المعيار المحاسبي الدولي الثاني
(المعدل عام 1993)

المخزون

يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية – المعتمد من قبل المجلس في تشرين أول (أكتوبر) عام 1975. وأصبح قابل للتطبيق على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول من كانون الثاني (يناير) 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

في أيار (مايو) 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 كانون الثاني (يناير) عام 2000 أو بعد هذا التاريخ.

أحد تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة التالية تتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي الأول:

التفسير رقم 1: الثبات – صيغ تكلفة مختلفة للمخزون.

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المعدل في عام 1993)

المخزون

هدف المعيار

الفقرات

نطاق المعيار	1 – 3
تعريف المصطلحات	4 – 5
قياس المخزون	6
تكلفة المخزون	7 – 18
تكاليف الشراء	8 – 9
تكاليف التحويل	10- 12
التكاليف الأخرى	13- 15
تكلفة المخزون في المنشات الخدمية	16
طرق قياس التكاليف	17- 18
صيغ التكلفة	19- 24
المعالجة المفضلة	21- 22
المعالجة البديلة المسموح بها	23- 24
صافي القيمة التحصيلية	25- 30
الاعتراف بالمخزون كمصروف	31- 33
الإفصاح	34- 40
تاريخ بدأ التطبيق	41

المعيار المحاسبي الدولي الثاني

(المعدل عام 1993)

المخزون

يتكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإيضاحات بباقي الفقرات، وكذلك في ضوء ما جاء في المقدمة الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية، مع ملاحظة عدم ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البنود قليلة الأهمية نسبيا (راجع الفقرة رقم 12 في المقدمة).

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 للتحصيل. كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

نطاق المعيار:

يجب أن يطبق المعيار في البيانات 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 و المواشي 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.

إن المخزون المشار إليه في الفقرة 1(ج) يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج. ويحدث ذلك، على سبيل المثال عندما يحصد المحصول، أو تستخرج الخامات

المعدنية ويكون البيع مؤكد في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة. فهذا النوع من المخزون يستبعد من نطاق هذا المعيار.

تعريف المصطلحات

استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة.

يعتبر المخزون أصلا :

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 هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع.

يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ 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، حسب الفقرة 16 أدناه، والتي لم تحدد المنشأة، الإيراد المتعلق بها (انظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر).

قياس المخزون :

يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

تكلفة المخزون:

يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه و ظروفه 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 بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتنزيلات والبنود المشابهة الأخرى.

يمكن أن تشمل تكلفة الشراء تكلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي و العشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزمنة 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 مؤخرا.

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 نسبيا 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. و مثال 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 نسبيا، 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 محددين ضمن تكاليف المخزون.

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

القيم غير العادية للفاقد من المواد 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 ووضعه الحالي.

تكاليف البيع.

في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون. وهذه الظروف محدده في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون "تكاليف الاقتراض".

تكلفة المخزون في المنشات الخدمية:

تتكون التكلفة في المنشأة الخدمية أساسا من العمالة وغيرها من تكاليف المشتغلين مباشرة في تقديم الخدمة ويشمل المراقبين، والتكاليف الصناعية القابلة للتحميل. أما الأجور والتكاليف الأخرى المتعلقة بالعاملين في مجالات المبيعات والإدارة العامة فتعتبر من مصاريف الفترة التي حدثت فيها.

طرق قياس التكاليف:

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون. تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار 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 لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف 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.

صيغ التكلفة :

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

التحديد العيني للتكلفة يعني أن تكلفة محددة تنسب إلى نوع معين من المخزون وتعتبر تلك المعالجة مناسبة للأنواع التي تخصص لمشروع معين سواء أكانت مشتراة أو منتجة. 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 محددا على صافي ربح أو خسارة الفترة.

المعالجة المفضلة:

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

تفترض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا. وفي ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المنشأة.

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 التحصيلية:

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 عادة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية على أساس كل عنصر من العناصر على حدة. ولكن في بعض الظروف فقد يكون من الأفضل اتباع ذلك على أساس تجميع العناصر المتشابهة أو المترابطة، ويكون ذلك في حالة الأصناف المتعلقة بنفس خط الإنتاج ذات الأغراض و الاستخدامات المتشابه و التي تنتج و تسوق من نفس المنطقة الجغرافية، وأنه لا يمكن تقييمها عمليا بشكل مستقل عن أصناف أخرى في ذلك الخط الإنتاجي. كما أنه ليس من المناسب تخفيض قيمة المخزون بالاعتماد على تصنيفات المخزون إلى بضاعة تامة، أو بضاعة في صناعة معينة أو قطاع جغرافي على سبيل المثال. أما بالنسبة للمنشآت الخدمية فيتم عادة تجميع التكاليف لكل خدمة من الخدمات التي يتوافر لها سعر بيع مستقل، ولذلك تعالج كل خدمة كبند مستقل.

تعتمد تقديرات صافي القيمة التحصيلية على اكثر الأدلة الموثقة والمتوفرة عن القيمة المتوقع تحصيلها للبضاعة في وقت التقدير. وتأخذ هذه التقديرات بالاعتبار تقلبات الأسعار أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث وقعت بعد نهاية الفترة، طالما أن تلك الأحداث تؤكد الظروف السائدة في نهاية الفترة.

كما تأخذ تقديرات صافي القيمة التحصيلية في الحسبان الغرض الذي تم من أجله حيازة المخزون، فعلى سبيل المثال فإن صافي القيمة التحصيلية لكمية من المخزون محتجزة للوفاء بعقد بيع ثابت أو عقد خدمة يعتمد على سعر العقد. و إذا كان عقد البيع يغطي جزءا من المخزون المحتفظ بها فإن صافي القيمة التحصيلية لباقي المخزون يكون على أساس الأسعار العامة للبيع . قد تنشأ مخصصات أو مطلوبات محتملة من عقود البيع إذا كانت تغطي جزءا من المخزون المحتفظ بها أو من عقود الشراء. مثل هذه المخصصات أو المطلوبات المحتملة تم علاجها من خلال المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون

"المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة".

لا يتم تخفيض قيمة المواد واللوازم المحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون إلى أقل من التكلفة إذا كانت البضاعة المرتبطة بها سوف تباع بسعر التكلفة أو أكثر. ولكن إذا كان انخفاض سعر المواد يشير إلى أن تكلفة المنتجات التامة سوف يزيد عن صافي القيمة التحصيلية فإن قيمة هذه المواد تخفض إلى صافي القيمة التحصيلية. وفي هذه الأحوال فإن التكلفة الاستبدالية تعتبر أنسب مقياس لصافي قيمتها التحصيلية.

تحدد صافي القيمة التحصيلية لكل فترة من الفترات التالية. وعند زوال الظروف التي استدعت تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من التكلفة، فإن قيمة التخفيض يتم استردادها بحيث تصبح القيمة الدفترية الجديدة مساوية للتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية المعدلة أيهما أقل . ويحدث ذلك مثلا، عندما يدرج بند من المخزون بصافي القيمة التحصيلية نتيجة انخفاض سعره ولا يزال موجودا في الفترة اللاحقة وشهد ارتفاعا في سعر بيعه.

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 والمنشات والمعدات التي تقوم المنشاة بتشييدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات .

الإفصاح

يجب أن تفصح البيانات 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 البيانات 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 صاد ر أولا لتحديد تكلفة المخزون حسب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة 23، يجب أن تفصح البيانات المالية عن الفرق بين قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية وبين أي من :

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

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

يجب أن تفصح البيانات 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، مبوبة حسب طبيعتها.

تشتمل تكلفة المخزون الذي اعتبر كمصروف خلال الفترة على تلك التكاليف التي أدخلت مسبقا 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 المنشات أسلوب عرض مختلفا 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، مبوبة 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 الأول من كانون الثاني (يناير) 1995 أو بعد ذلك التاريخ.