تقديم:

تعتبر المواد الأولية، البضائع أو المخزونات بصفة عامة عنصرا أساسيا في حساب سعر التكلفة لأي مؤسسة، ففي بعض الأحيان تكون تكلفة المواد الأولية مثلا مؤثرة بشكل ملحوظ، وقد تتجاوز نسبتها من سعر التكلفة 30% ، وعلى هذا الأساس لابد لأي مؤسسة أن تراقب حركة المخزونات من المواد سواء بالكمية أو بالقيمة وتحديد طرق تقييم الإخراجات من هذه المواد وفق الطريقة 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 المحور.

تعريف المخزونات (المواد) : يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير . كما يمكن تعريف المخزونات أيضا بأنها جميع المواد والسلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالتها، أو إدخال عليها إضافات ثم بيعها، كتغليفها مثلا، أو هي مواد تشتريها المؤسسة بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية . وتتضمن المخزونات مجموع الأموال التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف اعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال أو مجموع سلع الاستهلاك الوسيط النهائي .وعلى اعتبار أنه ليس هناك تقريبا أية تكلفة لا تدخل فيها تكلفة هذه العناصر من المخزونات، فإن تكاليفها تعتبر أحد العناصر الأساسية للتكاليف وأحيانا أهمها .

ويختلف المخزون السلعي وفقا لنشاط المؤسسة، كما يلى :

مؤسسة تجارية : يكون نشاطها شراء بضاعة جاهزة لإعادة بيعها فتكون البضاعة الجاهزة هي التي تمثل المخزون السلعي في هذه المؤسسة؛

مؤسسة صناعية(إنتاجية): يكون المخزون في هذه المؤسسة عبارة عن مواد ومستلزمات، منتجات نصف مصنعة وتامة وقيد التجهيز....الخ. ويعتبر المخزون السلعي ليس فقط ما يوجد في مخازن المؤسسة فقط وإنما أيضا المخزون الموجود خارج المخازن، و الذى يمكن أن يتمثل فيما يلى:

- مخزون مرسل إلى الوكلاء لغرض البيع بالعمولة ولم يتم بيعه حتى نهاية الفترة المحاسبية؛
- مخزون مشترى ومازال في الطريق أي لم يدخل مخازن المؤسسة بعد؛
- مخزون مرسل إلى بعض العملاء تحت نظام البيع أو الرد ولم يبلغ المؤسسة بعد، ما إذا كان العميل قد قبل شراء المخزون من عدمه.

أهمية المخزونات في المؤسسة: مما لا شك فيه من خلال ما سبق أن المخزونات في المؤسسة لها دور فعال وأهمية كبيرة ضمن العملية الإنتاجية أو التجارية للمؤسسة، وذلك لأن وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع أنشطتها، فهي مسئولة على متابعة المخزونات وذلك من مرحلة شراء المخزون من السوق وإدخاله إلى المخازن وإلى غاية مرحلة خروج المخزون إلى السوق للبيع سواء بعد تحويله إلى منتجات أو بيعه على حالته الأولى، وتتجلى أهمية المخزونات في المؤسسة في النقاط التالية:

- ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدى إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛
- يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- إمكانية تفادى التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تفادى توقف أو تعطل الإنتاج؛
- الاستفادة من وفرات الإنتاج الكبير حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقاتها الإنتاجية؛
- إمكانية تفادى طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛
- إمكانية تفادى نقص المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاته المتوسطة وبالتالي تفادى عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛
- ضمان وكسب ثقة العملاء.

تقييم المخزونات في المؤسسة: نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسة كما رأينا فيما سبق، 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 في ما سيأتي:

- **تقييم الإدخالات من المخزونات :** يمكننا هنا أن نميز بغرض التوضيح بين ثلاثة أنواع من الإدخالات وهي كما يلى :

1. الإدخالات المشتراة : تسجل هذه الإدخالات وفقا أو بحسب تكلفة الشراء وهذه تضم عناصر تتمثل في ثمن الشراء، مصاريف الشراء والاستلام مثل مصاريف النقل، مصاريف اليد العاملة المستعملة في التحميل والتفريغ والحمولات والتأمين،....الخ؛
2. إدخالات المنتجات التامة : تقيم هذه الإدخالات عادة بتكلفة إنتاجها؛
3. الإعادات المدخلة : تقيم هذه الإدخالات بنفس قيمتها عند الإخراج.

- **تقييم الإخراجات من المخزونات :** إذا كانت عملية تقييم الإدخالات من المخزونات كما لاحظنا سهلة فإن عملية تقييم الإخراجات من المخزونات ليست سهلة بنفس الطريقة، وذلك بسبب اختلاف تكاليف الشراء من مورد إلى آخر ومن سوق إلى آخر وكذا تغير أوقات التموين ووسائل النقل....الخ، وعلى هذا الاساس هناك مجموعة من الطرق يتم الاعتماد عليها في تقييم الإخراجات من المخزونات والتي سوف نتطرق لها فيما سيأتي.

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

1.1.طريقة التكلفة الوسطية المرجحة : تهدف هذه الطريقة إلى حساب التكلفة وفق طريقة الوسط الحسابي المرجح بالكميات، كما يلي: $CPM = \frac{\Sigma pxq}{\Sigma q}$ حيث أن مبدأ حساب التكلفة الوسطية المرجحة لا يختلف من خلال الحالات الثلاثة التي تتضمنها هذه الطريقة والتي سيتم عرضها فيما بعد، لكن المعلومات المأخوذة بعين الاعتبار عند الحساب هي التي ستختلف من حالة إلى أخرى ، ويمكن عرض الحالات الثلاث وفق ما يلي:

1.1.1. التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول : تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول من أبسط الطرق وأسهلها استعمالا، ويفضل استخدام هذه الطريقة في حالة تميز المخزون بتقلب أسعاره ، وبموجب هذه الطريقة يتم تسعير المخزونات (المواد، البضائع والمنتجات) الصادرة من المخازن على أساس احتساب المعدل المتوسط لتكلفة الوحدة الواحدة من المواد الصادرة، وتحسب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بالعلاقة التالية:

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

ويتم اعداد بطاقة المخزون في هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

التاريخ	الادخالات			الاخراجات			الرصيد النهائي		
01/01	---	---	---	---	---	---	---	---	---
01/02	---	---	---	---	---	---	---	---	---

2.1.1. التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات فقط : وفقا لهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة وحدة واحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة بالنسبة للمنتجات، لذا فإن الإخراجات تسجل بكميتها فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب لها التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات وتقيم بها جميع الإخراجات، وتحسب هذه التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\textbf{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات} = \frac{\textbf{تكلفة الإدخالات}}{\textbf{كمية الإدخالات}}$$

ويتم اعداد بطاقة المخزون في هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

البيان	Q	P.U	T	البيان	Q	P.U	T
مخ 1	...	...	.....	الإخراجات:			
الادخالات:				---	....	...	.....
---	.....	...	.....	---	....	...	.....
---	.....	...	.....	مخ 2	....	...	.....
المجموع	.....	//	.....	**المجموع**	....	//	.....

3.1.1. التكلفة الوسطية المرجحة للفترة(الإدخالات + مخزون أول مدة): 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، وتحسب هذه التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\textbf{التكلفة الوسطية المرجحة للفترة} = \frac{\textbf{تكلفة مخزون أول المدة} + \textbf{تكلفة إدخالات الفترة}}{\textbf{كمية مخزون أول المدة} + \textbf{كمية إدخالات الفترة}}$$

ويتم اعداد بطاقة المخزون في هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

البيان	Q	P.U	T	البيان	Q	P.U	T
مخ 1	...	...	.....	الإخراجات:			
الادخالات:				---	....	...	.....
---	.....	...	.....	---	....	...	.....
---	.....	...	.....	مخ 2	....	...	.....
المجموع	.....	.....	.....	**المجموع**	....	.....	.....

وبصفة عامة تتمتع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بمجمزعة من المزايا يمكن عرضها وفق النقاط التالية :

- ✓ عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
- ✓ تسمح لكل ثمن مشتريات 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.

*وفي المقابل يصعب اعتماد هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة.

2.طريقة استنفاذ المخزون : يعتمد هذا النوع من الطرق على جعل كل ما دخل من المخزونات يحتفظ بمميزاته(سعره وكميته)، دون جمع المخزونات فيما بينها، وطريقة التمييز هنا فيما بين المخزونات تجعل المسير يرتب تلك المخزونات زمنيا حسب وقت دخولها إلى المخازن، وتنقسم هذه الطريقة إلى فرعين هما كالآتي:

1.2.طريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO) : تقيم الإخراجات من المواد الأولية او المنتجات وفقا لهذه الطريقة بتكلفة المخزونات التي وجدت أولا في المخازن، وتستهلك تدريجيا مما دخل أولا إلى أن تنفذ نهائيا ثم تستهلك بتكلفة ما دخل ثانيا ثم ثالثا مع الحرص على ضرورة عدم استخدام التكلفة الجديدة إلا بعد نفاذ المخزون القديم . فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها، وهكذا يتتابع الخروج حسب الأقدمية في الدخول حتي نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن .

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلى :

- ✓ يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- ✓ 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 ثم فهي قريبة من القيمة السوقية لها؛
- ✓ يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
- ✓ تقدم الطريقة أساسا ثابتا لتحديد تكلفة المخزون السلعي لآخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- ✓ تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لغرض الحسابات الختامية.

وبالرغم من تعدد مزايا استعمال هذه الطريقة إلا إنه توجد عدة عيوب لها تتمثل في ما يلي:

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 سيؤدى إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي زيادة الضرائب.

2.2.طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا (LIFO) : إن النظام المحاسبي والمالي SCF لم يعتمد هذه الطريقة، واهتم فقط على طريقيتي التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة FIFO ، ومن جانب توسيع المعارف ارتاينا أن نقدم محتوى هذه الطريقة على اعتبار أنها مقابلة أو معاكسة لطريقة FIFO، حيث تعتمد هذه الطريقة على أن المخزون يخرج من المخازن بطريقة عكسية أي المخزون الذى يدخل للمخازن أخيرا يخرج أولا، وهكذا إلى أن نصل إلى أول دخول. وتتميز هذه الطريقة بما يلي:

- ✓ ينتج عن استخدام هذه الطريقة خفض الأرباح في فترات ارتفاع الأسعار بسبب تقييم مخزون آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المؤسسة؛
- ✓ تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تقييم المخزون لأن قياس الدخل لابد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لارتباطها بأحدث أسعار مشتريات المخزون لغرض قياس الدخل؛
- ✓ سهولة إجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والإيرادات الجارية؛
- ✓ تؤدى إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية ذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج؛
- ✓ تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة ارتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقيم بأقدم الأسعار؛
- ✓ تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا تحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة عن تقلب الأسعار.

ومن بين عيوب هذه الطريقة ما يلي :

- ✓ كلما زادت التغيرات في مستوى الأسعار صعودا وهبوطا كلما بعدت تكلفة المخزون عن التكلفة الجارية؛
- ✓ تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي لا يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ إعداد القائمة؛
- ✓ تعمل هذه الطريقة على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار؛
- ✓ لا تتماشى مع التدفق المادي لاستخدام المواد أو بيع البضائع والمنتجات.

ويتم إعداد بطاقة المخزون وفق طريقة نفاذ المخزون وفق الجدول التالي:

التاريخ	الادخالات			الاخراجات			الرصيد النهائي		
../..	---	---	---	---	---	---	---	---	---
../..	---	---	---	---	---	---	---	---	---
../..	---	---	---	---	---	---	---	---	---
				---	---	---	---	---	---