

الفصل الرابع: محاسبة (تقييم) المخزونات

تهييد

عند دراستنا لأهداف المحاسبة التحليلية قلنا أن من بين أهم أهدافها هو توفيرها قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية وأهم هذه العناصر هي المخزونات، فعملية التخزين في جميع المؤسسات مهما كان نوع نشاطها (تجاري، صناعي أو خدمي بشكل أقل) تعتبر جد هامة حتى في ظل أنظمة الانتاج الحديثة مثل الانتاج وفق الطلبات Sur Commande أو الانتاج على اساس الوقت JAT، وهو ما يحتم عملية متابعة المخرجات والمدخلات من المخازن وتسييرها بالكميات وبالتقييم وهذه العملية تسمى بالجرد الدائم للمخزونات. كما أن تقييم المخزونات يعتبر عنصرا هاما من عناصر حساب سعر التكلفة ونظرا لأهمية محاسبة المخزونات فقد خصص له معايير المحاسبة الدولية معيارا مستقلا بذاته هو IAS 2- المخزونات.

1. مفهوم المخزونات:

تعرف المخزونات في النظام المحاسبي المالي في القيد 123-1 ، على انها اصولا:

- ✓ يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في اطار الاستغلال الجاري.
- ✓ هي قيد الانتاج بقصد مماثل.
- ✓ هي مواد اولية او لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج أو تقديم خدمات .

انطلاقا من هذا التعريف يمكن التمييز بين 03 أنواع أساسية من المخزونات:

➤ **المواد الأولية واللوازم:** هي تلك المخزونات التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها أو ادخالها ضمن تكلفة المنتجات

➤ **البضاعة:** هي المخزونات التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالها دون تغييرات جوهرية [محور نشاط المؤسسات التجارية]

➤ **المنتجات بأنواعها:** [منتجات تامة الصنع، ½ مصنعة قيد الانتاج، ثانوية، فضلات ومهملات]، وهي عادة غاية العملية الانتاجية.

وقد تم تجميع هذه العناصر في مجموعة واحدة ضمن النظام المحاسبي المالي في المجموعة (3) نظرا لتشابه وتجانس معالجتها المحاسبية، ويتم تسميتها بالمخزونات لأنها قابلة للتخزين.

والمعالجة المحاسبية للمخزونات تطرح اشكاليتين، الإشكالية الاولى تتمثل في تقييم المدخلات، اما الثانية فتتمثل في تقييم المخرجات.

حيث يتم ادخال المخزونات بواسطة إذن الدخول ، أما الخروج فيكون بواسطة وثيقة تسمى اذن الخروج وكلاهما يحتوي مجموعة من المعلومات تخص المخزون المعني مثل: التاريخ، طبيعة المخزون، الكمية، رقم التعيين وكذلك مصادقة مسؤول المخزن، اما عملية المتابعة فتتم عن طريق بطاقة المخزون (الجرد) أو حساب المخزون أو الجرد (نتطرق لها فيما بعد).

1. تقييم المدخلات:

اي كيف تسعر الواردات الى المخزن؟

- تسعر المواد الاولية والبضاعة بتكلفة الشراء.
- بينما تسعر المنتجات بتكلفة الانتاج (التحويل).

➤ تكلفة الشراء (التموين) - (مكونات تكلفة الشراء) :

تتضمن سعر الشراء الصافي خارج الرسم على القيمة المضافة [المشتريات الصافية] بمعنى استبعاد التخفيضات التجارية الممنوحة من الموردين و المسجلة في فواتير الشراء، مضافا لها اعباء الشراء المباشرة وغير المباشرة (جميع اعباء الشراء الاخرى التي تتحملها المشتريات الى غاية دخولها للمخزن).

- الاعباء المباشرة: مثل مصاريف النقل، الشحن، حقوق الجمارك...الخ.
- الاعباء غير المباشرة: هي مصاريف مركز الشراء(التموين) والتي تستخرج من جدول توزيع الاعباء غير المباشرة، مثل اعباء المستخدمين، الاهتلاكات، الايجارات، الضرائب...الخ.

مع الاشارة الى انه لا تؤخذ بعين الاعتبار جميع الاعباء القابلة للاسترجاع مثل: الرسم على القيمة المضافة TVA، والاعلغة القابلة للاسترجاع.

وعليه:

تكلفة الشراء = سعر الشراء الصافي خارج الرسم + اعباء الشراء المباشرة + اعباء الشراء غير المباشرة.

➤ تكلفة الانتاج (التصنيع، التحويل) :

وهي تخص المنتجات بانواعها: تامة الصنع، نصف مصنعة، قيد الصنع، ثانوية، فضلات ومهمات.

تكلفة الانتاج = الاعباء المباشرة للانتاج + الاعباء غير المباشرة للانتاج.

- الاعباء المباشرة للانتاج: تتمثل في المواد الاولية المستهلكة مضافا لها اليد العاملة المباشرة.
- الاعباء غير المباشرة للانتاج: هي اعباء مركز الانتاج مثل اعباء المستخدمين غير المباشرة، الاهتلاكات، الايجارات...

III. تقييم المخرجات:

أي كيفية تسعير المخرجات من المخزن؟

تسعير المخزونات او المخرجات من المخزن يسمح من جهة بمعرفة مساهمة المخرجات من المخزن في تكوين التكاليف، ومن جهة اخرى يسمح بمعرفة محزون آخر المدة.

والقاعدة المتعارف عليها محاسبيا، ان كل مخزون يخرج من المخزن بنفس تكلفة دخوله، اي ان:

سعر الخروج = سعر الدخول = تكلفة الشراء او تكلفة الانتاج (حسب المخزون).

هذا المبدأ لا يكون صالحا او مناسب الا في حالات جد نادرة، مثل حالات شراء المخزونات بنفس السعر او حالة القدرة على التحكم الجيد في تنظيم المخزونات داخل المخزن، ولكن عموما عملية الشراء تتم في المؤسسة على مراحل مختلفة وباسعار متنوعة وتخلط في المخازن ببعضها البعض، مما يجعل المحاسب يواجه مشكلة تحديد السعر الذي تصرف به هذه المخزونات من المخازن، حيث نجد تراكم المخزونات من نفس الصنف باسعار متفاوتة.

مثال:

خلال شهر مارس كانت كمية وقيمة المدخلات كمايلي:

- 03/01 - م1: 400 وحدة بسعر 5 دج للوحدة.
- 03/05 - شراء: 1250 وحدة بسعر 4 دج للوحدة.
- 03/14 - شراء: 700 وحدة بسعر 6 دج للوحدة.

نفرض انه في 03/16 تقرر اخراج 1000 وحدة من المخزن الى ورشات الانتاج، فبأي سعر تقيم هذه المخزونات؟.

لمعالجة هذه الاشكالية يتم اختيار اسلوب التسعير الملائم من بين عدة اساليب لتقييم المخزونات.

IV. طرق تقييم المخزونات:

عموما تصنف طرق تقييم المخزونات الى 03 انواع:

- الطرق المبنية على التكلفة الوسطية المرجحة.
 - الطرق المبنية على نفاذ المخزون (Epusement) او الحصص.
 - الطرق المبنية على التكلفة التقديرية او التكلفة النظرية.
 - 1- الطرق المبنية على اساس التكلفة الوسطية المرجحة:
- تستعين بمنهجية الوسط الحسابي لتحديد متوسط التكلفة، وهناك طريقتان:
- A. التكلفة الوسطية المرجحة المحسوبة في نهاية الفترة (CMP لفترة محسوبة):
- لتوضيح آلية عمل هذه الطريقة نستعين بالمثل الاتي:
- فيما يلي حركة المادة الأولية M من المخزن خلال شهر افريل 2013:

التاريخ	بيان العملية	الكميات	التكلفة الوحديّة (المشتريات + الاعباء)
2013/04/01	مخزون اول مدة SI	100 كغ	47 دج
2013/04/03	وصل دخول رقم 23	300 كغ	51 دج
2015/04/10	وصل خروج رقم 2014	200 كغ	/
2013/04/15	وصل دخول رق 28	400 كغ	53 دج
2013/04/18	وصل دخول رقم 32	200 كغ	56 دج
2013/04/23	وصل خروج رقم 245	600 كغ	/
2013/04/25	وصل خروج رقم 249	100 كغ	/

المطلوب:

- اعداد بطاقة المخزن للمادة الاولية M لشهر افريل باستخدام طريقة CMP في نهاية الفترة.

الحل :

- اعداد بطاقة المخزون باستخدام طريقة CMP في نهاية الفترة :
- قبل اعداد بطاقة المخزون حسب هذه الطريقة يجب

اولا: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CMUP)، بالمعادلة التالية:

$$\checkmark \text{ CMUP} = (\text{مجموع تكلفة مخزون اول المدة (SI)} + \text{مجموع تكلفة مدخلات الفترة}) / (\text{كمية مخزون اول المدة SI} + \text{مجموع كميات مدخلات الفترة}).$$

$$\checkmark \text{ CMUP} = 52.4 \text{ دج} \dots (\text{هذه التكلفة تقيم بها جميع مخرجات المادة الاولية (M) من المخزن للفترة المعتمدة}).$$

ثانياً: اعداد بطاقة المخزون لشهر افريل:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			تاريخ	رقم
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
/	/	400				15300	51	300	و.د 23	04/3
/	/	200	10480	52.4	200				و.خ 214	04/10
		600				21200	53	400	و.د 28	04/15
		800				11200	56	200	و.د 32	04/18
		200	31440	52.4	600				و.خ 245	04/23
		100	5240	52.4	100				و.خ 249	04/25
5240	52.4	100	47160	52.4	900	47700	/	900	المجموع	04/30

- للتأكد من صحة بطاقة المخزون نستخدم العلاقة التالية :

مخ + مجموع المدخلات = مجموع المخرجات + مخ₂ (بالكميات وبالقيم).

- بالكميات: $1000 = 100 + 900 = 900 + 100$

- بالقيم $5240 + 47160 = 4770 + 4700 = 4770 + 4700$

تقييم الطريقة:

➤ **الايجابيات:** تمتاز هذه الطريقة بكونها :

✓ الأكثر تداولاً ولسهولة تطبيقها حيث يتم حساب سعر الاصدار (الخروج) مرة واحدة.

✓ تتجنب الحالات التي تتقلب فيها الاسعار بالارتفاع او الانخفاض بشكل ملموس.

➤ **السلبيات:** هي انتظار حتى نهاية الفترة لمعرفة سعر الاخراج .

وهذه السلبيات هي التي ادت الى ظهور طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال.

B. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال:

تقوم هذه الطريقة على حساب تكلفة وسطية مرجحة بعد كل عملية ادخال.

نفس المثال السابق:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			تاريخ	رقم
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
20000	⁽¹⁾ 50	400				15300	51	300	و.د 23	04/3
10000	50	200	10000	50	200				و.خ 214	04/10
31200	⁽²⁾ 52	600				21200	53	400	و.د 28	04/15

42400	53 ⁽³⁾	800				11200	56	200	و.د 32	04/18
10600	53	200	31800	53	600				و.خ 245	04/23
5300	53	100	5300	53	100					04/25
5300	53	100	47160	/	900	47700	/	900	المجموع	04/30
									ع	

➤ تقييم الطريقة:

تميز هذه الطريقة بكونها تعطي اسعار حالية للمخرجات اي قبل انتظار نهاية الفترة، ولكن يعاب عليها كثرة الحسابات للتكلفة الوسطية المرجحة، ويمكن معالجة او تجاوز هذه الإشكالية في حالة حساب هذه التكلفة بطريقة آلية.

2- الطرق المبنية على نفاذ المخزون:

يعتمد هذا النوع من الطرق على جعل كل مدخل (وارد) من مخزونات يحتفظ بميزاته (سعر وكمياته)، دون جميع المخزونات فيما بينها، وطريقة التمييز بين المخزونات فيما بينهما تجعل مسؤول المخزن يرتب تلك المخزونات زمنياً. ولدى استخدام طرق الاستنفاد بإمكان المؤسسة اعتماد احد الاسلوبين في التقييم هما:

a. طريقة الوارد او الصادر او الـ (PEPS) FIFO:

حسب هذه الطريقة الصادر من المخازن يقيم حسب سعر الكميات التي وردت اولاً الى المخازن لهذا فهذه الطريقة تفترض ان المخزون القديم يستخدم اولاً وبالكامل وعندها تنتقل الى المخزون الذي يليه من حيث تاريخ الدخول وهكذا.

بتطبيق معطيات المثال السابق تكون بطاقة المخزون حسب طريقة FIFO على الشكل الآتي:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			تاريخ	تاريخ
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
4700	47	100				15300	51	300	BE 23	04/3
15300	51	300								
10200	51	200	4700	47	100				BS214	04/10
			5100	51	100					
10200	51	200				21200	53	400	BE 28	04/15
21200	53	400								
10200	51	200				11200	56	200	BE 32	04/18
21200	53	400								
11200	56	200								
11200	56	200	10200	51	200				BS245	04/23
			21200	53	400					
5600	56	100	5600	56	100				BS249	04/25

5300	53	SF 100	47160	/	900	47700	/	900	المجموع	04/30
									ع	

➤ **تقييم الطريقة:**

يحدد استخدام هذه الطريقة في حالة نزوح الاسعار نحو الانخفاض.

✓ ومن مزاياها:

- تحميل المنتجات بالتكلفة الفعلية من المواد الأولية المستهلكة.
- المخزون النهائي (SF) تقييم بسعر حديث ومقارب للسوق
- عدم الحاجة لمعالجة خلال نهاية الفترة.

✓ اما السلبيات:

- امكانية تقديم نفس المادة الأولية الى الورشات بسعرين اواكثر في وقت واحد.
- كثرة العمليات الحسابية.
- عدم تناسب هذه الطريقة مع حالات تقلب الاسعار.

b. **طريقة الوارد اخيرا صادر اولاً (LIFO) (DEPS):**

تعتمد هذه الطريقة ايضا على التسلسل الزمني في صرف المخزونات لكن بترتيب عكسي اي يتم اولا اخراج اخر كمية وردت الى المخزن ثم التي قبلها مباشرة وهكذا... .

بتطبيق معطيات المثال السابق تكون بطاقة المخزون حسب هذه الطريقة كالآتي:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			التاريخ	التاريخ
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
4700	47	100				15300	51	300	BE 23	04/3
15300	51	300								
4700	47	100	10200	51	200				BS214	04/10
5100	51	100								
4700	47	100				21200	53	400	BE 28	04/15
5100	51	100								
21200	53	400								
4700	47	100				11200	56	200	BE 32	04/18
5100	51	100								
21200	53	400								
11200	56	200								
4700	47	100	11200	56	200				BS245	04/23
5100	51	100	21200	53	400					
4700	47	100	5100	51	100				BS249	04/25

4700	47	100	52400	/	900	47700	/	900	المجموع ع	04/30
------	----	-----	-------	---	-----	-------	---	-----	--------------	-------

➤ **تقييم الطريقة:** يجبذ استخدام هذه الطريقة في حالة الارتفاع المستمر في الاسعار (فترات التضخم):

✓ ومن مزاياها:

- تحميل المنتجات بالتكلفة الحقيقية للمواد الأولية تماشيا وسعر السوق.
- تفادي تسجيل ارباح وهمية في ظل الارتفاع المتزايد للأسعار

✓ اما العيوب:

- امكانية تقديم المواد الأولية الى الورشات بسعرين او اكثر في نفس الوقت.
- كثرة العمليات الحسابية
- عدم التناسب مع حالات تقلب الاسعار

3- **طرق التقييم المبنية على التكلفة التقديرية او النظرية (تكلفة التعويض Coûts De Remplacement) :**

حسب مجموعة هذه الطرق فانه لا تقيم المخرجات على اساس اسعار الدخول ولكن على اساس تكلفة

تقديرية اخرى، ويمكن قياس هذه التكلفة بالطرق التالية:

- على اساس التكلفة الوسطية المرجحة للفترة السابقة.
- على اساس السعر السائد في السوق او طريقة الوارد مستقبلا صادر اولاً (NIFO. NEXT IN FIRST OUT).
- على اساس سعر نظري ثابت (اداري): يستخدم خاصة في المؤسسات العمومية.
- طريقة (HIFO (HIGH IN FIRST OUT): تستخدم السعر الاعلى من بين المخزونات .

والملاحظ على هذه الطرق هو بعض المعالجات المحاسبية في نهاية الفترة نتيجة عدم تقييم المخزونات بالتكلفة الحقيقية .

.V. ملاحظات وحالات خاصة:

- ❖ مجموع تكلفة المخرجات يمثل تكلفة المواد الأولية المستهلكة خلال الدورة.
- ❖ حالة عدم وجود تدفقات حقيقة للمخزونات لا يسجل مسؤول المخزن اي عملية في بطاقة المخزون مثل:
 - ✓ تقديم طلبيات الشراء
 - ✓ التحويلات بين الورشات
- ❖ في حالة المردودات: ومهما كانت الطريقة المستخدمة يجب مراعاة مايلي :
 - ✓ المواد التي تتم ردها من مخزن المؤسسة الى المورد تعتبر مواد صادرة (خانة المخرجات)، تقييم (يتم اخراجها) حسب سعر توريدها (دخولها).
 - ✓ المواد المردودة او المرتجعة من ورشات الانتاج الى المخازن هي مردودات داخلية (واردات) لذلك تعتبر من المواد الواردة للمخزن وتسعر بنفس سعر اصدارها للإنتاج .
- ❖ المواد التالفة يتم اخراجها حسب طريقة التقييم المتبعة.
- ❖ مخ: (SF) يكون نفسه دائما مهما اختلفت طريقة التقييم المستخدمة بالكمية.
- ❖ من الناحية القانونية (في الجزائر) وحسب النظام المحاسبي المالي فانه يسمح باستخدام طريقتين فقط هما : CMP - في نهاية الفترة وطريقة FIFO ، (وهو متوافق تماما مع معايير المحاسبة الدولية المعيار (IAS2)).

.VI. فروق الجرد:

حسب القوانين المعمول بها فإنه في المحاسبة العامة المؤسسة ملزمة باجراء الجرد المادي الدائم لمخزوناتها مرة واحدة على الاقل في السنة من أجل تحيين مخزوناتها ومقارنته بالجرد المحاسبي (المستخرج من بطاقات المخزون)، وعند اجراء المقارنة تكون امام 03 حالات:

- ✓ الحالة الاولى: تطابق الجرد المادي مع الجرد المحاسبي .
- ✓ الحالة الثانية: الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي.
- ✓ الحالة الثالثة: الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي .

وتعود اسباب عدم التطابق بعض الأحيان بين الجردين المادي و المحاسبي الى العديد من الاسباب، نذكر منها :
الخطأ، التلف، السرقة، التبخر، عدم دقة وحدة القياس، طريقة التقييم...الخ.

- في الحالة الاولى لا تطرح اي اشكالية .
- اما في الحالتين الاخرتين فتطرح اشكالية وجود فروق الجرد، التي تحسب كما يلي:
فروق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي .

✓ فإذا كان الفرق موجب؛ بمعنى ان: المخزون المادي أكبر من المخزون المحاسبي فإنه يمثل ايرادا يضاف الى النتيجة.

✓ اما: اذا كان الفرق سالباً، بمعنى أن المخزون المادي اقل من المخزون المحاسبي، فإنه يمثل خسارة، تطرح من النتيجة.