

**محاضرات السنة الثانية المحاسبة التحليلية**

**المخزونات : طرق تقييم الاخرجات**

- "تعرف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنها أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو قيد الإنتاج بقصد مماثل أو المواد الأولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات؛"

**I. تعريف المخزونات:**

- يعرف المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات كمايلي :
- المخزونات هي أصول تتصف بما يلي:
  - يتم الاحتفاظ بها لغاية البيع في المسيرة العادية للنشاط؛
  - قيد الانتاج لغرض البيع؛
  - أو على شكل مواد أو لوازم تستهلك خلال العملية الانتاجية أو تقديم خدمات.

**II. أنواع المخزونات :**

تشمل المخزونات مايلي:

**1. البضائع:** هي السلع المشتراة بقصد إعادة بيعها على الحالة التي اشترت بها أي دون تغيير على حالتها.

**2. المواد الأولية واللوازم:** يقصد بالمواد الأولية هنا تلك التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية وذلك بصرف النظر عن المرحلة التي تتواجد فيها طالما أنها مازالت داخل المنظمة. أو نعني بها المواد الخام التي تشتريها المؤسسة وتقوم بتخزينها قصد استعمالها مستقبلا في أغراض الانتاج.

3. **تموينات أخرى:** وهي مواد تستهلك عند استعمالها الأول أي بمجرد استخدامها وتساهم في عملية المعالجة، التصنيع أو الاستغلال ولا تدمج ( تدخل ) في تركيب المنتجات وتضم :

- ✓ مواد قابلة للاستهلاك: مثل المواد الكيميائية الملونة لاعطاء المنتج لون معين
- ✓ توريدات قابلة للاستهلاك: مواد موجهة للمستخدمين كالمشروبات، مواد غذائية، ملابس للعمال
- معدات للإصلاحات الخاصة بالثبتيات المادية، قطع الغيار، مواد التنظيف
- لوازم مكتبية كالأقلام، السجلات، الأوراق
- التوريدات الأخرى مثل زيت التشحيم، زيوت المحركات، البنزين
- ✓ **الأغلفة المستهلكة:** هي الأغلفة الموجهة لاحتواء السلع والمنتجات المرسله الى الزبائن .

4. **سلع قيد الإنجاز:** وهي السلع الجاري انتاجها أي لم تكتمل بعد وتتضمن السلع والأشغال الجاري تنفيذها أو الجاري تحويلها ولم تصل الى المرحلة النهائية من الإنتاج وبالتالي لا يمكن تخزينها وتضم:

- ✓ **المنتجات الجاري إنجازها:** يشمل المنتجات الجاري انتاجها في نهاية كل دورة مالية، وتقيم هذه الأخيرة بنكفة الإنتاج استثناءا تتبع طريقة الجرد المتناوب لتقييم هذه المنتجات.

✓ **أشغال قيد الإنجاز:** يشمل العقود طويلة الأجل والتي تسمى أيضا بعقود البناء

5. **الخدمات الجاري إنجازها:** هي الخدمات التي تقوم بها المؤسسة ولم تكتمل بعد أي في طور الإنجاز ويشمل الدراسات وتقديم الخدمات ومن خصائصها أنها ليس لها وجود مادي وبالتالي لا يمكن تخزينها استثناءا نستعمل طريقة الجرد المتناوب لتقييمها في نهاية الدورة، اذن يضم :

✓ دراسات جارية

✓ تقديم خدمات جارية

6. **المنتجات:** هي العناصر الناتجة من عملية التحويل، وتشمل المنتجات الوسيطة، المنتجات النهائية ويقايا المواد والمنتجات:

✓ **المنتجات الوسيطة (نصف المصنعة):** هي منتجات قامت المؤسسة الصناعية بتصنيعها وقد وصلت العملية إلى مرحلة معينة حيث ستجرى عليها تحويلات أخرى لاحقا، وذلك بنفس

المؤسسة على مستوى ورشة تصنيع أخرى، أو على مستوى مؤسسة أخرى تبيعها لها؛ بمعنى آخر هي سلع استقادت من بعض مراحل صنعها ويمكن تخزينها لاستعمالها لاحقاً في أغراض البيع أو التصنيع).

✓ **المنتجات النهائية (التامة الصنع):** وهي المنتجات التي بلغت المرحلة النهائية من الإنتاج وتوجه للبيع لزبائن المؤسسة

✓ **بقايا المواد والمنتجات (الفضلات والمهملات):** تتمثل في بقايا العملية الإنتاجية من مواد مستعملة وكذا منتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة بها عيوب، حيث يحتفظ بها داخل المخازن، هذه في حالة كون الفضلات والمهملات لها قيمة استعمالية بحيث يمكن بيعها أو استعمالها ثانية في العملية الإنتاجية اللاحقة.

**7. مخزون ناتج عن تثبيبات:** وهي القطع الناتجة عن تفكيك تثبيت مادي والتي يمكن تخزينها في انتظار استعمالها المستقبلي من قبل المؤسسة مثل تفكيك آلة إنتاجية بسبب تراجع قدرتها الإنتاجية.

**8. مخزون لدى الغير:** يضم المخزونات المراقبة من طرف المؤسسة والتي ليست بحوزتها في نهاية الدورة المالية وتتمثل في:

✓ **مخزونات بالطريق**

✓ **بضاعة الأمانة**

✓ **بضاعة بمخازن الاستيداع**

• **التكلفة:** وفق هذا المعيار فإن المقصود بالتكلفة هو أنه ينبغي أن تتضمن تكلفة المخزونات كل التكاليف المتعلقة بالحيازة أو الإنجاز، بالإضافة إلى كل المصاريف المتعلقة بالتحويل وكذا كل المصاريف الأخرى الضرورية لإيصال هذه المخزونات إلى أماكن التخزين.

• **القيمة القابلة للتحويل:** أو صافي القيمة التحصيلية هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون أو لإتمام عملية البيع.

• **القيمة العادلة:** تتمثل في المبلغ الذي يمكن بواسطته مبادلة أصل أو تسوية خصم بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول ضمن إطار يتم فيه التعاملات وفي ظل شروط المنافسة العادية.

• **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير المسترجعة، مصاريف النقل والتحميل، والمصاريف المباشرة، التي لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، التخفيضات والعناصر المشابهة الأخرى (مثل الإعانات المستلمة). ويمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 والمتعلق بالتغير في أسعار العملة الأجنبية.

اذن تتضمن تكلفة الحيازة على المخزون مايلي:

سعر الشراء + حقوق الجمارك + مصاريف النقل والشحن والتفريغ + رسوم غير قابلة للاسترجاع + تكاليف مباشرة أخرى غير واجبة التحميل + مع طرح كل أنواع التخفيضات الممنوحة للمؤسسة من قبل مورديها

#### • **تكاليف التحويل (الانتاج) :**

تشمل تكاليف التحويل التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج، مثل الأجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير مباشرة المحملة بشكل منظم على وحدات الإنتاج، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، والتي تم إنفاقها من أجل تحويل المواد الأولية إلى منتجات جاهزة.

#### • **التكاليف الأخرى:**

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية، مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات للعملاء، محددين ضمن تكاليف المخزون.

### III. **جرد المخزونات:**

عملية تقييم المخزونات ذات أهمية بالغة نظرا لتأثير هذه العملية على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها ومن ثم تأثيرها على مؤشرات التوازن المالي وبالتالي على قرارات المسيرين في المؤسسة.

**تعريف الجرد:** يعرف الجرد بأنه مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل أصول وخصوم الكيان، عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد، استنادا الى عمليات الرقابة المادية واحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة اثني عشر شهرا (عادة عند قفل السنة المالية).

**الجرد المادي (الفعلي):** تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد، بضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة.

**الجرد المحاسبي:** يعني مطابقة أرصدة السجلات الدفترية للمخزون مع الأرصدة المثبتة في إدارة الرقابة على المخزون.

**فرق الجرد:** هو الفرق بين المخزون المادي وبين المخزون المحاسبي عندما تطبق المؤسسة طريقة الجرد الدائم وينجم عن تلف المواد، تبخر المواد، السرقة، عدم دقة وحدة الحساب وغيرها.

$$\text{فرق الجرد} = \text{المخزون المادي} - \text{المخزون المحاسبي}$$

يكون معدوما إذا كان المخزون المادي = المخزون المحاسبي

يكون سالبا (ناقص القيمة) إذا كان المخزون المادي > المخزون المحاسبي ➔ خسارة للمؤسسة

يكون موجبا (فائض القيمة) إذا كان المخزون المادي < المخزون المحاسبي ➔ إيراد للمؤسسة

تكاليفيا فرق الجرد يحول الى النتيجة الصافية كما يلي:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} + \text{عناصر إضافية-أعباء غير معتبرة} \pm \text{فوارق الجرد}$$

**طرق الجرد:** تتابع المحاسبة حركة المخزونات بطريقتين:

**الجرد الدائم :** هو مسك وتنظيم حسابات المخزونات لمتابعة حركتها وماهو بالمخزن كما وقيمة (في اية لحظة) أي التسجيل المستمر للادخالات والاخراجات من كل نوع من المخزونات.

### بطاقة الجرد الدائم

اسم العنصر .....		رقم المستودع.....		الادخالات			الارخاجات			الرصيد
التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	

.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

**الجرد المتناوب:** تحدد تكاليف المخزون او الاخرجات مرة واحدة في نهاية الفترة المالية ووفق هذا النظام يتم حساب مخزون اخر المدة عن طريق اجراء الجرد الفعلي اذن الجرد المتناوب يتمثل في تقييم المخزون النهائي (مخزون اخر المدة) في نهاية الفترة وذلك بعد القيام بالجرد المادي. ولتحديد تكلفة الاخرجات نستخدم العلاقة.

$$\text{معادلة الجرد الدوري} = \text{ادخالات} + \text{مخزون أول المدة} = \text{اخرجات} + \text{مخ اخر المدة}$$

يمكن تفسير هذه العلاقة حسب نوع المخزون كما وقيمة:

➤ **مادة أولية :**

$$\text{بالكمية: الكمية المشتراة في الفترة} + \text{كمية مخزون أول المدة} = \text{الكمية المستعملة} + \text{كمية مخزون اخر المدة}$$

$$\text{بالقيمة: تكلفة شراء الفترة} + \text{تكلفة مخزون أول الفترة} = \text{تكلفة شراء المادة المستعملة} + \text{تكلفة مخزون اخر الفترة}$$

➤ **المنتجات :**

$$\text{بالكمية: الكمية المنتجة في الفترة} + \text{كمية مخزون أول الفترة} = \text{الكمية المباعة} + \text{كمية مخزون اخر الفترة}$$

$$\text{بالقيمة: تكلفة انتاج الفترة} + \text{تكلفة مخزون أول الفترة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{تكلفة مخزون اخر الفترة}$$

➤ **البضاعة :**

$$\text{بالكمية: الكمية المشتراة من البضاعة} + \text{كمية مخزون أول المدة} = \text{الكمية المباعة} + \text{كمية مخزون اخر الفترة}$$

$$\text{بالقيمة: تكلفة شراء الفترة} + \text{تكلفة مخزون أول المدة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{تكلفة مخزون اخر الفترة}$$

#### IV. تقييم الاخرجات من المخزونات:

-لا يجد المحاسب صعوبة في تقييم الادخالات، فهي تقيم كما رأينا بتكلفة الشراء في حالة ادخال المواد الأولية أو البضائع وتكلفة الإنتاج في حالة ادخال المنتجات.  
لكن المشكلة في تقييم الاخرجات ويرجع ذلك الى أن الادخالات تسجل بأسعار أو تكاليف مختلفة عند التخزين.

-هناك طرق تستخدم للبيانات الفعلية وأخرى للبيانات التقديرية، أما بالنسبة للبيانات الفعلية فتستعمل طريقة النفاذ FIFO وطريقة متوسط التكلفة المرجح CUMP وذلك في اطار نظام الجرد المستعمل في المؤسسة بهدف تحديد تكلفة المبيعات من المنتجات والبضائع وتكلفة الاستهلاكات من المواد ومعرفة تكلفة الوحدات المتبقية في المخازن. ألزم النظام المحاسبي المؤسسات بتطبيق طريقة FIFO أو طريقة المتوسط المرجح وهذا في حالة المخزونات القابلة للاستبدال Stocks Fongibles.

#### 1. تقييم الاخرجات :

**طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا FIFO: (First in first out)** تتمثل هذه الطريقة في اخراج المخزونات حسب أقدمية دخولها اليه أي أن تخرج الكمية الأولى بتكلفتها ثم تليها مباشرة الكمية الثانية بتكلفتها وهكذا.....أي تعتمد هذه الطريقة على مراعاة الترتيب الزمني والتسلسل التاريخي لدخول المواد والمنتجات أو البضائع الى المخزن.

**مثال:** أظهرت بطاقة المادة X حركة ومخزون شهر مارس كالاتي:

03/01	مخزون أول الشهر	100 كغ	بـ 10 دج/كغ
03 /03	ادخال	400 كغ	بـ 11 دج/كغ
03 /09	ادخال	300 كغ	بـ 12 دج/كغ
03 /11	اخراج	600 كغ	
03 /14	ادخال	500 كغ	بـ 13 دج/كغ
03 /17	اخراج	500 كغ	
03 /21	ادخال	400 كغ	بـ 11,5 دج/كغ
03 /23	اخراج	100 كغ	
03 /26	ادخال	300 كغ	بـ 9 دج/كغ
03 /28	اخراج	700 كغ	

## بطاقة الجرد

التاريخ	طبيعة العملية	الادخالات			الاذراجات			الرصيد	
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	مبلغ	كمية	تكلفة الوحدة
03/01	مخ 1	100	10	1000					
03/03	ادخال	400	11	4400					
03/09	ادخال	300	12	3600					
03/11	اخراج				100	10	1000	200	12
					400	11	4400	400	11
					100	12	1200	100	12
								2400	

### طريقة متوسط التكلفة المرجح للفترة: CUMP

يحسب للفترة متوسط تكلفة وحيد ويقوم بهذا المتوسط جميع اذراجات الفترة والمخزون الباقي في نهايتها.

$$\frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة} + \text{مجموع تكاليف ادخالات الفترة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة} + \text{مجموع كميات ادخالات الفترة}} = \text{CUMP}$$

$$11,4 = \frac{(9 \times 300) + (11.5 \times 400) + (13 \times 500) + (12 \times 800) + (10 \times 400) + (10 \times 100)}{300 + 400 + 500 + 300 + 400 + 100} = \text{CUMP}$$



### بطاقة الجرد الدائم

التاريخ	طبيعة العملية	الادخالات			الايخرجات			الرصيد	
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	مبلغ	كمية	تكلفة الوحدة
03/01	مخ1	100	10	1000					
03/03	ادخال	400	11	4400					
		300	12	3600					
03/11	اخراج				600	11.4	6840	200	2160

طريقة التكلفة الوسطية المرجح المتحرك ( بعد كل ادخال ): يحسب بعد كل ادخال ويقيم به جميع الاخرجات حتى وصول الادخال التالي وهكذا... فهو متوسط يتغير بعد كل ادخال أي يتحرك بعد تغيير الادخالات .

### بطاقة الجرد

التاريخ	طبيعة العملية	الادخالات			الايخرجات			الرصيد	
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	مبلغ	كمية	تكلفة الوحدة
03/01	مخ1						100	10	1000
03/03	ادخال	400	11	4400			500	10,8	5400
	ادخال	300	12	3600			800	11,25	9000
03/11	اخراج				600	11,25	6750	200	2250
03/14	ادخال	500	13	6500			700	12,5	8750

تكلفة المخزون الموجود + تكلفة الادخال الجديد

= CUMP

كمية المخزون الموجود + كمية الادخال الجديد

$$\frac{6500 + 2250}{500 + 200} = 12,5 = \text{CUMP2}$$

$$\frac{3600 + 5400}{300 + 500} = 11,25 = \text{CUMP1}$$

#### .V مميزات طريقة الوارد أولا الصادر أولا :

- ان طريقة FIFO تجعل المواد المستهلكة مقيمة بأكثر من تكلفة في وقت واحد
- تناسب طريقة FIFO المؤسسات المتخصصة في صناعة وتجارة المواد الغذائية والأدوية والسلع القابلة للتلف
- تكون مناسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي تتسم بثبات الأسعار وفي ظل ظروف الانكماش الاقتصادي حيث يتم اظهار الأرباح الحقيقية للمؤسسة.
- تساعد طريقة FIFO في حالة ميول أسعار المواد إلى الانخفاض في السوق.
- المخزون النهائي حسب FIFO مقيم بسعر حديث نسبيا ومقارب لسعر السوق.

#### .VI عيوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا

- صعوبة تنظيم المواد في المخازن حسب تسلسل دخولها، أو من حيث المعلومات المحاسبية التي غالبا ما تكون متعددة.
- صعوبة تطبيق الطريقة في حالة الكميات المباعة تكون من طلبيات متعددة.
- هناك مشاكل عند وجود مردودات المشتريات وخاصة اذا كانت من طلبيات مختلفة وأسعار مختلفة تؤدي الطريقة الى تضخيم الأرباح في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي زيادة الضرائب.
- عدم الفصل بين ماهو عادي من الأرباح والخسائر وتلك العائدة الى التغير في الأسعار
- عدم إمكانية تطبيقها في حالة المواد والبضائع السائلة لصعوبة الفصل بينها.

#### .VII مميزات طريقة متوسط التكلفة المرجح:

- تمتاز طريقة CUMP بسهولة تطبيقها وهي تكلفة وسطية وحيدة لا تقيم الاخرجات الا في نهاية الفترة المحاسبية سيقع تأخير في تقييم الاخرجات أي بعد انقضاء الفترة ومنه حساب التكاليف وسعر التكلفة.

- تزيل طريقة CUMP أثر تقلبات الاسعار وتكون أكبر من السعر الأقل وأصغر من السعر الأعلى.

## .VIII الطرق المستعملة للبيانات التقديرية:

- -طريقة التكلفة المعيارية: تتمثل في تقييم الاخرجات والادخلات بسعر نموذجي محدد مسبقا وتسوى الفروقات في نهاية الدورة بين التكلفة المسجلة (التقديرية) والتكلفة الفعلية.
- -طريقة التكلفة التعويضية: وهي تكلفة المخزون القادم أي تقييم الإخراج بالسعر المرتقب تسديده عند عملية الشراء القريبة القادمة لتعويض ما استهلك بتاريخ الإخراج اذن هو سعر السوق الجاري
- -طريقة التكلفة النظرية: تطبق هذه الطريقة رغبة في الإسراع في تقييم الاخرجات وذلك بتكلفة جزافية تقترب من متوسط التكلفة المرجح للفترة السابقة مصححا بزيادة أو انخفاض الأسعار التي يمكن تقديرها مع بداية الفترة المعنية.