

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، الطور الثاني
ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية
شعبة: علوم محاسبة ومالية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

أثر طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة شيك الجزائر

إشراف الدكتور

أ.د عبد السلام عقون □

إعداد الطالبتين:

□ رانية مهيريس

□ هند سيدي علي

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ. وارث السعيد	محمد البشير الإبراهيمي	رئيسا
أ.د. عبد السلام عقون	محمد البشير الإبراهيمي	مشرفا ومقرا
د. بن عباس سمير	محمد البشير الإبراهيمي	ممتحنا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين، يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك يا رب لك الحمد إن مننت علينا ويسرت لنا هذا العمل واعنتنا عليه فالحمد لله على تمام نعمه وكمال فضله.

يطيب لنا بعد شكر الله عز وجل أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذنا الفاضل
الدكتور

" عقون عبد السلام "

لتفضله الإشراف على هذا العمل ومد يد العون في تذليل ما وجهناه من صعوبات والذي لم يخل علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته وتوجيهاته السديدة التي كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذا العمل كما أحیی فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه الله كل خير

كما نشكر مؤسسة شيك الجزائر التي فتحت لنا أبوابها وقدمت لنا جميع المعلومات التي نحتاجها في دراستنا

كما نشكر كل من ساعدنا وساهم في إنجاز هذا العمل

إهداء

إلى أمي دائما

إلى من بسمتها غايتي وماتحت أقدامها جنتي

إلى من حملتني في بطنها وسقتني من صدرها وأسكنتني قلبها فغمرتني بحبها

إلى من سهرت على دربي ودراستي وساندتني في كل حياتي

إلى أمي شمعة حياتي وصديقة روعي حفظك الله لي وجعلك تاجا فوق رأسي.

رانية مهيريس

إهداء

الحمد لله عز وجل الذي بنعمته تم إتمام هذا البحث

هدي ثمرة جهدي إلى من أشعل لي أول شمعة، إلى عبق طفولتي، إلى دفء حياتي،
وأرپچ شبابي، إلى ملجئي وملاذي، إلى من تحمل كل لحظه ألم في حياتي وحوها إلى لحظات
فرح، إلى من حماني من كل اذى ومن كل شر،

إلى حبيبي وروح قلبي إلى أبي، وإلى من ساندتني يوم ضعفي، إلى حبيبي التي شاركتني
همي وحزني، إلى من ذرفت الدموع من أجلي، إلى من سقتني الحب والحنان في صغري حتى
أرتوت منه عروق جسدي، إلى من ارتحلت لها روحي لتعانق روحها العذبة وتنتصغر أمام
صفائها،

إلى حبيبي الغالية أمي

إليهما أهدي هذا العمل المتواضع لكي أدخل على قلبهما شيئاً من السعادة

إلى إخواني: هشام، عبد الرفيق، هيثم

إلى أختي الكتكوتة دعاء

إلى صديقتي الغالية عائشة

وجميع أصدقائي وأساتذة الكرام

إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبيإليكم جميعاً أهدي هذا الجهد
المتواضع

هند سيدي علي

الملخص

تهدف دراستنا إلى تبيان مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي ولتحقيق الأهداف المرجوة قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمؤسسة شيك الجزائر بمجانة، بحيث اعتمدنا على بطاقة جرد المخزون على المواد الأولية لمقارنة تكاليف الإنتاج وبطاقة جرد المخزون للمبيعات لتحديد الربح المحاسبي، كما دعمنا دراستنا بأداة المقابلة الشخصية مع المحاسب ومسير مخزون المؤسسة لفهم كيفية جرد تقييم المخزون بالمؤسسة.

وقد توصلت دراستنا إلى أن مؤسسة شيك لا تعتمد على أي طريقة علمية لتقييم مخزوناتنا كما تبين انه يوجد اختلاف جوهري في قيمة الربح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة عند تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** وطريقة الوارد اولاً صادر اولاً **FIFO**.

وأفضل طريقة لتقييم المخزون الذي يحقق أكبر هامش ربح هي طريقة الوارد اولاً صادر اولاً **FIFO**.

الكلمات المفتاحية: تقييم، جرد المخزون، ربح محاسبي، تكلفة وسطية مرجحة، وارد أولاً صادر أولاً.

Sommaire :

L'étude que nous avons réalisée vise à découvrir et à démontrer le degré d'impact et l'influence des méthodes d'évaluation du stock de matières (produits) sur le résultat comptable pour atteindre nos objectifs, nous avons effectué une étude sur le terrain au niveau de l'entreprise chic située à Medjana.

Pour comprendre et analyser la problématique posée, nous avons rencontré le comptable et le magasinier de l'entreprise en personne afin de collecter l'information et nous sommes appuyés en parallèle sur l'observation

L'étude a montré que l'entreprise en question ne s'appuie sur aucune méthode d'évaluation de son stock. Nous avons remarqué qu'il existe une grande différence dans les valeurs du bénéfice comptable inclus dans les états financiers s'élaborés par l'entreprise lors de l'application de la méthode **CUMP** (coût unitaire moyen pondéré) et de celle de **FIFO** (first in, first out). La méthode qui assure une meilleure évaluation du stock de produits et qui réalise la plus grande marge de bénéfices est celle de **FIFO** (first in, first out).

Les mots clés : Evaluation, Inventaire, Bénéfice comptable, coût unitaire moyen pondéré, first in, first out

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
i	قائمة المحتويات
Iv	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
vi	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزون والربح المحاسبي	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الجوانب النظرية للمخزون
06	المطلب الأول: ماهية المخزون
06	الفرع الأول: تعريف المخزون
07	الفرع الثاني: أنواع المخزون وأهميته.
09	المطلب الثاني: جرد وتقييم المخزون
09	الفرع الأول: جرد المخزون
10	الفرع الثاني: تقييم المخزون
14	المبحث الثاني: الربح المحاسبي
14	المطلب الأول: ماهية الربح المحاسبي

14	الفرع الأول: تعريف الربح المحاسبي
15	الفرع الثاني: مكونات الربح المحاسبي
15	المطلب الثاني: آثار طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية
15	الفرع الأول: آثار طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CUMP)
16	الفرع الثاني: آثار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):
17	المبحث الثالث: المفاهيم التطبيقية
17	أولاً-الدراسات العربية
18	ثانياً-الدراسات الأجنبية
20	ثالثاً-المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
22	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
25	المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.
28	المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية.
30	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.
30	المطلب الأول: تقييم المخزون باستخدام طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CUMP)
35	المطلب الثاني: تقييم المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً-صادر أولاً (FIFO)

38	المطلب الثالث: أثر طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي
39	الفرع الأول: أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP بعد كل إدخال على الربح المحاسبي:
41	الفرع الثاني: أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP في نهاية الدورة على الربح المحاسبي:
42	الفرع الثالث: أثر طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO على الربح المحاسبي:
43	الفرع الرابع: مقارنة تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي.
44	المطلب الرابع: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية
47	خلاصة الفصل الثاني
49	الخاتمة
53	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	مزايا وعيوب طرق تقييم المخزون	جدول رقم 1.1
31	تقييم المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لشهر جانفي	جدول 1,2
32	تقييم المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة فيفري - ديسمبر	جدول 2.2
34	حساب التكلفة الوسطية CUMP عند نهاية الفترة	جدول 3,2
36	تقييم اخراجات كل فترة الفترة	اجدول 4,2
37	تقييم المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لشهر جانفي	جدول 5,2
38	تقييم المخزون حسب طريقة الوارد أولا الصادر أولا للفترة فيفري - ديسمبر	جدول 6,2
40	أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP بعد كل ادخال على الربح المحاسبي	جدول 7,2
41	أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP في نهاية الدورة على الربح المحاسبي	جدول 8,2
43	أثر طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO على الربح المحاسبي	جدول 9,2
44	المقارنة بين الربح المحاسبي المحقق بالطريقتين CUMP و FIFO	جدول 10,2

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	الهيكل التنظيمي	شكل 01

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
56	ETATS DE STOCK ALCOOL AU 31/12/2021	الملحق 01

مقدمة

يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العامة كما أنه من أهم المفردات التي تظهر في قائمة الدخل ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العامة والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية، وهناك عدة طرق لتقييمه، ولعل أبرزها: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً **FIFO** أو طريقة نفاذ المخزون، حيث أن استخدام أي منهما قد يؤثر على الربح الذي يمكن أن تحققه المؤسسة.

فالاهتمام بطرق تقييم المخزون لا ينبع من صعوبة التطبيق العلمي لأي من هذه الطرق وإنما في اختيار أحسن الطرق اتساقاً مع الظروف الاقتصادية للمؤسسة أو أكثرها تحقيقاً للدقة والموضوعية، والتي هي من الخصائص التي نادى بها النظام المحاسبي المالي في مبادئه ويتداخل في ذلك أيضاً الواقع الاقتصادي والتغيرات الحاصلة في أسعار المواد والمنتجات.

أولاً-الإشكالية الرئيسية:

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي للشركة؟

ثانياً-الأسئلة الفرعية: للإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا طرح التساؤلات التالية:

- ما هي الطرق المستخدمة في تقييم المخزون السلعي لمؤسسة شيك؟

- ما هي الأسباب التي تدعو مؤسسة شيك إلى اختيار إحدى الطرق في تقييم المخزون السلعي دون

غيرها؟

- هل يوجد فرق في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاكها للمخزونات باستخدام طريقة التكلفة

المتوسطة المرجحة (**CUMP**) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (**FIFO**)؟

ثالثاً-فرضيات الدراسة: كإجابة مبدئية على تساؤلات الدراسة قمنا بصياغة الفروض التالية والتي نسعى

لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع

- الفرضية 1: تطبق مؤسسة شيك طرق مختلفة لتقييم المخزون السلعي تختلف باختلاف نوع المخزون؛

- الفرضية 2: لا تغير تكلفة المخزونات المستهلكة يعتبر السبب الرئيس في تفضل استخدام إحدى طرق تقييم المخزون السلعي دون غيرها.

- الفرضية 3 : يوجد فرق في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاكها للمخزونات باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CUMP) وطريقة الوارد الصادر اولا FIFO.

رابعا-أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية المخزون بحد ذاته في نشاط المؤسسة من جهة، وما تحمله طرق تقييم من انعكاسات كثيرة على التخطيط في المؤسسة وتحديد حجم الطلبية المثلى وغيرها وعلى الربح المحاسبي كمحصلة نهائية لنشاط المؤسسة تسعى لتعظيمه.

خامسا-اسباب اختيار الموضوع: هناك عدة اسباب دفعتنا الى اختيار هذا الموضوع وتتلخص في النقاط التالية:

- ارتباط البحث بمجال تخصصنا.

- الشعور بالرغبة في الاطلاع والاستفادة قدر الامكان من هذا الموضوع.

- اهمية عنصر المخزون في المؤسسة.

سادسا-حدود الدراسة: إجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية:

1. الحدود المكانية: تم إجراء دراسة حالة على مستوى شركة "ش.ذ. م. م شيك.مجانة-برج بوعريريج

2. الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية خلال شهري أفريل وماي من سنة 2022.

سابعاً-منهج الدراسة والادوات المستخدمة

للاجابة على الاشكالية واختبار صحة فرضياته اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري للامام بالموضوع من مختلف جوانبه النظرية وعلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة وذلك عن طريق استخدام المقابلة الشخصية والملاحظة، مع الاستعانة بالوثائق والمستندات الرسمية للمؤسسة.

ثامنا-صعوبات البحث:

-عدم قبولنا في عدة مؤسسات لدراسة موضوعنا.

-عدم توفر المؤسسة محل الدراسة على محاسبة تحليلية دقيقة تعكس التكلفة الحقيقية التي يتحملها كل عنصر من عناصر المخزونات.

تاسعا-هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها ومن اجل اختبار صحة الفرضيات تناولنا الموضوع من خلال فصلين ابتداء بمقدمة وأعقبهما بخاتمة، حيث تضمن الفصل الأول المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزون والربح المحاسبي، من خلال مبحثين، اشتمل المبحث الأول على الإطار النظري للمخزون والربح المحاسبي ، وذلك من خلال تناول مدخل حول المخزون في المطلب الأول والربح المحاسبي واثر طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية في المطلب الثاني، أما في المبحث الثاني فتم تناول المفاهيم التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة في المطلب الأول واستعراض أوجه الشبه والاختلاف في المطلب الثاني.

أما الفصل الثاني فقد تمحور حول الدراسة الميدانية، حيث تناول دراسة حالة "ش ذ م م شيك واشتمل هو بدوره على مبحثين، تضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تضمن نتائج الدراسة الميدانية ومناقشته.

الفصل الأول

المفاهيم النظرية والتطبيقية

للمخزون والربح المحاسبي

المبحث الأول: الإطار النظري للمخزون والربح المحاسبي

المبحث الثاني: المفاهيم التطبيقية

تمهيد:

تحتل المخزونات أهمية بالغة في جل المؤسسات خاصة منها الصناعية والتجارية، كونها تمثل أحد أهم عناصر أصول المؤسسة، بالإضافة الى كونها محور نشاطها في السوق من اجل ضمان استمراريته وتعزيز قدرتها التنافسية.

وعليه فإن أهمية المخزونات، تبرز من خلال تحقيق الهدف الرئيسي وهو القدرة على البقاء في السوق من خلال تعظيم الأرباح، وفي هذا الفصل سنقوم بتعريف المخزونات وأهميتها وانواعها، بالإضافة الى ذلك سنقوم بدراسة مختلف طرق الجرد وتقييم المخزونات لما لها من تأثير على الربح المحاسبي للمؤسسة، ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الجوانب النظرية للمخزون

المبحث الثاني: الربح المحاسبي

المبحث الثالث: المفاهيم التطبيقية

المبحث الأول: الجوانب النظرية للمخزون

سننظر في هذا المبحث إلى التعريف بالمخزونات وأهميتها، وطرق تقييمها، وإلى الربح المحاسبي والعلاقة بينهما في أثر طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية المخزون

يحتل المخزون أهمية بالغة في جل المؤسسات خاصة منها الصناعية والتجارية، كونه يمثل أحد أهم عناصر الاصول، إضافة إلى كونه محور نشاط هذه المؤسسات التي تعتمد عليه في دخلها وهذا من خلال شراء بضاعة وإعادة بيعها بسعر يفوق سعر الشراء (مؤسسة تجارية) أو شراء مواد أولية وتصنيعها قصد الحصول على المنتجات لبيعها (المؤسسة الصناعية).

الفرع الأول: تعريف المخزون

أولاً: حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

أما عن مفهوم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي SCF المادة 1.123 "تمثل المخزونات أصولاً تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، هي قيد الإنتاج بقصد مائل، هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، تكون المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بع باحتساب المنتوجات المناسبة له".⁽¹⁾

ثانياً: حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS2.

لقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات بأنها⁽²⁾ "مجموعة السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي للمؤسسة والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع والسلع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات، وبهذا المفهوم أيضاً يشمل المخزون عنصر مخزون الوقود (غاز أو بترين أو غيرها) لدى الشركات الصناعية، وعادة مايتكون المخزون في المؤسسات التجارية من البضاعة الجاهزة واللوازم والمهمات، اما المخزون في المؤسسات الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر هي:

(1) - وزارة المالية، قرار يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية

رقم 19، الجزائر، بتاريخ 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009، ص 12.

2-جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IFRAS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان،

2014، ص 587.

- المواد الخام التي تستعمل في عملية التصنيع.
- المنتجات قيد التصنيع (التي لم تستكمل عملية إنتاجها حتى نهاية السنة المالية).
- المنتجات تامة الصنع.

وعليه فإن المخزونات حسب هذا المعيار هي:

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي.
- مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز تباع بعد الانتهاء من إنتاجها.
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واللوازم التي تشتري لتستهلك في العمليات الإنتاجية او تستهلك في تقديم الخدمات.

الفرع الثاني: أنواع المخزون وأهميته.

أولاً: أنواع المخزون: حسب ما جاء به المعيار الدولي رقم 02 الأنواع المختلفة للمخزونات كالتالي:⁽¹⁾

1-المواد الأولية: يقصد بالمواد الأولية تلك التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية.

2-مخزون المواد تحت التشغيل: يقصد بالمواد تحت التشغيل تلك التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية ولكنها لا تزال تحتاج إلى إجراء عمليات أخرى صناعية حيث تستكمل كمنتج نهائي أو كجزء من الأجزاء المكونة له.

3-المخزونات من المنتجات التامة الصنع: وهي مجموعة من المواد التي دجت خلال العملية الإنتاجية لتصبح جاهزة كمنتج نهائي.

4-المخزونات من المنتجات الوسيطة: هي تلك المنتجات التي خرجت من مرحلة إنتاج لتدخل في مرحلة أخرى منه.

5-الأغلفة: هي مجموعة الأغلفة التي تحتوي على المنتجات والبضائع الموجهة للبيع.

⁽¹⁾ رواجي عبد الناصر، طبيب أسامة، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2017/17، ص351.

6-المعدات وقطع الغيار: يتضمن الماكينات والتركيبات الصناعية والناقلات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لكل وسائل الإنتاج من آلات صناعية.

7-مخزون المواد الاستهلاكية: هي تلك المواد التي تستخدم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في العملية الإنتاجية كالأوراق والأقلام لأغراض الإدارية.

8-مخزون الفضلات والمهملات: وهي تلك المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع أو الزائدة من المواد المستخدمة في النشاط العادي.

ثانيا: أهمية المخزون: للمخزون تكاليفه وأعبائه ولكنه ضروري لا غنى عنه في المؤسسات الصناعية والتجارية بسبب أهميته وتظهر أهمية المخزونات بالنسبة للمؤسسة على ثلاثة مستويات رئيسية وهي:⁽¹⁾

1-التأمين والحماية ضد المخاطر: وتظهر نتيجة الحاجة للاحتفاظ بالمخزون في الحساب عند إعداد المؤسسة لخططها الإنتاجية والتسويقية.

2-الاستقرار والاستمرار: ويتعلق أساسا برغبة المؤسسة في استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة لديها بأكثر كفاءة ممكنة وتحقيق نوع من الثبات أو الاستقرار.
بأكثر كفاءة ممكنة وتحقيق نوع من الثبات أو الاستقرار.

3-تحقيق وفورات اقتصادية: وتكمن هذه الأهمية في رغبة المؤسسة في تحقيق بعض المنافع الاقتصادية سواء في شكل أرباح أو في شكل صورة تخفيضات للتكاليف والأضرار المرتبطة بالمخزون.

⁽¹⁾ سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، العوامل المؤثرة في سياسية تقييم المخزون لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة رؤى اقتصادية، الجزائر،

المطلب الثاني: جرد وتقييم المخزون

الفرع الأول: جرد المخزون.

المخازن يمكن تعريف الجرد بأنه متابعة كميات المخزون والتأكد من وجوده من حيث الكمية والنوعية ومطابقة ذلك مع السجلات المحاسبية.⁽¹⁾

أولاً-الجرد المحاسبي: الجرد المحاسبي يتم خلال السنة المالية من خلال الدفاتر المحاسبية ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عمليات المخزون وبالتالي احتساب كمية وتكلفة المخزون وهما :

1. نظام الجرد المستمر (الدائم): هي متابعة حركة المخزون باستمرار، أي معرفة الأرصدة في أي تاريخ. تبعا لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون (مدخلات، مخرجات) وهكذا فإن رصيد الحساب في نهاية السنة يظهر قيمة المخزون

المعني والمفروض أن لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي (أي رصيد الحساب) للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.

2. نظام الجرد المتناوب (الدوري): وفقا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة. وفي هذا النظام نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد والتموينات الأخرى في قيد واحد يخص عملية الشراء كذلك نسجل عمليات بيع البضاعة والمنتجات في قيد واحد (إذ نسجل فقط قيد البيع) وفي نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة، ترصيد حسابات المشتريات وإثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجرائه بصفة دورية (في نهاية كل شهر أو فصل أو على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة).

ثانيا- الجرد المادي: حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة و منتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون يجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة و سليمة ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من قيمتها الحقيقية، كما أن كل تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية، نلاحظ أن عملية حساب النتيجة و إعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون، كما أن

(1) عبد الرحمن عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011، ص 4.

المؤسسات ملزمة بنسخ كشف بالجرد المادي للمخزون بدفتر الجرد (وهو دفتر إلزامي قانونا) أو بإضافة هذا الكشف إلى الدفتر المذكور.

الفرع الثاني: تقييم المخزون:

أولا-تقييم المخزون عند الادخال: تقييم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها إلى المخازن ومرة عند جردها في نهاية الدورة تقييم تكلفة المخزون عند الإدخال وفق العلاقة التالية: (1)

$$\text{تكلفة المخزون} = \text{تكلفة الحصول عليه} + \text{تكلفة تحويله} + \text{تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده}$$

ثانيا-مكونات تكلفة المخزون

1. تكلفة الحصول على المخزونات: وتشتمل على: سعر الشراء، حقوق الجمارك، رسوم غير قابلة للاسترجاع، نقل، شحن وتفريغ، تكاليف أخرى مباشرة واجبة التحميل مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.

2. تكلفة تحويل المخزونات:

- تكاليف مباشرة مرتبطة بالوحدات الانتاجية (اليد العاملة...الخ).
- تكاليف انتاج غير مباشرة ثابتة ومتغيرة.
- مصاريف تم حسابها حسب النشاط العادي للانتاج.

ثالثا-طرق تقييم المخزون:

1. طريقة الوارد اولاً الصادر اولاً (FIFO):

تقوم طريقة الوارد اولاً الصادر اولاً على مفهوم ان المخزون الذي يتم شراؤه او تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه اولاً. (2)

2. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CUMP):

في ظل هذه الطريقة يتم حساب متوسط تكلفة لكل نوع من المخزون المتاح سواء للبيع في أو الاستهلاك. إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد المستمر للمخزون؛ فإن متوسط تكلفة الوحدة من المخزون يتم

(1) محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، منشورات الصفحة الزرقاء، الجزائر 2010، ص167

(2) جمعة حميدات، مرجع سابق، ص593.

احتسابه كلما وردت كميات جديدة أو تم شراء مشتريات من السلع بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الشراء، وهذا ما يسمى متوسط التكلفة المتحرك أما إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد المتناوب للمخزون؛ فإن متوسط تكلفة الوحدة من المخزون يتم احتسابه فقط في نهاية الفترة وفي هذه الحالة يطلق عليه المتوسط المرجح، ويتخذ أساسا لتقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة⁽¹⁾

أ. طريقة التكلفة الوسيطة بعد كل إدخال: إن التكلفة الوسيطة للوحدة وفق هذه الطريقة تحسب بعد إدخال من خلال تقسيم قيمة المخزون المتبقي مضافا إليها مبلغ الإدخال؛ على كمية المخزون المتبقي مضافا إليها كمية الإدخال

$$\text{التكلفة الوسيطة بعد كل إدخال} = \frac{\text{قيمة الرصيد الموجود} + \text{قيمة الادخال الوارد}}{\text{كمية الرصيد الموجود} + \text{كمية الادخال الوارد}}$$

ويستمر تطبيق هذا السعر (سعر التكلفة الوسيطة) مادام ليس هناك إدخالات جديدة، ففي هذه الطريقة الإدخالات وحدها هي التي تغير التكلفة الوسيطة؛ أما الاخراجات فلا أثر لها في ذلك.⁽²⁾

ب. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (عند نهاية المدة):

إن تكلفة الوحدة وفق هذه الطريقة تحسب عند نهاية الدورة وهذا من خلال تقسيم قيمة مخزون أول المدة مضافا إليها قيمة مجموع إدخالات المدة؛ على كمية مخزون أول المدة مضافا إليها كمية مجموع مدخلات المدة.

$$\text{التكلفة الوسيطة في نهاية المدة} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{مجموع تكلفة الادخالات}}{\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية الإدخالات}}$$

إن مخرجات الدورة وفق هذه الطريقة تأخذ نفس القيمة والتي لا يمكن حسابها إلا بانتهاء المدة

(1) محمد بغريش، محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2010، ص 63.

(2) المرجع نفسه، ص 63-64.

3. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO): تقوم هذه الطريقة على افتراض أن ما يدخل أخيراً هو ما يخرج أولاً، بمعنى أن خروج المخزون من المخازن يكون عكس التسلسل الزمني لدخوله إليها، بحيث يصرف المخزون الحديث ثم الذي قبله وما يتبقى في المخزون هو ما ورد أولاً، وهذه الطريقة هي عكس طريقة الوارد أولاً-صادر أولاً. (1).

جدول رقم 1.1: مزايا وعيوب طرق تقييم المخزون

الطريقة	المزايا	العيوب
طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO	- المخزون المتبقي يكون من أحدث الشحنات وبهذا يقلل من خطر التلف والتقادم. - رصيد مخزون آخر المدة يسعر على أساس أحدث الأسعار وبالتالي يظهر في الميزانية بتكلفة متقاربة مع التكلفة الجارية.	- عدم الاهتمام بقاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد النتيجة. - يترتب على هذه الطريقة تضخيم الوعاء الضريبي وبالتالي تضخيم الضريبة في حد ذاتها. - تؤدي إلى الاختلاف في تكلفة المواد أو المنتجات على الرغم من تماثل ظروف إنتاجها.
طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً LIFO	- تحقق وفورات ضريبية مقابلة التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير تحسين التدفقات النقدية. - وقاية الأرباح المستقبلية من الانخفاض قياس أفضل للدخل.	- الأرباح المنخفضة بالمقارنة مع الوفورات الضريبية. - تقويم المخزون بأقل من اللازم نتيجة قدم الأسعار. - عدم قياس دخل التكلفة الجارية. - إفساد عائدات الشراء.
طريقة متوسط التكلفة المرجحة CUMP	- تتميز بالسهولة في التطبيق لأن جميع المواد المخزنة سوف تسعر بسعر موحد. - تخفيض أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية	- تأجيل عملية التسعير على نهاية المدة باعتبارها أفضل طريقة وبالتالي التأثير في توفير المعلومات - لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني لتوريدات من السلع.

المصدر: رواجي عبد الناصر، طيب أسامة، مرجع سابق، ص 353.

ملاحظة: لم يسمح المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 استخدام طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً LIFO على اعتبار أنها تقدم افتراض غير واقعي لتدفق تكاليف المخزون.

(1) محمد بغريش، مرجع سابق، ص 69.

رابعاً-أهداف تقييم المخزون: تتمثل أهداف تقييم المخزون في:⁽¹⁾

- إن الهدف الأساسي لمحاسبة المخزون آخر المدة هو التحديد الصحيح للدخل من خلال عملية مقابلة إيرادات الفترة بمصاريفها ، إجراء مقابلة بين إيرادات الفترة وبين التكاليف المرتبطة بتلك الإيرادات وذلك من أجل تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة خلال تلك الفترة ولقد نبغ هذا الاهتمام من أن القواعد المحاسبية تسجل الإيراد في وقت البيع مما يتطلب معه توزيع التكلفة بين فترات بيع المخزون لضمان سلامة ودقة عمليات المقابلة ، لتحقيق هذا الهدف يتم تقييم المخزون السلعي على أساس أسعار الإدخال والهدف بشكل عام يتمثل في تجزئة المخزون المعدة للبيع إلى جزئين : الأول يمثل تكلفة المخزون المباع والذي سيتم مقابلته مع إيراد المبيعات أما الثاني فيمثل تكلفة المخزون والذي سيرحل للفترة التالية لذلك فإن تكلفة المخزون آخر المدة ستتقل من الفترة الحالية على اعتبارها تكلفة آخر المدة إلى الفترة المالية اللاحقة لتمثل المخزون أول المدة؛

- تقديم بيانات عن المخزون للمستثمرين ولأي مستخدم للقوائم المالية مما يساعدهم في إعداد تنبؤات بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء كانت واردة أو خارجة وبالتالي فإن مخزون آخر المدة المتوفر حالياً يعني تدفق نقدي داخل في حالة البيع وحجم المخزون يؤثر أيضاً على مقدار المشتريات المطلوبة وبالتالي التدفق النقدي الخارج.

(1) نور هاني العشي، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،

المبحث الثاني: الربح المحاسبي

الربح المحاسبي هو مقياس مالي لأداء المنشأة ولا يزال مؤشرا هاما في عصر التكنولوجيا والمعلومات حيث تُعتبر الأرباح وتحقيق أكبر قدر من هذه الأرباح هي الأهداف الرئيسية والأساسية التي يسعى إليها اصحاب الشركات والمؤسسات الربحية كما انه يساعدها على اتخاذ قراراتها المستقبلية.

المطلب الأول: ماهية الربح المحاسبي

كان مقياس الربح وسيلة لقياس مدى صلاح المؤسسة في تحقيق الأهداف، ولا يزال مؤشر مهم في عصر التكنولوجيا والمعلومات، حيث يستخدم كدليل نجاح المؤسسة في الوصول إلى تلك الأهداف ويساعدها في اتخاذ قراراتها المستقبلية.

الفرع الأول: تعريف الربح المحاسبي

هناك عدة تعاريف للربح المحاسبي نعتد على تعريفين له الأول متعلق بالوضع المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية، والثاني متعلق بجدول النتائج.

أولاً- من حيث حسابات الميزانية: تنص المادة 140 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة، الفقرة الثانية منه على أن: " يتشكل الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول لدى اختتام وافتتاح الدورة، التي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لذا الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء أو خلال الدورة" ويحدد من خلال العلاقة التالية:

الربح المحاسبي = قيم الأصول في بداية الدورة - قيم الأصول في نهاية الدورة

ثانياً- من حيث حسابات النتائج: يرتبط الربح المحاسبي بشكل عام بالإيرادات والأعباء وبالتالي، فإن عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة هي أكثر القوائم أهمية، بحيث تدمج بموجبها حسابات المجموعة السابعة وعناصر المجموعة السادسة، وتعرض الإيرادات والأعباء بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المؤسسة، وعلى هذا الأساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفق المعادلة التالية:

الربح المحاسبي = مجموع الإيرادات (حـ/7) - مجموع الأعباء (حـ/6) xx

الفرع الثاني: مكونات الربح المحاسبي

يتكون الربح المحاسبي من

أولاً: الإيرادات

هو إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية للمؤسسة نتيجة الزيادة الاجمالية في أصولها أو النقص الإجمالي في خصومها في كليهما، خلال الفترة المحاسبية والناجمة من الأنشطة العادية للمؤسسة المنتجة للربح، والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية، وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات.⁽¹⁾

ثانياً: الأعباء

لقد عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية المالية المصاريف على أنها: "التدفقات الخارجة من المؤسسة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معاً، والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج أو بيع أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناتجة عن الأعمال الرئيسة المعتادة والمستمرة للمؤسسة."⁽²⁾

المطلب الثاني: آثار طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية

إن لطرق تقييم المخزون أثر بالغ الأهمية على القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج، والتي يمكن إدراجها فيما يلي:

الفرع الأول: آثار طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CUMP):

إن طريقة التكلفة الوسيطة وكما هو واضح من إسمها تقوم بتقييم البنود المخزنة على أساس التكلفة الوسيطة لكل الوحدات المتماثلة المتاحة خلال الفترة، وكما رأينا سابقاً فإن هناك نوعين من التكلفة الوسيطة وهما التكلفة الوسيطة بعد كل إدخال؛ والتكلفة الوسيطة في نهاية الفترة.

وتعتبر طريقة التكلفة الوسيطة ذات قبول عام؛ هذا لكونها سهلة التطبيق وموضوعية لا تخضع لعمليات التلاعب في صافي النتيجة كما هو الحال في طرق تقييم المخزون الأخرى، حيث يرى المنادون بهذه الطريقة أنه من المستحيل عادة قياس تدفق مادي محدد للمخزون، ومن ثم فإنه من الأفضل تحديد تكلفة المخزون على أساس السعر المتوسط خاصة عند تجانس مكونات المخزون من حيث الطبيعة.

⁽¹⁾ Benaibouche mohand Cid, **la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier(S.C.F) 3^{ème} édition**, OPU, 2013, p172.

⁽²⁾ Ibid, p162.

إن طريقة التكلفة الوسطية وبما أنها مبنية على أساس التكلفة التاريخية تعطي انطباعات معقولة في المدى القصير حول الميزانية وجدول النتائج؛ فهي توفر قياساً معقولاً للمركز المالي قصير الأجل خصوصاً إذا كان المخزون تم تكوينه حديثاً. أما في ظل الارتفاع في مستويات الأسعار وتناقص القوة الشرائية حيث ترتفع الأسعار السوقية للمخزون مقارنة بتكلفته التاريخية المقيمة على أساس التكلفة الوسطية، فإن الميزانية وجدول النتائج يعطيان أرقاماً لا دلالة لها، وتحليل أداء المؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح (جدول النتائج) والمركز المالي (الميزانية) يعطي نتائج مضللة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: آثار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):

في ظل هذه الطريقة يكون المخزون المدرج في الميزانية مقيماً بأسعار الشراء الحديثة، وهذا راجع إلى خاصية هذه الطريقة في تصريف المخزون الوارد أولاً ثم الذي يليه وهكذا؛ وما يبقى في نهاية الدورة هو ما اشترى وأنتج أخيراً، " الأمر الذي يعني ظهور المخزون في الميزانية بقيمة أكثر واقعية، وخاصة عندما يزداد معدل دوران المخزون " ومنه نستنتج أن تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً-صادر أولاً له أثر إيجابي على الميزانية يجعلها أكثر واقعية؛ وقيمة مخزون آخر المدة تتقارب مع قيمته الجارية.

إذا كان تطبيق طريقة الوارد أولاً -صادر أولاً في تقييم المخزون يعطي صورة إيجابية وواقعية عن الميزانية، فكذلك الأمر بالنسبة لجدول النتائج فيما يخص عدم إمكانية التلاعب بصافي النتيجة، حيث لا يكون للمؤسسة حرية إنتقاء تكلفة مخزون معين لتحميلها. إلا أن ما يؤخذ على هذه الطريقة هو تأثيرها على جدول النتائج عندما يتعلق الأمر بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، حيث أنها تؤدي إلى مقابلة أقدم التكاليف مع الإيرادات الجارية وهذا ما يؤدي إلى تشويه الربح الإجمالي (هامش الربح) والنتيجة الصافية.⁽²⁾

(1) محمد بغريش، مرجع سابق، ص 81.

(2) محمد بغريش، مرجع ذكر سابقاً، ص 82.

المبحث الثالث: المفاهيم التطبيقية

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع طرق تقييم المخزون وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، سنحاول من خلال هذا المبحث في عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك حسب التسلسل التاريخي لها من الأحدث إلى الأقدم.

أولاً-الدراسات العربية:

1. دراسة: نور الهاني العشي، الموسومة بـ: "دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006

استهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في الشركات الصناعية الفلسطينية والعوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق.

ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، ومن الجانب التطبيقي قامت الباحثة بتصميم استبيان اشتمل على مجموعة من الأسئلة وزعت على جميع منشآت القطاع الصناعي في محافظات غزة.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي أن طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً هي الطريقة المتبعة في تقييم تكلفة المواد الخام، وفي تقييم تكلفة الإنتاج تحت التشغيل وتقييم تكلفة الإنتاج التام هي أكثر الطرق شيوعاً واستخداماً في المنشآت الصناعية في قطاع غزة، ومن العوامل التي تؤدي على اختيار طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أنها طريقة منظمة ومنطقية.

2. دراسة: "محمد بغريش"، الموسومة بـ: "محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2010.

استهدفت هذه الدراسة توضيح الأهمية المحاسبية للمخزون وبيان أثر مختلف طرق محاسبة المخزون وطرق تقييمه على القوائم المالية وخاصة منها الميزانية وجدول النتائج معتمدة على النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2).

اعتمد الباحث في معالجة موضوع دراسته على المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بوصف واستعراض مختلف الممارسات المحاسبية المستخدمة في معالجة المخزون، مع التحليل ومحاولة بيان أثر ذلك على القوائم المالية، ولتدعيم الجانب النظري للدراسة اعتمد كذلك على منهج دراسة حالة، وهذا من خلال دراسة ميدانية في شركة منشآت السكة الحديدية.

حيث من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، أن القوائم المالية وعلى رأسها الميزانية وجدول النتائج من أهم مخرجات النظام المحاسبي، كما تتميز المعلومات المستمدة منها بخصائص نوعية، وأن المخزون أحد أهم موجودات المؤسسة، وهناك عدة أنظمة لجرده وطرق تقييمه، وكذلك لاساليب تقييم المخزون أثر على القوائم المالية للمؤسسة حيث إذا تم ادراج أو استبعاد أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة فسوف يكون هناك خطأ في القوائم المالية.

3. دراسة: "عمر الشيخ محمد عبد الله، وآخرون"، الموسومة ب: "طرق تقييم المخزون وأثره على جودة القوائم المالية دراسة حالة شركة تبوك للصناعات الدوائية"، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس، قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2018.

استهدفت هذه الدراسة معرفة أفضل طريقة لتقييم المخزون من خلال تأثيرها على جودة القوائم المالية في مؤسسة تبوك للصناعات الدوائية.

اعتمد الباحث على المنهج التاريخي لتناول الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي لاستنباط النتائج والتوصيات.

حيث من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، انه توجد طرق متعددة لتقييم المخزون السلعي ولكل طريقة مزايا وعيوب تؤثر على جودة القوائم المالية، عدم استخدام معايير المخزون يؤدي الى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية، حيث ان التغيير في تطبيق سياسة المخزون يؤثر سلبا على القوائم المالية.

ثانيا-الدراسات الأجنبية:

1. Mrose, D.And Richardson, The lifo/fifo Decisio, Journal of Accouting Research, 1983.

استهدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة على استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. كما اعتمد الباحث في دراسة موضوعه على استخدام المنهج الوصفي لتناسبه مع طبيعة البحث، وعلى منهج دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات للوصول إلى أهداف الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن العوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار التحويل بين الطريقتين فهناك فروقات ضريبية عالية في السنوات الأولى من التحول من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، حجم الشركة عامل رئيسي في اتخاذ القرار فالشركات الكبرى هي التي تحول من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لأن وفوراتها من الضرائب تفوق التكاليف التي تصاحب عملية التحويل. وقد أثبتت الدراسة أن الشركات المتشابهة والتي في نفس الصناعة تسعى دائماً إلى اختيار نفس الطرق المحاسبية مثل شبيهاها، وأن العلاقة بين المالكين (المساهمين) والدائنين (حملة السندات) تؤثر على القرار عندما يكون هناك شروطا مكتوبة في عقد السند وعلى الشركة الحفاظ عليها.

2. Dopouche Nicholas, Pincus Mortan, Evidence on the choice of Inventory Accounting Methods : LIFO Versus FIFO, Journal of Accounting Reseach, Spring, 1988.

استهدفت هذه الدراسة إلى دراسة بيان الأسباب الضريبية وغير الضريبية التي تدفع الشركة إلى التحول من طريقة إلى أخرى عند التعامل بالمخزون. لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وذلك لتناسبه مع موضوع البحث، وعلى منهج دراسة الحالة لمجموعة من المؤسسات للوصول إلى أهداف الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن بعض الشركات تفضل استخدام الوارد أولاً صادر أولاً خوفاً على بعض قيمة أسهمها التي يمكن أن تنخفض نتيجة انخفاض الأرباح في حالة التحول إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وهناك الشركات التي تسعى إلى إظهار قيمة أكبر لأصول الشركة وأرباحها من أجل إظهار التزامها بشروط تعاقد معينة مع الدائنين، وإن الشركات التي تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً هي الشركات الكبيرة أما الشركات الصغيرة فتفضل استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لأن ذلك يساعدها على رفع قيمة أصولها وبالتالي يمكنها الحصول على قروض طويلة الأجل، وأن الاعتبارات الضريبية مهمة جداً في بعض الشركات التي ترغب في تخفيض دخلها من أجل دفع ضريبة أقل وهذه تقوم باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. وكانت من أهم نتائج الدراسة أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً هي الطريقة الأكثر ملائمة للشركات التي تكون فيها نسبة دوران المخزون عالية.

3. Wieters c, Managing Supplier Lead Time, Journal Of Purchasing And Materials Management, v 15, 1995.

استهدفت هذه الدراسة إلى دراسة الطرق المحاسبية، واهتمت بطريقة المتوسط المرجح من حيث تطبيقها وملائمتها للمؤسسات وكيف أن القرار الإداري سيؤثر في إدارة الوقت، ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة لعينة من المؤسسات لتوضيح الطرق المحاسبية المطبقة لتقييم مخزوناتنا. حيث أن من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تستعمل فيما إذا كانت المؤسسة تستعمل نظام الجرد الدوري، وأن هذه الطريقة تقوم على أساس حساب متوسط التكلفة للوحدة في نهاية الفترة ويتخذ أساساً لتقييم المخزون في نهاية الفترة.

ثالثاً-المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

سنحاول إجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، وذلك من خلال الوقوف على أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بينهما.

1. نور الهاني العشي، سنة 2006: تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى معرفة طرق التقييم الأكثر تطبيقاً ومدى ملائمتها للمؤسسات كما اعتمدت الدراستين المنهج الوصفي والمنهج التاريخي ويكمن وجه الاختلاف في أن الدراسة ركزت على العوامل المؤثرة على اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي في المؤسسات الصناعية بقطاع غزة والتعرف على أسباب عدم تطبيق أي من الطرق في تقييم المخزون السلعي بينما دراستنا ركزت على إبراز مدى مساهمة هذه الطرق في تقليل تكلفة المخزون وبالتالي تحقيق الربح الذي تهدف إليه المؤسسات، ويكمن الاختلاف أيضاً في مجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع استبانة على جميع منشآت القطاع الصناعي في محافظات غزة، أما دراستنا هذه فقد اعتمدت على دراسة عينة من مخزونات المؤسسة تم تقييمها بطريقتين من أجل معالجة المشكل المطروح.

2. محمد بغريش، سنة 2010: تتشابه الدراستين من حيث المضمون، وذلك من خلال إبراز ودراسة أهمية المخزون وأثره على القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، في حين برز الاختلاف في أن الدراسة اعتمدت على توضيح أثر الخطأ في تقدير مخزون آخر مدة واختلاف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية بينما دراستنا ركزت على طرق تقييم المخزون فقط مبرزة في ذلك أثر اختلافها على هامش الربح.

3. عمر الشيخ محمد عبد الله، وآخرون، سنة 2018: تتشابه الدراستين من حيث الهدف، وذلك من خلال دراسة المخزونات وطرق تقييمها بالنسبة للمؤسسة كما اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التاريخي ومنهج دراسة حالة إلا أن الاختلاف يظهر في تركيزها على الإفصاح عن المخزون وان التغيير في تطبيق سياسة المخزون يؤثر سلبا على القوائم المالية، اما دراستنا ركزت على ابراز مساهمة طرق تقييم المخزون في تحقيق الربح.

4. Mrose, D.And Richardson: 1983

تتشابه الدراستين من حيث الهدف في دراسة الطرق تقييم المخزون حيث اهتمت بطريقة الوارد أولا الصادر أولا والوارد أخيرا الصادر أولا اهيهما أفضل كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي إلا ان الاختلاف يكمن في تركيز الدراسة على العوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار التحويل بين الطريقتين أما دراستنا ركزت على الطريقة التي تعطي ربحا أكبر كما اختلفت الدراسة أيضا في مجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت على عينة من المؤسسات بينما دراستنا اعتمدت على عينة من مخزونات المؤسسة.

5. Dopouche, Pincus: 1988

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى إبراز العوامل التي تدفع المؤسسة في اختيار طريقة معينة تقييم المخزون كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي إلا أن الاختلاف يكمن في تركيز الدراسة على الأسباب الضريبية في اختيار طريقة التقييم بينما دراستنا ركزت على الربح من خلال اختيار الطريقة التي تعطي ربح أكبر كما اختلفت الدراسة أيضا في مجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت على عينة من المؤسسات بينما دراستنا اعتمدت على عينة من مخزونات المؤسسة.

6. Wieters c:1995

تتشابه الدراستين من حيث الهدف والمضمون في دراسة الطرق المحاسبية، حيث اهتمت بطريقة التحلية الوسطية المرحمة وطريقة الوارد أولا صادر أولا، وتوضيح الطريقة الأكثر ملائمة للمؤسسة في ظل نظام الجرد المتبع كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي إلا أن الاختلاف يكمن في المجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت الدراسة على عينة من المؤسسات في حين تمثلت عينة ومجتمع دراستنا في عينة من مخزونات المؤسسة.

خلاصة الفصل:

للمخزون تأثيرات مهمة جداً على الربح المحاسبي، حيث يتم تضمينه في قيمته المتبقية (مخزون نهاية الدورة) في جانب الأصول بالنسبة للميزانية، حيث يظهر تأثيره من خلال استهلاك السلع والمواد والإمدادات والإنتاج

المنتجات الحالية والنهائية، في جدول حساب النتائج، ومع تعدد الممارسات المحاسبية على المخزون، اختلف تأثير ذلك في البيانات المالية، حيث ثبت أن الطرق المختلفة لتقييم الأخيرة لها تأثير على الميزانية و جدول النتائج، كونها الوسيلة الأساسية التي تعتمد عليها في تقييم وتحديد تكلفة المخزون التي تهدف كل مؤسسة إلى تخفيضها من أجل تحقيق هامش ربح أعلى.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزونات وطرق تقييمها، ومدى ومساهمتها في تحقيق الربح المحاسبي، سنحاول في هذا الفصل اختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع العملي من خلال إسقاط ذلك على المؤسسة محل دراستنا وهي: (ش، ذ، م، م شيك) بمجانة والمتخصصة في إنتاج منتجات التجميل والعطور، وذلك من خلال توضيح أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

في هذا القسم، سنتناول الطريقة التي تمت بها عملية اكمال هذه الدراسة، اي توضيح المنهجية المتبعة، واختيار مجتمع الدراسة والعينة، وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها، للوصول الى النتائج للتعميم، وكذلك تسليط الضوء على اهم الادوات المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

من أجل تقديم أفضل للشركة نتطرق إلى تعريفها ومجال نشاطها وهدفها الاجتماعي وهيكلها التنظيمي كما يلي:

أولاً-التعريف بالمؤسسة: منذ نشأتها سنة 1983، تطورت المؤسسة من شركة عائلية صغيرة إلى شركة تضامن في 1993 ثم إلى شركة ذات مسؤولية محدودة في 2007 وهذا بدمجها لجميع جوانب أنشطتها ابتداء من تصنيع جميع أنواع التغليف إلى تسليم المنتجات في مقرات الزبائن مروراً بتصنيعها باستخدام آخر تقنيات الإنتاج، اليوم، شيك الجزائر هي المنتج الأكثر تقدراً للمنتجات الفندقية وهي الممول الحصري لجميع الفنادق العالية المستوى في الوطن،

❖ **الهدف الاجتماعي:** تغطية السوق الوطنية لاحتياجات الفنادق، زيادة حجم الصادرات، الرفع من الإنتاجية، البحث والتطوير.

❖ **التسمية الاجتماعية:** الشركة ذات المسؤولية المحدودة شيك الجزائر (SARL SHIK ALGERIE)

❖ **الرأسمال الاجتماعي للمؤسسة:** 26 030 000,00 دج.

❖ **مجال النشاط:** صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني، صناعة مواد التغليف ومطبعة صناعية

❖ **النشاط الرئيسي:** صناعة مواد التجميل تخصص مواد استقبال الفندقية مشخصة.

❖ **العنوان:** منطقة النشاطات - مجانة 34 190 - ولاية برج بو عريريج

❖ **وسائل الإنتاج:** تمتلك المؤسسة جميع المعدات التي تسمح لها بالعمل باستقلالية تامة، ابتداء من

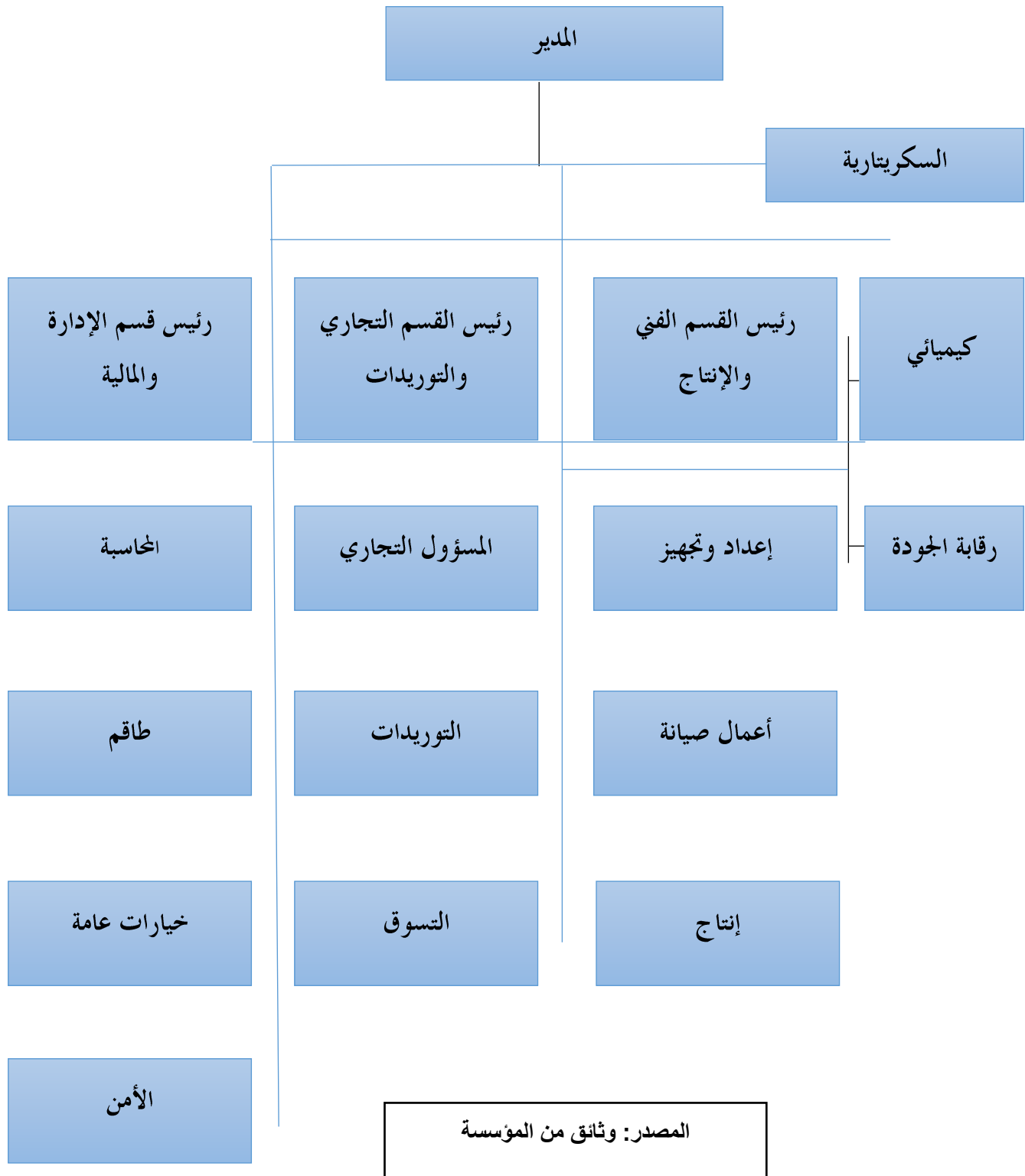
منتجات التعبئة والتغليف إلى تسليم المنتجات للزبائن مروراً بصنع منتجات التجميل والتنظيف البدني:

❖ **التعبئة والتغليف:** تصنيع جميع نماذج التعبئة والتغليف لكل نوع من أنواع المنتجات (أكياس

الجرعة، زجاجات، أنابيب، صناديق، إلخ)، من مواد PET وPETG، بآلات القوالب بالنفخ، القوالب بالحقن، النفخ بالحقن والضغط، آلة القوالب ووضع العلامات.

- ❖ انفوغرافيا واستنساخ عمليات تخصيص العبوات: أجهزة الكمبيوتر وبرامج الرسم والتصوير، الطباعة بالنقل الحراري، آلة الطباعة فليكسو، آلات الطباعة.
 - ❖ تحضير المنتجات السائلة (الشامبو، جل الاستحمام، غسول الجسم، البلسم، غسول الفم، جل التصفيف، شطف الأصابع، الكولونيا، الفازلين): وحدة تصفية الماء، آلة الخلط، آلة المجانسة، خزانات.
 - ❖ تعبئة المنتجات السائلة: آلات حشو -خلط، الحشو، الخلط والتسخين، مضخات الحشو والقياس، حشو الأنابيب وتلحيمها، آلات التعبئة اللولبية ووضع الملصقات، حشو الزجاجات.
 - ❖ إنتاج قطع الصابون: 2 خط إنتاج، مجموعة تبريد، مجموعة قولبة.
 - ❖ تعبئة قطع الصابون: آلة التغليف، 5 آلات تعبئة دائرية ومستطيلة.
 - ❖ انتاج المناديل: 2 آلة الطي والتعبئة.
- ثانيا-منتجات مؤسسة شيك الجزائر: تنتج المؤسسة عدة منتجات نورد أهمها في الجدول التالي:
- ثالثا-الهيكل التنظيمي للمؤسسة: من خلال الشكل الموالي نبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 1,2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

أولاً-تقديم الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة الى تطبيق مختلف طرق الجرد وتقييم المخزونات التي يتيحها النظام المحاسبي، لتحديد تكلفة المخزونات التي تدخل في إنتاج منتجات المؤسسة، التي تساهم بدورها في تحديد الربح المحاسبي الذي تحصل عليه المؤسسة من مبيعاتها، ومقارنة النتائج المتحصل عليها، لاختيار أحسن طريقة ملائمة لنشاط المؤسسة.

تنتج المؤسسة العديد من المنتجات، ولقد اخترنا منتج (GEL HYDRO ALCOOLIQUE EN SACHET) وذلك باعتباره يمثل أكثر المنتجات مبيعا بالمؤسسة واستقرار مبيعاته خلال السنة، وتستعمل المؤسسة لانتاجه عدة مواد أولية وتم اختيار (ALCOOL) لكبر نسبة مساهمته في انتاج المنتج وتميز أسعاره بعدم الاستقرار مما يمكن من استخدام طرق مختلفة في التقييم، الى جانب توفر المعلومات اللازمة لإجراء الدراسة.

خلال هذه الدراسة نعتبر الربح المحاسبي هو هامش الربح الناتج عن بيع المنتج محل الدراسة باعتبار ان هو الذي يتأثر بتغير التكلفة الناتج عن تغير الطرق المستخدمة في تقييم المخزونات المستعملة في العملية الإنتاجية.

ثانياً-منهج الدراسة: من أجل الوصول إلى الموضوع والإجابة عن مختلف الأسئلة التي سبق طرحها سيتم الاعتماد على منهجين الأول المنهج الوصفي لطرق تقييم المخزون وأثرها على الربح المحاسبي، أما الثاني منهج دراسة الحالة حيث يتم الاعتماد في الدراسة التطبيقية على دراسة حالة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة (ش، ذ، م، م شيك) لانتاج ادوات التجميل والعطور. بمجانة من أجل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي واختبار فرضيات البحث وتوضيح أثر إختلاف طرق تقييم المخزون للمؤسسة لزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع

ثالثاً-الأدوات المستخدمة في الدراسة: من أجل معالجة موضوع الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على الأدوات التالية:

1، أدوات جمع البيانات: تم جمع البيانات المتعلقة بحركة المخزونات (المواد الأولية والمنتجات المباعة) باستغلال الوثائق الخاصة بطاقة المخزون وبإجراءات تسيير وتقييم المخزون وكذا الخاصة منها بإعداد جدول

حسابات النتائج, بالإضافة الى الاعتماد على المقابلة الشخصية عن طريق الأسئلة والتحاور حيث وأثناء الدراسة قمنا بإجراء مقابلة مع المكلف بتسيير المخزن بغرض الحصول على معلومات حول كيفية سير هذه المصلحة في المؤسسة من إجراءات التخزين والجرد والتقييم, كما أتاحت لنا هذه الأداة فرص أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها.

2، أدوات عرض البيانات: تم الاعتماد على برنامج Excel في حساب مختلف التكاليف وكذا الربح المحاسبي لكل فترة، وعرض النتائج المتوصل عليها وتبويبها في جداول.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة طرق تقييم المخزون وأثرها على الربح المحاسبي لمؤسسة شيك الجزائر، حيث سنبحث في أي الطرق يمكنها تخفيض تكاليف المؤسسة وبذلك تعظيم أرباحها.

المطلب الأول: تقييم المخزون باستخدام التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP).

في هذا المطلب سوف نقوم بحساب تكلفة المنتج **GEL HYDRO ALCOOLIQUE EN SACHET** المتعلقة بالمادة الأولية **ALCOOL** وذلك بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة باستخدام التكلفة الوسطية المرجحة بنوعيتها.

الفرع الأول: التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) عند كل إدخال

يتم حساب التكلفة بهذه الطريقة بجمع كمية كل ادخال مرجحة بتكلفة شرائها مع الكمية الموجودة في المخزن مرجحة بتكلفتها الوسطية المرجحة للفترة السابقة ثم قسمتها على مجموع الكميتين خلال الفترة، وتتغير هذه التكلفة عند كل إدخال ويتم استعمال هذه التكلفة عند كل اخراج.

أولاً-مخرجات شهر جانفي:

بحيث يتم حساب التكلفة الوسيطة عند كل ادخال للمادة الأولية **ALCOOL** لشهر جانفي:

$$\frac{191,000 + 94,392}{1,552} = \text{تكلفة الادخال الأول}$$

$$= 183,89 \text{ دج/ل}$$

ويستمر تطبيق هذا السعر (سعر التكلفة الوسيطة) إلى أن يكون هناك إدخال جديد، ففي هذه الطريقة الإدخالات وحدها هي التي تغير التكلفة الوسيطة، أما الاخراجات فلا أثر لها في ذلك فقط نتخذها محطة لحساب التكلفة الوسطية الجديدة.

وبهذه الطريقة يتم حساب تكلفة الادخالات، كما توضحه النتائج الواردة في الجداول الموالية:

جدول 1،2: تقييم المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لشهر جانفي (كمية=ل)

بطاقة المخزون										
ALCOOL									المادة	
جانفي									الشهر	
المخزون			إخراج			إدخال			الحركة	التاريخ
المبلغ	ت,و,م	الكمية	المبلغ	السعر HT	الكمية	المبلغ	السعر HT	الكمية		
94 392,00	171,00	552,00				94 392,00	171,00	55200,	م,أ,م	01/01/2021
285 392,00	183,89	1 552,00				191 000,00	191,00	1 00000,	إدخال	17/01/2021
485 392,00	190,20	2 552,00				200 000,00	200,00	1 000,00	إدخال	24/01/2021
665 392,00	187,33	3 552,00				180 000,00	180,00	1 000,00	إدخال	27/01/2021
623 134 ,10	187,33	3 326,42	42 257,90	187,33	225,58				إخراج	31/01/2021

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان مخزون أول المدة كان 552 ل بتكلفة 171دج/ل ثم توالى الادخالات بتكاليف مختلفة بحيث نقوم بحساب التكلفة الوسطية عند كل ادخال الى غاية 31 جانفي أين أرسلت المؤسسة الى ورشات التصنيع 225,85ل وعليه نقوم في هذه المرحلة بحساب التكلفة الوسطية المرجحة التي يتم بها تقييم تكلفة المادة الأولية المرسلة الى الورشة، وحسب بيانات الجدول السابق نتحصل على تكلفة وسطية مرجحة بـ 187,33دج/ل، وتبقى هذه التكلفة ثابتة الى غاية قيام المؤسسة بتمويل جديد بهذه المادة.

ثانيا-مخرجات الفترة فيفري -ديسمبر:

بالنسبة لشهر فيفري والشهور الأخرى لدينا إدخالات جديدة كما هو موضح في الملحق رقم(1) فعند كل ادخال نقوم بحساب التكلفة الوسطية المرجحة والذي على أساسه تحسب تكلفة الإخراج لأي فترة للمادة الأولية ALCOOL، نتائج هذه الفترة ملخصة في الجدول التالي:

جدول 2.2: تقييم المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة فيفري -ديسمبر (كمية=ل)

ALCOOL						المادة
فيفري-ديسمبر						الشهر
المخزون			إخراج			التاريخ
المبلغ	ت,و,م	الكمية	المبلغ	ت,و,م	الكمية	
1 429 208,36	179,51	7 961,72	699 496,62	179,51	3 896,70	28/02/2021
1 933 173,22	192,21	10 057,61	1 327 038,98	192,21	6 904,11	31/03/2021
3 612 226,25	215,78	16 740,32	25 308,84	215,78	117,29	30/04/2021
4 201 798,76	212,60	19 763,87	58 773,27	212,60	276,45	31/05/2021
3 326 282,20	212,60	15 645,73	875 516,56	212,60	4 118,14	30/06/2021
2 566 507,20	212,60	12 072,00	759 775,00	212,60	3 573,73	31/07/2021
1 285 101,09	212,60	6 044,69	1 281 406,11	212,60	6 027,31	31/08/2021
1 091 596,83	212,60	5 134,51	193 504,27	212,60	910,18	30/09/2021
903 044,01	212,60	4 247,62	188 552,81	212,60	886,89	31/10/2021
969 114,77	219,73	4 410,48	183 944,77	219,73	837,14	30/11/2021
665 891,77	219,73	3 030,50	303 223,01	219,73	1 379,98	31/12/2021

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول المخرجات أعلاه نلاحظ أن الأشهر (فيفري مارس أبريل) التكلفة الوسطية المرجحة تتغير في كل شهر وهذا نتيجة قيام المؤسسة بإدخالات جديدة بتكاليف مختلفة للمادة الأولية، أما الأشهر (ماي جوان جويلية أوت سبتمبر أكتوبر) التكلفة الوسطية المرجحة ثابتة 212,60 دج/ل لأن المؤسسة لم تقم بأي عملية إدخال للمادة الأولية، بالنسبة لشهر نوفمبر كما نلاحظ تكلفة الوسطية المرجحة تغيرت أصبحت 219,73 دج /ل وهذا بسبب قيام المؤسسة بعملية إدخال جديدة، أما شهر ديسمبر التكلفة الوسطية المرجحة تبقى ثابتة 219,73 دج/ل وهذا لعدم قيام المؤسسة بعملية إدخال خلال هذا الشهر،

الفرع الثاني: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP عند نهاية المدة:

أولا - حساب التكلفة الوسطية المرجحة للفترة:

تقسم الدورة الى فترة او عدة فترات وبذلك فإن مخرجات الفترة وفق هذه الطريقة تأخذ نفس القيمة والتي لا يمكن حسابها إلا بانتهاء الفترة، وتكون يجمع كل كميات المدخلات الفترة ومخزون أول المدة كل مرجع بتكلفة شرائه، وقسمته على مجموع كميات المدخلات ومخزون أول المدة، نعتبر خلال هذه الدراسة ان تقييم المخزون يكون في نهاية السنة لإظهار الاختلاف مع الطريقة السابقة (باعتبار أن معظم اخراجات المؤسسة كانت في نهاية الشهر)، وعليه ستكون لدينا تكلفة وسطية مرجحة واحدة تحسب في نهاية السنة.

جدول 3,2: حساب التكلفة الوسطية CUMP عند نهاية الفترة (كمية=ل)

الشهر	التاريخ	الكمية	السعر HT	القيمة
م، خ، أول م جانفي	01/01/2021	552,00	171,00	94 392,00
	17/01/2021	1 000,00	191,00	191 000,00
	24/01/2021	1 000,00	200,00	200 000,00
فيفري	27/01/2021	1 000,00	180,00	180 000,00
	01/02/2021	1 032,00	191,00	197 112,00
	03/02/2021	1 500,00	140,00	210 000,00
	10/02/2021	1 500,00	171,00	256 500,00
	14/02/2021	1 500,00	200,00	300 000,00
	17/02/2021	1 000,00	180,00	180 000,00
	21/02/2021	1 000,00	191,00	191 000,00
	24/02/2021	1 000,00	171,00	171 000,00
مارس	03/03/2021	1 500,00	195,00	292 500,00
	07/03/2021	1 000,00	190,00	190 000,00
	10/03/2021	1 000,00	170,00	170 000,00

191 000,00	191,00	1 000,00	14/03/2021	أفريل
122 500,00	175,00	700,00	17/03/2021	
160 000,00	200,00	800,00	21/03/2021	
210 000,00	210,00	1 000,00	24/03/2021	
195 000,00	195,00	1 000,00	28/03/2021	
300 000,00	300,00	1 000,00	31/03/2021	
200 000,00	200,00	1 000,00	04/04/2021	
421 000,00	421,00	1 000,00	07/04/2021	
310 000,00	310,00	1 000,00	11/04/2021	
156 000,00	195,00	800,00	14/04/2021	
250 000,00	250,00	1 000,00	18/04/2021	
119 000,00	170,00	700,00	25/04/2021	
248 300,00	191,00	1 300,00	27/04/2021	
248 300,00	191,00	1 300,00	02/05/2021	
400 000,00	200,00	2 000,00	10/05/2021	نوفمبر
250 000,00	250,00	1 000,00	03/11/2021	

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه المؤسسة تقوم بتسجيل عمليات الادخال المادة الأولية أولا بتسلسل خلال السنة، حيث قامت بعدة إدخالات ولكل شهر لديه ادخالات متتالية للمادة الأولية بأسعار مختلفة.

ثانيا-تقييم اخراجات كل فترة:

جدول 4,2: تقييم اخراجات كل فترة الفترة (كمية=ل)

الشهر	التاريخ	الكمية	ت,وم	القيمة
جانفي	31/01/2021	225,58	205,21	46 291,27
فيفري	28/02/2021	3 896,70	205,21	799 641,81
مارس	31/03/2021	6 904,11	205,21	1 416 792,41
أفريل	30/04/2021	117,29	205,21	24 069,08
ماي	31/05/2021	276,45	205,21	56 730,30
جوان	30/06/2021	4 118,14	205,21	845 083,51
جويلية	31/07/2021	3 573,73	205,21	733 365,13
أوت	31/08/2021	6 027,31	205,21	1 236 864,29
سبتمبر	30/09/2021	910,18	205,21	186 778,04
أكتوبر	31/10/2021	886,89	205,21	181 998,70
نوفمبر	30/11/2021	837,14	205,21	171 789,50
ديسمبر	21/12/2021	1 379,98	205,21	283 185,70

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول المؤسسة قيمت مخرجات السنة بسعر واحد 205,21 دج/ل وهو التكلفة الوسطية المرجحة لجميع اخراجات المؤسسة من المادة الأولية للسنة.

المطلب الثاني: تقييم المخزون باستخدام طريقة الوارد أولا-صادر أولا (FIFO):

وفق هذه الطريقة أن المخزون الذي يدخل أولا يخرج أولا، بمعنى أن خروج المخزون من المخازن يكون وفق التسلسل الزمني لدخوله إليها، بحيث يخرج المخزون الأقدم الذي بعده، وما يتبقى في المخزن هو ما ورد حديثا وأخرا،

ولتوضيح هذه الطريقة بالاعتماد على معلومات المؤسسة نقدم الجداول التالية للمادة الأولية **ALCOOL**:

أولاً-مخرجات شهر جانفي:

جدول 5,2: تقييم المخزون حسب طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO لشهر جانفي (كمية=ل)

بطاقة المخزون										
ALCOOL									المادة	
جانفي									الشهر	
المخزون			إخراج			إدخال			الحركة	التاريخ
المبلغ	ت، و، م	الكمية	المبلغ	السعر HT	الكمية	المبلغ	السعر HT	الكمية		
94 392,00	171,00	552,00				94 392,00	171,00	552,00	م، أ، م	01/01/2021
94 392,00	171,00	552,00				191 000,00	191,00	1 000,00	إدخال	17/01/2021
191 000,00	191,00	1 000,00								
94 392,00	171,00	552,00				200 000,00	200,00	1 000,00	إدخال	24/01/2021
191 000,00	191,00	1 000,00								
200 000,00	200,00	1 000,00								
94 392,00	171,00	552,00				180 000,00	180,00	1 000,00	إدخال	27/01/2021
191 000,00	191,00	1 000,00								
200 000,00	200,00	1 000,00								
180 000,00	180,00	1 000,00								
55 817,82	171,00	326,42	38 574,18	171,00	225,58				إخراج	2021/01/31
191 000,00	191,00	1 000,00								
200 000,00	200,00	1 000,00								
180 000,00	180,00	1 000,00								

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هذه الطريقة جد بسيطة لا تعتمد على أي حساب مسبق عند تقييم مخرجات المادة الأولية، وإنما تعتمد فقط على الترتيب الزمني للوحدات وعدم الخلط في المدخلات، كما نلاحظ أن المخرجات المادة الأولية تكون بأسعار مختلفة، حيث عند اخراج المادة الأولية لاستهلاكها في الإنتاج تخرج الكمية الواردة أولاً كما هو موضح في 31 جانفي تم اخراج 225,58 ل بسعر 171دج/ل من الكمية الواردة أولاً التي تمثل مخزون اول مدة 552ل والكمية المتبقية من المادة الأولية يتم إخراجها في عملية الإخراج الموالية.

أولاً- اخرجت باقي الفترة (فيفري-ديسمبر):

جدول 2,6: تقييم المخزون حسب طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO للفترة فيفري -ديسمبر (كمية=ل)

المادة	ALCOOL		الشهر
التاريخ	إخراج		فيفري-ديسمبر
	المبلغ	ت، و، م	الكمية
28/02/2021	55 817,82	171,00	326,42
	191 000,00	191,00	1 000,00
	200 000,00	200,00	1 000,00
	180 000,00	180,00	1 000,00
	108 923,48	191,00	570,28
31/03/2021	88 188,52	191,00	461,72
	210 000,00	140,00	1 500,00
	256 500,00	171,00	1 500,00
	300 000,00	200,00	1 500,00
	180 000,00	180,00	1 000,00
	179 996,49	191,00	942,39
30/04/2021	11 003,51	191,00	57,61
	10 145,60	171,00	59,68
31/05/2021	47 272,95	171,00	276,45
30/06/2021	113 521,77	171,00	663,87
	292 500,00	195,00	1 500,00
	190 000,00	190,00	1 000,00
	162 225,00	170,00	954,27
31/07/2021	7 774,10	170,00	45,73
	191 000,00	191,00	1 000,00
	122 500,00	175,00	700,00

160 000,00	200,00	800,00	
210 000,00	210,00	1 000,00	
5 460,00	195,00	28,00	
189 540,00	195,00	972,00	31/08/2021
300 000,00	300,00	1 000,00	
200 000,00	200,00	1 000,00	
421 000,00	421,00	1 000,00	
310 000,00	310,00	1 000,00	
156 000,00	195,00	800,00	
63 827,50	250,00	255,31	
186 172,50	250,00	744,69	30/09/2021
28 133,30	170,00	165,49	
90 866,70	170,00	534,51	31/10/2021
67 304,58	191,00	352,38	
159 893,74	191,00	837,14	30/11/2021
21 101,68	191,00	110,48	31/12/2021
242 474,50	191,00	1 269,50	

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل عملية اخراج للمادة الأولية تكون حسب التسلسل الزمن، فهذه الطريقة تشجع على صرف المخزون القديم دائما وأولا، حيث في شهر ديسمبر تم اخراج 1379,98 ل من المادة الأولية حيث تم إخراجها كمايلي 110,48 ل بسعر 191 دج/ل من مخزون متبقي الأول من ادخال افريل 1300 ل و 1269,50 ل من 1300 ل ادخال ماي من المادة الأولية بسعر 191 دج/ل.

المطلب الثالث: الربح المحاسبي حسب طرق تقييم المخزون

تبيع المؤسسة منتج " GEL HYDRO ALCOOLIQUE EN SACHET " بسعر ثابت خلال السنة "7,95 دج/للوحدة خارج الرسم"، وبذلك فإن هامش الربح الذي نتخذه في دراستنا على أساس أنه هو الربح المحاسبي سيتأثر فقط بتغيرات تكلفة الإنتاج التي اعتبرناها بدورها ثابتة إلا فيما يتعلق بتكلفة المادة الأولية "ALCOOL".

الربح المحاسبي = رقم الاعمال - تكلفة الإنتاج

رقم الأعمال = الكمية المباعة X ثمن البيع (7,95)

ولحساب تكلفة انتاج وحدة واحدة من المنتج، نحسب استهلاك كل وحدة من المادة الأولية "ALCOOL" والتي تقدر حسب البيانات المحصل عليها من المؤسسة بـ 5 ملل، ثم نضربها في تكلفتها حسب النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق، وباعتبار أن المنتج محل الدراسة يستهلك تكاليف أخرى والتي تمثل حسب البيانات المتحصل عليها من المؤسسة بـ 30% أي الاستهلاك من المادة الأولية "ALCOOL" هو 70%. وبذلك للحصول على تكلفة الإنتاج الإجمالي باتباع الطريقة الثلاثة نقسم الاستهلاك المنتج من المادة الأولية ALCOOL على 0.7.

الفرع الأول: أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP بعد كل إدخال على الربح المحاسبي:

لحساب الربح المحاسبي وفق هذه الطريقة على مبيعات المنتج GEL HYDRO ALCOOLIQUE EN SACHET واعتمادا على ما تم التطرق إليه سابقا فإنه على سبيل المثال لا الحصر، الربح المحاسبي لشهر مارس يكون كما يلي:

$$\text{سعر البيع} = 7,95 * 1\,000,00 \text{ وحدة} = 7\,950,00 \text{ دج}$$

حيث لإنتاج 1 وحدة من المنتج نحتاج إلى 5 مل من المادة الأولية ALCOOL

سنقوم بتحويلها إلى اللتر أي لإنتاج 1000,00 وحدة نحتاج إلى: $0,005 * 1\,000,00 = 5$ لتر

تكلفة الوحدة حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP بعد كل إدخال لشهر مارس هي:

$$192,21 \text{ دج/ل}$$

ومنه: تكلفة الاستهلاك = $192,21 * 5$ لتر

$$= 961,05 \text{ دج/لتر}$$

حيث ال منتج GEL HYDRO ALCOOLIQUE EN SACHET يحتوي على نسبة 70% من المادة الأولية

ALCOOL وبالتالي فإن تكلفة الإنتاج وفق هذه الطريقة:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \frac{\text{تكلفة الاستهلاك}}{\text{نسبة المادة الأولية في المنتج}}$$

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \frac{961,05}{0,70}$$

$$= 1372,93 \text{ دج/ل}$$

إذن هامش الربح لشهر مارس = مبيعات شهر مارس - تكلفة الإنتاج لشهر مارس

$$= 7950,00 - 1372,93$$

$$= 6577,07 \text{ دج/ل}$$

الربح المحاسبي لشهر مارس هو: 6 577,07 دج/ل

نطبق نفس الطريقة لباقي الأشهر والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول 7,2: أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP بعد كل ادخال على الربح المحاسبي (الكمية=ل)

الاشهر	المبيعات	ث، الوحدة	رقم الاعمال	الاستهلاك	ت، الوحدة	ت، الاستهلاك	ت، الانتاج	الربح المحاسبي
مارس	1 000,00	7,95	7 950,00	5	192,21	961,05	1 372,93	6 577,07
افريل	10 000,00	7,95	79 500,00	50	215,78	10 789,00	15 412,86	64 087,14
ماي	30 000,00	7,95	238 500,00	150	212,60	31 890,00	45 557,14	192 942,86
اوت	50 000,00	7,95	397 500,00	250	212,60	53 150,00	75 928,57	321 571,43
اكتوبر	5 000,00	7,95	39 750,00	25	212,60	5 315,00	7 592,86	32 157,14
نوفمبر	30 000,00	7,95	238 500,00	150	219,73	32 959,50	47 085,00	191 415,00

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان المبيعات في شهر ماي ونوفمبر نفس الكمية المباعة 30000,00 ل وبالتالي رقم الاعمال المحقق 238500,00 دج وان تكلفة الإنتاج مختلفة وذلك راجع لاختلاف التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال حيث كانت في شهر ماي 212,60 دج/ل وفي شهر نوفمبر ارتفعت 219,73 دج/ل وبالتالي ارتفاع تكلفة الإنتاج للمادة الأولية وهذا ما يؤثر على الربح المحاسبي حيث عندما كانت التكلفة الوسطية المرجحة مرتفعة في شهر نوفمبر كان الربح المحاسبي 191415,00 دج اقل من الربح

المحاسبي لشهر ماي 192942,86 دج، وهذا لوجود علاقة عكسية بين الربح المحاسبي وتكلفة الإنتاج، ومنه قيمة الربح المحاسبي تتأثر بتغير سعر التكلفة الوسطية المرجحة،

الفرع الثاني: أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP في نهاية الدورة على الربح المحاسبي:

حسب هذه الطريقة تكلفة الوحدة ثابتة وكذلك ثمن البيع ثابت، وعليه المتغير الوحيد هو الكمية المباعة، ولذلك فإن الربح المحاسبي لشهر مارس يكون:

$$\text{تكلفة الاستهلاك لشهر مارس} = 205,21 * 5 \text{ لتر}$$

$$= 1\ 026,05 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الإنتاج لشهر مارس} = 1\ 026,05 / 0,7$$

$$= 1\ 465,79 \text{ دج}$$

$$\text{إذن هامش الربح لشهر مارس} = 7\ 950,00 - 1\ 465,79$$

$$= 6\ 484,21 \text{ دج}$$

الربح المحاسبي لشهر مارس هو: 6 484,21 دج

باقي الأشهر تحسب بنفس الطريقة والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول 8,2: أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP في نهاية الدورة على الربح المحاسبي (الكمية=ل)

الاشهر	المبيعات	ث، الوحدة	رقم الاعمال	الاستهلاك	ت، الوحدة	ت، الاستهلاك	ت، الانتاج	الربح المحاسبي
مارس	1 000,00	7,95	7 950,00	5	205,21	1 026,05	1 465,79	6 484,21
افريل	10 000,00	7,95	79 500,00	50	205,21	10 260,50	14 657,86	64 842,14
ماي	30 000,00	7,95	238 500,00	150	205,21	30 781,50	43 973,57	194 526,43
اوت	50 000,00	7,95	397 500,00	250	205,21	51 302,50	73 289,29	324 210,71
اكتوبر	5 000,00	7,95	39 750,00	25	205,21	5 130,25	7 328,93	32 421,07
نوفمبر	30 000,00	7,95	238 500,00	150	205,21	30 781,50	43 973,57	194 526,43

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن رقم الاعمال المحقق خلال شهري ماي ونوفمبر
 238500,00 دج وهذا لبيع نفس الكمية 30000,00 ل وان التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية
 ثابتة 205,21 دج/ل وبالتالي تكلفة الإنتاج ثابتة، وبالتالي الربح المحاسبي لشهري ماي ونوفمبر ثابت
 194526,43 دج وبالتالي قيمة الربح المحاسبي تتاثر بالتكلفة الوسطية المرجحة.

الفرع الثالث: أثر طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO على الربح المحاسبي:

بالرجوع إلى المؤسسة واتباع أسلوب المقابلة تم الحصول المعطيات بتاريخ استخدام المادة الأولية لإنتاج
 المنتج محل الدراسة والذي يعتبر مهما في هذه الطريقة تكون تكاليف الإنتاج في كل مرحلة ضمن البيانات
 الواردة في الجدول الموالي، ولحساب الربح المحاسبي حسب هذه الطريقة لشهر مارس فإن تكلفة الوحدة حسب
 طريقة الوارد أولا الصادر أولا لشهر مارس هي 171,00 دج

ومنه: تكلفة الاستهلاك = $171,00 * 5$ لتر

$$= 855.00 \text{ دج}$$

تكلفة الإنتاج = $0,7/855,00$

$$= 1 221,43 \text{ دج}$$

إذن هامش الربح لشهر مارس = $1 221,43 - 7 950,00$

$$= 6 728,57 \text{ دج}$$

الربح المحاسبي لشهر مارس هو: 6 728,57 دج

باقي الأشهر تحسب بنفس الطريقة والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول 9,2: أثر طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO على الربح المحاسبي (الكمية=ل)

الاشهر	المبيعات	ث، الوحدة	رقم الاعمال	الاستهلاك	ت، الوحدة	ت، الاستهلاك	ت، الانتاج	الربح المحاسبي
مارس	1 000,00	7,95	7 950,00	5	171,00	855,00	1 221,43	6 728,57
افريل	10 000,00	7,95	79 500,00	50	171,00	8 550,00	12 214,29	67 285,71
ماي	30 000,00	7,95	238 500,00	150	171,00	25 650,00	36 642,86	201 857,14
اوت	50 000,00	7,95	397 500,00	250	195,00	48 750,00	69 642,86	327 857,14
اكتوبر	5 000,00	7,95	39 750,00	25	170,00	4 250,00	6 071,43	33 678,57
نوفمبر	30 000,00	7,95	238 500,00	150	191,00	28 650,00	40 928,57	197 571,43

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على بيانات من المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن رقم الاعمال المحقق خلال شهر ماي ونوفمبر نفسه $238500,00$ دج وهذا لبيع نفس الكمية $30000,00$ ل، وان تكلفة الإنتاج مختلفة خلال هاذ الشهرين وراجع هذا الاختلاف الى تكلفة الوحدة حيث كانت في شهر ماي $171,00$ دج/ل فكانت تكلفة الإنتاج من المادة الأولية لهذا الشهر $36642,86$ دج/ل وفي شهر نوفمبر ارتفعت تكلفة الوحدة $191,00$ دج/ل فكانت تكلفة الإنتاج من المادة الأولية مرتفعة $40928,57$ دج/ل وهذا ما يؤثر على الربح المحاسبي كما هو موضح في الجدول كلما كانت تكلفة الوحدة اقل كان الربح المحاسبي المحقق أكبر، فالربح المحاسبي لشهر نوفمبر $197571,43$ دج أقل من الربح المحاسبي لشهر ماي $201857,14$ دج ، وهذا ما يوضح أن تكلفة الوحدة وفق طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً تؤثر على قيمة الربح المحاسبي المحقق.

الفرع الرابع: مقارنة تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي.

من المعلوم وجود علاقة عكسية بين تكلفة المبيعات وهامش الربح حيث أنه كلما كانت تكلفة الإنتاج أقل كلما كان الربح المحاسبي أكبر، كما هو موضح في الجداول أعلاه، حتى نستطيع اختيار الطريقة الافضل لتقييم المخزون والتي تساهم في رفع نسبة الربح، قمنا بإعداد جدول مقارنة بين الربح المحقق في كل طريقة من الطرق السابقة.

جدول 10,2: المقارنة بين الربح المحاسبي المحقق بالطريقتين FIFO وCUMP

طريقة CUMP		طريقة FIFO	الاشهر
في نهاية المدة	بعد كل ادخال		
6 484,21	6 577,07	6 728,57	مارس
64 842,14	64 087,14	67 285,71	أفريل
194 526,43	192 942,86	201 857,14	ماي
324 210,71	321 571,43	327 857,14	أوت
32 421,07	32 157,14	33 678,57	اكتوبر
194 526,43	191 415,00	197 571,43	نوفمبر

المصدر: من إعداد الطالبتان.

من خلال جدول المقارنة تبين أن أفضل طريقة لتقييم المخزون التي تحقق ربح أكبر للمؤسسة هي طريقة طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً **FIFO**، حيث كلما انخفضت تكلفة المادة الأولية للمنتوج **GEL HYDRO ALCOOLIQUE EN SACHET** ارتفعت قيمة الربح المحاسبي.

المطلب الرابع: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا المطلب مناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال تحليل تسيير المخزون في المؤسسة وأهميته بالنسبة للربح المحاسبي وطرح أهم النتائج والاستنتاجات المتوصل إليها.

الفرع الاول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

إن لعنصر المخزون مكانة بالغة الأهمية في المؤسسة حيث أن التحكم الجيد في تسييره يلعب دورا هاما وأساسيا ضمن الوظائف المختلفة للمؤسسة، فهي لا تتوقف عند تسليم واستلام المخزونات وإنما تتعدى عدة عمليات متمثلة في إجراءات التخزين التي لها الأهمية البالغة في الحفاظ على السلع، وكذا الرقابة على المخزون وتصنيفه للوصول إلى نوع معين من المنتجات.

جرد وتقييم المخزون و ذلك لضمان السير الحسن لمخزونها الذي يعتبر ضروريا لمزاولة نشاطها التجاري ؛ للمخزون الأهمية البالغة في المؤسسة باعتباره جزءا من ممتلكاتها حيث أن المؤسسة تحتفظ بمخزون زيادة عن المطلوب مما يجعل تكاليف الاحتفاظ به مرتفعة، يعد الجرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة في المؤسسة فهما يهدف من جهة إلى التحكم وضمان السير الحسن للمواد المخزنة والحفاظ عليها، ومن جهة أخرى توفر المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار تكلفة المنتجات المباعة والمخزنة واعداد الميزانية الختامية للمؤسسة — وبما أن النظام المحاسبي المالي أعطى للمؤسسات حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها بين أسلوب الجرد المستمر أو المتناوب وألزمها بتقييم مخزونها وفق طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا وتم إلغاء طريقة الوارد ولا صادر أخيرا ، فإن شركة " ش , ذ , م , م شيك تتبع أسلوب الجرد المتناوب الذي يمكنها من متابعة مخزونها لكن ليس يصفة محاسبية وانما بواسطة بطاقة المخزون ومعرفة المخزون الباقي والأرباح المحققة في أي نهاية كل شهر أو فصل أو على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة ، كما انما لا تعتمد في تقييم مخزونها على اي طريقة سواء طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة او طريقة الوارد اولاً صادر اولاً و من خلال تحليل ودراسة الفرضية الأولى والثانية والثالثة تبين أنه:

-مؤسسة شيك لا تطبق اي طريقة من الطرق المختلفة لتقييم المخزون السلعي،

-لا توجد هناك أية أسباب تجعل مؤسسة شيك تفضل استخدام إحدى الطرق في تقييم المخزون السلعي دون غيرها،

-نعم يوجد فرق في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاكها للمخزونات باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CUMP) وطريقة الوارد الصادر اولاً (FIFO)

الفرع الثاني: نتائج التحليل

- للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة كونها تحتفظ بمخزون يشهد ارتفاعا مما يحملها تكاليف تخزين، لكن طبيعة نشاط المؤسسة يقضي على هذه التكاليف.
- تتم عملية تسيير المخزون في المؤسسة وفق طرق واجراءات روتينية تعتمد على الخبرة الميدانية
- تتم عملية جرد المخزون في المؤسسة وفق للشروط والقوانين المعمول بها

• تتبع المؤسسة في تقييم مخزونها على طريقة الوارد أولا صادر أولا وما ساعدنا على ذلك نوع وحجم مخزونها المثلة في المواد المستهلكة وكذا مخزون المنتجات التامة ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2)

• في ظل ارتفاع الأسعار تعتبر طريقة الوارد أولا صادر أولا الطريقة الأنسب في تقييم السلع ذات الأسعار الكبيرة لأنها تحقق هامش ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها

التسيير الأمثل للمخزون يتحقق باستخدام المؤسسة للطرق والأساليب الحديثة في التسيير.

تطبيق المؤسسة لقواعد النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2) في تقييم مخزونها يزيد من دقة القوائم المالية وتساهم في الحصول على ثقة مستخدمي تلك القوائم.

تتأثر المخزونات باختلاف طرق تقييم المخزون حيث أن طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) تحقق هامش ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP)

خلاصة الفصل

سمحت لنا الدراسة الميدانية التي قمنا بإجرائها في شركة شيك بمجانة بمعرفة مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي وذلك بأخذ عشوائية من مخزون المؤسسة تم تقييمه وفق طريقتين مختلفتين متمثلتين في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) فتوصلنا إلى أن لدوران المخزون أثر على تكلفة المخزون عند إختلاف طرق التقييم حيث انه كلما كان دوران المخزون أكبر كلما كان التغيير في الأسعار أقل

وبالتالي يوجد إختلاف في الربح المحاسبي عند تطبيق المؤسسة الطريقتين في التقييم فيما يخص المخزون المواد الأولية المستهلكة ذات الأسعار المنخفضة والمتوسطة والمرتفعة والتي تدخل في عملية التصنيع والإنتاج.

انخاطمة

الخاتمة:

ان المخزون في المؤسسة يخضع الى نوعين من الجرد، جرد محاسبي ويكون من خلال متابعة المخزون دفتريا سواء بصفة مستمرة (جرد مستمر) او بصفة دورية (جرد متناوب)، وجرد مادي يكون مرة واحدة على الاقل في السنة يكون الهدف منه التأكد من الوجود الفعلي للمخزون المسجل دفتريا واكتشاف الفروق وتحليلها. يعتبر المخزون من اهم اصول المؤسسة من حيث التأثير على القوائم المالية للمؤسسة وخاصة منها الميزانية وجدول النتائج، فحوله يتمحور نشاطها التجاري والصناعي، وبالتالي وجب تقييمه بطريقة سليمة تخضع لاسس وقواعد تجعل تقييمه سهلا وفعالا من اجل اعطاء صورة صادقة عن المؤسسة تمكن مختلف الاطراف ذات العلاقة من اتخاذ احسن وافضل القرارات في الاوقات المناسبة، وتحقيق هدفها الرئيسي التي وجدت من اجله و المتمثل في الربح ومن خلال الدراسة التي أجرينا حاولنا حل الإشكالية المتمثلة في مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي، وعليه يمكن تلخيص اختبار فرضيات البحث، نتائج الدراسة، الاقتراحات ثم أفاق البحث بالشكل التالي:

أولا-اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تناولنا لهذه الدراسة تمكنا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في مقدمة البحث لذا سنلخصها فيما يلي:

1. الفرضية الاولى: تطبق مؤسسة شيك طرق مختلفة لتقييم المخزون السلعي تختلف باختلاف نوع المخزون حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال دراستنا الميدانية على المؤسسة وتوصلنا إلى نفي الفرضية الأولى حيث ان مؤسسة شيك لا تطبق اي طريقة من الطرق لتقييم المخزون السلعي.
2. الفرضية الثانية لا تغير تكلفة المخزونات المستهلكة يعتبر السبب الرئيس في تفضيل استخدام إحدى طرق تقييم المخزون السلعي دون غيرها، من خلال الدراسة تبين أن طريقة الوارد أولا الصادر أولا هي أحسن طريقة بالنسبة لمؤسسة شيك لتعظيم أرباحها وبذلك فإن تطبيق هذه الطريقة سيؤثر إيجابا على الربح المحاسبي للمؤسسة، وبذلك يتم اثبات هذه الفرضية.
3. الفرضية الثالثة: يوجد فرق في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاكها للمخزونات باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CUMP) وطريقة الوارد الصادر اولاً (FIFO) حاولنا اثبات هذه الفرضية واثبتنا صحتها حيث انه يوجد فرق ومنه فإن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تأخذ بعين الاعتبار كل الأسعار في تقييم المخزون مما يؤدي إلى تأثير التكلفة بالقيم الشاذة ويمكن أن تكون بعيدة زمنيا عن تاريخ استهلاكها بسبب التراكمات الموجودة في المخزن، وبالتالي تحقق هامش ربح أقل، بينما طريقة الوارد أولا صادر أولا تقييم

المخزون بأقل الأسعار مما يؤدي في حالة ارتفاع الأسعار إلى انخفاض ملحوظ في تكلفة المنتجات المباعة وبالتالي ارتفاع هامش الربح وذلك انطلاقاً من العلاقة العكسية بين هامش الربح وتكلفة المنتجات المباعة.

ثانياً-نتائج الدراسة

- للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة كونها تحتفظ بمخزون يشهد ارتفاعاً مما يحملها تكاليف تخزين ، لكن طبيعة نشاط المؤسسة يقضي على هذه التكاليف .
- تتم عملية تسيير المخزون في مؤسسة شيك الجزائر وفق طرق واجراءات روتينية تعتمد على الخبرة الميدانية.
- تتم عملية جرد المخزون في مؤسسة شيك الجزائر وفق للشروط والقوانين المعمول بها
- في ظل ارتفاع الأسعار تعتبر طريقة الوارد أولاً صادر أولاً الطريقة الأنسب في تقييم السلع ذات الأسعار الكبيرة لأنها تحقق هامش ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمؤسسة شيك الجزائر.
- التسيير الأمثل للمخزون يتحقق باستخدام مؤسسة شيك الجزائر للطرق والأساليب الحديثة في التسيير .
- تطبيق مؤسسة شيك الجزائر لقواعد النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي الثاني (IAS2) في تقييم مخزونها يزيد من دقة القوائم المالية وتساهم في الحصول على ثقة مستخدمي تلك القوائم.
- تتأثر المخزونات باختلاف طرق تقييم المخزون حيث أن طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO) تحقق لمؤسسة شيك الجزائر هامش ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CUMP).

ثالثاً-الاقتراحات الدراسة: على ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإنه يمكننا أن نقدم جملة من الإقتراحات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتمثل فيما يلي:

- ننصح المؤسسة بتطبيق طريقة الوارد اولاً الصادر اولاً على المواد الأولية والمنتجات التامة حيث بهذه الطريقة تقييم المخزون بأقل الأسعار مما يؤدي في حالة ارتفاع الأسعار إلى انخفاض ملحوظ في تكلفة المنتجات المباعة وبالتالي ارتفاع هامش الربح وذلك انطلاقاً من العلاقة العكسية بين هامش الربح وتكلفة المنتجات المباعة.
- إعداد ملتقيات ودورات تكوينية للمحاسبين من أجل توضيح مزايا وعيوب كل طريقة من طرق تقييم المخزون ومساعدة أصحاب المؤسسات على اعتماد الطريقة المثلى التي تناسب نوع صناعته وتناسب الوضع الاقتصادي.

رابعاً- آفاق الدراسة:

رغم الجهود المبذولة الا اننا لم نستطع الالمام بجميع الجوانب المتعلقة بمدى تأثير طرق تقييم المخزون السلعي على الربح المحاسبي، وتوصلنا الى مجموعة من النتائج لا يعني اننا قد وفقنا بالاحاطة بجميع جوانب الموضوع والذي نأمل من الباحثين في المستقبل ان يوفقوا في التطرق الى الجوانب التي لم نتطرق اليها وهذا ليس بالتقصير منا وانما لكون الموضوع مشبع بالمعلومات، لذلك يبقى مجال البحث مفتوحاً لدراسات اخرى نذكر منها:

- دراسة تحليلية حول أثر تغيير اعتماد طريقة أخرى بدل الطريقة المحاسبية المطبقة عند تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.
- العوامل المؤثرة على اختيار طرق تقييم المخزون السلعي في المؤسسات الصناعية أو المؤسسات التجارية (تخصص في قطاع واحد لسهولة حصر المعلومات).

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع:

أولاً. الكتب

- 1- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IFRAS EXPERT المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014؛
- 2- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، الجزائر، 2011؛
- 3- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، منشورات الصفحة الزرقاء، الجزائر 2010.

ثانياً. البحوث الجامعية والمطبوعات

- 1- محمد بغريش، محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2010.
- 2- نور هاني العشي، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006؛

ثالثاً. المجلات العلمية المحكمة

- 1- رواجي عبد الناصر، طيب أسامة، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2017/17؛
- 2- سليمان بلعور وعبد القادر قطيب، العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة رؤى اقتصادية، الجزائر، العدد 10، جوان 2016.

رابعاً. القرارات، المراسيم، القوانين

- 1- وزارة المالية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19، الجزائر، بتاريخ 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009؛

خامساً. المراجع الأجنبية

- 1- Benaibouche mohand Cid, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier(S.C.F) 3^{ème} édition, OPU, 2013, p162-172.
- 2- Mrose, D.And Richardson, The lifo/fifo Decisio, Journal of Accouting Research, 1983.

- 3- Dopouche Nicholas, Pincus Mortan, Evidence on the choice of Inventory Accounting Methods: LIFO Versus FIFO, Journal of Accounting Reseach, spring, 1988.
- 4- Wieters c, Managing Supplier Lead Time, Journal of Purchasing and Materials Management, v 15, 1995.

الملاحق

Produits d'Accueil Hôteliers Personnalisés

SARL AU CAPITAL SOCIAL DE 26 030 000 ,00 DA

Adresse : BP 115. Z.A Medjana 34190 B.B.Arreridj

Tel : 213 35 87 92 97 /213 35 87 92 98 Fax : 213 35 87 92 95

Compte Bancaire : BADR Agence '696' BBA N° Rib: 003006960229553000 89

Sit Web; www.shikalgerie.com

ETAT DE STOCK ALCOOL AU 31/12/2021

Page 2/2

DATE	ENTREE	SORTIE	STOCK FINAL
30/06/2021		41.18.14	156.45.73
31/07/2021		35.73.73	120.72.00
31/08/2021		60.27.31	60.44.69
30/09/2021		09.10.18	51.34.51
31/10/2021		08.86.89	42.47.62
03/11/2021	10.00.00		52.47.62
30/11/2021		08.37.14	44.10.48
31/12/2021		13.79.98	30.30.50

Produits d'Accueil Hôteliers Personnalisés

SARL AU CAPITAL SOCIAL DE 26 030 000 ,00 DA

Adresse : BP 115. Z.A Medjana 34190 B.B.Arreridj

Tel : 213 35 87 92 97 /213 35 87 92 98 Fax : 213 35 87 92 95

Compte Bancaire : BADR Agence '696' BBA N° Rib: 003006960229553000 89

Sit Web; www.shikalgerie.com

ETAT DE STOCK ALCOOL AU 31/12/2021

Stock initial au 31/12/2020) = 05.52,00

Page 1/2

DATE	ENTREE	SORTIE	STOCK FINAL
01/01/2021			05.52.00
17/01/2021	10.00.00		15.52.00
24/01/2021	10.00.00		25.52.00
27/01/2021	10.00.00		35.52.00
31/01/2021		02.25.58	33.26.42
01/02/2021	10.32.00		43.58.42
03/02/2021	15.00.00		58.58.42
10/02/2021	15.00.00		73.58.42
14/02/2021	15.00.00		88.58.42
17/02/2021	10.00.00		98.58.42
21/02/2021	10.00.00		108.58.42
24/02/2021	10.00.00		118.58.42
28/02/2021		38.96.70	79.61.72
03/03/2021	15.00.00		94.61.72
07/03/2021	10.00.00		104.61.72
10/03/2021	10.00.00		114.61.72
14/03/2021	10.00.00		124.61.72
17/03/2021	07.00.00		131.61.72
21/03/2021	08.00.00		139.61.72
24/03/2021	10.00.00		149.61.72
28/03/2021	10.00.00		159.61.72
31/03/2021	10.00.00		169.61.72
31/03/2021		69.04.11	100.57.61
04/04/2021	10.00.00		110.57.61
07/04/2021	10.00.00		120.57.61
11/04/2021	10.00.00		130.57.61
14/04/2021	08.00.00		138.57.61
18/04/2021	10.00.00		148.57.61
25/04/2021	07.00.00		155.57.61
27/04/2021	13.00.00		168.57.61
30/04/2021		01.17.29	167.40.32
02/05/2021	13.00.00		180.40.32
10/05/2021	20.00.00		200.40.32
31/05/2021		02.76.45	197.63.87