

الفصل الثالث: محاسبة المواد وطرق تقييم المخزون -ج1-

يعتبر المخزون محور العمليات التشغيلية للمؤسسة فهو المولد الرئيسي للإيراد حيث تقوم المؤسسة بشراء سلع ومواد أولية وتخزينها، ثم إعادة إخراجها من المخازن سواء لغرض بيعها أو لتحويلها إلى منتجات، لكن أفضت عملية إخراج هذه المواد من المخازن إشكالية تسعيرها، فهل يتم إخراجها بأحدث الأسعار أم حساب متوسط التكلفة؟ ولهذا باتت طريقة تسعير الصادر من المخازن تحظى بأهمية بالغة نظرا لتأثيرها الكبير والمباشر على مختلف التكاليف وكذلك سعر التكلفة، والتي تؤثر بدورها على النتيجة الإجمالية.

1- تعريف المخزون

وضعت الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج (APICS) American Production Control Society تعريفا للمخزون كما يلي: هو إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام Raw material، والأجزاء Parts، والسلع الوسيطة Intermediate، وكذلك الوحدات تحت التشغيل Work in process، بالإضافة إلى المنتجات النهائية Finished goods والمتاحة للبيع.

حيث أن المخزون يتكون من البضاعة التي:

- يتم إقتناؤها لغرض إعادة بيعها في السير العادي للأعمال.
 - تستعمل لإنتاج سلع لإعادة بيعها أو لتقديم خدمات.
- وفي الميزانية يتم عرض المخزون ضمن الأصول الجارية، لأنه عادة ما يستخدم أو يتم تحويله إلى نقدية في دورة لا تتجاوز 12 شهرا، أو خلال دورة الإستغلال.

2- إدارة حسابات المخزون (حسابات المواد)

تؤدي إدارة حسابات المخازن دورا هاما في إدارة المشروع، بغض النظر عن طبيعة المشروع سواء كان صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو خدميا. وتبرز أهمية هذه الإدارة في تبيان كميات وقيم المواد المخزنية المشتراة والمستخدمة في الإنتاج ورصيدها المخزني والرقابة على الحركة المخزنية عن طريق مسك مجموعة دفترية متكاملة ومتابعة نتائج عمليات الجرد، وما يعقب ذلك تحديد الإنحرافات الحاصلة والبحث عن أسبابها. هادفة للإستدلال على نواحي الضعف في عمليات الشراء والتخزين بما يمكن الإدارة العليا للمشروع من تدارك الأمر في الوقت المناسب.

3- أصناف المخزون

لقد حدد النظام المحاسبي المالي الموحد المجموعات الرئيسية لأصناف المستلزمات السلعية التي قد توجد في المشاريع كما يلي:

- الخامات و المواد الأولية.

- الوقود والزيوت.

- الأدوات الإحتياطية.
- مواد التعبئة والتغليف.
- متنوعات.

4- بطاقة المخزون

بمجرد وصول المواد للمخازن يصبح أمين المخزن مسؤولاً عن تخزينها والمحافظة عليها تمهيداً لصرفها عند الطلب، ويقوم أمين المخزن بتسجيل كميات الأصناف الواردة في بطاقة الصنف وتستخدم هذه البطاقة في تسجيل حركة الصنف سواء كانت حركة واردة أو صادرة.

جدول رقم (02): يوضح نموذج عام لبطاقة المخزون (الصنف)

رقم الصنف:				
رقم البطاقة:				
نوع الصنف:				
المواصفات:				
الحد الأدنى:				
التاريخ	الوارد	الصادر	الرصيد	الملاحظات

المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، جبهة، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 146.

وتعتبر بطاقة الصنف وسيلة سريعة وفعالة لتسجيل حركة الوارد والصادر لكل صنف من المخزون كما يلاحظ أن البطاقة تحتوي على الكميات فقط دون القيمة، ذلك لأنها ليست جزءاً من العمل المحاسبي وإنما هي وسيلة مساعدة لضبط حركة المخزون السلعي.

ولا شك أنه من المفيد أن تمسك إدارة المخازن بالإضافة إلى بطاقات الصنف سجلاً إحصائياً لمراقبة حركة المواد وتخصص صفحة لكل صنف يحتوي على بيانات تساعد حركة كل نوع من أنواع المواد في التخطيط والرقابة بحيث يتم تسجيل الكميات الواردة والكميات الصادرة وكمية الرصيد الفعلي.

جدول رقم (03): يوضح نموذج تفصيلي لبطاقة الصنف بالكميات

رقم الصنف:								
رقم البطاقة:								
نوع الصنف:								
المواصفات:								
الحد الأدنى:								
الحد الأعلى:								
التاريخ	المستند	كميات واردة	كميات صادرة	الرصيد الدفترى	كميات مطلوبة	كميات محجوزة		الرصيد
					أمر	الكمية	إخطار	ملاحظات

			رقم	شراء						

المصدر: سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيقي)، دار الأعصار العلمي، الطبعة الأولى، 2012، ص 224.

5- تقييم الوارد والصادر من المخزون

1-5 تقييم الوارد: الوارد يتمثل في جميع المواد المستلمة أي تشمل المشتريات حيث يتم تقييمها حسب تكلفة الشراء.
2-5 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 بإستخدام 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 إستخدام 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، وبناءً 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.

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

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 الأحدث فالأقدم.

✓ أنه لا يمكن تحديد تكلفة مفردات المخزون كل مفردة على حدة.

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 للأراضي 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.

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