

الفصل الثالث : محاسبة المواد وطرق تقييم المخزون (الجزء الثاني)

5- تقييم الوارد و الصادر من المخزون

5-1 تقييم الوارد: الوارد يتمثل في جميع المواد المستلمة أي تشمل المشتريات حيث يتم تقييمها حسب تكلفة الشراء.

5-2 تقييم الصادر: يعتبر تسعير المواد الخارجة في تكاليف الإنتاج واحدا من أهم المشاكل التي تواجه محاسبة التكاليف، لما لها من أثر مباشر على تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وكذلك تقييم المخزون السلعي. حيث توجد عدة طرق لتقييم الصادر، وتتمثل في :

أ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

وهي عبارة عن متوسط سعر الوحدة باستخدام عملية ترجيح الكمية والسعر، حيث أن المواد المتشابهة ومن صنف واحد يتم جمعها ودمجها معا لصرف الكمية اللازمة للإنتاج بغض النظر عن تكلفة تخزينها.

و يتم إستخراج التكلفة الوسطية المرجحة حسب الحالات التالية:

- طريقة التكلفة الوسطية بعد كل دخول، وتحسب كما يلي:

$$\text{ت.و.م} = \frac{\text{قيمة الوارد الجديد} + \text{قيمة المخزون المتبقي}}{\text{كمية الوارد الجديد} + \text{كمية المخزون المتبقي}}$$

- طريقة التكلفة الوسطية لمجموع مشتريات الفترة، وتحسب كما يلي:

$$\text{ت.و.م} = \frac{\text{مجموع قيمة مشتريات الفترة} + \text{مجموع قيمة الوارد}}{\text{مجموع كمية مشتريات الفترة} + \text{مجموع كمية الوارد}}$$

- طريقة التكلفة الوسطية لمشتريات الفترة مضافا إليها مخزون بداية الفترة، وتحسب كما يلي:

$$\text{ت.و.م} = \frac{\text{مجموع قيمة مشتريات الفترة} + \text{قيمة مخزون بداية الفترة}}{\text{مجموع كمية مشتريات الفترة} + \text{كمية مخزون بداية الفترة}}$$

و من مميزات استخدام هذه الطريقة:

- ✓ أنها طريقة عملية تمكن إدارة المنشأة من تقليل بيانات التشغيل والوصول إلى توقعات سليمة عن الإنتاج والتكاليف في المستقبل.
- ✓ تقلل من أثر التقلبات التي تحدث في أسعار المواد.

ب- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً: (FIFO) (FIRST IN FIRST OUT)

تقوم هذه الطريقة على أساس صرف المواد الخام الموجودة في المخازن حسب ترتيب فترة شرائها أي أن المواد بأقدم الأسعار هي الأولى بالصرف لعمليات الإنتاج، وبناء على ذلك فإن سعر المواد المنصرفة يكون على أساس أقدم الأسعار ومخزون آخر المدة يكون بأحدث الأسعار. و في حالة إرجاع جزء من المواد التي سبق صرفها إلى المخازن مرة أخرى فإنها تسعر بنفس السعر الذي صرفت به، وهذه الطريقة هي المعتمدة من قبل النظام المحاسبي المالي. و يمكن القول بأن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً تتميز بما يلي:

- ✓ تقوم هذه الطريقة على فرض منطقي مقبول يتماشى مع مبادئ التخزين السليمة، وهو أن أقدم الكميات يجب صرفها أولاً.
- ✓ تمنع حدوث التلف في بعض المواد بسبب قلة فترة التخزين.
- ✓ سهولة تطبيق هذه الطريقة دفترياً.
- ✓ يتم تقييم المخزون في آخر المدة بأحدث الأسعار والتي تكون متقاربة مع أسعار السوق. ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

✓ غير مناسبة في حالات التقلب في الأسعار مما يؤدي إلى تحميل الإنتاج بتكاليف مختلفة خلال السنة المالية.

- ✓ لا تتماشى أسعار المواد حسب هذه الطريقة مع ثمن الأسعار الجارية وبالتالي فإن تكاليف المنتج لا تتناسب مع أسعار السوق.¹

ج- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: (LIFO) (LAST IN FIRST OUT)

¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، جهينة، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص ص 146-167. بتصرف

تقوم هذه الطريقة على الافتراضات التالية:

- ✓ الصادر يقيم حسب الكميات الواردة أخيراً، وهذا يعني أن المخزون الحديث يستخدم أولاً.
- ✓ أن إنسياب المنصرف من المخزون يكون حسب التسلسل الزمني لوروده الأحداث فالأقدم.
- ✓ أنه لا يمكن تحديد تكلفة مفردات المخزون كل مفردة على حدة.²

كما توجد طريقة أخرى نص عليها معيار المحاسبة الدولي رقم "02" تمثلت في:

د- **طريقة التمييز المحدد:** يقوم هذا الأساس على تحديد تكلفة المخزون بالتكلفة الفعلية التي تم تحميلها في سبيل الحصول على المخزون وتناسب هذه الطريقة بنود البضاعة الغير منقولة كالأراضي والسيارات والمباني، والتي تتميز بكبر حجم الإنفاق عليها وقلة مفردات المخزون، وإمكانية تحديد تكلفة البند الفعلية بسهولة، حيث يتم تحديد تكاليفها بإجمالي تكاليف بنود البضاعة المنفردة المحددة .

و لعل هذه الطريقة هي الطريقة الأصلية أو البديل المرجعي في المحاسبة عن المخزون، حيث تعتبر الطريقة الأكثر منطقية والتي ترتبط بالواقع، وأكثر الطرق أيضاً دقة في تحديد تكلفة المخزون.³

عند تطبيق أية طريقة من طرق التسعير للمخزون فإن تسجيل العمليات المتعلقة بالمخزون تتأثر بنظام الجرد المستخدم و يوجد في الأدبيات المحاسبية نظامين للجرد هما: الجرد الدوري والجرد المستمر.

❖ **نظام الجرد الدوري:** تتطلب هذه الطريقة تسجيل التغييرات المتعلقة بالمخزون وهي لا تثبت واردات وصادرات المخازن إلا كمشتريات ومبيعات أي بقيمة مالية فقط، ويكون الجرد على الأقل مرة خلال السنة.

❖ **نظام الجرد المستمر:** يتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات حركة المخزون من دخول وخروج، حيث تخصص بطاقة لكل صنف من أصناف البضاعة، تسجل فيها البضاعة الصادرة والواردة كما يمكن ثبات كمية وقيمة المخزون في أي لحظة زمنية.⁴

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة الشارقة، الطبعة الأولى، 2008، ص 462.

³ نفس المرجع السابق، ص 460.

6- حالات خاصة بعناصر المخزون

تنتج عن العمليات الصناعية بقايا ووحدات غير مطابقة للمواصفات الفنية الموضوعة مما يؤدي إلى تقليل عدد وحدات الإنتاج الجيدة وبالتالي زيادة متوسط تكلفة الوحدة الجيدة.

أ- الفضلات والمهملات

* الفضلات: وهي مخلفات الإنتاج وتكون على شكل مواد خام مثل قصاصات القماش في صناعة الملابس ونشارة الخشب في صناعة الأثاث، والبرادة في صناعة المعادن. في بعض الحالات يتم بيع الخردة بقيمة منخفضة بالمقارنة مع ثمن شراء المواد الخام وفي حالات أخرى لا يمكن بيعها، وقد تتحمل المنشأة بعض المصاريف للتخلص منها.

* المهملات أو الإنتاج التالف: وهي وحدات تامة الصنع لا تسيير معايير الجودة الموضوعة أي الوحدات المنتجة التي لم تصل إلى مستوى الإنتاج المطلوب سواء من الناحية الفنية أو الإقتصادية، مثلاً إنتاج طاولات بمقاييس مختلفة.⁵

ب- المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات

يمكن التمييز بين عدة حالات:

* الفضلات المتخلص منها: يتم إضافة مصاريف التخلص إلى تكلفة الإنتاج.

* الفضلات المباعة: تطرح تكلفة إنتاج الفضلات المباعة من تكلفة المنتج الذي نتجت عنه.

وعليه يتم حساب تكلفة الإنتاج التام وتكلفة الفضلات المباعة كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{مجموع أعباء الإنتاج} - \text{تكلفة إنتاج الفضلات المباعة.}$$

$$\text{تكلفة الفضلات المباعة} = \text{سعر البيع المحتمل للفضلات} - (\text{هامش الربح} + \text{مصاريف التوزيع})$$

⁴ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح المعايير الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الأردن، 2004، ص 538. بتصرف

⁵ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2004، ص ص 169-

* الفضلات المسترجعة: و هي الفضلات التي يتم إسترجاعها في العملية الإنتاجية. وفي هذه الحالة يتم تقييمها بالإعتماد على سعر السوق - إذا وجدت سوقا لها- أو يتم تقييمها بسعر تقديري.

فيتم حساب تكلفة الإنتاج التام للفترة (ن) كما يلي:

تكلفة الإنتاج التام = مجموع أعباء الإنتاج للفترة (ن) - تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة.

وتكلفة الإنتاج التام للفترة (ن+1) كما يلي:

تكلفة الإنتاج التام = مجموع أعباء الإنتاج للفترة (ن+1) - تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة.

وتكلفة الفضلات المسترجعة كما يلي:

تكلفة الفضلات المسترجعة = تكلفة المواد المعوضة - مصاريف المعالجة.

و تتم معالجة المهملات مثل عملية معالجة الفضلات.

ج- المعالجة المحاسبية للمنتجات الفرعية

يتم تقييم المنتجات الفرعية بطريقتين:

أ- التقييم التقديري بالإعتماد على سعر البيع.

ب- التقييم عن طريق توزيع مجموع أعباء الإنتاج، ويمكن تمييز الحالات التالية:

* طريقة متوسط تكلفة الوحدة:

تطبق هذه الطريقة على منتجات ذات قيم متساوية وإذا كانت متماثلة مع المنتجات المصنعة.

* طريقة العائد:

تطبق هذه الطريقة إذا كانت المنتجات غير متماثلة.

* طريقة سعر السوق:

تطبق هذه الطريقة على المنتجات ذات قيم مختلفة، حيث يتم الإعتماد على سعر السوق لتحديد تكلفة المنتج الفرعي.

د- المعالجة المحاسبية للمنتجات الجارية

المنتج الجاري هو المنتج الذي وصل إلى مرحلة معينة من مراحل الإنتاج عند نهاية الفترة المحاسبية أي لم يصبح تام الصنع. فلا يمكن للمؤسسة إتمام عملية الصنع بالنسبة لجميع المنتجات المتوقع إنهاؤها خلال دورة الإستغلال، وذلك راجع لتداخل عدة أسباب.

ولحساب تكلفة الإنتاج التام في السنة (ن) يجب الأخذ بعين الإعتبار تكلفة المنتجات الجارية أو قيد التصنيع للفترة (ن-1)، حيث تم استهلاك جزء من هذه الأعباء الموجهة للإنتاج للدورة (ن). وعليه يتم حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة (ن) وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة (ن)} = \text{تكلفة إنتاج المنتج الجاري لبداية الفترة} + \text{أعباء انتاج الفترة} - \text{تكلفة إنتاج المنتج لنهاية الفترة.}$$

هـ- المعالجة المحاسبية للأغلفة

المعالجة المحاسبية للأغلفة تختلف حسب ما إذا كانت أغلفة غير مسترجعة أو أغلفة مسترجعة. فالأغلفة غير المسترجعة أو التالفة هي التي تسلم مع المواد أو البضاعة المباعة. ولا تستعمل إلا مرة واحدة. وعليه فإن تكلفتها تحتسب ضمن تكلفة المنتج التام. فهذه الأغلفة تمثل مواد مستهلكة وتعالج محاسبيا على النحو التالي:

- تحديد تكلفة الشراء (حالة شرائها). أو تكلفة الإنتاج (حالة إنتاجها).
- تحديد تكلفة الخروج (قيمة الصادر).
- تحميل تكلفة الأغلفة إلى تكلفة المنتج التام في حالة تغليف المنتج قبل إيداعه في المخازن (كيس تغليف العجائن). أو تحميلها لتكلفة توزيع المنتج التام إذا تم التغليف التسليم (علبة العجائن).
- أما الأغلفة المسترجعة. فقد تكون أغلفة تقدمها المؤسسة للعميل أو يقدمها المورد للمؤسسة مع حصولها أو حصوله على مقابل يتم إرجاعه عند استرداد الأغلفة. وتتم المعالجة للتكلفة على النحو التالي:

- تحديد تكلفة الشراء .
- تحديد تكلفة الخروج (قيمة الصادر)
- تحديد المبلغ المقبوض حتى استرجاع الأغلفة.
- تحديد المبلغ المسترجع عند استرداد الأغلفة.
- تحديد سعر البيع في حالة عدم استرجاعها.⁶

المراجع المعتمدة

- محمد توفيق ماضي، إدارة و ضبط المخزون، الدار الجامعية، 1998، ص 12.
- ¹ Collectif EPBI, **Comptabilité et suivie des stocks**, pages bleues, 2011, p 14.
- ¹ أكرم الطويل، محاسبة المواد، دار زهران للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2013 ص ص 11- 17.
- ¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، جهينة، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص ص 146-167. بتصرف
- ¹ خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة الشارقة، الطبعة الأولى، 2008، ص 462.
- ¹ نفس المرجع السابق، ص 460.
- ¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح المعايير الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الأردن، 2004، ص 538. بتصرف
- ¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2004، ص ص 169-170.
- ¹ فهيمة بديسي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 98-104. بتصرف

⁶ فهيمة بديسي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 98-104. بتصرف