الفصل الثالث: محاسبة المخزونات

إن عملية حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة تتطلب تسجيل كل الإدخالات والإخراجات من وإلى المخزون أي متابعة حركة المخزون بالكمية والقيمة وتحديد طرق تقييم الإخراجات من هذه المواد التي تتناسب ونوع المخزون المستعمل لدى المؤسسة، وذلك كله من أجل التحكم بشكل جيد في سعر التكلفة النهائي للمؤسسة، وهذا ما سوف نتطرق له بالتفصيل في هذا الفصل.

3-1-تعريف المخزونات وأهميتها:

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن، وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير، كما يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية، إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية. [1]

كما تعرف على أنها: "قيمة الوسائل التي أشترتها المؤسسة، سواء لإعادة بيعها على حالها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة". [2]

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغيير عليها نظرا لتعرضها لظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير احتياجاتها وفقا لما هو متوفر لديها في المخازن، وتتمثل أهمية المخزون في: [3]

- ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛

---

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط1، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص 333.

[2] سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 65.

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 333.

- يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- إمكانية تفادي التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تفادي توقف أو تعطل الإنتاج؛
- الاستفادة من وفرات الإنتاج الكبير، حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقاتها الإنتاجية؛
- إمكانية تفادي طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛
- إمكانية تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاتها المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛
- ضمان وكسب ثقة العملاء.

3-2-أنواع المخزونات[1]:

حسب المخطط الوطني للمحاسبة تقسم المخزونات إلى عدة عناصر ويمكن تقسيمها في المؤسسة الإنتاجية إلى نوعين، النوع الأول هو الموجه إلى الإنتاج والأخر الذي يصدر من الإنتاج.

3-2-1-المخزونات الموجهة إلى عملية الإنتاج (الاستغلال): وهي الأشياء التي تشتريها المؤسسة قصد إنتاج سلع أو خدمات للبيع:

- إلى التحويل وهي المواد الأولية واللوازم والأشياء (التي تكون في صورة خام أو قد تلقت جزءا من التحويل) المشتراة وتستعمل كمادة أساسية في المنتوج.
- إلى الاستعمال في إطار عملية الاستغلال:

- المواد الاستهلاكية: (كمساعد في إنتاج المنتوجات ولا تدخل في التكوين الأساسي للمنتوج مثل المسامير والغراء).
- الغلافات التجارية: كل ما يستعمل كوعاء أو غلاف لاحتواء السلع المادية المباعة، والتي تقدم في نفس الوقت مع السلع التي تحتويها إلى الزبائن (زجاجات في علب المواد العطرية، أو علب الورق في صناعات أخرى، وعلب بلاستيكية في صناعات غذائية).

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 59-60.

3-2-2-المنتوجات الخارجة من عملية الاستغلال:

3-2-2-1-المنتوجات الجارية: وهي في طور الإنتاج ولم تصل إلى مرحلة متميزة.

3-2-2-2-المنتوجات الوسيطة أو نصف المصنعة: هي المنتوجات التي وصلت إلى مرحلة متميزة من الإنتاج وتنتظر مرحلة أخرى لإتمامها، مثل أجزاء السيارة في انتظار تركيبها.

3-2-2-3-المنتوجات التامة الصنع: وهي المنتوجات المصنوعة، أو المحولة، أو المعلبة في المؤسسة وهي في مرحلتها النهائية من دورة الإنتاج أو الإعداد، وهي في انتظار البيع أو التصريف.

3-2-2-4-المنتوجات المهملة أو النفايات: وهي منتوجات غير صالحة للبيع أو بقايا نتجت عن عملية التحويل.

3-3-تقييم المخزونات في المؤسسة:

نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسة وتأثير قيمتها على سعر التكلفة النهائي لمنتجات المؤسسة، كان لزاما على المؤسسة أن تقوم بالسهر على تتبع حركة المخزون (الوارد والصادر)، وذلك من أجل التحكم بشكل فعال ودقيق في تكلفة هذه المخزونات، وعلى هذا الأساس فإن الإدخالات من المخزونات تقيم بتكلفة الشراء بالإضافة إلى مختلف مصاريف الشراء الأخرى، في حين أن الإخراجات من المخزونات تقيم بطرق معينة، وذلك من أجل معالجة مشكل تعدد تكاليف الإدخالات، وهذا ما سوف نتطرق له فيما سيأتي:

3-3-1-تقييم الإدخالات: إن عملية تقييم المدخلات إلى المخزن عملية بسيطة ولا تطرح أي مشكلة فتقيم وتسجل المشتريات بتكلفة شرائها وتقيم وتدخل المنتجات إلى المخزن بتكلفة إنتاجها، في حين تقيم المردودات بنفس قيمتها عند الإخراج.

3-3-2-تقييم الإخراجات: إن عملية تقييم الإخراجات تطرح مشكلة بسبب تراكم المخزونات من نفس النوع وبأسعار متفاوتة (مختلفة)، ولذلك يعتمد في تقييم الإخراجات على إحدى الطرق التالية:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- طريقة نفاذ المخزون.

3-3-2-1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: تنقسم هذه الطريقة إلى ما يلي:

أ- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:** حسب هذه الطريقة فإن الإخراجات من المخزن تقيم بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال إلى المخزن، أي أن المخرجات تختلف في عملية تقييمها حيث بعد كل دخول تحسب تكلفة الوحدة المرجحة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم نكرر العملية على هذا المنتوج بعد كل دخول، وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول} = \frac{\text{قيمة الإدخال الجديد + قيمة المخزون المتبقي}}{\text{كمية الإدخال الجديد + كمية المخزون المتبقي}}$$

مثال: لتكن حركة المخزون في مؤسسة "الورود" خلال شهر ماي من السنة N كما يلي:

بتاريخ N/05/01: مخزون أول المدة 1500 كلغ بـ 20 دج للكلغ الواحد.

بتاريخ N/05/02: شراء 2000 كغ بـ 21.05 دج للكلغ مع تخفيض تعجيل الدفع يقدر بـ 10%.

بتاريخ N/05/06: إخراج إلى قسم الإنتاج 1800 كغ من المواد الأولية.

بتاريخ N/05/08: شراء 1600 كلغ من المواد بـ 23 دج تشمل أغلفة قابلة للإرجاع تقدر بـ 1.575 دج للوحدة.

بتاريخ N/05/15: إخراج إلى الاستعمال 1800 كلغ.

بتاريخ N/05/21: إخراج إلى الاستعمال 700 كلغ.

بتاريخ N/05/22: شراء 2000 كلغ بـ 21.7 دج للكلغ.

بتاريخ N/05/27: إخراج إلى الإنتاج 1500 كلغ.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة مخزون المواد الأولية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال.

حل المثال:

-إعداد بطاقة حركة المخزون بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			المخزون (الرصيد)		
	ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق
N/05/01	-	-	-	-	-	-	1500	20	30.000
N/05/02	2000	21.05	42100	-	-	-	3500	20.6	72100
N/05/06	-	-	-	1800	20.6	37080	1700	-	35020
N/05/08	1600	21.425	34280	-	-	-	3300	21	69300
N/05/15	-	-	-	1800	21	37800	1500	21	31500
N/05/21	-	-	-	700	21	14700	800	21	16800
N/05/22	2000	21.7	43400	-	-	-	2800	-	60200
N/05/27	-	-	-	1500	21.5	32250	1300		27950
المجموع	7100	-	149780	5800	-	121830	-	-	

ب- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:

حسب هذه الطريقة تقيم الإخراجات بتكلفة وحدة واحدة تحسب بعد معرفة كل الإدخالات (المشتريات أو إنتاج الفترة) وبهذه التكلفة تقيم جميع الإخراجات وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{قيمة الإدخالات}}{\text{كمية الإدخالات}}$$

مثال: من نفس معطيات المثال السابق.

المطلوب: إعداد بطاقة لحركة المواد الأولية لشهر ماي بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لجميع الإدخالات.

حل المثال:

ت و م للوحدة = $\frac{\text{قيمة الإدخالات}}{\text{قيمة الإدخالات}}$

$$= \frac{43400+34280+42100}{2000+1600+2000}$$

$$= \frac{119780}{5600} \simeq 21.39$$ بهذه التكلفة تخرج جميع الإخراجات خلال شهر ماي.

- إعداد بطاقة حركة المواد الأولية لشهر ماي بطريقة ت و م لمجموع الإدخالات:

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			المخزون (الرصيد)		
	ك	ت. و	ق	ك	ت. و	ق	ك	ت.و	ق
N/05/01	–	–	–	–	–	–	1500	20	30.000
N/05/02	2000	21.05	42100	–	–	–	3500	–	72100
N/05/06	–	–	–	1800	21.39	38502	1700	–	33598
N/05/08	1600	21.425	34280	–	–	–	3300	–	67878
N/05/15	–	–	–	1800	21.39	38502	1500	–	29376
N/05/21	–	–	–	700	21.39	14973	800	–	14403
N/05/22	2000	21.7	43400	–	–	–	2800	–	57803
N/05/27	–	–	–	1500	21.39	32085	1300	–	25718
المجموع	7100	–	149780	5800	–	124062	–	–	–

ج-طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة:

تقوم هذه الطريقة بحساب تكلفة وسطية مرجحة مرة واحدة في نهاية الشهر، والتي تأخذ في عين الاعتبار كل مدخلات الشهر بالإضافة إلى مخزون أول المدة، تستعمل هذه الطريقة من طرف المؤسسات

التي تستعمل المخزونات التي لها أسعار مستقرة خلال الدورة الاستغلالية، ومن خلال الدورات الاستغلالية فيما بينها، وعليه يفضل حساب هذه التكلفة مرة واحدة في نهاية الشهر. [1]

وتحسب ت و م للوحدة حسب هذه الطريقة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{قيمة إدخالات الفترة + قيمة مخزون أول المدة}}{\text{كمية إدخالات الفترة + كمية مخزون أول المدة}}$$

وهذه الطريقة تتوسط الطريقتين السابقتين، حيث تسمح بالحصول على سعر تكلفة أقل تأثيرا نتيجة تقييم المخزون.

مثال: من نفس معطيات المثال السابق.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون بطريقة ت و م للوحدة لمجموع الإدخالات زائد مخزون أول المدة.

حل المثال:

- ت و م للوحدة $= \frac{\text{قيمة إدخالات الفترة + قيمة مخزون أول المدة}}{\text{كمية إدخالات الفترة + كمية مخزون أول المدة}}$

$$= \frac{30.000+43400+34280+42100}{1500+2000+1600+2000}$$

$\simeq 21.1$ بهذه التكلفة تخرج جميع إخراجات شهر ماي.

[1] نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

• إعداد بطاقة حركة المخزون بطريقة ت م و لمجموع الإدخالات + مخ 1

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			المخزون (الرصيد)		
	ك	ت. و	ق	ك	ت. و	ق	ك	ت.و	ق
N/05/01	–	–	–	–	–	–	1500	20	30.000
N/05/02	2000	21.05	42100	–	–	–	3500	–	72100
N/05/06	–	–	–	1800	21.1	37980	1700	–	34120
N/05/08	1600	21.425	34280	–	–	–	3300	–	68400
N/05/15	–	–	–	1800	21.1	37980	1500	–	30420
N/05/21	–	–	–	700	21.1	14770	800	–	15650
N/05/22	2000	21.7	43400	–	–	–	2800	–	59050
N/05/27	–	–	–	1500	21.1	31650	1300	–	27400
المجموع	7100	–	149780	5800	–	122380	–	–	–

وتتمثل **مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة** في النقاط التالية: [1]

– عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛

– تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛

– تظهر مخزون آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛

– تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء المخزون متقلبة صعودا وهبوطا؛

– طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة؛

لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة. [2]

---

[1] محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000، ص 127.

[2] وليد الحيالي وبدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 240.

3-3-2-2-طريقة نفاذ المخزون: تتفرع هذه الطريقة إلى:

أ-**طريقة ما دخل أولا خرج أولا (طريقة FiFo):** تقوم هذه الطريقة على فكرة تسعير المواد المنصرفة وفق أقدم المشتريات وبالتالي تسعير الكميات الصادرة حسب أقدم سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة الصرف، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يقوم وفق أحدث أسعار الشراء وحيث أن تقييم المخزون السلعي سيتم بأحدث الأسعار مثل سعر السوق السائد فإنه سيعكس على الميزانية العمومية لتعبر عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها كما تؤثر على مجمل الربح وصافي الربح في قائمة الدخل في نهاية المدة. [1]

تفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراءه أو إنتاجه أولا يستهلك أو يباع أولا، وبالتالي فإن المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا. [2]

مثال: من معطيات المثال السابق.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون بطريقة FiFo.

---

[1] جعفر عبد الله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، ط1، مكتبة الفلاح للنشر، عمان، 2003، ص 513.

[2] صالح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، الجزائر، 2012، ص 108.

حل المثال:

- **إعداد بطاقة حركة المخزون بطريقة FiFo:**

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			المخزون (الرصيد)		
	ك	ت. و	ق	ك	ت. و	ق	ك	ت.و	ق
N/05/01	–	–	–	–	–	–	1500	20	30.000
N/05/02	2000	21.05	42100	–	–	–	1500 2000	20 21.05	30.000 42100
N/05/06	–	–	–	1500 300	20 21.05	30.000 6315	1700	21.05	35785
N/05/08	1600	21.425	34280	–	–	–	1700 1600	21.5 21.425	35785 34280
N/05/15	–	–	–	1700 100	21.05 21.425	35785 2142.5	1500	21.425	32137.5
N/05/21	–	–	–	700	21.425	14997.5	800	21.425	17140
N/05/22	2000	21.7	43400	–	–	–	800 2000	21.425 21.7	17140 43400
N/05/27	–	–	–	800 700	21.425 21.7	17140 15190	1300	21.7	28210
المجموع	7100	–	149780	5800	–	121570	–	–	–

- تتمثل **مزايا طريقة FiFo** في النقاط التالية [1]:

– يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛

[1] خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 34.

- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن تم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
- تقدم الطريقة أساسا ثابتا لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح؛
- تقيم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وهذا التقييم للمخزون يجعل قيمته تقترب من أسعار الإحلال الجارية في تاريخ إعداد الميزانية وسوف يكون أكثر قربا من سعر الإحلال كلما زاد معدل دوران المخزون شريطة عدم حدوث تغيرات كثيرة في الأسعار بين آخر عملية شراء وبين تاريخ إعداد الميزانية بنهاية السنة المالية.

• ومن بين **عيوب هذه الطريقة** ما يلي [1]:

- عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل، حيث ستتم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية؛
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمؤسسة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضل استعمال هذه الطريقة في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب.

[1] فائق شقير وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2000، ص 76.

- **يجب التأكيد على أن كل طرق التقييم السابقة الذكر تتبع حركة الأسعار ولا تتبع حركة الكميات.**
- **ما هي الطريقة المفضلة لتسعير المخزون؟**

على الرغم من أنه لا توجد طريقة مثلى تصلح لجميع المؤسسات في ظل كل الظروف ينبغي على المحاسب أن يختار الطريقة التي تتفق مع طبيعة المواد وظروف المؤسسة وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار الآثار التي سوف تترتب عن كل طريقة فيما يتعلق بالدخل وقيمة المخزون والضرائب ويجب أن يراعي مبدأ الثبات المتعارف عليه في المحاسبة أي أن تلتزم كل مؤسسة باستخدام نفس الطريقة التي تختارها من سنة إلى أخرى. [1]

- تعتبر أكثر الطرق ملائمة هي التي تحقق الأهداف التالية: [2]

– يجب أن تعكس الطريقة مقابلة سليمة بين التكلفة الجارية والإيراد الجاري؛

– يجب أن يترتب على طريقة التسعير أن تكون التكاليف المجملة على الفترات القادمة تمثل بالفعل ما تستفيد به تلك الفترات مقابل هذه التكاليف؛

– يجب أن تعكس الطريقة أساسا مقبولا لقياس نتائج سياسات الشراء والإنتاج والبيع بالمؤسسة.

3-4-فروق جرد المخزونات:

إن عملية الجرد في نهاية كل فترة محاسبية قد تنبه إلى عدم التطابق (عدم التساوي) بين مخزون آخر المدة الحقيقي (الفعلي، المادي) وبين مخزون آخر المدة المحاسبي، أي قد يكون هناك اختلاف

---

[1] خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2] أحمد نور والسيد عبد المقصود، التكاليف في المنشآت الصناعية، مؤسسة الشباب، الإسكندرية، 1990، ص 431.

بالكمية والقيمة بين الجرد الحقيقي (المادي) والجرد المحاسبي (الدفتري) لأسباب عديدة منها: أخطاء في التسجيل، تلف المخزون، سهو المحاسب...الخ.

ويتم حساب فرق الجرد بالعلاقة التالية:

فروق الجرد = الجرد المادي (الحقيقي) – الجرد المحاسبي

حيث يحدد الجرد المحاسبي وفق المعادلة التالية:

مخ$_2$ المحاسبي = مخ$_1$+ المدخلات – المخرجات

فإذا كانت فروق الجرد بقيمة موجبة أي:

- الكمية الحقيقية > الكمية المحاسبية للمخزون ⟸ الفرق يعتبر فائض يضاف إلى النتيجة.
- الكمية الحقيقية للمخزون <الكمية المحاسبية للمخزون ⟸ الفرق يعتبر عجز يطرح من النتيجة.

كما يمكن أن تظهر معالجة فروق الجرد من خلال حساب النتيجة التحليلية الصافية وذلك وفق العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة + فروق الجرد الموجبة (فائض) – فروق الجرد السالبة (العجز).