

## الفصل السادس : المخزون وتكلفة المبيعات

يقصد بالمخزون البضاعة التي تمتلكها الشركة بقصد إعادة بيعها ، ويستمد المخزون أهميته بالنسبة للمحاسب من كونه يؤثر في كل من قائمة الدخل (كاحد عناصر احتساب تكلفة البضاعة المباعة "تكلفة المبيعات") والميزانية العمومية (كاحد عناصر الأصول المتداولة).

ولعل أهم مشكلة تواجه المحاسب عند المحاسبة عن المخزون هي كيفية تحديد تكلفته.

وبصفة عامة فإن:

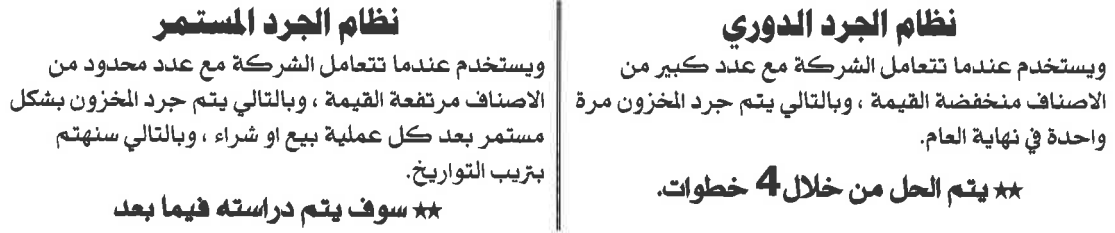
$$\text{تكلفة المخزون} = \text{عدد الوحدات} \times \text{تكلفة الوحدة (سعر شراء الوحدة)}$$

ولكن الشركة خلال السنة تشتري بأسعار مختلفة على مدار السنة ، فهل نستخدم الاسعار القديمة ام الجديدة لتحديد تكلفة المخزون؟

الامر يتوقف على طريقة التدفق المادي لعناصر المخزون حيث يمكن التمييز بين 3 طرق:

وجه المقارنة	الوارد أولاً صادر أولاً First In First Out (FIFO)	المتوسط المرجح Weighted Average (WA)	الوارد أخيراً صادر أولاً Last In First Out (LIFO)
نوع البضاعة	تطبق مع المنتجات التي تتلف مع مرور الزمن مثل الادوية والاطعمه ، بحيث يتم بيع البضاعة الواردة قديماً ويبقى في مخازن الشركة البضاعة الجديدة.	تطبق مع المنتجات التي لا يمكن تمييز وحداتها مثل قطع غيار السيارات والمسامير ، بحيث يتم البيع من كل البضاعة دون التمييز بين ميعاد شرائها وكذلك فان ما يبقى في المخازن لا يمكن تمييزه	تطبق مع المنتجات التي تزداد قيمتها مع مرور الزمن مثل العطور والخشب ، بحيث يتم بيع البضاعة الواردة حديثاً ويبقى في مخازن الشركة البضاعة القديمة.
البضاعة المباعة	من اقدم المشتريات	قيمه وسط	من احدث (آخر) المشتريات
المخزون	من احدث (آخر) المشتريات	قيمه وسط	من اقدم المشتريات
فلو افترضنا ان الشركة اشترت خلال السنة 5 مرات وتم ترتيبهم راسياً بترتيب التواريخ بدءاً بالقديم ثم الاحداث فالاحداث			
اتجاه الحل عند تقييم المخزون	↑	المتوسط - النتيجة للبيع وحدات متاحة للبيع بالتوسط	↓
اتجاه الحل عند تقييم تكلفة البضاعة المباعة	↓		↑

وتتوقف كيفية تطبيق الـ 3 طرق السابقة على نظام الجرد المتبع ، وبصفة عامة فان هناك نظامين للجرد وهما



## الجرد الدوري

4 هنا يتم جرد المخازن بشكل دوري في نهاية كل فترة ، لذلك سيتم التعامل مع التمرين من خلال خطوات ، وذلك كما سيتضح من خلال المثال التالي:

### مثال 1

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر شركة النجاح عن احد اصناف المخزون خلال شهر يناير 2012 :

1- رصيد المخزون في 1/1 يبلغ 200 وحدة بتكلفة 10 ريال لكل وحدة.

2- مشتريات الشركة خلال شهر يناير كانت:

في 1/5 تم شراء 200 وحدة بسعر 15 ريال للوحدة

في 1/10 تم شراء 200 وحدة بسعر 20 ريال للوحدة

في 1/15 تم شراء 200 وحدة بسعر 25 ريال للوحدة

في 1/20 تم شراء 200 وحدة بسعر 30 ريال للوحدة

فاذا علمت ان الوحدات المباعة خلال شهر يناير 700 وحدة بسعر بيع 50 ريال للوحدة ، وان الشركة تتبع نظام الجرد الدوري.

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) ومجمل الربح في ظل كل من:

1- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)

2- طريقة الوارد اخيراً صادر أولاً (LIFO)

3- طريقة المتوسط المرجح (WA)

## الحل

### 1- الجدول

وهو جدول يتم اعداده بهدف تحديد الوحدات المتاحة ، تكلفة المتاح ، وحدات مخزون اخر ، وذلك كما يلي:

الوحدات	×	تكلفة الوحدة	=	اجمالي التكلفة
200	×	10	=	2.000
مخزون 1/1				
+ المشتريات:				
200	×	15	=	3.000
200	×	20	=	4.000
200	×	25	=	5.000
200	×	30	=	6.000
1.000				20.000
الوحدات المتاحة				
(700)				تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
300				
مخزون اخر				

ويتضح من الجدول ان الوحدات المتاحة للبيع 1.000 وحدة ، وان تكلفة البضاعة المتاحة للبيع 20.000 ريال ،

وان مخزون اخر الفترة يبلغ 300 وحدة

والسؤال الآن ما هي تكلفة مخزون اخر ، اي ما هي تكلفة الـ 300 وحدة المتبقية في نهاية الفترة؟

### 2- تكلفة مخزون اخر (الـ 300 وحدة)

وهنا فان الامر يتوقف على طريقة التدفق المادي للمخزون حيث:

#### اولاً: طريقة الوارد اولاً صادر اولاً:

يلاحظ في هذه الطريقة ان البيع يتم من الوحدات الموجودة اولاً ، وبالتالي فان الوحدات المتبقية (مخزون آخر) تكون من الوحدات الأخيرة ... وبناء على ذلك تحتسب تكلفة المخزون كما يلي:

$$\begin{aligned}
 & \text{من مشتريات} \\
 & 200 \times 30 = 6.000 \\
 & 100 \times 25 = 2.500 \\
 & \hline
 & 8.500
 \end{aligned}$$

300 وحدة

طريقة FIFO تحدد تكلفة المخزون ↑

### ثانياً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

يلاحظ في هذه الطريقة ان البيع يتم من الوحدات الموجودة أخيراً، وبالتالي فان الوحدات المتبقية (مخزون آخر) تكون من الوحدات الأولى ... وبناء على ذلك تحتسب تكلفة المخزون كما يلي:

$$\begin{array}{rclcl} 2.000 & = & 10 & \times & 200 & = & 1/1 \text{ من مخزون} \\ 1.500 & = & 15 & \times & 100 & = & 1/5 \text{ من مشتريات} \\ \hline 3.500 & & & & & & \end{array}$$

300 وحدة

طريقة LIFO تحدد تكلفة المخزون ↓

### ثالثاً: طريقة المتوسط المرجح:

في ظل هذه الطريقة لا يوجد ترتيب منتظم للوحدات وفقاً لتاريخ شرائها، وبالتالي فانه يتم احتساب متوسط تكلفة الوحدة كالتالي:

متوسط تكلفة الوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع / الوحدات المتاحة للبيع

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة} = \frac{20.000}{1.000} = 20 \text{ ريال للوحدة}$$

∴ تكلفة الـ 300 وحدة مخزون آخر = 300 وحدة × 20 ريال للوحدة = 6.000

بناء على ذلك، فان الخلاصة ان تكلفة المخزون :



### 3- تكلفة البضاعة المباعة (الـ 700 وحدة المباعة)

هناك طريقتين لإحتساب تكلفة البضاعة المباعة:

**الأولى :** وفقاً لمنطق كل طريقة فى عملية البيع ، وذلك كما يلي:

#### أولاً: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

2.000	×	10	×	200	×	من مخزون 1/1
3.000	×	15	×	200	×	من مشتريات 1/5
4.000	×	20	×	200	×	من مشتريات 1/10
2.500	×	25	×	100	×	من مشتريات 1/15
<hr/>						
11.500						

#### ثانياً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

6.000	×	30	×	200	×	من مشتريات 1/20
5.000	×	25	×	200	×	من مشتريات 1/15
4.000	×	20	×	200	×	من مشتريات 1/10
1.500	×	15	×	100	×	من مشتريات 1/5
<hr/>						
16.500						

#### ثالثاً: طريقة المتوسط المرجح:

تكلفة الـ 700 وحدة المباعة = 700 وحدة × 20 ريال للوحدة = 14.000

**النتيجة :** تحتسب تكلفة البضاعة المباعة بالمعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة مخزون آخر

وبالتطبيق على المثال فإن:

<u>LIFO</u>	<u>WA</u>	<u>FIFO</u>	
20.000	20.000	20.000	تكلفة البضاعة المتاحة
			للبيع
(3.500)	(6.000)	(8.500)	(-) تكلفة مخزون آخر
16.500	14.000	11.500	تكلفة البضاعة المباعة
الأعلى	وسط	الأقل	

لاحظ: عند مقارنة الـ 3 طرق على مستوى المخزون تجدهم العكس تماماً على مستوى تكلفة

البضاعة المباعة

#### 4- مجمل الربح

درسنا فيما سبق ان:

مجممل الربح = قيمة المبيعات - تكلفة المبيعات

حيث: قيمة المبيعات = الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

وبالتطبيق على المثال فان:

لا يستخدم الا عند احتساب مجمل الربح فقط

LIFO	WA	FIFO	قيمة المبيعات
35.000	35.000	35.000	(50 × 700)
(16.500)	(14.000)	(11.500)	(-) تكلفة المبيعات
18.500	21.000	23.500	مجممل الربح
الاقبل	وسط	الاعلى	

واضح ان مجمل الربح في نفس اتجاه المخزون (حيث FIFO الاعلى و LIFO الاقل WA الوسط) اما تكلفة المبيعات عكس ذلك.

#### مقارنة نتائج الـ 3 طرق

يلاحظ في التمرين ان الاسعار تزيد مع مرور الوقت، وقد توصلنا الى:

LIFO	WA	FIFO	تكلفة
3.500	6.000	8.500	مخزون اخر
18.500	21.000	23.500	مجممل الربح
16.500	14.000	11.500	تكلفة البضاعة للباعة

وكما يتضح من النتائج فانه في ظل ارتفاع الاسعار نجد ان:

- طريقة الوارد اولاً صادر اولاً تعطي اعلى تكلفة مخزون واعلى ربح واقل تكلفة بضاعة مباعة.
  - طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً تعطي اقل تكلفة مخزون واقل ربح واعلى تكلفة بضاعة مباعة.
  - طريقة المتوسط المرجح تعطي قيم وسط في جميع الاحوال.
- والعكس من ذلك في ظل انخفاض الاسعار .....

## مثال 2

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر شركة السعادة عن احد اصناف المخزون خلال شهر يناير 2012 :

- 1- رصيد المخزون في 1/1 يبلغ 2.000 وحدة بتكلفة اجمالية قدرها 10.000 ريال
- 2- مشتريات الشركة خلال شهر يناير كانت:

في 1/10 تم شراء 5.000 وحدة بسعر 7 ريال للوحدة  
 في 1/15 تم شراء 6.000 وحدة بسعر 8 ريال للوحدة  
 في 1/27 تم شراء 7.000 وحدة بسعر 10 ريال للوحدة  
 فاذا علمت ان الوحدات المباعة خلال شهر يناير 12.000 وحدة بسعر 10 ريال للوحدة ، وان الشركة تتبع نظام الجرد الدوري.

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح في ظل كل من:

1- طريقة الوارد اولاً صادر اولاً (FIFO)

2- طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً (LIFO)

3- طريقة المتوسط المرجح (WA)

10.000
2.000

### الحل

#### 1- الجدول

الوحدات	×	تكلفة الوحدة	=	اجمالي التكلفة
مخزون 1/1	×	5	=	10.000
المشتريات				
1/10	×	7	=	35.000
1/15	×	8	=	48.000
1/27	×	10	=	70.000
الوحدات المتاحة				163.000
(-) الوحدات المباعة				12.000
مخزون اخر				8.000
متوسط تكلفة الوحدة =	وحدات المتاحة	تكلفة المتاحة	=	8.15 ريال للوحدة

2. تكلفة مخزون آخر (الـ 8.000 وحدة)  
أولاً: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

70.000	=	10	×	7.000	=	من مشتريات	
						1/27	
8.000	=	8	×	1.000	=	من مشتريات	8.000
						1/15	
<u>78.000</u>							

ثانياً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

10.000	=	5	×	2.000	=	من مخزون 1/1	
35.000	=	7	×	5.000	=	من مشتريات	
						1/10	
8.000	=	8	×	1.000	=	من مشتريات	8.000
						1/15	
<u>53.000</u>							

ثالثاً: طريقة المتوسط المرجح:

تكلفة الـ 8.000 وحدة مخزون آخر = 8.000 وحدة × 8.15 ريال للوحدة = 65.200

3. تكلفة البضاعة المباعة (الـ 12.000 وحدة المباعة)

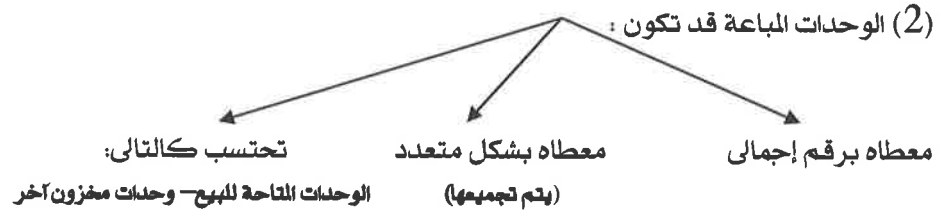
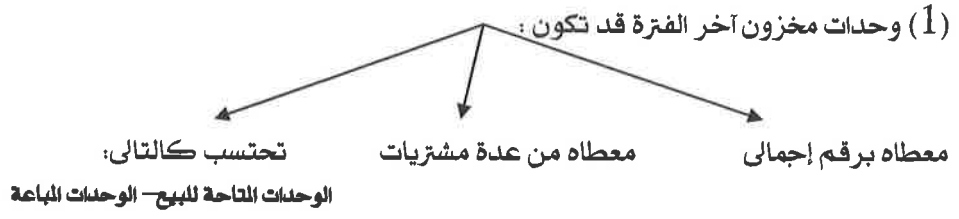
WA	LIFO	FIFO	
163.000	163.000	163.000	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(65.200)	(53.000)	(78.000)	(-) تكلفة مخزون آخر
97.800	110.000	85.000	تكلفة البضاعة المباعة

4. مجمل الربح

WA	LIFO	FIFO	
120.000	120.000	120.000	قيمة المبيعات (10 × 12.000)
(97.800)	(110.000)	(85.000)	(-) تكلفة البضاعة المباعة
22.200	10.000	35.000	مجمل الربح



### ملاحظات هامة:



(3) مجمل الربح أو الخسارة

$$= \text{المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)}$$

↓

(الوحدات المباعة X سعر بيع الوحدة)

(4) صافى الربح أو الخسارة (بافتراض عدم وجود ضرائب)

$$= \text{مجمل الربح أو الخسارة} - \text{مصروفات وخسائر أخرى}$$

(مصروفات تشغيلية ، مصروفات أخرى)