

تطبيق محاسبة الاستبدال على المخزون وتكلفة المبيعات

بضاعة تم شراؤها بداية عام ٢٠٠٥ بمبلغ ١٠٠,٠٠٠
(١٠,٠٠٠ قطعة بسعر ١٠ للقطعة)، بيعت كما يلي:

تاريخ البيع	الكمية المباعة	سعر بيع القطعة	سعر استبدالها
آذار	٢٠٠٠	١٥	١٣
أيلول	٣٠٠٠	١٥	١٢
آب	٢٥٠٠	١٢	١١
تشرين أول	٢٠٠٠	١٢	١٢

كان سعر الاستبدال في نهاية العام ١٣ للقطعة

١٢٩٠٠٠

□ المبيعات الفعلية خلال العام بلغت

$$٣٠٠٠٠ = ١٥ \times ٢٠٠٠$$

$$٤٥٠٠٠ = ١٥ \times ٣٠٠٠$$

$$٣٠٠٠٠ = ١٢ \times ٢٥٠٠$$

$$\underline{٢٤٠٠٠} = ١٢ \times \underline{٢٠٠٠}$$

٩٥٠٠ وحدة بـ ١٢٩٠٠٠

□ أولاً: التكلفة التاريخية لهذه المبيعات ٩٥٠٠٠

$$٩٥٠٠٠ = ٩٥٠٠ \times ١٠ \text{ للقطعة}$$

مجمل الربح: ١٢٩٠٠٠ - ٩٥٠٠٠ = ٣٤٠٠٠٠

□ ثانياً: تكلفة استبدال البضاعة المباعة بأسعار نهاية العام:

$$١٢٣٥٠٠ = ٩٥٠٠ \times ١٣$$

مجمل الربح: ١٢٩٠٠٠ - ١٢٣٥٠٠ = ٥٥٠٠

□ ثالثاً: تكلفة استبدال البضاعة المباعة مقومةً بالأسعار الجارية خلال العام ١١٣٥٠٠ تحسب كما يلي:

تاريخ البيع	الكمية المباعة	سعر الاستبدال	تكلفة الاستبدال
آذار	٢٠٠٠	١٣	٢٦٠٠٠
أيار	٣٠٠٠	١٢	٣٦٠٠٠
آب	٢٥٠٠	١١	٢٧٥٠٠
تشرين الأول	٢٠٠٠	١٢	٢٤٠٠٠
المجموع	٩٥٠٠		١١٣٥٠٠

مجمول الربح: ١٥٥٠٠ (١٢٩٠٠٠ - ١١٣٥٠٠ = ١٥٥٠٠)

<p><u>بداية العام</u></p> <p>ح/ مخزن البضاعة ح/ النقدية</p> <p>شراء البضاعة وإدخالها الى المخزن</p>	<p>١٠٠٠٠٠</p>	<p>١٠٠٠٠٠</p>
<p><u>آذار</u></p> <p>ح/ مخزن البضاعة</p> <p>ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها</p> <p>إثبات مكاسب الحيازة $١٠٠٠٠٠ \times (١٠-١٣)$</p>	<p>٣٠٠٠٠</p>	<p>٣٠٠٠٠</p>
<p>ح/ النقدية</p> <p>ح/ المبيعات</p> <p>بيع ٢٠٠٠ وحدة $\times ١٥$</p>	<p>٣٠٠٠٠</p>	<p>٣٠٠٠٠</p>
<p>ح/ تكلفة المبيعات</p> <p>ح/ مخزن البضاعة</p> <p>إخراج ٢٠٠٠ وحدة من المخزن بسعر ١٣</p>	<p>٢٦٠٠٠</p>	<p>٢٦٠٠٠</p>
<p>ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها</p> <p>ح/ مكاسب الحيازة المحققة</p> <p>مكاسب الحيازة المحققة بالبيع</p> <p>$٢٠٠٠ \times (١٣ - ١٠)$</p>	<p>٦٠٠٠</p>	<p>٦٠٠٠</p>

<p style="text-align: center;"><u>أيار</u></p> <p>ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها ح/ مخزن البضاعة انخفاض سعر البضاعة في المخزن من ١٣ إلى ١٢ $(١٢ - ١٣) \times (٢٠٠٠ - ١٠٠٠٠)$</p>	<p style="text-align: center;">٨٠٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٨٠٠٠</p>
<p>ح/ النقدية ح/ المبيعات بيع ٣٠٠٠ وحدة بسعر ١٥</p>	<p style="text-align: center;">٤٥٠٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٤٥٠٠٠</p>
<p>ح/ تكلفة المبيعات ح/ مخزن البضاعة إخراج ٣٠٠٠ وحدة من المخزن بسعر (١٢)</p>	<p style="text-align: center;">٣٦٠٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٣٦٠٠٠</p>
<p>ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها ح/ المكاسب المحققة المكاسب المحققة بالبيع $٣٠٠٠ \times (١٢ - ١٠)$</p>	<p style="text-align: center;">٦٠٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٦٠٠٠</p>
<p style="text-align: center;"><u>آب</u></p> <p>ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها ح/ مخزن البضاعة إثبات انخفاض سعر استبدال البضاعة في المخزن من ١٢ إلى ١١ : $(١١ - ١٢ \times ٥٠٠٠)$</p>	<p style="text-align: center;">٥٠٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٥٠٠٠</p>
<p>ح/ النقدية ح/ المبيعات بيع ٢٥٠٠ بسعر ١٢</p>	<p style="text-align: center;">٣٠٠٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٣٠٠٠٠</p>
<p>ح/ تكلفة المبيعات ح/ مخزن البضاعة إخراج ٢٥٠٠ وحدة بسعر ١١</p>	<p style="text-align: center;">٢٧٥٠٠</p>	<p style="text-align: center;">٢٧٥٠٠</p>

ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها ح/ المكاسب المحققة المكاسب المحققة بالبيع ٢٥٠٠ × (١١ - ١٠)	٢٥٠٠	٢٥٠٠
تشرين الأول ح/ مخزن البضاعة ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها ارتفاع سعر استبدال البضاعة ١١ إلى ١٢ : ٢٥٠٠ × (١١ - ١٢)	٢٥٠٠	٢٥٠٠
ح/ النقدية ح/ المبيعات بيع ٢٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ للوحدة	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
ح/ تكلفة المبيعات ح/ مخزن البضاعة إخراج البضاعة من المخزن ١٢ × ٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها ح/ المكاسب المحققة المكاسب المحققة بالبيع ٢٠٠٠ × (١٢ - ١٠)	٤٠٠٠	٤٠٠٠
نهاية العام ح/ المخزن ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها زيادة سعر استبدال البضاعة في المخزن ٥٠٠ × (١٣ - ١٢)	٥٠٠	٥٠٠

ح/ المخزن

ح/ تكلفة المبيعات	٢٦٠٠٠	ح/ النقدية	١٠٠٠٠٠
ح/ مكاسب الحيازة	٨٠٠٠	ح/ م. الحيازة	٣٠٠٠٠
ح/ تكلفة المبيعات	٣٦٠٠٠	ح/ م. الحيازة	٢٥٠٠
ح/ مكاسب الحيازة	٥٠٠٠	ح/ م. الحيازة	٥٠٠
ح/ تكلفة المبيعات	٢٧٥٠٠		
ح/ تكلفة المبيعات	٢٤٠٠٠		
رصيد	١٥٠٠		
	١٣٣٠٠٠		١٣٣٠٠٠

ح/ تكلفة المبيعات

رصيد

١١٣٥٠٠

ح / المخزن / آذار

٢٦٠٠٠

ح / المخزن / أيار

٣٦٠٠٠

ح / المخزن / أيلول

٢٧٥٠٠

ح / المخزن / ت ١

٢٤٠٠٠

١١٣٥٠٠

١١٣٥٠٠

ح/ مكاسب الحيازة

ح/ المخزن	٣٠٠٠٠	ح/ المكاسب المحققة	٦٠٠٠
ح/ المخزن	٢٥٠٠	ح/ المخزن	٨٠٠٠
ح/ المخزن	٥٠٠	ح/ المكاسب المحققة	٦٠٠٠
		ح/ المخزن	٥٠٠٠
		ح/ المكاسب المحققة	٢٥٠٠
		ح/ المكاسب المحققة	٤٠٠٠
		رصيد	١٥٠٠
	٣٣٠٠٠		٣٣٠٠٠

ح/ مكاسب الحيازة المحققة

ح/ مكاسب الحيازة/ أيار	٦٠٠٠	رصيد	١٨٥٠٠
ح/ مكاسب الحيازة /أيلول	٦٠٠٠	(يقفل في	
ح / مكاسب الحيازة/ آب	٢٥٠٠	ملخص الدخل)	
ح / مكاسب الحيازة /ت ١	٤٠٠٠		
	١٨٥٠٠		١٨٥٠٠

قائمة الدخل

المبيعات	١٢٩٠٠٠
تكلفة المبيعات	(١١٣٥٠٠)
دخل التشغيل (حسب ت. الاستبدال)	١٥٥٠٠
مكاسب حيازة محققة	١٨٥٠٠
صافي الربح (حسب ت. تاريخية)	٣٤٠٠٠
مكاسب حيازة غير محققة	١٥٠٠
دخل الاستبدال	٣٥٥٠٠

نتائج

□ تكلفة الاستبدال المحتسبة بأسعار نهاية العام أعطت مبلغاً أقل للأرباح (٥٥٥٥٥)، ذلك لأنها أخذت بأحدث الأسعار. التكلفة المحتسبة هنا عبّرت عن المبلغ الواجب التضحية به في سبيل اقتناء البضاعة المباعة جديد بتاريخ إعداد القوائم

□ تكلفة المبيعات المحتسبة بالأسعار الجارية خلال العام، أعطت أرباحاً أكبر (١٥٥٥٥٥) في الوقت الذي ترتفع فيه أسعار الاستبدال، في النصف الثاني العام، بينما أسعار البيع بقيت ثابتة

تطبيق تكلفة الاستبدال دون إعادة تقويم

بضاعة في المخزن تكلفتها / ٤٠,٠٠٠ / مكونة / ٤٠٠ / وحدة سعر / ١٠٠ / للوحدة الواحدة. بيع منها نقداً ٣٠٠ وحدة بسعر بيع ١٢٠ للوحدة. وكان سعر الاستبدال للوحدة الواحدة عند البيع ١٢٠. والشركة تطبق الجرد المستمر (الدائم) تكلفة الاستبدال مع إعادة التقويم:

١. تعديل رصيد المخزن بتغيرات الأسعار:

٨٠٠٠ ح/ مخزن البضاعة

٨٠٠٠ ح/ مكاسب الحيازة

إثبات الزيادة في قيمة البضاعة

٢ - بيع البضاعة

ح/ النقدية	٣٩٠٠٠
ح/ المبيعات	٣٩٠٠٠
بيع ٣٠٠ وحدة بسعر ١٣٠	
ح/ تكلفة المبيعات	٣٦٠٠٠
ح/ مخزن البضاعة	٣٦٠٠٠
إخراج ٣٠٠ وحدة بسعر ١٢٠	
ح/ مكاسب الحيازة	٦٠٠٠
ح/ مكاسب الحيازة المحققة	٦٠٠٠
إثبات مكاسب الحيازة المحققة بالبيع	
٣٠٠ وحدة × (١٢٠ - ١٠٠)	

٣ . تبلغ البضاعة المتبقية في المخزن ١٢٠٠٠
(١٠٠ وحدة تكلفة استبدال الوحدة ١٢٠) وهي
تحتوي مكاسب غير محققة تبلغ /٢٠٠٠/
كما يلي:

القيمة الاستبدالية للبضاعة المتبقية	١٢٠٠٠
(١٢٠ × ١٠٠)	
التكلفة التاريخية للبضاعة المتبقية	(١٠٠٠٠)
(١٠٠ × ١٠٠)	
الفرق	٢٠٠٠

استخدام تكلفة الاستبدال دون إعادة تقويم

(١) قيمة البضاعة لا تتغير قيمتها

(٢) تكلفة البضاعة المباعة تقوم بتكلفة الاستبدال:

يحول الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وقيمتها الاستبدالية

إلى ح / خاص يسمى **مخصص استبدال البضاعة**

فيكون قيد إخراج البضاعة المخازن:

ح/ تكلفة المبيعات

٣٦٠٠٠

المذكورين:

ح / مخزن البضاعة

٣٠٠٠٠

ح/ مخصص استبدال المخزون

٦٠٠٠

إخراج البضاعة من المخزن

هذه المعالجة راعت القيمة الاستبدالية للبضاعة وشكلت بالفرق
مخصصات استبدال لمواجهة مشكلة استبدال المخزون

في حال كون تكلفة الاستبدال أقل من تكلفة المخزون فإن
تكلفة المبيعات تكون أقل من التكلفة الفعلية (التاريخية) ما
يؤدي إلى زيادة الأرباح، في حين تتحقق خسائر حيازة
بسبب انخفاض الأسعار:

مثال: بافتراض أن تكلفة استبدال البضاعة انخفضت إلى
/ ٩٠ / للوحدة الواحدة، فإن استخدام تكلفة الاستبدال مع
إعادة التقويم يُنتج المعالجات المحاسبية التالية:

تظهر بضاعة آخر المدّة في الدفاتر بقيمة / ٩٠٠٠ / (٩٠ × ١٠٠)
بدلاً ١٠٠٠٠ (١٠٠ × ١٠٠)، التكلفة التاريخية له

<p>ح/ مكاسب/خسائر الحيازة</p> <p>ح/ مخزن البضاعة</p> <p>انخفاض تكلفة استبدال البضاعة</p>	<p>٤٠٠٠</p>	<p>٤٠٠٠</p>
<p>ح/ النقدية</p> <p>ح/ المبيعات</p> <p>بيع ٣٠٠ وحدة بسعر ١٣٠</p>	<p>٣٩٠٠٠</p>	<p>٣٩٠٠٠</p>
<p>ح/ تكلفة المبيعات</p> <p>ح/ مخزن البضاعة</p> <p>إخراج ٣٠٠ وحدة بسعر ٩٠</p>	<p>٢٧٠٠٠</p>	<p>٢٧٠٠٠</p>
<p>ح/ خسائر الحيازة المحققة</p> <p>ح/ مكاسب/خسائر الحيازة</p> <p>إثبات الخسائر المحققة بالبيع</p> <p>$(٩٠ - ١٠٠) \times ٣٠٠$</p>	<p>٣٠٠٠</p>	<p>٣٠٠٠</p>

٢ - الأرباح المحققة (حسب التكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال)

أ - حسب التكلفة التاريخية

المبيعات	٣٩٠٠٠
تكلفة المبيعات (١٠ × ٣٠٠)	<u>(٣٠٠٠٠)</u>
مجمّل الربح	<u>٩٠٠٠</u>

ب - حسب تكلفة الاستبدال:

المبيعات	٣٩٠٠٠
- تكلفة المبيعات (٩٠ × ٣٠٠)	<u>(٢٧٠٠٠)</u>
مجمّل ربح التشغيل	١٢٠٠٠
خسائر حيازة محققة	<u>(٣٠٠٠)</u>
صافي الربح	<u>٩٠٠٠</u>

بالمقارنة يتضح أن الربح حسب تكلفة الاستبدال
/ ١٢٠٠٠ / وهو يزيد عنه حسب التكلفة التاريخية
/ ٩٠٠٠ / ، بمقدار ٣٠٠٠ .

هذا المبلغ يمثل الخسائر المحققة فعلا بالبيع .
إذا لم يتم إقفال هذه الخسائر في حسابات النتائج فإن
الأرباح الصافية ستكون أكبر بما يعادل قيمتها
يلاحظ أن تكلفة الاستبدال تظهر نتائج الأعمال والمركز
المالي لتكون أقرب ما يكون إلى الواقع
كما أنها فصلت أرباح وخسائر العمليات التشغيلية
الجارية عن أرباح وخسائر تغيرات الأسعار

في حال تطبيق تكلفة الاستبدال دون إعادة تقويم

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

١. الانخفاض الحاصل في قيمة البضاعة لا يسجل في

الدفاتر

٢. يسجل قيد البيع كما ورد سابقاً. أما تكلفة المبيعات فإن

قيدها يكون كما يلي :

المذكورين:		
حـ / تكلفة المبيعات		٢٧٠٠٠
حـ / تغيرات أسعار البضاعة		٣٠٠٠
(أو حـ / مخصص استبدال المخزون)		
حـ / مخزن البضاعة	٣٠٠٠٠	

جدوى محاسبة الاستبدال

□ تحافظ على الطاقة الإنتاجية وعلى رأس المال

الاقتصادي كقوة منتجة للسلع والخدمات.

□ تقوم بتجزئة الدخل وفقاً للقيمة الجارية إلى:

❖ دخل تشغيل ناتج عن عمليات الإنتاج وتكون

الإدارة صاحبة القرار فيها

❖ دخل (مكاسب/خسائر) حيازة ناتجة عن عوامل

مستقلة عن عمليات الشركة الأساسية وإدارتها.

علاوة على ذلك فإن التمييز بين الربح التشغيلي

الجاري ومكاسب الحيازة وخسائرها، مفيد بشكل خاص

في:

- في صناعة القرارات التشغيلية، ويسمح هذا التمييز بتحديد الربحية على المدى الطويل ، وتقييم هذه الربحية، على افتراض استمرار الأوضاع الراهنة
- يوفر معلومات تفيد في تحليل ومقارنة عوائد الأداء بين الشركة والشركات الأخرى ولفترات زمنية مختلفة
- يسمح بالفصل بين الأرباح والخسائر المحققة (مكاسب التشغيل) وغير المحققة (مكاسب الحيازة) وهذا يفيد في عملية اتخاذ القرار. ولكنه في الوقت نفسه يعتبر خروج على مبدأ الحيطة والحذر لأن مكاسب الحيازة يجب أن لا توزع

الانتقادات الموجهة الى محاسبة الاستبدال

- ١- تعتمد على التقديرات لتحديد قيم استبدال الأصول وهذا يجعلها بعيدة عن الموضوعية
- ٢- لا يوجد أدلة على قيم استبدال المخزون فتنشأ مشكلة قابلية التحقق مع ضرورة وجود أدلة مادية تثبت صحة الأرقام الموجودة والظاهرة عند تطبيق الاستبدال
- ٣- نزول منافع تكلفة الاستبدال في حال هبوط الأسعار (عند ارتفاع الأسعار تقلل الدخل وتؤمن التمويل اللازم للاستبدال؛ أما عند انخفاض الأسعار فإنها تضخم الربح، لأن الاستهلاك وتكلفة البضاعة المباعة ستكون أقل منها في حال استخدام التكلفة التاريخية . فيصبح دخل التشغيل مبالغاً فيه، وتوزع أرباح غير محققة فعلاً. ما يؤدي إلى تآكل رأس المال بمرور الزمن . لهذا يزول سبب وجودها وهو المحافظة على رأس المال الإنتاجي (الاقتصادي)

□ **تزيد صعوبة المقارنة بين الشركات**، لأن هناك إجراءات وتقنيات متعددة تقوم بها الشركة، تختلف عنها في الشركات الأخرى ، مما يجعل إمكانية المقارنة غير متوافرة هذا الانتقاد يمكن تجنبه خلال توافر مجموعة الضوابط التي تُحدُّ تأثير الاجتهادات والتقديرات غير المنطقية كأن يعود أمر تحديد الأسعار التي يجري على أساسها تحديد قيم الاستبدال، في الشركات كافة، إلى هيئة خاصة مستقلة

□ **لا تظهر تغيرات الأسعار الناجم عن تغيرات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي**. وبالتالي فإنها لم تتمكن من تقديم حلول لهذه المشكلة الناجمة عن ظروف التضخم والانكماش . لهذا ظهرت طريقة الاستبدال المعدلة بالرقم القياسي العام للأسعار