

محاضرات السنة الثانية المحاسبة التحليلية

المخزونات : طرق تقييم الاملاك

- "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 كمالي :
المخزونات هي أصول تتصرف بما يلي:

- يتم الاحتفاظ بها لغاية البيع في المسيرة العادلة للنشاط؛
- قيد الإنتاج 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 المشتراء بقصد إعادة بيعها على الحالة التي اشتريت بها أي دون تغيير على حالتها.

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

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 المنتوج لون معين
- ✓ توريدات قابلة للاستهلاك: مواد موجهة للمستخدمين كالمشروبات، مواد غذائية، ملابس للعمال -معدات للإصلاحات الخاصة بالثبيتات 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 المرسلة 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، وتقييم هذه الأخيرة بتكلفة الإنتاج استثناء نتigue طريقة الجرد المتداوب 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 استثناء نستعمل طريقة الجرد المتداوب لنقييمها في نهاية الدورة، اذن يضم :

- ✓ دراسات جارية
- ✓ تقديم خدمات جارية

6. المنتجات: هي العناصر الناتجة من عملية التحويل، وتشمل المنتجات الوسيطية، المنتجات النهائية وبقایا المواد والمنتجات:

- ✓ المنتجات الوسيطية (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 تبعها لها؛ بمعنى آخر هي سلع استفادت من بعض مراحل صنعها ويمكن تخزينها لاستعمالها لاحقاً في أغراض البيع أو التصنيع).

✓ **المنتجات النهائية (الاتامة الصنع)**: وهي المنتجات التي بلغت المرحلة النهائية من الإنتاج وتوجه للبيع لزيائن 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 تثبيتات**: وهي القطع الناتجة عن تفكيك تثبيت مادي والتي يمكن تخزينها في انتظار استعمالها المستقبلي من قبل المؤسسة مثل تفكيك الألة 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 الإنزال، بالإضافة إلى كل المصروفات المتعلقة بالتحويل وكذا كل المصروفات الأخرى الضرورية لإيصال هذه المخزونات إلى أماكن التخزين.

• **القيمة القابلة للتحصيل**: أو صافي القيمة التحصيلية هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف الالزمة 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 العادلة.

• **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير المسترجعة، مصاريف النقل والتحميل، والمصاريف المباشرة، التي لها علاقة بحيازة 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 والمتصل بالتغيير في أسعار العملة الأجنبية.

اذن تتضمن تكلفة الحيازة على المخزون مايلي:

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

• **تكاليف التحويل (الانتاج) :**

تشمل تكاليف التحويل التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج، مثل الأجر المباشرة، التكاليف الصناعية غير مباشرة المحمولة 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، محدودين ضمن تكاليف المخزون.

III. جرد المخزونات:

عملية تقييم المخزونات ذات أهمية بالغة نظراً لأنها تتأثر بهذه 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 ونوعاً وقيمة عند تاريخ الجرد، استناداً إلى عمليات الرقابة المادية واحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة اثنى عشر شهراً (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 اجرائها 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، تبخّر المواد، السرقة، عدم دقة وحدة الحساب وغيرها.

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

يكون معدوما اذا كان المخزون المادي = المخزون المحاسبي

يكون سالبا (نافص القيمة) اذا كان المخزون المادي < المخزون المحاسبي ← خسارة للمؤسسة

يكون موجبا (فائض القيمة) اذا كان المخزون المادي > المخزون المحاسبي ← ايراد للمؤسسة

تکاليفيا فرق الجرد يحول الى النتيجة الصافية كما يلي:

$$\boxed{\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتمدة} \pm \text{فارق الجرد}}$$

طرق الجرد: تتبع المحاسبة حركة المخزونات بطريقتين:

الجرد الدائم : هو مسک وتنظيم حسابات المخزونات لمتابعة حركتها وما هو بالمخزن كما وقىمة (في اي لحظة) أي التسجيل المستمر للإدخالات والخرجات من كل نوع من المخزونات.

بطاقة الجرد الدائم

الرصيد		الإدخالات		الإيجارات							
المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	التاريخ	

.....
.....

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

$$\text{معادلة الجرد الدوري} = \text{ادخلات} + \text{مخزون أول المدة} - \text{ابخرات} + \text{مخ اخر المدة}$$

يمكن تفسير هذه العلاقة حسب نوع المخزون كما وقىمة:

► **مادة أولية :**

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

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

► **المنتجات :**

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

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

► **البضاعة :**

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

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

IV. تقييم الابحاجات من المخزونات:

- لا يجد المحاسب صعوبة في تقييم الادخلات، فهي تقييم كما رأينا بتكلفة الشراء في حالة ادخال المواد الأولية أو البضائع وتكلفة الإنتاج في حالة ادخال المنتجات.

لكن المشكلة في تقييم الابحاجات ويرجع ذلك إلى أن الادخلات تسجل بأسعار أو تكاليف مختلفة عند التخزين.

- هناك طرق تستخدم للبيانات الفعلية وأخرى للبيانات التقديرية، أما بالنسبة للبيانات الفعلية فستعمل طريقة النفاذ FIFO وطريقة متوسط التكلفة المرجح CUMP وذلك في إطار 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 الابحاجات :

طريقة ما يدخل أولاً يخرج أولاً (First in first out) تمثل 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 إلى المخزن.

مثال: أظهرت بطاقة المادة X حركة مخزون شهر مارس كالتالي:

03/01	مخزون أول الشهر	100	كلغ بـ 10 دج/كلغ
03	ادخال	400	كلغ بـ 11 دج/كلغ
03	ادخال	300	كلغ بـ 12 دج/كلغ
03	اخراج	600	كلغ
03	ادخال	500	كلغ بـ 13 دج/كلغ
03	اخراج	500	كلغ
03	ادخال	400	كلغ بـ 11,5 دج/كلغ
03	اخراج	100	كلغ
03	ادخال	300	كلغ بـ 9 دج/كلغ
03	اخراج	700	كلغ

بطاقة الجرد

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

طريقة متوسط التكلفة المرجح للفترة: CUMP

يحسب للفترة متوسط تكلفة وحيد ويقيم بهذا المتوسط جميع اخراجات الفترة والمخزون الباقي في نهايتها.

تكلفة مخزون أول الفترة + مجموع تكاليف ادخالات الفترة

= CUMP

كمية مخزون أول الفترة+مجموع كميات ادخالات الفترة

$$(9 \times 300) + (11.5 \times 400) + (13 \times 500) + (12 \times 800) + (10 \times 400) + (10 \times 100)$$

$$11.4 = \frac{300+400+500+300+400+100}{= CUMP}$$

$$300+400+500+300+400+100$$

بطاقة الجرد الدائم

الرصيد			الاخرجات			الادخلات			طبيعة العملية	التاريخ
المبلغ	تكلفة الوحدة	كمية	مبلغ	تكلفة الوحدة	كمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	كمية		
1000		100				1000	10	100	مخ 1	03/01
5400		500				4400	11	400	ادخال	03/03
9000		800				3600	12	300		
2160		200	6840	11.4	600				اخراج	03/11

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

بطاقة الجرد

الرصيد			الاخرجات			الادخلات			طبيعة العملية	التاريخ
المبلغ	تكلفة الوحدة	كمية	مبلغ	تكلفة الوحدة	كمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	كمية		
1000	10	100							مخ 1	03/01
5400	10,8	500				4400	11	400	ادخال	03/03
9000	11,25	800				3600	12	300	ادخال	
2250	11,25	200	6750	11,25	600				اخراج	03/11
8750	12,5	700				6500	13	500	ادخال	03/14

$$\text{تكلفة المخزون الموجود} + \text{تكلفة الادخال الجديد}$$

$$= \text{CUMP}$$

$$\text{كمية المخزون الموجود} + \text{كمية الادخال الجديد}$$

$$\begin{array}{c}
 6500 + 2250 \\
 12,5 = \text{---} = \mathbf{CUMP2} \\
 500+200
 \end{array}$$

$$\begin{array}{c}
 3600 + 5400 \\
 11,25 = \text{---} = \mathbf{CUMP1} \\
 300+500
 \end{array}$$

V. مميزات طريقة الوارد أولا الصادر أولا :

- ان طريقة FIFO تجعل المواد المستهلكة مقيمة بأكثرب 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 ميل أسعار المواد إلى الانخفاض في السوق.
- المخزون النهائي حسب FIFO مقيم بسعر حديث نسبياً ومقارب لسعر السوق.

VI. عيوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا

- صعوبة تنظيم المواد في المخازن حسب تسلسل دخولها، أو من حيث المعلومات المحاسبية التي غالباً 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 ما هو عادي من الأرباح والخسائر وتلك العائدية الى التغير في الأسعار.
- عدم إمكانية تطبيقها في حالة المواد والبضائع السائلة لصعوبة الفصل بينها.

VII. مميزات طريقة متوسط التكلفة المرجح:

- تميز طريقة CUMP بسهولة تطبيقها وهي تكلفة وسطية وحيدة لا تقيم الالخراءات الا في نهاية الفترة المحاسبية سيقع تأخير في تقييم الالخراءات أي بعد انتهاء 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: تمثل في تقدير الاصحاحات والدخلات بسعر نموذجي محدد مسبقاً وتسوى الفروقات في نهاية الدورة بين التكلفة المسجلة (التقديرية) والتكلفة الفعلية.
- طريقة التكلفة التعويضية: وهي تكلفة المخزون القائم أي تقدير الإخراج بالسعر المرتفع تسدده 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 تقدير الاصحاحات وذلك بتكلفة جزافية تقترب من متوسط التكلفة المرجح للفترة السابقة مصححاً بزيادة أو انخفاض الأسعار التي يمكن تقديرها مع بداية الفترة المعنية.