون كمصروفات

- تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع ويجب تحميل أي تخفيض نتج عن انخفاض صافي القيمة القابلة للتحقق (صاف القيمة البيعية) للمخزون عن قيمته الدفترية وأيضاً كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيها هذا التخفيض أو تحققت فيها هذه الخسائر
- يجب معالجة قيمة أي رد لأي تخفيض في قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة في صافي قيمته البيعية كتخفيض في تكلفة البضاعة المباعة في الفترة التي تم الرد فيها
- قد تستخدم بعض بنود المخزون في إنشاء أصول ثابتة وعندئذ تحمل تكلفة هذه البنود على حسابات هذه الأصول

الإفصاح

يجب أن تفصح القوائم المالية عن الآتي :

1. السياسات المحاسبية المستخدمة عند قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة و اي تغيير في السياسات المحاسبية المتعلقة بالمخزون والأسباب الضرورية لهذا التعديل وأثر هذا التعديل في الفترة الجارية والفترات السابقة
2. إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة
3. قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة و قيمة أي تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف
4. قيمة أي رد (لتخفيض في قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة .
5. الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون طبقاً للفقرة 34
6. القيمة الدفترية للمخزون بصافي قيمته البيعية
7. قيمة المخزون المرهون كضمان للالتزامات