

الفصل الثالث : المخزونات و التكاليف

01- أهمية المخزونات :

إن العملية الإنتاجية تشمل على مراحل وفي كل مرحلة هناك تخزين، ومحاسبة المخزونات (محاسبة المواد) لا يمكن فصلها عن المحاسبة التحليلية لأنه نادرا ما توجد تكاليف تخلو من نفقات المواد. فالمواد تمثل عامة في الصناعة أحد العناصر الأساسية وأحيانا الأكثر أهمية.

وهدف مصلحة المحاسبة بالمؤسسة من معرفة حركة المخزون هو من أجل تحديد التكاليف والتكاليف النهائية.

02- مفهوم الجرد المستمر :

أ- تعريف :

الجرد المحاسبي المستمر هو تنظيم لحسابات المخزونات الذي يسمح من خلال تسجيل التحركات بمعرفة الموجودات بالكميات والقيم بصفة منتظمة خلال الدورة.

هذا المفهوم هو نقيض الجرد المتناوب الذي يتطلب دراسة دورية للمخزونات لمعرفة المستوى والقيمة. هذا يمثل حالة الجرد المادي، الذي يتم إعداده في نهاية الدورة لإحياجات المحاسبة المالية.

إن تطبيق طريقة الجرد المستمر تسمح لمسئول المؤسسة بالمعرفة الدقيقة للموجودات عن طريق الحساب التالي :

$$\boxed{\text{الإدخالات} - \text{الإخراجات} = \text{المخزون}}$$

لكن نادرا ما تخلو بداية الدورة من مخزونات محصل عليها من إدخالات الدورات السابقة، وبالتالي فإن مخزون آخر المدة يتم حسابه على النحو التالي :

$$\boxed{\text{مخزون آخر المدة} = (\text{مخزون أول المدة} + \text{الإدخالات}) - \text{إخراجات الدورة}}$$

ب- وثائق الجرد المستمر :

الوثائق الأساسية للقيام بالجرد المستمر هي مذكرات داخلية : مذكرات إستلام Bon de Reception ومذكرات إخراج Bon de Sortie.

03- تقييم الإدخالات:

مهما يكن نوع المخزون، فإن من المهم أولا إعادة أخذ في الجانب المدين مخزون أول المدة للمبلغ المحصل عليه من الجرد الخاص بالمحاسبة المالية في نهاية الفترة السابقة. بعد ذلك حالتين يمكن إعتبارهما :

أ) المخزونات المشتراة

المخزونات المشتراة والمدخلة إلى المخزن تسجل في الجانب المدين وتقيم بتكلفة الشراء.

ب) المخزونات المصنوعة

حسابات المخزونات للمنتوجات المصنوعة من طرف المؤسسة يتم تسجيل فيها الإدخالات من المنتوجات عند تصنيفها في الجانب المدين بتكاليف إنتاجها.

(04) - تقييم الإخراجات :

الإدخالات المتتالية المقيمة كما سبقت الإشارة إليه أعلاه، يمكن أن تأخذ قيما مختلفة. إنه نفس الحال بالنسبة للمخزونات المشتركة عندما تتغير أسعار الشراء بين إدخالين.

يجب تقييم الإخراجات، المسجلة في الجانب الدائن من حسابات المخزونات، عند استعمال المنتجات ولما نريد تحديد التكاليف أو التكاليف النهائية للمراحل اللاحقة للإنتاج.

عدة طرق يمكن إستخدامها لتقييم الإخراجات :

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

- طريقة نفاذ المخزون

- طريقة التكلفة النظرية الثابتة

- طريقة سعر الإستبدال

- طريقة التكاليف المحددة مسبقا

أولا : طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :

(01) - تحديد التكلفة الوسطية المرجحة حسب إجمالي مخزون أول المدة وإدخالات الفترة :

لا تحسب، بالنسبة لهذه الطريقة، إلا تكلفة واحدة وسطية للإخراج بالنسبة للفترة التي هي في أغلب الأحيان الشهر.

$$\frac{\text{القيم الإجمالية (إدخالات + مخزون أول المدة)}}{\text{الكميات (إدخالات + مخزون أول المدة)}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (C.M.U.P)}$$

مثال :

01/02	مخزون أول المدة	200 كغ بـ 12 دج للكغ
01/03	إخراج	40 كغ
01/12	إخراج	60 كغ
01/15	إدخال	100 كغ بـ 24 دج للكغ
01/17	إخراج	50 كغ
01/22	إخراج	80 كغ
01/25	إخراج	20 كغ
01/28	إدخال	100 بـ 28.80 دج للكغ

الحل

مدین حساب المادة									
التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ	التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ
01/02	مخزون أول المدة	200	12	2 400	01/03	منكرة إخراج رقم	40	19.20	768
01/15	منكرة إستلام رقم...	100	24	2 400	01/12	منكرة إخراج رقم	60	19.20	1 152
01/28	منكرة إستلام رقم...	100	28.80	2 880	01/17	منكرة إخراج رقم	50	19.20	960
					01/22	منكرة إخراج رقم	80	19.20	1 536
					01/25	منكرة إخراج رقم	20	19.20	384
					01/31	مخزون آخر المدة	150		2 880
	الإجمالي	400	19.20	7 680					
02/01	مخزون أول المدة	150		1 080					

$$\text{ت. و. م. و.} = \frac{7\ 680}{400} = 19.20$$

ملاحظة : خلال الشهر تسجل الإدخالات بالكمية والقيمة والإخراجات بالكمية فقط، وفي آخر الشهر تحسب ت. و. م. و. لتقييم الإخراجات.

إنتقاد :

المزايا : تسوية التغيرات في السعر في حالة التقلبات في الأسعار.
المساوي : ضرورة إنتظار آخر الفترة لتقييم الإخراجات وبالتالي لحساب التكاليف والتكاليف النهائية.

(02) - تحديد التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال

الجرد المستمر للمادة

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ
01/02	مخزون أول المدة							200	12	2 400
01/03	مذكرة إخراج رقم.....			40	12	480		160	12	1 920
01/12	مذكرة إخراج رقم.....			60	12	720		100	12	1 200
01/15	مذكرة إستلام رقم.....		100	2 400				200	18	3 600
01/17	مذكرة إخراج رقم.....			50	18	900		150	18	2 700
01/22	مذكرة إخراج رقم.....			80	18	1 440		70	18	1 260
01/25	مذكرة إخراج رقم.....			20	18	360		50	18	900
01/28	مذكرة إستلام رقم.....		100	2 880				150	25.20	3 780
01/31	المجاميع و المخزون		200	5 280		3 900				3 780
02/01	مخزون أول المدة							150		3 780

(03) - تحديد التكلفة الوسطية المرجحة لإدخالات الدورة فقط

حسب هذه الطريقة فإن نكلفة الإخراج لا تحسب إلا بعد حساب إدخالات الفترة. إضافة إلى ذلك فإن مخزون أول المدة لا يؤخذ في الحسبان.

دائن

حساب المادة

مدين

التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ	التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ
01/02	مخزون أول المدة	200	12	2 400	01/03	مذكرة إخراج رقم	40	26.40	1 056
01/15	مذكرة إستلام رقم...	100	24	2 400	01/12	مذكرة إخراج رقم	60	26.40	1 584
01/28	مذكرة إستلام رقم...	100	28.80	2 880	01/17	مذكرة إخراج رقم	50	26.40	1 320
					01/22	مذكرة إخراج رقم	80	26.40	2 112
					01/25	مذكرة إخراج رقم	20	26.40	528
					01/31	مخزون آخر المدة	150		1 080
	مجموع إدخالات الدورة	200	26.40	5 280					
	الإجمالي	400		7 680		الإجمالي			7 680
02/01	مخزون أول المدة	150		1 080					

$$\frac{5\ 280}{200} = \frac{\text{القيمة الإجمالية لإدخالات الدورة}}{\text{كميات إدخالات الدورة}} = \text{ت.و.م.و.}$$

* هذه الطريقة تتطلب أيضا إنتهاء الدورة للقيام بالحسابات.

ثانيا : طريقة نفاذ المخزون

هذه الطريقة تأخذ كتكلفة إخراج التكاليف الحقيقية للإدخالات (وليس المتوسط)، لكنها تأخذ تسلسل معين. هذا التسلسل هو تسلسل محاسبي ولا يوافق بالضرورة التحركات الحقيقية للمخزون.

أ) طريقة ما دخل أولا-خرج أولا (FIRST IN - FIRST OUT : FIFO)

الإخراجات تكون حسب تسلسل الإدخالات

الجرد المستمر للمادة

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ
01/02	مخزون أول المدة							200	12	2 400
01/03	مذكرة إخراج رقم.....				40	12	480	160	12	1 920
01/12	مذكرة إخراج رقم.....				60	12	720	100	12	1 200
01/15	مذكرة إستلام رقم.....	100	24	2 400				100	24	2 400
01/17	مذكرة إخراج رقم.....				50	12	600	100	12	600
01/22	مذكرة إخراج رقم.....				30	24	720	70	24	1 680
01/25	مذكرة إخراج رقم.....				20	24	780	50	24	1 200
01/28	مذكرة إستلام رقم.....	100	28.80	2 880				100	28.80	2 880
01/31	المجموع والمخزون	200		5 280	250	3 900		150		3 780
02/01	مخزون أول المدة							50	24	1 680
								100	28.80	2 880

إنتقاد : التكاليف تتبع بصفة متأخرة تغير الأسعار.

ب) طريقة ما دخل أخيرا-خرج أولا (LAST IN - FIRST OUT : LIFO)

الإخراجات تكون بعكس تسلسل الإدخالات لكل تاريخ إخراج.

الجرد المستمر للمادة

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ
01/02	مخزون أول المدة							200	12	2 400
01/03	مذكرة إخراج رقم.....				40	12	480	160	12	1 920
01/12	مذكرة إخراج رقم.....				60	12	720	100	12	1 200
01/15	مذكرة إستلام رقم.....	100	24	2 400				100	24	2 400
01/17	مذكرة إخراج رقم.....				50	12	600	100	12	1 200
01/22	مذكرة إخراج رقم.....				30	24	720	70	12	840
01/25	مذكرة إخراج رقم.....				20	12	240	50	12	600
01/28	مذكرة إستلام رقم.....	100	28.80	2 880				100	28.80	2 880
01/31	المجموع والمخزون	200		5 280	250	3 900		150		3 480
02/01	مخزون أول المدة							50	12	600
								100	28.80	2 880

** في فترة إرتفاع الأسعار (الظاهرة العادية في هذه الأيام)

- طريقة F.I.F.O تؤدي إلى تقييم مخفض للإخراجات، إذن :

* إلى التخفيض في التكلفة النهائية،

* إلى الرفع في مخزون آخر المدة.

تؤدي إحداها إلى الرفع من النتيجة.

- طريقة L.I.F.O تؤدي إلى تقييم مرتفع للإخراجات، إذن

* إلى الرفع في التكلفة النهائية،

* إلى التخفيض في مخزون آخر المدة.

تؤدي إحداها إلى تخفيض النتيجة.

** في أثناء انخفاض الأسعار العكس هو الذي يكون.

ثالثا : طريقة التكلفة النظرية الثابتة

التكلفة النظري الثابتة هي تكلفة قريبة من التكلفة الفعلية. وهذه الطريقة تطبق لغرض التسهيل وليس التسيير كتلك الخاصة بطريقة التكلفة المحددة مسبقا، وذلك في حالة مثلا تأخر فواتير الموردين، حساب غير منتهي للتكاليف ... إلخ. إن إستعمال هذه الطريقة يسمح بتسهيل الحساب وتقييم الإخراجات عندما تحدث. في آخر الفترة، تصحح أخطاء التقريب من أجل إعادة التقييم بالتكاليف الفعلية. الفروقات التي تنتج تضاف أو نخفض من النتيجة الإجمالية.

مثال : مخزون المادة (م) بتاريخ 31 أوت 120 كغ بقيمة 6 036 دج.

الإدخالات : 09/06 / 125 كغ ب 6 220 دج

09/27 / 75 كغ ب 3 804 دج

الإخراجات 09/04 / 50 كغ

09/15 / 120 كغ

09/25 / 80 كغ

تقيم الإخراجات بالتكلفة النظرية الثابتة 50 دج للكغ.

دائن				مدين				حساب المادة (م)			
التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ	التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ		
09/01	مخزون أول المدة	120		6 040	09/04	مذكرة إخراج رقم	50	50	2 500		
09/06	مذكرة إستلام رقم ...	125	49.76	6 220	09/15	مذكرة إخراج رقم	120	50	6 000		
09/27	مذكرة إستلام رقم ...	75	50.72	3 804	09/25	مذكرة إخراج رقم	80	50	4 000		
						تصحيح على الإخراجات ⁽¹⁾			50		
					09/30	مخزون آخر المدة	70		3 514		
	الإجمالي	320		16 064		الإجمالي		50.20	16 064		

(1) تصحيح على الإخراجات : $50 = (50 - 50.20)250$

رابعاً : طريقة تكلفة الإستبدال (NEXT IN - FIRST OUT : NIFO)

الصناعيون من صالحهم إعتبار في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، تكاليف شراء المواد التي هي قريبة ما أمكن من الأسعار الحالية في السوق، أي أسعار التجديد (سعر آخر فاتورة، أو سعر الفاتورة القادمة). لكن هذا الحساب يوضع عامة خارج المحاسبة.

عملياً، يجب أن لا يكون لهذه الطريقة تأثير على المحاسبة المالية. تقييم الإخراجات بتكاليف كتكلفة الإستبدال فإنها تؤخذ لأغراض التسيير التي هي ضرورية في حالات عديدة.

الفرق بين تكلفة الإستبدال والتكلفة الفعلية المحسوبة في آخر الشهر يحول إلى حساب المؤونة.

خامساً : إدخال وإخراجات مقيمة بتكاليف محددة مسبقاً

التكلفة المحددة مسبقاً هي تكلفة تم حسابها مقدماً لتقييم حركات ذات قيمة والتي تعتبر ثابتة خلال فترة طويلة نوعاً ما.

مثال : نفس المعطيات الخاصة بطريقة التكلفة النظرية الثابتة، التكلفة النموذجية هي 50 دج. حساب الجرد يقدم كما يلي :

مدین		حساب المادة (م)		دائن			
التاريخ	البيان	ك	المبلغ	التاريخ	البيان	ك	المبلغ
09/01	مخزون أول المدة	120	6 000	09/04	مذكرة إخراج رقم	50	2 500
09/06	مذكرة إستلام رقم...	125	6 250	09/15	مذكرة إخراج رقم	120	6 000
09/27	مذكرة إستلام رقم...	75	3 750	09/25	مذكرة إخراج رقم	80	4 000
				09/30	مخزون آخر المدة	70	3 500
	الإجمالي	320	16 000		الإجمالي	320	16 000

إن إستعمال التكاليف المحددة مسبقاً لا يؤدي إلى الإستغناء عن حساب التكاليف التي تعتبر فعلية. فإنه من المهم وذلك لغرض التسيير ملاحظة الفروقات. لكن إستعمالها يلخص بصفة معتبرة الحسابات الخاصة بالمخزونات ويسمح بمراقبة سهلة.

06- المعالجة المحاسبية لفروق القيمة على المواد :

فروق القيمة تتمثل أساساً في :

- فروق الإدماج على المواد

- فروق الجرد

أ- فروق الإدماج على المواد :

هذه الفروق تحصل عندما تقيم المؤسسة الإخراجات من المخزون بقيم إتفاقية (تكاليف محددة مسبقاً مثلاً).

في آخر كل فترة محاسبية، الفرق بين القيمة الفعلية للإخراجات والقيم الإتفاقية للإخراجات يسجل في حساب "فرق الإدماج على المواد". هذا الفرق يضاف أو يخفض من النتيجة التحليلية.

ب- فروقات الجرد :

في آخر الدورة عندما تلجأ المؤسسة إلى الجرد المادي المتناوب، فإنها عامة ما يؤدي بها إلى ملاحظة فرق بين المخزون الفعلي والمخزون النظري (الناتج من القيود المحاسبية). هذا الفرق يمثل في المحاسبة (فرق الجرد).

فرق الجرد = المخزون الحقيقي - المخزون النظري

فرق الجرد ينتج عن :

- السرقة، التبخر، الإنكسار، ...

- التقريب في الحساب الخاص بالتحركات (خاصة على مستوى الإخراجات).

المعالجة المحاسبية لهذه الفروق هي :

- ربح الجرد يعتبر كإيراد

- خسارة الجرد يعتبر كأعباء

فروق الجرد تسجل في حساب "فروق المعالجة المحاسبية".

هذه الطريقة لمعالجة فروق الجرد تؤدي إلى إعادة إجراء للحسابات الخاصة بالتكاليف، وبالتالي هي مطلوبة ومكلفة. ويجبذ

عاماً تحويل رصيد هذا الحساب إلى حساب النتيجة.