

الاستحقاق المحاسبي  
Accrual Accounting



## دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

### معييار المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون"

وزارة المالية  
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعيير المحاسبة للقطاع العام

صدر معيير المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* في 2022م.

منذ ذلك الحين، عُدل معيير المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معيير المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* (2023)

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية  
 معيار المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون"  
 إصدار 2023م

12

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Inventory] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May 2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Inventory] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>إن هذا المعيار [المخزون] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأُعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [المخزون] وأُجريت الترجمة وفقاً لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".                      النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p>
<p>English language text of [Inventory] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص الإنجليزي لـ [Inventory] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic text of [المخزون] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص العربي لـ [المخزون] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Inventory]                      ISBN: [978-1-60815-491-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [IPSAS Inventory].                      ردمك 3-491-60815-1-978</p>
<p>"International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية  
معيير المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون"  
إصدار 2023م

12

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 12

الفقرة المُعدلة	طبيعة التعديل	الإصدار الذي عُُدلت بموجبه
20	عُدل نص الفقرة	معيير المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
51و	فقرة جديدة	معيير المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية  
معيار المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون"  
إصدار 2023م

12

الفهرس

الموضوع	الفقرة
تقديم	
الهدف	1
النطاق	8-2
تعريفات	14-9
صافي القيمة القابلة للتحقق	10
المخزون	14-11
قياس المخزون	43-15
تكاليف المخزون	31-18
تكاليف الشراء	19
تكاليف التحويل	23-20
التكاليف الأخرى	27-24
تكلفة المخزون لدى مقدمي خدمات	28
تكلفة المنتج الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية	29
أساليب قياس التكلفة	31-30
طرق احتساب التكلفة	37-32
صافي القيمة القابلة للتحقق	42-38
توزيع السلع بدون مقابل أو لقاء مقابل رمزي	43
الإثبات كمصرف	46-44
الإفصاح	50-47
تاريخ السريان	52-51
سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 12 (2001)	53
الدراسة المرفقة بالمعيار	

## تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* في الفقرات 1- 53. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 12 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 12 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 12 (طبعة 2022)، وأُبيّي على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار. تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

## الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون. إن المسألة الرئيسية في المحاسبة عن المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يثبت على أنه أصل ويرحل إلى أن تُثبت الإيرادات ذات الصلة. ويوفر هذا المعيار إرشادات لتحديد التكلفة والإثبات اللاحق لها كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن طرق احتساب التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.

## النطاق

2. يجب على الجهة التي تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن جميع بنود المخزون، باستثناء:  
أ. الأعمال تحت التنفيذ الناشئة بموجب عقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمات ذات العلاقة المباشرة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*)؛ و  
ب. الأدوات المالية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*)؛ و  
ج. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة*)؛ و  
د. الأعمال تحت التنفيذ للخدمات التي سَتُقدَّم بدون عوض أو بعوض رمزي مباشرة من متلقي هذه الخدمات.

3. لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:  
أ. منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي عنده يُقاس بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الراسخة في تلك الصناعات. فعندما يُقاس مثل هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، تُثبت التغيرات في تلك القيمة في الفائض أو العجز في فترة التغيير؛ و  
ب. السماسرة تجار السلع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. فعندما يُقاس مثل هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، تُثبت التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في الفائض أو العجز في فترة التغيير.

4. [حذفت].

5. [حذفت].

6. إن المخزون المشار إليه في الفقرة 2(د) غير مشمول بمعيار المحاسبة الدولي رقم 2، *المخزون*، وقد استثنى من نطاق هذا المعيار لأنه ينطوي على مسائل تتعلق بحالات خاصة في القطاع العام تتطلب مزيداً من الدراسة.

7. يُقاس المخزون المُشار إليه في الفقرة 3(أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل معينة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، (أ) عندما تكون المحاصيل الزراعية قد حُصدت أو المعادن قد استُخرجت ويكون البيع مؤكداً بموجب عقد أجل أو ضمان حكومي، أو (ب) عند وجود سوق نشطة وتكون مخاطر فشل البيع ضئيلة. ويُستثنى هذا المخزون - فقط - من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

8. السماسرة التجار هم أولئك الذين يشترون أو يبيعون السلع لحساب الغير أو لحسابهم الخاص.

ويُقْتنى المخزون المشار إليه في الفقرة 3(ب) - بشكل رئيس - بغرض البيع في المستقبل القريب وتوليد فائض من التقلبات في السعر أو في هامش ربح السماسرة التجاري. وعندما يُقاس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فإنه يُستثنى - فقط - من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

## تعريفات

9. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:  
**تكلفة الإطلال الحالية** هي التكلفة التي كانت الجهة لتتكبدها لاقتناء الأصل في تاريخ القوائم المالية.

### المخزون هو أصول:

- أ. في شكل مواد أو مؤن ستُستهلك في عملية الإنتاج؛ أو
- ب. في شكل مواد أو مؤن ستُستهلك أو توزع في تقديم الخدمات؛ أو
- ج. محتفظ بها من أجل البيع أو التوزيع ضمن السياق العادي للعمليات؛ أو
- د. قيد الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع.

**صافي القيمة القابلة للتحقق** هي سعر البيع المقدر ضمن السياق العادي للعمليات، مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإلتزام والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في قائمة *المصطلحات المعروفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

### صافي القيمة القابلة للتحقق

10. يُشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع الجهة أن تُحققه من بيع المخزون ضمن السياق العادي للعمليات. أما القيمة العادلة فتعكس المبلغ الذي كان من الممكن أن تتم به مبادلة المخزون نفسه بين مشتريين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. القيمة الأولى هي قيمة خاصة بالجهة أما القيمة الثانية فهي ليست كذلك. وقد لا تكون صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون مساوية للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

## المخزون

11. يشمل المخزون السلع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل الجهة والتي تحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها للبيع. ويشمل المخزون - أيضاً - السلع تامة الصنع التي قامت الجهة بتصنيعها، أو الإنتاج تحت التشغيل الذي تقوم الجهة بتصنيعه. ويتضمن المخزون - أيضاً - (أ) المواد والمؤن التي ينتظر استخدامها في عملية الإنتاج، و(ب) السلع المشتراة أو المنتجة من قبل الجهة بغرض توزيعها على أطراف أخرى بدون مقابل أو بمقابل رمزي، على سبيل المثال، الكتب التثقيفية التي تنتجها وزارة صحة للتبرع بها لصالح المدارس. ويتعلق المخزون، في العديد من جهات القطاع العام، بتقديم الخدمات، أكثر من كونه مخزوناً من السلع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، أو السلع المصنعة من أجل البيع. وفي حالة الجهة التي تكون مقدم خدمات، يتضمن المخزون تكاليف الخدمة، كما هي مبينة في الفقرة 28، التي لم تثبت الجهة الإيراد المتعلق بها بعد (توجد الإرشادات المتعلقة بإثبات الإيراد في معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيرادات من المعاملات التبادلية*).

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية  
معيير المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون"  
إصدار 2023م

12

12. قد يتضمن المخزون في القطاع العام ما يلي:
- أ. مخزوناً عسكرياً؛ و
  - ب. مخزون مهمات؛ و
  - ج. مواد صيانة؛ و
  - د. قطع غيار للآلات والمعدات بخلاف تلك التي تتناولها المعايير المتعلقة بالعقارات والآلات والمعدات؛ و
  - هـ. المخزونات الاستراتيجية (على سبيل المثال، احتياطات الطاقة)؛ و
  - و. مخزون العملة غير المصدرة؛ و
  - ز. مؤن الخدمات البريدية المحتفظ بها للبيع (على سبيل المثال، الطوابع البريدية)؛ و
  - ح. الأعمال تحت التنفيذ، بما في ذلك:
    - (1) مواد الدورات التعليمية/التدريبية؛ و
    - (2) خدمات العملاء (على سبيل المثال، خدمات المراجعة) عندما تباع تلك الخدمات بأسعار لمقدم الخدمات الحرة في تحديدها؛ و
  - ط. الأراضي/العقارات المحتفظ بها للبيع.
13. عندما تسيطر الحكومة على حقوق إنشاء وإصدار أصول مختلفة، بما في ذلك الطوابع البريدية والعملة، تُثبت هذه البنود على أنها مخزون لأغراض هذا المعيار. ولا يتم التقرير عنها بالقيمة الاسمية بل تُقاس وفقاً للفقرة 15، أي بتكلفة طباعتها أو سكها.
14. عندما تحتفظ حكومة بمخزونات استراتيجية لاحتياطات مختلفة مثل احتياطات الطاقة (على سبيل المثال، النفط) لتستخدم في الحالات الطارئة أو في حالات أخرى (على سبيل المثال الكوارث الطبيعية أو حالات الدفاع المدني الطارئة الأخرى)، يُثبت هذا المخزون على أنه مخزون لأغراض هذا المعيار ويُعالج تبعاً لذلك.
- 14أ. يتكون المخزون العسكري من أصناف تستخدم لمرة واحدة، مثل الذخائر والقذائف والصواريخ والقنابل التي تطلقها الأسلحة أو منظومات الأسلحة. مع ذلك، قد تتم المحاسبة عن بعض أنواع القذائف وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات* إذا استوفت ضوابط تصنيفها في ذلك المعيار.

### قياس المخزون

15. يجب أن يُقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، باستثناء الحالات التي تنطبق عليها الفقرة 16 أو الفقرة 17.
16. عندما يُقتنى المخزون من خلال معاملة غير تبادلية، يجب أن تُقاس تكلفته بالقيمة العادلة كما في تاريخ الاقتناء.
17. يجب أن يقاس المخزون بالتكلفة أو تكلفة الإللال الحالية، أيهما أقل، عندما يُحتفظ بالمخزون من أجل:
- أ. التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو
  - ب. الاستهلاك في عملية إنتاج سلع ستُوزع دون مقابل أو بمقابل رمزي.

### تكلفة المخزون

18. يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى

### المتكبدة لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

#### تكاليف الشراء

19. تشمل تكاليف شراء المخزون (أ) سعر الشراء، و(ب) رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للجهة استردادها - لاحقاً - من السلطات الضريبية)، و(ج) تكاليف النقل، والمناولة، والتكاليف الأخرى التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء السلع تامة الصنع والمواد والمؤن. وتطرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبنود المماثلة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

#### تكاليف التحويل

20. يتم تكبد تكاليف تحويل مخزون الإنتاج تحت التشغيل إلى مخزون من السلع تامة الصنع - بشكل رئيس - في الجهات ذات الأنشطة الصناعية. وتتضمن تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة - بشكل مباشر - بوحدات الإنتاج، مثل تكاليف العمالة المباشرة. كما تتضمن - أيضاً - تخصيصاً منتظماً لتكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد إلى سلع تامة الصنع. تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة هي تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تظل ثابتة - نسبياً - بغض النظر عن (أ) حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع، والمعدات وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج، و(ب) تكلفة مديري ومصرفي المصنع وتسيير شؤونه الإدارية. تكاليف الإنتاج الإضافية المتغيرة هي تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير - بشكل مباشر أو شبه مباشر - مع التغير في حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة أو العمالة غير المباشرة.

21. يستند تخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل إلى الطاقة العادية لمرافق الإنتاج. الطاقة العادية هي الإنتاج المتوقع أن يتحقق - في المتوسط - على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذاً في الحسبان الفقد في الطاقة الناتج عن الصيانة المجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية. ولا يُزاد مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج نتيجة للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة. وتُثبت التكاليف الإضافية غير المخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبدها. وفي فترات الإنتاج المرتفع - بشكل غير عادي - يُخفض مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتخصص تكاليف الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لمرافق الإنتاج.

22. على سبيل المثال، تخصيص التكاليف، الثابتة والمتغيرة، المتكبدة لتطوير أرض غير مطوّرة محتفظ بها للبيع بحيث تكون قطع أراضي سكنية أو تجارية للتملك، قد يتضمن التكاليف المتعلقة بتخطيط الأرض وتنسيق مواقع الحدائق، والصرف الصحي، وتمديد الأنابيب من أجل توصيل الخدمات المرفقية، إلخ.

23. قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه - بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تُنتج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيس وآخر ثانوي. وعندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد - بشكل منفصل - فإنها تُخصص للمنتجات على أساس منطقي ومتسق. فقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة النسبية

للمبيعات لكل منتج إما في تلك المرحلة من عملية الإنتاج التي تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد - بشكل منفصل، أو عند إتمام الإنتاج. تُعد معظم المنتجات الثانوية - بطبيعتها - غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال، تُقاس - غالباً - بصافي القيمة القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيس. ونتيجة لذلك، لا تختلف القيمة الدفترية للمنتج الرئيس - بشكل ذي أهمية نسبية - عن تكلفته.

#### التكاليف الأخرى

24. تُضمّن تكاليف أخرى في تكلفة المخزون - فقط - بقدر ما يتم تكبده منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن تُضمن في تكلفة المخزون تكاليف إضافية غير إنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين.

25. من أمثلة التكاليف التي تستثنى من تكلفة المخزون وتُثبت على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تكبدها:

- المبالغ غير العادية للفاقد من المواد، أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛ و
- تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛ و
- التكاليف الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة؛ و
- تكاليف البيع.

26. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض* حالات محدودة تُضمّن فيها تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون.

27. قد تشتري جهة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب - فعلياً - على عنصر تمويل، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء بموجب آجال الائتمان العادية والمبلغ المدفوع؛ يُثبت ذلك العنصر على أنه مصروف فائدة على مدى فترة التمويل.

#### تكلفة المخزون لدى مقدم خدمات

28. بالقدر الذي يكون لدى مقدمي الخدمات مخزون (باستثناء ذلك المخزون المُشار إليه في الفقرة (د))، يقيس مقدمو الخدمات هذا المخزون بتكاليف إنتاجه. وتتكون هذه التكاليف - بشكل رئيس - من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين المنخرطين - بشكل مباشر - في تقديم الخدمات، بما في ذلك الموظفون المشرفون والتكاليف الإضافية التي تعود إلى تقديم الخدمات. ولا تُضمن تكاليف العمالة غير المنخرطين في تقديم الخدمات في تكلفة المخزون. ولا تُضمن تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات وموظفي الشؤون الإدارية العامة في تكلفة المخزون، بل تُثبت على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبدها. ولا تتضمن تكلفة مخزون مقدمي الخدمات هوامش الفائض أو التكاليف الإضافية التي لا تعود إلى تقديم الخدمات والتي تُضمّن - غالباً - في احتساب الأسعار التي تُستوفى من قبل مقدمي الخدمات.

#### تكلفة المنتج الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية

29. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 27، يُقاس المخزون الذي يتكون من منتج زراعي قد صعدته الجهة من أصولها البيولوجية، عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف

البيع عند نقطة الحصاد. وتكون هذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ لأغراض تطبيق هذا المعيار.

#### أساليب قياس التكلفة

30. للتيسير، يجوز أن تُستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون، مثل طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة، إذا كانت النتائج تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في الحسبان المستويات العادية من المواد والمؤن، والعمالة، والكفاءة، واستغلال الطاقة. وتُراجع بشكل منتظم، وعند الضرورة، تُعدّل في ضوء الظروف الحالية.

31. قد يُحول المخزون إلى الجهة من خلال معاملة غير تبادلية. فعلى سبيل المثال، قد تتبرع وكالة مساعدات<sup>1</sup> دولية بمؤن طبية لمستشفى عمومي عقب حدوث كارثة طبيعية. وتكون تكلفة المخزون في مثل هذه الحالات هي قيمته العادلة كما في تاريخ اقتنائه.

#### طرق احتساب التكلفة

32. يجب أن تُحدد تكلفة مخزون البنود التي ليست - عادة - قابلة لإحلال بعضها البعض، والسلع أو الخدمات المُنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، باستخدام التمييز المحدد لتكاليفها الفردية.

33. يعني التمييز المحدد للتكاليف أن تنسب تكاليف محددة لبنود محددة من المخزون. وتُعد هذه المعالجة المناسبة للبنود التي تُخصّص لمشروع محدد، بغض النظر عما إذا كانت قد اشترت أو أنتجت. وبالرغم من ذلك، يُعدّ التمييز المحدد للتكاليف غير مناسب عندما توجد أعداد كبيرة من بنود المخزون التي تكون - عادة - قابلة لإحلال بعضها البعض. في مثل هذه الحالات، يُمكن أن تُستخدم طريقة اختيار تلك البنود التي تبقى في المخزون للحصول على آثار محددة مسبقاً على فائض أو عجز الفترة.

34. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].

35. يجب أن تُحدّد تكلفة بنود المخزون، بخلاف تلك البنود التي تناولتها الفقرة 32، باستخدام طريقة "الوارد أولاً صادر أولاً" أو طريقة متوسط التكلفة المرجح. ويجب على الجهة أن تستخدم نفس طريقة احتساب التكلفة لجميع بنود المخزون المتماثلة من حيث طبيعتها واستخدامها بالنسبة للجهة. وبالنسبة لبنود المخزون المختلفة من حيث طبيعتها أو استخدامها فإن استخدام طرق احتساب تكلفة مختلفة لها قد يكون مبرراً.

36. على سبيل المثال، قد يكون للمخزون المستخدم في أحد قطاعات الجهة استخدام مختلف عن استخدام نفس نوع المخزون في قطاع آخر من قطاعات الجهة. وبالرغم من ذلك، فإن اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون - وحده - غير كاف لتبرير استخدام طرق احتساب تكلفة مختلفة.

37. تفترض طريقة "الوارد أولاً صادر أولاً" أن بنود المخزون التي اشترت أو أنتجت أولاً تباع أولاً، ومن ثم تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي اشترت أو أنتجت حديثاً. وبموجب طريقة متوسط التكلفة المرجح، تحدد تكلفة كل بند من خلال متوسط المرجح

<sup>1</sup> إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، والإيراد من وكالات المساعدات / المساعدات الأجنبية لا ينطبق على الجهات الحكومية في المملكة.

لتكلفة البنود المتماثلة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتماثلة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة. وقد يُحسب المتوسط على أساس دوري، أو عندما تُستلم كل شحنة إضافية، تبعاً لظروف الجهة.

### صافي القيمة القابلة للتحقق

38. قد لا تكون تكلفة المخزون قابلة للاسترداد إذا ما تلف ذلك المخزون، أو إذا أصبح متقادماً - بشكل كلي أو جزئي- أو إذا انخفض سعر بيعه. وقد لا تكون تكلفة المخزون قابلة للاسترداد - أيضاً - إذا زادت التكاليف المقدرة للإتمام أو التكاليف المقدرة التي سيتم تكبدها للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع. وتتفق ممارسة تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة لتساوي صافي القيمة القابلة للتحقق، مع وجهة النظر القائلة بأن الأصول لا ينبغي أن تسجل قيمتها الدفترية بما يزيد على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة المتوقعة أن تتحقق من بيعها أو مبادلتها أو توزيعها أو استخدامها.

39. تُخفّض قيمة المخزون - عادةً - إلى صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس كل بند على حدة. وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات قد يكون من المناسب أن تُجمع بنود المخزون المتماثلة أو ذات العلاقة. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة لبنود المخزون التي لها أغراض أو استخدامات نهائية متماثلة ولا يمكن عملياً تقويمها - بشكل منفصل - عن البنود الأخرى في ذات خط المنتجات. ومن غير المناسب أن تُخفّض قيمة المخزون على أساس تصنيف المخزون، على سبيل المثال، السلع تامة الصنع، أو جميع بنود المخزون في عملية معينة أو في قطاع جغرافي معين. يقوم مقدمو الخدمات - بشكل عام - بتجميع التكاليف تراكمياً لكل خدمة يُستوفى سعر بيع منفصل لها. ولذا، تُعامل كل خدمة من هذا القبيل على أنها بند منفصل.

40. تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق في الحسبان - أيضاً - الغرض الذي من أجله يحتفظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال، يستند صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية المخزون المحتفظ بها للوفاء بعقود مبيعات مؤكدة أو عقود خدمات مؤكدة، إلى سعر العقد. وإذا كانت عقود المبيعات لكميات أقل من كميات المخزون المحتفظ بها، يستند صافي القيمة القابلة للتحقق للكمية الزائدة إلى أسعار البيع العامة. توجد الإرشادات المتعلقة بمعالجة المخصصات أو الالتزامات المحتملة مثل تلك التي تنشأ عن عقود المبيعات المؤكدة لكميات تزيد على الكميات المحتفظ بها في المخزون، والإرشادات المتعلقة بعقود المشتريات المؤكدة، في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*.

41. لا تُخفّض قيمة المواد والمؤن الأخرى المحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون إلى ما دون التكلفة إذا كان من المتوقع أن المنتجات تامة الصنع، التي ستدخل هذه المواد في تكوينها ستباع أو تُبادل أو توزع بالتكلفة، أو بما يزيد عنها. وبالرغم من ذلك، عندما يشير انخفاض في سعر المواد إلى أن تكلفة المنتجات تامة الصنع تزيد على صافي القيمة القابلة للتحقق، تُخفّض قيمة المواد إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون تكلفة إطلال المواد هي أفضل قياس متاح لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

42. يُجرى تقدير جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. وعندما تزول الظروف التي تسببت - سابقاً - في تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة، أو عندما يوجد دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب تغير في الظروف الاقتصادية، فإن

مبلغ التخفيض يُعكس قيده (يقتصر عكس القيد على مبلغ التخفيض الأصلي) بحيث تصبح القيمة الدفترية الجديدة مساوية للتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة، أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يكون أحد بنود المخزون المُسجّل بصافي القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بيعه، لا يزال موجوداً في فترة لاحقة وقد ارتفع سعر بيعه.

#### توزيع السلع بدون مقابل أو بمقابل رمزي

43. قد تحتفظ جهة قطاع عام بمخزون لا تتعلق منافعه الاقتصادية المستقبلية أو خدماته الممكنة - بشكل مباشر - بقدرته على توليد صافي تدفقات نقدية داخلية. وقد تنشأ هذه الأنواع من المخزون عندما تقرر حكومة توزيع سلع معينة بدون مقابل أو بمقابل رمزي. وفي هذه الحالات تُقاس المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة للمخزون لأغراض التقرير المالي بالمبلغ الذي كان من شأن الجهة أن تحتاج لدفعه للحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة إذا كان هذا ضرورياً لتحقيق أهداف الجهة. وعندما لا يمكن الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة في السوق، يُجرى تقدير لتكلفة الإطلال. وإذا تغير الغرض الذي من أجله يحتفظ بالمخزون، عندئذ يُقيّم المخزون وفقاً لأحكام الفقرة 15.

#### الإثبات كمصرف

44. عندما يُباع المخزون أو يُبادل أو يُوزع، يجب أن تُثبت القيمة الدفترية لذلك المخزون على أنها مصرف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به. وإذا كان لا يوجد إيراد متعلق بالمخزون، فإن المصروف يُثبت عندما توزع السلع أو عندما تُقدم الخدمة ذات العلاقة. ويجب أن يُثبت مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون وجميع خسائر المخزون على أنه مصرف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. ويجب أن يُثبت مبلغ أي عكس قيد لأي تخفيض لقيمة المخزون على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصرف في الفترة التي يحدث فيها عكس القيد.

45. بالنسبة لمقدم الخدمات، فإن النقطة الزمنية التي يُثبت عندها المخزون على أنه مصرف هي عندما تُقدم الخدمات، أو عندما تُصدر الفواتير عن الخدمات التي يُستوفى مقابل عنها.

46. قد تُخصّص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه أحد مكونات بند من بنود العقارات أو الآلات أو المعدات تقوم الجهة بإنشائه ذاتياً. ويُثبت المخزون المُخصّص لأصل آخر بهذه الطريقة على أنه مصرف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

## الإفصاح

47. يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:
- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك طريقة احتساب التكلفة المستخدمة؛ و
  - مجموع القيمة الدفترية للمخزون، والقيمة الدفترية بحسب التصنيفات المناسبة للجهة؛ و
  - القيمة الدفترية للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛ و
  - مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة؛ و
  - مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون مُثبت على أنه مصروف في الفترة وفقاً للفقرة 44؛ و
  - مبلغ أي عكس قيد لأي تخفيض مُثبت في قائمة الأداء المالي في الفترة وفقاً للفقرة 44؛ و
  - الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس قيد التخفيض في قيمة المخزون وفقاً للفقرة 44؛ و
  - القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان مقابل التزامات.
48. تعد المعلومات عن القيم الدفترية للمخزون المحتفظ بها في التصنيفات المختلفة للمخزون وعن مدى التغيرات في هذه الأصول، مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. إن التصنيفات الشائعة للمخزون هي البضاعة، وموّن الإنتاج، والمواد، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع. أما مخزون مقدم الخدمات فيمكن وصفه بأنه أعمال تحت التنفيذ.
49. يتكون مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة من (أ) تلك التكاليف المُضمنة - سابقاً - في قياس المخزون الذي يبيع أو يُدل أو وُزِع، و(ب) تكاليف الإنتاج الإضافية غير المُخصصة والمبالغ غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون. وقد تتطلب ظروف الجهة - أيضاً - تضمين تكاليف أخرى، مثل تكاليف التوزيع.
50. تطبق بعض الجهات شكلاً لعرض مكونات فائض أو عجز الفترة في قائمة الأداء المالي ينتج عنه الإفصاح عن مبالغ بخلاف تكلفة المخزون المُثبتة على أنها مصروف خلال الفترة. وبموجب هذا الشكل، تعرض الجهة تحليلاً للمصروفات مستخدمة تصنيف يستند إلى طبيعة المصروفات. وفي هذه الحالة، تُفصح الجهة عن التكاليف المثبتة على أنها مصروف لما يلي (أ) المواد الخام والمهمات، و(ب) تكاليف العمالة، و(ج) تكاليف أخرى، بالإضافة إلى الإفصاح عن مبلغ صافي التغير في المخزون خلال الفترة.

## تاريخ السريان

51. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- 51أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].
- 51ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].
- 51ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].

- 51د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].
- 51هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].
- 51و. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار الصادر في 2023 الفقرة 20*. يجب على الجهة أن تطبق هذا التعديل على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة التعديل على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في الوقت نفسه.
52. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرَّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.
- سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 12 (2001)
53. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].

