

## الاسبوع الخامس عشر : مشاكل المخزون

المخزون إما أن يزيد أو ينقص خلال الفترة باعتباره أن البضائع المباعة أثناء الفترة نادراً ما تساوي البضائع المشتراة أو التي تنتج خلال نفس الفترة وان الزيادة أو النقصان في المخزون تفرض علينا تقسيم تكلفة البضائع المتاحة للبيع بين تكلفة البضاعة المباعة وبين قيمة البضاعة الباقية إن هذه الحالة تظهر لنا مشكلتين فيما يخص تحديد وقياس المخزون وهما كالآتي:

المشكلة الأولى : هي مشكلة حصر كمية البضائع التي يجب أن تظهر ضمن مخزون آخر الفترة .

المشكلة الثانية : هي قياس قيمة هذه البضائع أي تسعير المخزون . القاعدة العامة فيما يخص المشكلة الأولى هي أن جميع البضائع التي يمتلكها المشروع في تاريخ الجرد تعتبر جزءاً من المخزون بغض النظر عن مكان وجودها فقد تكون هناك بضائع موجودة بالمنشأة في تاريخ الجرد ولكنها ليست مملوكة لها ولذا يجب استبعادها من مخزون آخر الفترة .

وقد تكون هناك بضائع مملوكة للمنشأة ولكنها غير موجودة بمخازنها في تاريخ الجرد وعليه إدراجها ضمن مخزون آخر الفترة وعليه لا بد من الانتباه في هذه الحالة إلى البضاعة بالطريق وبضاعة الأمانة فالبضاعة بالطريق - وهي البضائع التي يتم التعاقد عليها ويقوم البائع بإرسالها للمشتري ولكنها لا تصل إليه بعد فترة فالمشكلة تكمن في تحديد المالك لهذه البضاعة في تاريخ الجرد هل هي للبائع أم للمشتري لهذا السبب يفترض أن نطبق قاعدة انتقال الملكية وهذا يفسر بأنه قد تم شحن البضاعة على أساس تسليم البضاعة في محل المشتري فان ملكية البضاعة لا تنتقل إلى المشتري إلا عند استلامه لها أي أنها تدخل ضمن بضاعة آخر الفترة في دفاتر البائع .

أما إذا تم شحن البضاعة على أساس تسليم البضاعة في محل البائع فان ملكية البضاعة تنتقل للمشتري بمجرد شحنها وعليه يجب إدراجها ضمن بضاعة آخر الفترة في دفاتره .

أما بضاعة الأمانة - والتي تعتبر وسيلة من وسائل تسويق البضائع وهي منتشرة في الحياة العملية لأنها تساعد على زيادة المبيعات فهي تعتبر ملكاً للموكل بالرغم من عدم وجودها في مخازنه وعليه يجب إدراجها ضمن مخزون آخر الفترة في دفاتره مالم يتم إخطاره من قبل الوكيل ببيعها ويجب على الوكيل استبعاد بضاعة الأمانة من مخزون آخر الفترة في دفاتره لأنها لا تعتبر ملكاً له بالرغم من وجودها في مخازنه .

#### تأثير أخطاء المخزون :

تحديد وقياس مخزون آخر المدة يتطلب من إدارة المشروع بذل العناية التامة حتى تنعدم أو تقل أخطاء المخزون إلى الحد الأدنى .

وأخطاء المخزون لها آثار سلبية على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي ليس فقط في السنة المالية التي تم فيها الخطأ وإنما يمتد هذا الخطأ فيشمل السنة المالية التالية نظراً لان بضاعة آخر المدة لسنة مالية هي عبارة عن بضاعة أول المدة للسنة المالية التالية لها .

فإذا افترضنا أن هناك زيادة في قيمة بضاعة آخر المدة لسنة من السنوات فان هذا سيؤدي إلى زيادة أرباح تلك السنة وتقليل أرباح السنة التالية وذلك بافتراض أن عناصر قائمة الدخل الأخرى صحيحة والعكس صحيح إذا كان هناك تخفيض في قيمة بضاعة آخر المدة وهذه الأخطاء تؤدي إلى التأثير على صحة المركز المالي نظراً لعدم صحة بند بضاعة آخر المدة الذي يعتبر من أهم عناصر الأصول المتداولة ولتوضيح تأثير أخطاء المخزون على القوائم المالية نورد المثال الذي يحتوي على معلومات متعلقة بإحدى المنشآت عن السنة المالية المنتهية 1996/12/31 مع ملاحظة أننا افترضنا وجود حالتين مستقلتين .

(1) د. جمعة خليفة الحاسي، د. سالم محمد بن غربية، د. محمد مفتاح بيت المال، المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، الطبعة الثانية، 1991، ص 310.

وقد افترضنا فيها انه يتم بالخطأ إدراج بضاعة بمبلغ 2000 دينار ضمن مخزون 1996 / 12 / 31 افترضنا فيها استبعاد بضاعة بمبلغ 2000 دينار من مخزون آخر المدة .

وفي كل حالة من الحالتين افترض أولاً وجود خطأ في تسجيل المشتريات ثم ثانياً عدم وجود خطأ في تسجيل المشتريات وبمعنى آخر يوجد في المثال أربع حالات للخطأ وهي أ، ب، ج، د.

يتضح من المثال أن أي خطأ في مخزون آخر المدة له تأثير على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي .

1 - بالنسبة له اشبهه بالدخول

في حالة ( أ ) افترض أن هناك خطأ في إدراج بضاعة بمبلغ 2000 دينار ضمن مخزون آخر المدة وكذلك تم تسجيل بضاعة بمبلغ 2000 دينار بالخطأ في حساب المشتريات لاحظ في هذه الحالة انه بالرغم من وجود هذه الأخطاء وعدم صحة رصيدي المخزن والمشتريات فكل منهما أكثر مما يجب بمقدار 2000 دينار إلا أن كلا من مجمل وصافي الدخل يعتبر صحيحاً نظراً لأن الخطأ في المخزون 2000 دينار عادله خطأ مساو له في المشتريات ( لان زيادة المشتريات تؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة وبما أن الخطأين متساويين يتعادل التأثير على تكلفة البضاعة المباعة .... ) .

أما في الحالة ( ب ) فان الخطأ في بضاعة آخر المدة لم يعادله خطأ في المشتريات حيث انه صحيح في هذه الحالة وعليه فان مجمل الدخل وكذلك صافي الدخل يصبحان غير صحيحين أي أكثر مما يجب بمقدار الخطأ وهو 2000 دينار وفي حالة ( ج ) تم بالخطأ استبعاد بضاعة بمبلغ 2000 دينار من المخزون بالرغم من أنها سجلت صحيحة أي اقل مما يجب بمقدار الخطأ أما في الحالة الأخرى ( د ) فان الخطأ في المخزون عادله خطأ مساو له في المشتريات مما أدى إلى صحة مجمل وصافي الدخل بالرغم من وجود هذه الأخطاء .

ومن جهة أخرى نجد أن الخطأ الذي تم في مخزون آخر المدة للسنة المالية المنتهية في 1996 / 12 / 31 م يمتد أثرها إلى قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 1996 / 12 / 31 م لان مخزون آخر المدة لسنة 1996 م هو عبارة عن مخزون أول المدة في عام 1997 م ففي الحالتين (أ، ب) نجد أن ( أرباح سنة 1997 م بافتراض أن باقي عناصر قائمة الدخل صحيحة ) ستقل

بمقدار 2000 دينار لان مخزون أول المدة أكثر مما يجب بمقدار 2000 دينار أما في الحالتين (ج، د) فان أرباح سنة 1997م ( بافتراض إن باقي عناصر قائمة الدخل صحيحة ) سيزيد بمقدار 2000 دينار لان بضاعة أول المدة اقل مما يجب بمبلغ 2000 دينار .

الحالة الأولى - بضاعة		الحالة الأولى - بضاعة		المبلغ	المبلغ	المبلغ
بضاعة آخر المدة تتضمن ( 2000 )	بضاعة آخر المدة تتضمن ( 2000 )	بضاعة آخر المدة تتضمن ( 2000 )	بضاعة آخر المدة تتضمن ( 2000 )			
دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
المشتريات	المشتريات	المشتريات	المشتريات	22000	22000	22000
بمبلغ	بمبلغ	بمبلغ	بمبلغ	6000	6000	6000
22000	22000	22000	22000	6000	6000	6000
16000	18000	18000	20000	18000	18000	18000
22000	24000	24000	26000	24000	24000	24000
10000	10000	14000	14000	12000	12000	12000
12000	14000	10000	12000	12000	12000	12000
10000	8000	12000	10000	10000	10000	10000
4000	4000	4000	4000	4000	4000	4000
6000	4000	8000	6000	6000	6000	6000
10000	10000	14000	14000	12000	12000	12000
4000	6000	6000	8000	6000	6000	6000
9000	7000	11000	9000	9000	9000	9000

يلاحظ في المثال السابق أن الخطأ في مخزون آخر المدة يؤثر ليس فقط على بند المخزون وإنما أيضا على رصيد الدخل المحجوز نتيجة الخطأ في صافي الدخل وقد يؤدي عدم الدقة في تحديد ملكية البضاعة إلى أخطاء في المخزون وفي المشتريات وفي حسابات الدائنين ولا يخفى مدى أهمية صحة ودقة عناصر المركز المالي لان أية أرقام غير صحيحة قد تؤدي إلى قرارات خاطئة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من إداريين ومستثمرين ودائنين .. الخ فإذا أخذنا النسبة المتداولة كمثال نجد أن النسبة التي يجب أن تظهرها قائمة المركز المالي ( بافتراض أن الأصول المتداولة تتكون فقط في المخزون وان الالتزامات القصيرة الأجل تتكون مع الدائنين فقط ) .

هي ( 1:2 ، 6000 / 12000 ) ولكن نتيجة للخطأ الذي تم في حالة ( أ ) نجد أن هذه النسبة تصبح 1 : 1.75 وفي حالة ( ب ) 1 : 2.33 وفي حالة ( ج ) 1 : 1.66 وفي حالة ( د ) 1 : 2.5 .

المفاهيم المحاسبية وقياس المخزون السلعي :

يستند المحاسبون بصدد قياس المخزون السلعي إلى المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها ومن أهمها والتي ترتبط بقياس المخزون السلعي وهي :

- الموضوعية
- الثبات
- الحيطة والحذر
- الأهمية النسبية

فالموضوعية في المحاسبة تشير إلى عدم وجود تحيز على عاتق المحاسب بصدد قياس البيانات المالية مما يعني تأثير هذه البيانات بالحكم أو التقدير الشخصي للمحاسب ولكي يكون المحاسب موضوعيا بصدد قياس المخزون السلعي فيجب أن يستند في تحقيقه من صحة بياناته إلى أدلة إثبات خارجية وفي هذا المجال تعد فواتير الشراء والسندات الاذنية وبوالص

الشحن وما شابه ذلك بمثابة أدلة إثبات خارجية ويعني الثبات استمرار الوحدة الاقتصادية في تطبيق نفس الطرق والإجراءات المحاسبية من فترة إلى أخرى وفي ضوء تعدد قواعد قياس المخزون السلعي فيجب على الوحدة أن تلتزم باستخدام القواعد التي تختارها بطريقة ثابتة. فاستخدام قواعد مختلفة لقياس المخزون السلعي على مدى الفترات المحاسبية المتتالية يجعل من البيانات الواردة بالقوائم المالية أداة تضليل لقارئ هذه القوائم .

أما الحيلة والحذر فتعني اخذ المحاسب في ضوء حالة عدم التأكد التي يعمل في ظلها بأسلوب الحذر بصدد عملية القياس وبالتالي إذا أتيح للمحاسب بديلين مقبولين لقياس المخزون السلعي فإنه يختار البديل الذي يسفر عن قيمة أقل للمخزون حيث الاتجاه في ظل الحيلة والحذر هو نحو الإنقاص وليس المغالاة في قياس المخزون .

وبالنسبة للأهمية النسبية فتشير إلى القيمة النسبية للعنصر وبصدد قياس المخزون السلعي تعني الأهمية النسبية عدم الاهتمام بالقياس الدقيق لعناصر المخزون السلعي ذي القيمة الصغيرة نسبياً مع تركيز القياس الدقيق على عناصر المخزون ذي القيمة الأكبر نسبياً غير أن تقرير الأهمية النسبية لعنصرين مسألة تقديرية وبالتالي فعنصر المخزون الذي قد يعد بالنسبة لوحدة معينة هاماً نسبياً قد لا يعد كذلك بالنسبة لوحدة أخرى .

ومن أبسط طرق حصر البضاعة إعداد فريق عمل يتكون من شخصين الأول يقوم بالعد والتصنيف وتحديد الكمية في كل عنصر والثاني يقوم بتسجيل الوصف والكميات في بطاقة المخزون بعد ذلك يتم تسعيرها بالتكلفة وذلك بضرب أسعار الوحدة في الكميات لتحديد قيمة المخزون .

أما البضاعة بالطريق ... فإذا قامت الشركة البائعة بنقل البضاعة على وسائل النقل الخاصة بها فإن البضاعة تبقى مملوكة لها طالما أنها ما زالت في الطريق أما إذا تم شحن البضاعة عن طريق وسيلة نقل عامة فإن ملكية البضاعة وهي بالطريق تتوقف على ما إذا كان وكيل الشحن يمثل البائع أو المشتري فإذا كانت شروط الشحن ( تسليم وسيلة النقل F.O . B ) أي عند نقطة الشحن فعندها يصبح البائع غير مسؤول عن البضاعة في اللحظة التي يتم فيها

الشحن، وبالتالي تصبح البضاعة مملوكة للمشتري مع أنها ما زالت بالطريق أما إذا كانت شروط الشحن ( تسليم نقطة الوصول F.O .B ) أي تسليم المشتري فان ملكية البضاعة لا تنتقل للمشتري إلا عند استلامها ومن ثم تبقى البضاعة مملوكة للبائع وهي بالطريق والمهم عندنا عند إجراء الجرد في نهاية المدة المحاسبية هو أن نحدد ما إذا كانت البضاعة التي ما زالت بالطريق تضاف إلى المخزون أو لا تضاف ويعتمد القرار في هذه الحالة على شروط العقد المبرم بين الموردين والشركة .

وقد تكون لدى الشركة في نهاية العام العديد من الطلبات التي ترد من العملاء وقد تكون الشركة قامت بإعداد البضاعة وتجهيزها للشحن ولكنها لم تتمكن من شحنها بعد في هذه الحالة تدخل البضاعة ضمن المخزون إلا في حالة واحدة عندما يطلب العميل أن تبقى البضاعة لدى الشركة لحين تسليمها إليه في وقت لاحق .

عندما تنتقل ملكية البضاعة إلى العملاء نجعل حساب العملاء مدينا وحساب المبيعات دائنا بقيمة البضاعة المباعة ولا يجوز إدراج قيمة هذه البضاعة مرة أخرى ضمن مخزون آخر المدة ولذلك فمن الضروري توخي الحذر في نهاية كل فترة للتأكد من أن جميع البضائع المشحونة للعملاء قد سجلت كمبيعات في نفس السنة .

### تسعير المخزون

البضاعة تسجل عند الشراء بسعر التكلفة أي سعر الشراء مضافا إليه مصاريف الشراء ( مبدأ التكلفة ) أما عند البيع فانه يتم تسجيل الإيراد الناتج عن البيع ( مبدأ تحقيق الإيراد ) وبذلك يتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

والقاعدة العامة هي تسجيل المخزون بسعر التكلفة بالدفاتر حالها حال بقية الأصول إلا في حالة نقص قيمة المخزون نتيجة للتقادم مثلاً أو أي سبب آخر وان تقويم المخزون يهدف إلى تحقيق قيمة مخزون آخر المدة الذي يظهر بالميزانية ضمن الأصول المتداولة ولتحديد قيمة البضاعة المستخدمة في الإنتاج أو تكلفة المبيعات للوصول إلى القياس الصحيح للدخل

في الفترات المحاسبية المختلفة ولغرض الوصول إلى قيمة البضاعة في آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة تواجهنا مشكلتين هما : الأولى ( تدفق المخزون ) والثانية ( تحديد تكلفة الوحدة في المخزون ) ففي المشكلة الأولى ( تدفق المخزون ) يتم احتساب تكلفة البضاعة أو المواد الواردة للمخازن بثمن شرائها + أية مصروفات أخرى ... وعند خروج البضاعة من المخازن بغرض البيع أو الاستخدام للأغراض الإنتاجية فيجب الوصول إلى تكلفة هذه البضاعة الصادرة .

الفرق بين تكلفة البضاعة الواردة وتكلفة البضاعة الصادرة هو عبارة عن تكلفة البضاعة المتبقية آخر المدة .

والمشكلة هي أن أسعار البضائع المشتراة تختلف من فترة لأخرى خاصة إذا كان هناك كميات من صنف واحد بأسعار مختلفة فالأمر المحير هو أي الأسعار نأخذها بعين الاعتبار لهذا الصنف ؟ وهنا علينا أن نتبع طريقة معينة كأساس لتدفق المخزون لذا توجد عدة طرق من أهمها :

- طريقة سعر التكلفة الفعلي.

- طريقة متوسط التكلفة.

- الوارد أولاً صادر أولاً.

- الوارد أخيراً صادر أخيراً.

وهي طرق سنتناولها بالتفصيل لاحقاً .

أما المشكلة الثانية ( تحديد تكلفة الوحدة من المخزون ) فإن تكلفة الوحدة من المخزون هي عبارة عن سعر الشراء + كافة المصروفات لحين أن تصبح البضاعة جاهزة للبيع أو الاستخدام في الإنتاج .

إن الرسوم الجمركية ومصاريف النقل والتأمين والتخزين ... الخ تضاف عادة إلى تكلفة البضاعة المباعة أما المصاريف الأخرى مثل المصاريف الإدارية والعمومية والبيع والتوزيع .. الخ فيتم تحميلها إلى حساب الدخل لنفس الفترة أما مصاريف نقل المشتريات فهي تعتبر جزءاً من تكلفة الوحدة من المخزون .

وفي رأينا أن قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل هي أكثر الطرق ملاءمة لتقييم

المخزون في آخر المدة .