

المحور الثالث: محاسبة المخزونات

يجب أن ترتب وتراقب المخزونات وفق معايير واضحة ودقيقة، حيث يتم تسجيل كل العمليات المتعلقة بمدخلات ومخرجات المخزن بالكميات والقيم وهذا ما يسمى "حركة المخزون"، لذا وجب على المؤسسة حساب تكلفة مخزونات وتحميلها على مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

1. تعريف المخزونات

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير، كما يمثل المخزون عادة أهم العناصر التي تظهر في الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية.

كما يعرف المخزون على أنه: البضاعة التي تملكها المؤسسة في آخر الفترة المالية سواء كانت موجودة في مخازنها أو خارج هذه المخازن، وتختلف نوعية مفردات هذه البضاعة بحسب طبيعة نشاط المنشأة، ويختلف المخزون السلعي وفقا لنشاط المؤسسة، كما يلي:

- **مؤسسة تجارية:** يكون نشاطها شراء بضاعة جاهزة لإعادة بيعها فيكون البضاعة الجاهزة هي التي تمثل المخزون السلعي؛
- **مؤسسة صناعية:** عبارة عن مواد ومستلزمات، منتجات نصف مصنعة وتامة. ويعتبر المخزون السلعي ليس فقط ما يوجد في مخازن المؤسسة فقط وإنما أيضا البضاعة خارج المخازن، وتتمثل فيما يلي:
- بضاعة مرسلة إلى الوكلاء لغرض البيع بالعمولة ولم يتم بيعها حتى نهاية الفترة المالية؛
- بضاعة مشتراة وما زالت في الطريق أي لم تدخل مخازن المنشأة بعد؛
- بضاعة مرسلة إلى بعض العملاء تحت نظام البيع أو الرد ولم تبلغ المنشأة بعد، ما إذا كان العميل قد قبل شراء البضاعة من عدمه.

2. أهمية المخزونات:

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغيير عليها نظرا لتعرضها لظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير احتياجاتها وفقا لما هو متوفر لديها في المخازن، وتتمثل أهمية المخزون في:

- ✓ ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛
- ✓ يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- ✓ إمكانية تقادي التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تقادي توقف أو تعطل الإنتاج؛
- ✓ الاستفادة من وفورات الإنتاج الكبير حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقتها الإنتاجية؛
- ✓ إمكانية تقادي طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية.

3. أنواع المخزونات:

هناك عدة أنواع من المخزون، نجملها في الآتي:

- **المخزون من المواد الأولية:** المواد الأولية تخضع للتغير في مكوناتها بواسطة عمليات صناعية أثناء دمجها في السلع النهائية؛
- **المخزون تحت التشغيل:** وهو ذلك المخزون الذي ينتج من طبيعة العملية الصناعية ويتمثل في المفردات غير الكاملة والتي مازالت في مرحلة التصنيع، وبالتالي فإنه يتكون من كافة الخامات والأجزاء التي يتم الاحتفاظ بها بين العمليات الصناعية؛

- **المخزون من المنتجات التامة:** يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء والطاقة الإنتاجية للمنظمة، وهو يتكون من المنتجات التامة الصنع داخل النظام الإنتاجي أو من منتجات تم شراؤها بقصد إعادة بيعها، أي أنه يتكون من: الأجزاء المصنعة، الأجزاء المشتراة؛
- **المعدات وقطع الغيار:** يتضمن الماكينات والتركيبات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لها؛
- **المخزون من الأجزاء:** ويشمل هذا المخزون: الأدوات اليدوية وأجزاء المعدات، النفايات والفضلات، مواد التغليف.
- **مخزون لدى غير:** مجموعة المنتجات والوسائل التي خرجت مؤقتا من المخازن لترجع إليها بغرض استعمالها مرة أخرى، وقد يقصد بها أيضا تلك المواد والسلع التي في طريقها إلى مخازن المؤسسة.

4- أنظمة جرد المخزون

يتم من خلال عملية جرد المخزون معرفة كمية المواد من حيث العدد والوزن، أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية، وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتتم عملية التحقق من وجود المخزون لغرض التأكد من أن قيمة المخزون المدرجة في الميزانية تمثل حقيقة ما تملكه المؤسسة، ولقد جرى العرف على ضرورة القيام بجرد المخزون مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة، وتكمن أهمية الجرد فيما يلي:

- إجراء المطابقة بين الأرصدة الفعلية والدفترية في المخزون؛
 - التأكد من دقة السجلات والأرصدة؛
 - اكتشاف محاولات التلاعب والغش.
- وهناك نوعين من الجرد:

♦ **الجرد المحاسبي:** يتم أثناء السنة بواسطة الدفاتر المحاسبية، ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عمليات المخزون وبالتالي احتساب كمية وتكلفة المخزون، وهما:

- **الجرد المستمر:** يتم حساب الرصيد الجاري والتكلفة بعد كل عملية شراء أو بيع أو خروج من المخازن من أجل الاستهلاك، ويتم حساب تكلفة البضاعة والمنتجات المباعة في نهاية الفترة المحاسبية بحساب التكلفة من الوحدات المباعة؛
- **الجرد الدوري:** يتم حصر المخزون عدديا على فترات دورية، ويستخدم في المؤسسات التي لها تشكيلة كبيرة من السلع إضافة إلى تميز سلعها بأسعار منخفضة.
- ♦ **الجرد المادي:** عند كل سنة تقوم المؤسسة أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة، فمهما كانت إجراءات تسجيل ومتابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائما، وعند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع الجرد المحاسبي وتستخلص الفوارق، وتصحح الدفاتر المحاسبية لتتفق مع الكميات الموجودة فعليا، وتستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم والتقارير السنوية.

5- طرق تقييم المخزونات:

.. . تقيم المدخلات من البضائع والمواد واللازم بتكلفة الشراء، بما تتضمنه من سعر الشراء والمصاريف الأخرى المتعلقة به، كمصاريف النقل والتأمين، والرسوم الجمركية ومصاريف التخليص بالنسبة للواردات الخارجية، بالإضافة إلى مصاريف الشراء الأخرى مثل عمولة وكلاء الشراء ومصاريف الإستشارات وغيرها. وهناك عدة طرق لتقييم المخزون، تتمثل في:

- **تقييم الإدخالات:** يمكن أن نميز بغرض التوضيح بين ثلاثة أنواع من الإدخالات:
 - **الإدخالات المشتراة:** تسجل وفقا لتكلفة الشراء، وتضم العناصر التالية: ثمن الشراء، نفقات الشراء المباشرة وغير مباشرة؛
 - **إدخالات المنتجات التامة:** تقيم عادة بتكلفة إنتاجها؛
 - **المردودات:** تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج.
 - **تقييم الإخراجات:** يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأسباب الرئيسية التالية:
 - تختلف قيم المشتريات حسب الموردين والأسواق، أوقات التمويل ووسائل النقل... الخ؛
 - قيمة المشتريات المطبقة عند الإخراج هي نفسها عند دخولها للمخازن.
- لذا تعتمد المؤسسات في تقييم مخرجاتها على إحدى الطرق التالية:

أولاً: طريقة نفاذ المخزون

تعتمد هذه الطريقة على إبعاد المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضاً، أي دون الخلط (نظرياً) بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتنتزع هذه الطريقة إلى نوعين:

- ما دخل أولاً خرج أولاً (FIFO):

تعتبر الطريقة أن المؤسسة تستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولاً تخرج أولاً، ثم تتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة، ويمكن استخدام هذه الطريقة في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة

ونستخدم السعر الأقدم لحساب تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج فيتأثر بذلك سعر التكلفة للمنتوجات عكسياً مع تغيرات أسعار المواد المستعملة، فيرتفع سعر التكلفة عند انخفاض أسعار المواد الأولية في السوق بالمقارنة مع الأسعار الموجودة في المخازن، وينخفض بارتفاعها، كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة، فإذا ارتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذا المخزون وبالتالي التأثير يكون إيجابياً على النتيجة، أما العكس يكون بالعكس. ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي:

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد الأقدم تصرف أولاً حتى لا تقسد أو تصبح قديمة؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- تقدم الطريقة أساساً ثابتاً لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفراً ضريبياً، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح.

وبالرغم من تعدد مزايا استعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا إنه توجد عدة عيوب تتمثل في:

- عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستمت المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية؛
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمؤسسة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب.
- طريقة ما دخل آخر خرج أولاً (LIFO):

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولاً إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثاً والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي حصلت عليها المؤسسة أولاً.

وهذا يعني أن هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المستعملة وفق أحدث المشتريات وبالتالي الكميات الخارجة من المخازن حسب أحدث سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة خروجها، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يحسب وفق أقدم الأسعار.

وتتميز طريقة ما دخل آخر خرج أولاً، بما يلي:

- ينتج عن استخدامها خفض الأرباح في فترات ارتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المؤسسة؛
- تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لا بد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لارتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة؛
- تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة ارتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار؛
- تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة من تقلب الأسعار.

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة: وتحسب

بالعلاقة التالية:

تكلفة مخزون أول مدة + تكلفة إدخالات الفترة

= ت.و.م.و

كمية مخزون أول مدة + كمية الإدخالات الفترة

وتتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، فيما يأتي:

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛
- تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛
- تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا؛
- طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.

لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة.

ثالثا: التكلفة النموذجية (المعيارية)

يعتمد عليها في محاسبة التكاليف باستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة اقتصاديا وماليا ومن ضمن العناصر المحددة في هذه التقديرات تكلفة الوحدة للمواد المستعملة في الإنتاج وبعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية، وبعد ذلك تحسب الفروقات بينها وبين التكاليف المعيارية أو النظرية وتحدد إثر ذلك الأسباب والمسؤوليات عنها.

رابعا: طريقة سعر التعويض

تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخر من المخزن ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تتكفلها عملية تعويض هذه

ومن عيوب استخدام طريقة ما دخل آخر خرج أولا، ما يلي:

- كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعودا وهبوطا كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية؛
- تعمل على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار؛
- لا تتماشى مع التدفق المادي لصرف المواد.

ومن هنا يمكن اعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لهما نفس الهدف وهو الاحتفاظ بالمخزون لآخر الشهر بأقل تكلفة وتحميل أكثر تكلفة على الإنتاج، ففي حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل إلى المخزون نحو الارتفاع، فمن الأحسن أن نستعمل طريقة ما دخل آخر خرج أولا، وتستعمل الطريقة الأخرى في حالة تغير الأسعار نحو الانخفاض، لكي نحصل دائما على مخزون آخر مدة بقيمة أقل، وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق.

ثانيا: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات، وفي هذه الطريقة ثلاثة أنواع:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة: وتحسب

بالعلاقة التالية:

(مخزون أول مدة + كل الإدخالات) بالقيمة

= ت.و.م.و

(مخزون أول مدة + كل الإدخالات) بالكمية

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإدخالات

= ت.و.م.و

كمية الإدخالات

المخزونات المستهلكة، وبعبارة أخرى بالتكلفة السوقية لنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ استعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستويات الأسعار في السوق. وهناك من يعتبر هذه الطريقة أحسن طريقة موضوعية يجب استعمالها في تقييم إخراجات المخزونات بما لها من تأثير على الأرباح، وباستعمالها فإن الأرباح المحصل عليها تكون اقتصاديا حقيقية إلا أنه يمكن الملاحظة بأن المواد قد تتأثر وخاصة في المؤسسات التي تخضع للمنافسة في إنتاج منتج معين بالزمن وتتغير نوعيتها سلبيا أو إيجابيا، وبالتالي لا تتفصل تكلفتها عن حالتها عند استعمالها.