المحور الثالث: المخزونات و التكاليف

بعد عملية الشراء للمواد التي تستخدم في العملية الإنتاجية فليس بالضرورة أن توجه بكاملها إلى العملية الإنتاجية نظرا لحدود الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو الورشات ،فمنها ما يوجه إلى العملية الإنتاجية و الجزء المتبقي يتم الاحتفاظ به في المخازن ، هذه المخازن لها تكاليف يجب أن تدمج ضمن تكلفة الشراء، كما أن حساب التكاليف و الأعباء التي تدخل في حساب التكلفة النهائية للمنتوجات أو الطلبيات أو الأنشطة يجب أن يمر بعملية ترتيب و مراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتجات أو الطلبيات أو الأنشطة، و المتابعة أو الرقابة على المخزون تكون بتسجيل كل الادخالات و الاخراجات من المخزونات بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف و التكلفة النهائية التي نريد حسابها ، يمكن أن تخرج المخزونات إما إلى الاستعمال في الإنتاج أو البيع ، و في كلى الحالتين يجب حساب تكلفة المخزونات عند خروجها من المخزن.

1- تعريف المخزونات:

هي مجموعة السلع التي تدخل في عملية الاستغلال في المؤسسة و ذلك لكي يتم إما بيعها بدون إجراء أية عملية تحويل عليها أو تدخل لاحقا في العملية الإنتاجية أو قيد التنفيذ أو استهلاكها عند استعمالها .

2- أنواع المخزونات:

وفقا للمخطط المحاسبي الوطني يمكن التمييز بين الأنواع التالية من المخزونات:

2-1 ح/30 بضائع : هي سلع مشتراة لإعادة بيعها على حالها.

2-2 ح/31 مواد ولوازم : مواد أولية زائد وسائل تساعد في الإنتاج و الغلافات التجارية و لوازم المكاتب و المواد الصيدلانية.

2-3 ح/33 منتجات نصف مصنعة : و هي سلع وصلت مرحلة معينة من مراحل الإنتاج و تم تخزينها على أن يتم إكمال تصنيعها لاحقا .

2-4 ح/34 منتجات و أشغال قيد التنفيذ : هي منتجات مازالت قيد التنفيذ في الورشات عند نهاية الدورة (من اجل مسك الحسابات) عملا بمبدأ استقلالية الدورات .

2-5 ح/35 منتجات تامة الصنع : وهي منتجات جاهزة للبيع .

2-6 ح/36 فضلات ومهملات : وهي البقايا التي نتجت عن عملية الصنع .

3- مفهوم الجرد المستمر:

الجرد المحاسبي المستمر هو تنظيم لحسابات المخزونات الذي يسمح من خلال تسجيل تحركات المخزونات بمعرفة الموجودات بالقيم و الكميات بصفة منتظمة خلال الدورة وذلك من خلال الحساب التالي:

المخزون = الادخالات - الاخراجات

مخزون أول المدة + الادخالات = الاخراجات – مخزون نهاية المدة

يستخدم في الجرد الدائم مذكرات داخلية لتحركات المخزون و وصولات الاستلام و مذكرات الاستلام أو الإخراج.

4- تقييم الادخالات:

المخزونات من المواد الأولية : تقيم بتكلفة الشراء .

المخزونات من المنتجات : تقيم بتكلفة الإنتاج.

5- تقييم الاخراجات:

الادخالات المتتالية المقيمة كما سبقت الإشارة إليه يمكن أن تأخذ قيم مختلفة لتغير التكاليف بين كل إدخال وإدخال آخر، و تقيم الاخراجات لغرض حساب التكاليف و التكاليف النهائية بإتباع إحدى الطرق التالية :

5-1- التقييم بالتكاليف الحقيقية:

5-1-1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

تحتوي هذه الطريق على ثلاثة طرق هي:

أ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للإدخالات بإضافة مخزون بداية المدة: تحسب في آخر الفترة بعد الإطلاع على مجموع الادخالات الحقيقية و نلاحظ أن هذه الطريقة بحسابها لمجموع الادخالات ومخزون بداية المدة فإنها تساهم في التخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الادخالات و التي بها يتم تقييم الاخراجات و بالتالي تسمح بالحصول على تكلفة نهائية أقل تأثرا بهذه التغيرات.

تحسب من خلال العلاقة=تكلفة (مخزون أول المدة + مجموع الادخالات)\كمية(مخزون أول المدة + مجموع الادخالات)

مثال: الادخالات مقيمة بتكلفة الشراء و الادخالات من المادة الأولية (م) كانت كما يلي:

01/02 مخ 1 : 200 كغ بـ: 12 دج للكغ.

01/03 مذكرة إخراج : 40 كغ.

01/12 مذكرة إخراج : 60 كغ.

01/15 مذكرة استلام : 100 كغ بـ: 24 دج للكغ.

01/17 مذكرة إخراج : 50 كغ.

01/22 مذكرة إخراج : 80 كغ.

01/25 مذكرة إخراج : 20 كغ.

01/28 مذكرة استلام : 100 كغ بـ: 28,8 دج للكغ.

نقوم أولا بحساب التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ 1:

ت و م مخ1= (200×12+100×24+100×28.8)\200+100+100= 19.2 دج.

نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة : ت و م مخ1:

الجرد المستمر للمادة (م) لشهر جانفي								
التاريخ	البيان	الإدخالات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	19,2	768	160	1632
01/12	- خروج	-	-	-	60	19,2	1152	100	480
01/15	دخول	100	24	2400	-	-	-	200	2880
01/17	- خروج	-	-	-	50	19,2	960	150	1920
01/22	- خروج	-	-	-	80	19,2	1536	70	384
01/25	- خروج	-	-	-	20	19,2	384	50	0
01/28	دخول	100	28,8	2880	-	-	-	**150**	**2880**
المجموع		400	19,2	7680	250	19,2	4800	**150**	**2880**

- عيوب الطريقة:يجب انتظار آخر الفترة لتقييم الاخراجات و بالتالي حساب التكاليف الخاصة بها.
- مزايا الطريقة : تسوية التغيرات في السعر في حالة تقلبات الأسعار.

ب- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للإدخالات: وفقا لهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الاخراجات بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل المشتريات أو الإنتاج ، لذا فإن الاخراجات تسجل بكميتها فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الادخالات تحسب لها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الاخراجات.

تحسب من خلال العلاقة=تكلفة (مجموع الادخالات)\كمية (مجموع الادخالات)، مع استبعاد تكلفة وكمية مخزون بداية المدة .

مثال: نفس المثال السابق

نقوم أولا بحساب التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات:

ت و م مخ1= (100×24+100×28.8)\ +100+100= 26,4 دج.

نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة : ت و م للإدخالات:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	26,4	1056	160	1344
01/12	خروج	-	-	-	60	26,4	1584	100	-240
01/15	دخول	100	24	2400	-		-	200	2160
01/17	خروج	-	-	-	50	26,4	1320	150	840
01/22	خروج	-	-	-	80	26,4	2112	70	-1272
01/25	خروج	-	-	-	20	26,4	528	50	-1800
01/28	دخول	100	28,8	2880	-	-	-	**150**	**1080**
المجموع		400	19,2	7680	250		6600	**150**	**1080**

- عيوب الطريقة:يجب انتظار آخر الفترة لتقييم الاخراجات و بالتالي حساب التكاليف الخاصة بها.

- مزايا الطريقة : تسوية التغيرات في السعر في حالة تقلبات الأسعار- التعامل بأسعار الفترة دون السابقة .

ج- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول: تحسب تكلفة الاخراجات وفقا لطريقة ديناميكية من خلال حساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال ويتم تقييم بها الإخراج الموالي مباشرة.

تحسب في كل مرة من خلال العلاقة=تكلفة (مخ1 + الادخالات حتى آخر إدخال)\كمية (مخ1 + الادخالات حتى آخر إدخال)

مثال: نفس المثال السابق

نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة : ت و م بعد كل دخول:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	(1)12	480	160	1920
01/12	خروج	-	-	-	60	12	720	100	1200
01/15	دخول	100	24	2400	-		-	200	3600
01/17	خروج	-	-	-	50	(2)16	800	150	2800
01/22	خروج	-	-	-	80	16	1280	70	1520
01/25	خروج	-	-	-	20	16	320	50	1200
01/28	دخول(2)	100	28,8	2880	-	-	-	**150**	**4080**
المجموع		400	19,2	7680	250		3600	**150**	**4080**

(1) ت و م بعد الإدخال =(200×12+100×24+)\200+100= 16 دج

(2) ت و م بعد الإدخال = (200×12+100×24+28.8×100)\200+100+100= 19.2 دج.

- عيوب الطريقة: مزايا الطريقة السابقة.

- مزايا الطريقة : عيوب الطريقة السابقة.

5-1-2- طريقة نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة على إبقاء المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها، دون الخلط نظريا بين القيم و الكميات للمخزونات الداخلة إلى المخزن، و تتفرع هذه الطريقة إلى طريقتين:

أ- ما دخل أولا خرج أولا FIFO:

نعتبر أننا نستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به أي أن أو المواد التي دخلت ستكون هي الأولى في الخروج ثم يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول حتى نصل إلى إخراج الادخالات الأخيرة يستحسن استعمال هذه الطريقة في المواد ذات التأثرات الزمنية السريعة .

مثال: نفس المثال السابق ، نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة :FIFO_:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	12	480	160	1920
01/12	خروج	-	-	-	60	12	720	100	1200
01/15	دخول	100	24	2400	-		-	200	3600
01/17	خروج	-	-	-	50	12	600	150	3000
01/22	خروج	-	-	-	50	12	600	100	2400
	خروج	-	-	-	30	24	720	70	1680
01/25	خروج	-	-	-	20	24	480	50	1200
01/28	دخول(2)	100	28,8	2880	-	-	-	**150**	**4080**
المجموع		400	19,2	7680	250		3600	**150**	**4080**

أ- ما دخل آخرا خرج أولا LIFO:

وفقا لهذه الطريقة فإن المخزونات تخرج بترتيب عكسي ، أي الأحدث دخولا هو الذي خرج أولا إلى أن نصل إلى أول إدخال .

مثال: نفس المثال السابق ، نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة :LIFO_:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			المخزون	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	28,8	1152	160	1248
01/12	خروج	-	-	-	60	28,8	1728	100	- 480
01/15	دخول	100	24	2400	-		-	200	1920
01/17	خروج	-	-	-	50	24	1200	150	720
01/22	خروج	-	-	-	50	24	1200	100	- 480
	خروج	-	-	-	30	12	360	70	-840
01/25	خروج	-	-	-	20	12	240	50	-1080
01/28	دخول(2)	100	28,8	2880	-	-	-	**150**	**1800**
المجموع		400	19,2	7680	250		5880	**150**	**1800**

***– مقارنة بين الطريقتين :**

أ– في حالة اتجاه الأسعار نحو الارتفاع:

1– بالنسبة لطريقة FIFO :

– تؤدي إلى تخفيض قيمة الاخراجات .

– تؤدي إلى تخفيض التكلفة النهائية .

– تؤدي إلى زيادة قيمة مخزون بداية المدة.

– تؤدي إلى زيادة النتيجة.

2– بالنسبة لطريقة LIFO :

– تؤدي إلى زيادة قيمة الاخراجات .

– تؤدي إلى زيادة التكلفة النهائية .

– تؤدي إلى تخفيض قيمة مخزون بداية المدة.

– تؤدي إلى تخفيض النتيجة.

ب– في حالة اتجاه السعار نحو الانخفاض :

يحدث عكس ما سبق كلية .

5–2– التقييم بالتكاليف النظرية:

5–2–1– طريقة التكلفة النظرية الثابتة:

هي طريقة قريبة من التكلفة الفعلية تستعمل لغرض التسهيل و ليس لغرض التسيير كطريقة التكلفة المحددة مسبقا و ذلك في حالة تأخر الفواتير من الموردين أو حالة الحساب الغير منتهي للتكاليف ، استعمالها يسمح بتسهيل الحساب و تقييم الاخراجات عندما تحدث و في آخر الفترة تصحح أخاء التقريب من أجل إعادة التقييم للتكاليف الفعلية، الفروقات تحول إلى حساب فروق الإدماج.

مثال : مخزون المادة (م) في 05/31 : 120 كغ بـ: 6040 دج ، و الادخالات كانت كما يلي:

06/06 : 125 كغ بـ: 49,76 دج ، 06/27 : 75 كغ بـ: 50,72 دج.

الاخراجات كانت كما يلي :

06/04 : 50 كغ ، 06/15 : 120 كغ ، 09/25 :80 كغ .

قيم الاخراجات من المادة الأولية(م) بتكلفة نظرية ثابتة : 50 دج للكغ.

نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة : ت ن ث:

		الادخالات				الاخراجات				
التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ	التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ
06/01	مخ 1	120	-	6040	06/04	خروج	50	50	2500
06/06	دخول	125	49,76	6220	06/15	خروج	120	50	6000
06/27	دخول	75	50,72	3804	06/25	خروج	80	50	4000
						فروق إ			50
						مخ 2	70	50,2	3514
المجموع		320	50,2	16064	المجموع		320		16064

تصحيح الاخراجات : (50,2×250)– (50,2×250)= 50 دج.

يظهر تصحيح الاخراجات في فروقات الإدماج كفرق إدماج على المواد.

5–2–2– طريقة التكلفة المحددة مسبقا (المعيارية):

هي طريقة عليها محاسبة المواد باستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة اقتصاديا وماليا ، بعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية وبعد ذلك تحسب الفروقات بينها وبين التكاليف المحددة مسبقا، وتحدد اثر ذلك الأسباب و المسؤوليات (سنتطرق لهذا بالتفصيل في الفصل الخاص بالتكاليف المحددة مسبقا).

مثال : بأخذ معطيات المثال السابق ، التكلفة المحددة مسبقا للمادة الأولية(م) : 52 دج للكغ.

نعد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة : ت م م :

الادخالات					الاخراجات				
التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ	التاريخ	البيان	ك	ت و	المبلغ
06/01	مخ 1	120	52	6240	06/04	خروج	50	52	2600
06/06	دخول	125	52	6500	06/15	خروج	120	52	6240
06/27	دخول	75	52	3900	06/25	خروج	80	52	4160
						مخ 2	70	52	3640
المجموع		320	52	16640	المجموع		320	52	16640

استعمال هذه الطريقة لا يؤدي إلى الاستغناء عن حساب التكاليف التي تعتبر فعلية من أجل ملاحظة الفروقات التي تعتبر مهمة، كما تسمح بعملية الرقابة على تكاليف المخزون.

6- المعالجة المحاسبية لفروقات القيمة على المواد :

تتمثل فروقات القيمة على المواد في فروقات الإدماج و فروقات الجرد.

6-1- فروقات الإدماج: تظهر عندما تقوم المؤسسة الاخراجات وفقا للطرق الاخراجات النظرية كما في طريقة التكلفة النظرية الثابتة ، فالفارق بين الاخراجات بالقيمة النظرية و الاخراجات بالقيم الحقيقية يمثل فرق الإدماج الذي يطرح من النتيجة إذا كان سالبا ويضاف إلى النتيجة إذا كان موجبا.

6-1- فروق الجرد: في آخر الدورة وعلى الأقل مرة في السنة عندما تعد المؤسسة الجرد المتناوب فإنه عادة ما يؤدي بها إلى ملاحظة فروق بين المخزون الفعلي والمخزون النظري الناتج من القيود المحاسبية هذا الفرق يمثل فرق الجرد .

فرق الجرد = المخزون الحقيقي – المخزون النظري.

= الجرد المادي المتناوب- الجرد المحاسبي المستمر.

تنتج فروق الجرد عن التبخر ، التلف القريبات في الحسابات و السرقة، على مستوى الاخراجات ، ربح الجرد أو الفائض يعتبر إيراد ويضاف إلى النتيجة وخسارة الجرد أو العجز تعتبر عبئ و تطرح من النتيجة.