

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف
2020-2021 السداسي 3

المحاسبة التحليلية

المحاضرة 5

محاسبة المخزونات (المواد)



المحاضرة رقم 5: محاسبة المخزونات

تعتبر المواد واللوازم وكذا البضائع من اهم العناصر المكونة لسعر التكلفة، حيث لا تقل مساهمتها في تكلفة الانتاج في المتوسط عن 50% وذلك في جميع الصناعات ذات الأهمية جعلت المؤسسات الاقتصادية تعمل على تسييرها ومراقبتها بطريقة تسمح لها بتحديد تكلفة هذه العناصر بدقة وكذا كميتها لما لها من أثر على نتائج المؤسسة، وتقتضي محاسبة المواد (محاسبة المخزونات) التعرف من جهة على المخزونات وعلى عملية الجرد من جهة أخرى

1- مفهوم المخزونات

1-1 تعريف المخزونات: تتضمن المخزونات مجموع المواد واللوازم والبضائع... التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها بهدف استعمالها و/ أو بيعها وتتكون من :

أ/ المخزونات الموجهة إلى عملية الانتاج (الاستغلال) كالمواد واللوازم التي تستعمل كمادة أساسية في المنتج، المواد الاستهلاكية والأغلفة التجارية.

ب/ المنتوجات الناتجة عن عملية التصنيع كالمنتوجات الجارية أو نصف المصنعة، المنتجات تامة الصنع والمنتجات المهملة أو النفايات.

1-2 انواع المخزونات: لقد تم من خلال النظام المحاسبي المالي التفصيل بدقة كبيرة في الأنواع المختلفة للمخزونات التي يمكن أن نجدها في المؤسسة والمتمثلة في:

ح/ **30 البضاعة:** هي السلعة التي تشتري لغرض بيعها على نفس شكلها الأولي دون تغيير في شكل أو مضمون تلك السلعة، وهذا النوع من المخزون نجده في مؤسسة تجارية.

ح/ **31 المواد واللوازم:** ويتكون هذا الحساب من عنصرين هما كما يلي:

المواد الأولية: وهي السلعة التي تشتري لغرض تحويلها وتصنيعها وتتحصل من خلالها على المنتجات، وهذا النوع من المخزون يكون في مؤسسة إنتاجية.

اللوازم: وهي السلعة التي تشتري لا لغرض تحويلها أو بيعها، ولكن لغرض تركيبها في المنتج التام والذي لا يكون تام وكامل إلا بها، وهذا النوع أيضا نجده في مؤسسة إنتاجية.

ح/ **32 تموينات أخرى:** عبارة عن سلع مساعدة على الانتاج أو الاستغلال دون وجود علاقة مباشرة بينها وبين المنتجات المحصل عليها.

ح/33 سلع قيد الانجاز: وهي عبارة عن منتجات قيد التصنيع أو أشغال تحويل خاصة بمنتجات معينة.
ح/34 خدمات قيد الانجاز: وهي عبارة عن الخدمات المقدمة للغير والي انتهت الدورة المحاسبية ولم تنتهي بعد
ح/35 مخزونات المنتجات: وهي عبارة عن الأنواع المختلفة من المنتجات التي يمكن أن نصادفها في المؤسسة
وتقسم إلى ما يلي:

ح/351المنتجات الوسيطة

ح/355المنتجات التامة الصنع

ح/358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة

ح/36المخزونات المتأبئة من الثببتات: وهي مختلف مكونات الثببتات التي يمكن الحصول عليها حالة تفكيك
الثببت جزئيا أو كليا لإعادة استعمالها.

ح/37المخزونات في الخارج: وهي المخزونات التي تحولت ملكيتها للمؤسسة المعنية دون استلامها وتخزينها إما
مخزنة للغير، مسبق عليها ولم تستلم أو في طريقها إلى المؤسسة.

2- تقييم الادخلات والاعراجات

قبل التطرق الى تقييم الادخلات والاعراجات سنطرق الى تعريف الجرد:

نعني بالجرد تقييم حركة المخزونات (المدخلات والمخرجات) كمييا وقيمييا، حيث يفترض أن يتطابق الجرد
الفعلي مع الجرد المحاسبي، وفي حالة وجود فروقات لابد من تسويتها، وستتناول فيما يلي حركتي المدخلات
والمخرجات

2-1المدخلات: نميز بين نوعين من المدخلات:

أ/ المدخلات التي تأتي من خارج المؤسسة وتعني بما المشتريات التي تسجل بتكلفة الحيازة التي تتكون من ثمن
الشراء مضافا إليها مصاريف الشراء (نقل، حقوق جمركة، مصاريف الفحص....)

ب/ المدخلات التي تأتي من قسم الانتاج التي نعني بما المنتجات بأنواعها (تامة، نصف مصنعة، جارية....) والتي
تقيم أخذنا بعين الاعتبار التكاليف التي انفقنا عليها من بداية انتاجها حتى المرحلة التي بلغتها من التصنيع.

2-2 المخرجات: على خلاف المدخلات التي تتميز بسهولة التقييم، نجد أن المؤسسة تواجه صعوبة في تقييم
مخرجاتها نتيجة لاختلاف مدة الادخلات وكذلك التكاليف، ولتجاوز ذلك تم اقتراح مجموعة من الطرق في التقييم
حيث نميز بين طريقتين رئيسيتين هما: طريقة التقييم بالتكاليف الحقيقية وطريقة التقييم بالتكاليف النظرية.

2-2-1 طريقة التقييم بالتكاليف الحقيقية : تتميز طرق التقييم الحقيقية على أنها تعتمد على معلومات تخزينية حقيقية تم الحصول عليها من الواقع، حيث أن هذه الطرق تنقسم إلى قسمين هما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بثلاث حالات وطريقة نفاذ المخزون أيضا بحالتين، حيث سوف نتطرق لهذه الطريقتين وكل طريقة بحالاتها بالتفصيل في الآتي:

2-2-1-1 التكلفة الوسطية المرجحة: وتتضمن ثلاث طرق وتتمثل في الآتي:

أ/ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للإدخالات بإضافة مخزون بداية المدة: تحسب في آخر الفترة بعد الاطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية ونلاحظ أن هذه الطريقة بحسابها لمجموع الادخالات ومخزون بداية المدة فإنها تساهم في التخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الادخالات والتي يتم تقييم الاخراجات وبالتالي تسمح بالحصول على تكلفة نهائية أقل تأثرا بهذه التغيرات

تحسب من خلال العلاقة = تكلفة (مخ + مجموع الإدخالات) / كمية (مخ + مجموع الادخالات)

ب/ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للإدخالات: وفقا لهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الاخراجات بتكلفة واحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل المشتريات أو الانتاج، لذا فإن الاخراجات تسجل بكميتها فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الادخالات تحسب لها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الاخراجات.

وتحسب من خلال العلاقة = تكلفة (مجموع الادخالات) / كمية (مجموع الادخالات)

ج/ التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول: تحسب تكلفة الاخراجات وفقل لطريقة ديناميكية من خلال حساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال ويتم تقييم بها الاخراج الموالى مباشرة.

وتحسب من خلال العلاقة = تكلفة (مخ + الادخالات حتى آخر ادخال) / كمية (مخ + الادخالات حتى آخر إدخال)

مثال: الادخالات مقيمة بتكلفة الشراء، والادخالات من المادة M كانت كما يلي:

- 1/2 مخزون بداية المدة: 200 كلغ ب 12 دج للكلغ

- 1/3 مذكرة إخراج: 40 كلغ

- 1/12 : مذكرة إخراج: 60 كلغ

- 1/15 مذكرة استلام 100 كلغ ب 24 دج للكلغ

- 1/17 مذكرة إخراج: 50 كلغ

- 1/22 مذكرة إخراج: 80 كلغ

- 1/25 مذكرة إخراج: 20 كلغ

- 1/28 مذكرة استلام 100 كلغ ب 28,8 دج للكلغ

المطلوب: اعداد بطاقة حركة المخزون للمادة M. وفق الطرق الثلاث للتكلفة الوسطية المرجحة

حل المثال:

1/ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للادخلات مع مخ 1

ت و م مخ 1 = $100 + 100 + 200 / (28,8 \times 100 + 24 \times 100 + 12 \times 200) = 19,2$ دج

بطاقة حركة المخزون حسب طريقة ت و م مخ 1

التاريخ	البيان	الادخلات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	م	ك	ت و	م	ك	م
1/2	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
/3	خروج	-	-	-	40	19,2	768	160	1632
1/12	خروج	-	-	-	60	19,2	1152	100	480
1/15	دخول	100	12	2400	-	-	-	200	2880
1/17	خروج	-	-	-	50	19,2	960	150	1920
1/22	خروج	-	-	-	80	19,2	1536	70	384
1/25	خروج	-	-	-	20	19,2	384	50	0
1/28	دخول	100	28,8	2880	-	-	-	150	2880
-	المجموع	400	19,2	7680	250	19,2	4800	150	2880

2/ طريقة التكلفة الوسطية للادخلات

ت و م = $100 + 100 / (28,8 \times 100 + 24 \times 100) = 26,4$

التاريخ	البيان	الادخلات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	م	ك	ت و	م	ك	م
1/2	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
/3	خروج	-	-	-	40	26,4	1056	160	1344
1/12	خروج	-	-	-	60	26,4	1584	100	240-

2160	200	-	-	-	2400	12	100	دخول	1/15
840	150	1320	26,4	50	-	-	-	خروج	1/17
1272-	70	2112	26,4	80	-	-	-	خروج	1/22
1800-	50	528	26,4	20	-	-	-	خروج	1/25
1080	150	-	-	-	2880	28,8	100	دخول	1/28
1080	150	6600	26,4	250	7680	19,2	400	المجموع	-

3/ طريقة التكلفة الوسطية بعد كل ادخال

$$1/ \text{ت و م بعد الادخال} = 100 + 200 / (24 \times 100 + 12 \times 200) = 16 \text{ دج}$$

$$2/ \text{ت و م بعد الادخال} = 100 + 100 + 200 / (28,8 \times 100 + 24 \times 100 + 12 \times 200) = 19,2 \text{ دج}$$

المخزون		الاخراجات			الادخالات			البيان	3/ التاريخ
م	ك	م	ت و	ك	م	ت و	ك		
2400	200	-	-	-	2400	12	200	مخ 1	1/2
1920	160	480	12	40	-	-	-	خروج	3/
1200	100	720	12	60	-	-	-	خروج	1/12
3600	200	-	-	-	2400	12	100	دخول	1/15
2800	150	800	16	50	-	-	-	خروج	1/17
1520	70	1280	16	80	-	-	-	خروج	1/22
1200	50	320	16	20	-	-	-	خروج	1/25
4080	150	-	-	-	2880	28,8	100	دخول	1/28
4080	150	3600	-	250	7680	19,2	400	المجموع	-

2-1-2-2 طريقة نفاذ المخزون

يعتمد هذا النوع من الطرق على جعل كل ما دخل من المخزونات يحتفظ بمميزاته (سعره وكميته)، دون

جمع المخزونات فيما بينها، وطريقة التمييز هنا فيما بين المخزونات تجعل المسير يرتب تلك المخزونات زمنيا حسب

وقت دخولها إلى المخازن، وتنقسم هذه الطريقة إلى فرعين هما كالآتي:

أ/ طريقة ما دخل أولا خرج أولا **FIFO**: تقيم الإخراجات من المواد الأولية او المنتجات وفقا لهذه

الطريقة بتكلفة المخزونات التي وجدت أولا في المخازن، وتستهلك تدريجيا مما دخل أولا إلى أن تنفذ نهائيا ثم

تستهلك بتكلفة ما دخل ثانيا ثم ثالثا مع الحرص على ضرورة عدم استخدام التكلفة الجديدة إلا بعد نفاذ المخزون القديم. فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها، وهكذا يتتابع الخروج حسب الأقدمية في الدخول حتي نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.

ب/ طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا **LIFO**: إن النظام المحاسبي والمالي (SCF) لم يعتمد هذه الطريقة واقتصر فقط على التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة FIFO ، إلا أنه لا بد علينا هنا أن نقوم بذكر هذه الطريقة على سبيل الإعلام، حيث تعتمد هذه الطريقة على أن المخزون يخرج من المخازن بطريقة عكسية أي المخزون الذي يدخل للمخازن أخيرا يخرج أولا وهكذا إلى أن نصل إلى أول دخول.

مثال:

لديك حركة المخزون من المادة الأولية N والخاص بمؤسسة المنار لشهر ماي من سنة 2019 كما يلي:

- بتاريخ 01 / 5 كان مخزون بداية المدة يقدر ب 20 كلغ بتكلفة 10 دج للكلغ.
- بتاريخ 04 / 5 قامت المؤسسة بشراء كمية 40 كلغ من المادة بتكلفة فردية 12 دج للكلغ.
- بتاريخ 07 / 5 تم خروج 30 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 12 / 5 تم شراء 80 كلغ من المادة بتكلفة فردية 11 دج للكلغ.
- بتاريخ 14 / 5 تم شراء 20 كلغ من المادة بتكلفة فردية 10 دج للكلغ
- بتاريخ 19 / 5 خروج 50 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 22 / 5 تم شراء 30 كلغ من المادة بتكلفة فردية 13 دج للكلغ.
- بتاريخ 23 / 5 تم شراء 20 كلغ من المادة بتكلفة فردية 11.5 دج للكلغ.
- بتاريخ 26 / 5 خروج 90 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 28 / 5 تم شراء 30 كلغ من المادة بتكلفة فردية 12.5 دج للكلغ.
- بتاريخ 29 / 5 خروج 40 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 30 / 5 خروج 10 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات.

المطلوب:

- إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO)
- إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة ما دخل أخيرا خرج أولا (LIFO)

حل المثال

1/ إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO)

الرصيد			الايخرجات			الادخالات			البيان	التاريخ
م	ت و	ك	م	ت و	ك	م	ت و	ك		
200	10	20	-	-	-	200	10	20	مخ 1	5/1
200	10	20	-	-	-	480	12	40	دخول	5/4
480	12	40								
360	12	30				-	-	-	خروج	5/7
360	12	30	-	-	-	880	11	80	دخول	5/12
880	11	80								
360	12	30	-	-	-	200	10	20	دخول	5/14
880	11	80								
200	10	20								
660	11	60	360	12	30	-	-	-	خروج	5/19
200	10	20	220	11	20					
660	11	60	-	-	-	390	13	30	دخول	5/22
200	10	20								
390	13	30								
660	11	60	-	-	-	230	11,5	20	دخول	5/23
200	10	20								
390	13	30								
230	11.5	20								
260	13	20	660	11	60	-	-	-	خروج	5/26
230	11,5	20	200	10	20					
			130	13	10					
260	13	20	-	-	-	375	12,5	30	دخول	5/28

230	11,5	20								
375	12,5	30								
375	12,5	30	260	13	20	-	-	-	خروج	5/29
			230	11,5	20					
250	12,5	20	125	12,5	10	-	-	-	خروج	5/30

2/ إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة ما دخل أخيرا خرج أولا (LIFO)

الرصيد			الاخراجات			الادخالات			البيان	التاريخ
م	ت و	ك	م	ت و	ك	م	ت و	ك		
200	10	20	-	-	-	200	10	20	مخ 1	5/1
200	10	20	-	-	-	480	12	40	دخول	5/4
480	12	40								
200	10	20	360	12	30	-	-	-	خروج	5/7
120	12	10								
200	10	20	-	-	-	880	11	80	دخول	5/12
120	12	10								
880	11	80								
200	10	20	-	-	-	200	10	20	دخول	5/14
120	12	10								
880	11	80								
200	10	20								
200	10	20	200	10	20	-	-	-	خروج	5/19
120	12	10	330	11	30					
550	11	50								
200	10	20	-	-	-	390	13	30	دخول	5/22
120	12	10								
550	11	50								
390	13	30								

200	10	20	-	-	-	230	11,5	20	دخول	5/23
120	12	10								
550	11	50								
390	13	30								
230	11,5	20								
200	10	20	230	11,5	20	-	-	-	خروج	5/26
120	12	10	390	13	30					
110	11	10	440	11	40					
200	10	20	-	-	-	375	12,5	30	دخول	5/28
120	12	10								
110	11	10								
375	12,5	30								
200	10	20	375	12,5	30	-	-	-	خروج	5/29
120	12	10	110	11	10					
200	10	20	120	12	10	-	-	-	خروج	5/30

2-2-2 التقييم بالتكاليف النظرية

تختلف طرق التقييم النظرية عن طرق التقييم الحقيقية في أن معلومات المخزن المأخوذة في عين الاعتبار ليست معلومات حقيقية تعكس موجودات المخزن، بل هي إما معلومات تقديرية على ما سوف تكون عليه الظروف الاقتصادية مستقبلا ومن ثم أسعار المخزونات في تلك الفترة، وإما أن تكون معلومات عن أسعار السوق الحقيقية في فترة معينة لتعوض أسعار موجودات المخزن وهذا لمسايرة التطورات، وعليه سوف نتطرق لبعض الطرق النظرية والمتمثلة في الطرق التالية:

أ/ طريقة التكلفة النظرية الثابتة: هي طريقة قريبة من التكلفة الفعلية تستعمل لغرض التسهيل و ليس لغرض التسير كطريقة التكلفة المحددة مسبقا و ذلك في حالة تأخر الفواتير من الموردين أو حالة الحساب غير المنتهي للتكاليف، استعمالها يسمح بتسهيل الحساب و تقييم الاخراجات عندما تحدث و في آخر الفتة تصحح أخطاء التقريب من أجل إعادة التقييم للتكاليف الفعلية، الفروقات تحول إلى حساب فروق الإدماج.

مثال:

مخزون المادة M في 5/31: 120 كلغ ب 6040 دج، والادخالات كانت كما يلي:

- 6/6: 125 كلغ ب 49,76 دج

- 6/27: 75 كلغ ب 50,72 دج

الاجراجات كانت كما يلي:

- 6/4: 50 كلغ

- 6/15: 120 كلغ

- 6/25: 80 كلغ

المطلوب: قيم الاجراجات من المادة الأولية M بتكلفة نظرية ثابتة: 50 دج للكلغ

حل المثال:

إعداد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة التكلفة النظرية الثابتة

التاريخ	البيان	الادخالات			التاريخ	البيان	الاجراجات		
		ك	ت و	م			ك	ت و	م
6/1	مخ 1	120	-	6040	6/4	خروج	50	50	2500
6/6	دخول	125	49,76	6220	6/15	خروج	120	50	6000
6/27	دخول	75	50,72	3804	6/25	خروج	80	50	4000
						فروق إ			50
						مخ 2	70	50,2	3514
	المجموع	320	50,2	16064		المجموع	320		16064

تصحيح الاجراجات: $(50,2 \times 250) - (50,2 \times 250) = 50$ دج

يظهر تصحيح الاجراجات في فروقات الادماج كفرق إدماج على المواد

ب/ طريقة التكلفة المحددة مسبقاً (المعيارية): هي طريقة عليها محاسبة المواد باستعمال برامج تقديرية معدة مسبقاً حسب الظروف المتوقعة اقتصادياً ومالياً، بعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية وبعد ذلك تحسب الفروقات بينها وبين التكاليف المحددة مسبقاً، وتحدد أثر ذلك الأسباب والمسؤوليات.
مثال: نأخذ معطيات المثال السابق، التكلفة المحددة مسبقاً للمادة الأولية M: 52 دج للكغ
نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة التكلفة المحددة مسبقاً:

التاريخ	البيان	الادخالات			التاريخ	البيان	الايخرجات		
		ك	ت و	م			ك	ت و	م
6/1	مخ 1	120	52	6240	6/4	خروج	50	52	2600
6/6	دخول	125	52	6500	6/15	خروج	120	52	6240
6/27	دخول	75	52	3900	6/25	خروج	80	52	4160
						مخ 2	70	52	3514
	المجموع	320	52	16640		المجموع	320	52	16640

استعمال هذه الطريقة لا يؤدي إلى الاستغناء عن حساب التكاليف التي تعتبر فعلية من أجل ملاحظة الفروقات التي تعتبر مهمة، كما تسمح بعملية الرقابة على تكاليف المخزون.

ج- المعالجة المحاسبية لفروقات القيمة على المواد: تتمثل فروقات القيمة على المواد في فروقات الادمج وفروقات الجرد:

- فروقات الادمج: تظهر عندما تقوم المؤسسة بالايخرجات وفقاً للطرق الايخرجات النظرية كما في طريقة التكلفة النظرية الثابتة، فالفارق بين الايخرجات بالقيمة النظري والايخرجات بالقيم الحقيقية يمثل فرق الادمج الذي يطرح من النتيجة إذا كان سالبا ويضاف إلى النتيجة إذا كان موجب.
- فروق الجرد: في آخر الدورة وعلى الأقل مرة في السنة عندما تعد المؤسسة الجرد المتناوب فإنه عادة ما يؤدي بها إلى ملاحظة فروق بين المخزون الفعلي والمخزون النظري الناتج من القيود المحاسبية، هذا الفرق يمثل فرق الجرد.

فرق الجرد = المخزون الحقيقي - المخزون النظري

= الجرد المادي المتناوب - الجرد المحاسبي المستمر

