الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر تقييم تكلفة المخزون على القوائم المالية

دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب (ة):

- دراف صدام
- محبوب الزهرة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- بن رحمون سليم

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- زاوي صورية	- أستاذ محاضر أ	رئيسا	بسكرة
- بن رحمون سليم	- أستاذ محاضرأ	مقررا	بسكرة
- بوسكار ربيعة	- أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

.....

دراسة حالة: .....

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: .....

من إعداد الطالب (ة):

- .....

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- .....

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
-	-	رئيسا	بسكرة
-	-	مقررا	بسكرة
-	-	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل ‘واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيرا’

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها ،ويعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها،وفي صلاتها كم أكثرتمن الدعوات ، والتي كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها وهي التي مشت في عروق دمي،قلبي ينبض بها

أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها

إلى أعظم رجل في الكون على من تواضع في الأرض ،حمد الله بكرة وأصيلا ،إلى الذي رباني فأحسن تربيتي وعلمني فهو بمثابة مثلي في الأرض ، أبي الجنون الذي وقف معي في العسر واليسر

إلى كل من لديهم فضل علي من أساتذة ومعلمين و أصدقاء و زملاء وأحباء...

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي علة الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال.

صدام دراف

الاهداء

الحمد الله الذي انعم عليا وهداني ووفقني والصلاة والسلام على سيدنا ورسولنا وعلى اله وصحبه ومن والاه

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك والشكر لك فلولا توفيقك لي ما تم عملي هذا الذي اهديه

الى الشمعة التي انارت دربي وفتحت لي ابواب العلم والمعرفة الى اعز انسان في الوجود "امي"اطال الله في عمرها وحفظها

الى "ابي" الكريم الذي علمني وكان لي عونا في مشواري واهديه هذه الثمرة التي لا تضاهي شيئا من جميله

الى "زوجي" الذي شجعني على مواصلة مشواري الدراسي

ال الكتكوتة الغالية "ابنتي تسنيم"

الى اخواتي واخواني "شروق ،سلسبيل ، العربي ،انس"

الى كل من شاركوني تفاصيل الحياة وامضيت معهم اسعد الاوقات في دفء لبيت محبوب الزهرة

شكر وعرفان

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان لمن أحاطنا بتوجيهاته وسقانا من بحار

علمه

وإستفدانا من خلقه

ألى جميع الأساتذة دون ذكر أسمائهم

فجزاهم الله عنا خير الجزاء ورفع في الدنيا قدرهم وفي الاخرة درجاتهم

و أسكنهم الفردوس الأعلى ، وبارك الله في أعمارهم وذريتهم

ونسأل الله العظيم أن ينبتهم نباتا حسنا إنه على كل شيء قدير

وشكر خاص للأساتذ المحترم بن رحمون سليم

إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة في مقر التربص رحيمة قسوري

وألى كل من لهم الفضل علينا

سبحانك اللهم وبحمده نشهد أن لا إله إلا أنت

نستغفرك ونتوب إليك، وصلى الله وسلم على نبينا محمد

و على اله وصحبه أجمع

ملخص الدراسة:

تتعدد طرف تقييم المخزون وكذلك تتعدد العوامل المؤثرة في إختيار هذه الطرق ، لذلك إستهدفت هذه الدراسة معرفة مدى تأثير طرق تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والعوامل المؤثرة في إختيار تلك الطرق والتي تختلف باختلاف بيئة وطبيعة المؤسسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية ،حيث تم جمع البيانات باستخدام أداة الإستبانة محاسبين ورؤساء دائرة المالية والمحاسبة وكذلك بعض من الأساتذة الأكاديميين لتحليل واختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن عينة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تختار مابين طريقتي FIFO.CUMPفي تقييم مخزوناتها وهذا حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي،وأن من اهم العوامل المؤثرة على إختيار طرق تقييم المخزون السلعي هي إعطاء صورة أقرب إلى الحقيقة عن المخزون ،طريقة تتلائم وتتناسب مع طبيعة ونوعية المخزون،الطريقة السهلة والغير المعقدة في التطبيق،وكذلك توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لإستعمال كل من طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة مادخل أولا خرج أولا على جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: مخزون السلعي،القوائم المالية، طريقة التكلفة الوسطية المرجحة،طريقة ما دخل أولا خرج أولا

Abstract :

There is a multiplicity of factors influencing the selection of these methods. This study aimed to determine the extent to which the methods of evaluating commodity inventory affect the financial lists of Algerian economic institutions and the factors influencing the selection of these methods, which differ according to the environment and nature of the organization.

To achieve the objectives of the study, we conducted a field study of a sample of economic institutions, where data was collected using the identification tool Accountants and heads of the Department of Finance and Accounting as well as some academic professors to analyze and test the study's hypotheses.

The study found that the sample of Algerian economic institutions choose between FIFO.CUMPP methods of assessing their inventories, as stipulated in the financial accounting system. and that one of the most important factors influencing the choice of methods for evaluating commodity inventory is to give a closer picture of the truth about inventory, A method that fits and fits with the nature and quality of inventory, the easy and uncomplicated method of application, The study also found a moral impact of using both the weighted average cost method and the first entry method that came out first on the quality of the financial statements.

Keywords: influential factors, inventory valuation, cout monetaire pondere,first in first out

➢ قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع المخزون	5
02	دور المخزون في ضمان تدفق الإمداد	8
03	خصائص القوائم المالية	26
04	عناصر القوائم المالية	28
05	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة نفطال	59

➢ **قائمة الجداول:**

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مزايا وعيوب طرق تقييم المخزون السلعي	18
02	خصائص عينة الدراسة	60
03	درجات سلم ليكرت الخماسي	62
04	معامل الثبات لأبعاد الإستبانة	63
05	إختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	63
06	تقييم الفئات	64
07	تقييم مستوى طرق تقييم المخزون	64
08	تقييم مستوى القوائم المالية	66
09	نتائج تحليل التباين للإنحدار البسيط للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية	68
10	نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار طرق تقييم المخزون على القوائم المالية	68
11	نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار أثر تطبيق إحدى الطرق المحاسبية في اقييم المخزون على القوائم المالية	69
12	نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار أثر إتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون على القوائم المالية	69
13	نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار أثر إتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون على القوائم المالية	70

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	جانب الأصول في الميزانية
02	جانب الخصوم في الميزانية
03	حسابات النتائج حسب الطبيعة
04	حسابات النتائج حسب الوظيفة
05	قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة
06	قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الغير مباشرة
07	قائمة التغير في الأموال الخاصة
08	إستبانة الدراسة
09	**مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية**

مقدمة

مقدمة:

تمثل المخازن دوراً مهماً في اقتصاديات جميع الدول سواء رأسمالية متقدمة أو نامية لما تقوم به من وظائف ومهام وخدمات للقطاعات والمنشآت الاقتصادية الإنتاجية كافة على حد سواء، والمخزون السلعي هو أحد مفردات الأصول المتداولة غير النقدية التي تحظى باهتمام غالبية المنشآت التجارية والصناعة في حين يقل الاهتمام في المنشآت الخدمية،لما له من تأثير مباشر في نتائج الأعمال والمركز المالي والقوائم المالية.

وجدت العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي باهتمام الدارسين والباحثين من الستينات إلا أنهم لم يتوصلوا إلى نتائج حاسمة فيما يتعلق بعدد هذه العوامل. ومن أهم العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي في المنشآت: سياسة الإدارة والظروف السياسية السائدة.

طرح الإشكالية والأسئلة البحثية:

اعتمد النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الجزائرية المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية فيطرق تقييم المخزون طريقتين لتقييم وهما (FIFO،CUMP) وهذا حسب المعيار المحاسبي الدولي 02 ولقد تم إلغاء طريقة(LIFO) وأبقى فقط على الطرق السابقة الذكر و هذا كما ورد في الجريدة الرسمية الجزائرية في العدد 19،ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية الدراسة بالشكل التالي:

-ما هو أثر تقييم تكلفة المخزون على القوائم المالية لمؤسسة نفطال والنسيج والتجهيز –بسكرة-؟

الأسئلة الفرعية لإشكالية الدراسة :

ولمعالجة الإشكالية البحثية المطروحة قمنا بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية ضمن مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

-هل استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFOتؤثر على جودة القوائم المالية لمؤسسة نفطال والنسيج والتحهيز-بسكرة-؟

-هل استخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMPتؤثر على جودة القوائم المالية؟

-ماهي الأسباب التي تدعوا عينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى اختيار إحدى الطرق في تقييم المخزون السلعي دون غيرها؟

الدراسات السابقة:

- **الدراسة الأولى:**

دراسة الحمود والمومني (1996) بعنوان " دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون السلعي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى الإفصاح عن السياسات والطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية،وكذلك التعرف على العوامل التي تدعو الشركات الأردنية لاستخدام طريقة معينة في تقييم مخزونها السلعي، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

أ-نسبة الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المستعملة لتقييم المخزون السلعي غير كافية، حيث بلغت أعلى نسبة للإفصاح لطرق تقييم المخزون السلعي في حالة المواد الخام.

ب-الشركات الأردنية لا تطبق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

ت-الشركات الأردنية تطبق إما طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح.

ث-أهم عوامل اختيار طرق تقييم المخزون السلعي تمثلت حسب رأي المستجيبين في:

1-أنها تعطي صورة أقرب إلى الحقيقة عن قيمة المخزون السلعي

2-أنها تتماشى مع شركات من نفس الصناعة.

3-أن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا معقدة جدا بالمقارنة مع الطرق المتبناة.

4-الاستمرار على نفس الطريقة التي تم تبنيها عند بداية التشغيل

- **دراسة الثانية :**

جبر ابراهيم الداعور ،العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية ، مجلة الازهر جامعة غزة ،سلسة العلوم الانسانية،المجلد10،العدد1-A،2008.

تمثلت مشكلة الدراسة في طرح التساؤلات التالية:

ما الطرق المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية في تقييم المخزون السلعي؟
ما العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي وخاصة في المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية؟
ما الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقيم المخزون السلعي من جهة نظر عينة الدراسة؟

حيث استهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية و العوامل المؤثرة

في اختيار تلك الطرق وأهميتها.اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية المتعلقة بموضوع الدراسة وكذلك لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لتحليل البيانات واختبار الفرضياتتتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج:

تحديد الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي. تحديد العوامل التي لها تأثير كبير في اختيار الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي. توفير معلومات تساعد المسئولين في المؤسسات الفلسطينية القائمة والجديدة في اختيار الطريقة التي تتناسب هذه المؤسسات..

- **دراسة الثالثة :**

نور هاني العشي ،دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي ،مذكرة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة،2006

تمثلت مشكلة الدراسة في أن وجود أكثر من طريقة لتقييم المخزون السلعي في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية سواء في المؤسسات الصناعية أو المؤسسات التجارية واختلاف الطرق المحاسبية وتعددها يترتب عليه اختلاف في نتائج الأعمال وقائمة الدخل والمركز المالي مما يثير التساؤلات حول الأسباب والعوامل المؤثرة على قرار المؤسسة في تحديد الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعيلديها.

هدفت الدراسة إلى الاهتمام بإحدى المشاكل المحاسبية وهي اختيار بديل من بين بدائل تقييم المخزون السلعي والذي يمثل عنصراهاما في معظم الأنشطة حيث يوجد أكثر من طريقة لتقييمه ومن أهم هذه الطرق طريقة(FIFO، LIFO ،CUMP)

وهناك عوامل تؤثر على قرار المؤسسة في اختيار إحدى هذه الطرق لتطبيقها وهي . تختلف باختلاف بيئة وطبيعة المؤسسة وكذلكالتعرف على الطرق الأكثر استخداما في تقييم المخزون والأسباب التي أدت إلى ذلك في المؤسسات الصناعية.

نبعت أهمية الدراسة في أنها تعد مصدر معلومات لجميع المعنيين بهذا الموضوع حيث ستوضح أهمية اختيار طريقة تناسبالمؤسسات حسب نشاطها في تقييم المخزون السلعي، المساهمة في تقليل الخطأ عند تقييم المخزون والوصول إلى صافي الربحالحقيقي الذي يعكس حقيقة وضع المؤسسة والذي يستفيد منه كل مستخدمي البيانات المحاسبية ، كونها من أوائل الدراسات فيقطاع غزة فقد تختلف العوامل المؤثرة في اختيار طريقة من بين الطرق في بيئة قطاع غزة عن بيئات الدول الأخرى التي تم البحثفيها .

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة

وكذلك قامت الباحثة بالحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان وتم تفريغ البيانات و تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أن من الأسباب التي تدفع المؤسسات الصناعية إلى عدم تطبيق أي من الطرق المحاسبية عدم

وجود الإدراك والمعرفة الكافية لأهمية تطبيق إحدى هذه الطرق، أن هناك مجموعتين من المؤسسات مؤسسات لا تقوم بتطبيق أيمن الطرق المحاسبية ومؤسسات تقوم بتطبيق إحدى هذه الطرق.

- **الدراسة الرابعة:**

سليمان بلعور و عبد القادر قطيب ،العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون لدى المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،مجلة رؤى الإقتصادية،جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر،العدد10،جوان2016

تمثلت مشكلة الدراسة في أن وجود أكثر من طريقة لتقييم المخزون في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية سواء في المؤسسة الصناعية

أو المؤسسة التجارية واختلاف الطرق المحاسبية وتعددها يترتب عليه اختلاف في نتائج الأعمال وقائمة الدخل والمركز المالي مما يثير

التساؤلات حول الأسباب والعوامل المؤثرة على قرار المؤسسة في تحديد الطريقة المتبعة في تقييم المخزون لديها، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي:

ما هي أهم العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون في المؤسسة الاقتصادية

استهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأهم العوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق.

المنهج المتبع في الدراسة وبغية تحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية حيث تم جمع البيانات من القوائم المالية ل 20 مؤسسة في مختلف القطاعات خلال فترة 2010-2014 وذلك لإنشاء نموذج إحصائي يبلور أهم العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية لتقييم المخزون وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات .

وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية تختار ما بين طريقتين (CUMP /FIFO)في تقييم مخرجاتها وأكثرها استعمالا هي(FIFo)وأن أهم العوامل المؤثرة هي نسبة المديونية ونوع القطاع وحجم المؤسسة.

- **الدراسة الخامسة:**

دراسة حسن (1998) بعنوان " دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون ". هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر متغيرات البيئة الاقتصادية بما تتضمنه من عوامل داخلية وخارجية في اختيار الطريقة الملائمة للمحاسبة عن المخزون السلعي، وإلقاء الضوء حول أهميتها في الود الاقتصادي المصري، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية "دراسة ميدانية"_ إن عوامل الميزة النسبية هي أكثر العوامل تأثيرا في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون السلعي ، وهذه العوامل تتضمن: تقادم المخزون السلعي. تقلب مستويات المخزون السلعي. تغييرات الأسعار.تكلفة الطريقة المحاسبية. طبيعة عمليات التخزين. تداول المخزون السلعي.

إن عوامل نظرية الوكالة تلي في الأهمية عوامل الميزة النسبية تأثيرا في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون السلعي، وهذه العوامل تتضمن عوامل هيكل الملكية وتعارض وتجانس المصالح بين الملكية الخارجية والداخلية

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر معنوي لإختيار طريقة تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية لمؤسسة نفطال والنسيج والتجهيز –يسكرة؟

الفرضيات الفرعية:

–لا يوجد أثر معنوي لتطبيق إحدى الطرق المجاسبية في تقييم المخزون السلعي لمؤسسة نفطال والنسيج والتجهيز –يسكرة ؟
–لا يوجد أثر معنوي لإتباع دريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون لمؤسسة نفطال والنسيج والتجهيز –يسكرة ؟
–لا يوجد أثر معنوي لإتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون السلعي لمؤسسة نفطال والنسيج والتجهيز – يسكرة ؟

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج التاريخي والمنهج الوصفي الذي يتيح تحقيق التعمق بين الإطار النظريللبحث وبين الواقع التطبيقي له في معالجة جوانبه، أما الفصل التطبيقي فكان الغرض منه معرفة آراء أفراد العينة في المؤسسات منمدراء ورؤساء دائرة المالية والمحاسبة في مدى معرفة تأثير تقييم تكلفة المخزون السلعي على جودة القوائم المالية فقد اعتمدنا على المنهجالتحليلي (منهج دراسة الحالة).

أما الأدوات المستخدمة في هذا الإطار فقد تم جمع البيانات اللازمة من خلال إجراء استبيان مع عينة من المدراء ورؤساء دائرة المالية والمحاسبة وكذا بعض الأساتذة الأكاديميين.

تصميم البحث:

- **أهداف الدراسة:**

توضيح أهمية تبني طريقة من الطرق المحاسبية في تقييم المخزون السلعي

–التعرف على أسباب عدم تطبيق أي من الطرق في تقييم المخزون السلعي
–التأكد من إهتمام المنشات الصناعية في تطبيق الطرق المحاسبية الصحيحة

-التعرف على أفضل طريقة لتقييم المخزون من خلال تأثيرها على جودة القوائم المالية+

- **حدود الدراسة:**

الحدود المكانية:إهتمت هذه الدراسة بدراسة أثر تقييم تكلفة المخزون على القوائم المالية لعينة من المؤسسات الإقتصادية في المنطقة الصناعية لولاية بسكرة

الحدود الزمنية:يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة منذ الرد من طرف الإدارة على قبول الموضوع إلى غاية 19شهر جوان

- **صعوبات الدراسة:**

-ضعف الإهتمام من قبل أفراد العينة بأهمية البحث العلمي وأهمية الإجابة بصدق على الإستبانة

-الصعوبة في الحصول علة الإستبانة في الوقت المحدد لها.

-رفض بعض المؤسسات إجراء الدراسة الميدانية

-إجبار على تغيير الجزء التطبيقي من دراسة حالة

- **أهمية الدراسة:**

الاهميه العلمية:

-يساعد هذا البحث في التعرف علي مدي تاثير طرق تقييم المخزون علي جوده القوائم الماليه

-تساعد هذه الدراسة في إثراء المعرفة

-يكون لهذه الدراسة دور في عمل بحوث جديدة من قبل باحثين آخرين في هذا المجال

الاهميه العملية:

تبرز أهمية المخزون في مدى الدقة في تقييم وقياس هذا العنصر بالشكل الصحيح كونه أضخم من الأصول المتداولة وأي أخطاء فيه سيؤدي إلى تضخيم الأرباح أو تقليلها ونظراً لتأثيره المزدوج على قائمتي الداخل والمركز المالي.

- **خطة مختصرة للدراسة:**

لقد قمنا بتحليل إشكالية هذه الدراسة واختبار صحة الفرضيات المقدمة ضمن الفصلين المترابطين حيث قسمت الدراسة إلى فصل نظري وفصل تطبيقي حيث تناول الفصل الأول المخزون السلعي حيث يحتوي على ماهية المخزون السلعي من مفهوم وأهمية وانواع وطرق والعوامل المؤثرة في تقييم المخزون أما الفصل الثاني يحوي القوائم المالية من حيث المفهوم والاهداف وعرض تحليل مختف القوائم المالية أما الفصل الثالث فيحوي الدراسة الميدانية وعرض وتحليل بيانات عينة الدراسة.

أخيرا ختمنا دراستنا بخاتمة أجملنا فيها أهم نتائج الدراسة وتحليل للإشكالية محل الدراسة ثم قدمنا توصيات واقتراحاتنعتقد أنها ستساهم في إثراء حقل العوامل المؤثرة على اختيار طرق تقييم المخزون السلعي مع اقتراح أفاق البحث المستقبلية التييمكن أن تدفع الباحثين إلى مواصلة إجراء المزيد من البحوث العلمية التي يمكن أن تختبر مدى نجاح المؤسسات الاقتصادية الجزائريةفي التحكم في مختلف سياساتها المحاسبية.

الفصل الأول

المخزون السلعي

تمهيد:

تبرز أهمية المخزونات من خلال الدور المعتبر الذي تلعبه في الحفاظ على المؤسسة التي تهدف إلى الاستمرارية، وتحقيق الهدف الرئيسي وهو البقاء من خلال تحقيق الأرباح، ولعل الأهمية التي أخذها عنصر المخزونات ترجع إلى القيمة المضافة التي يحققها للمؤسسة في شكل الأرباح المتأتية خاصة من الأنشطة العادية لها.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول:ماهية المخزون السلعي.

المبحث الثاني:المخزونات من منظور المعايير والنظام المحاسبي المالي والمقارنة بينهما.

المجث الثالث: الطرق والعوامل المؤثرة في تقييم المخزون السلعي.

المبحث الأول: ماهية المخزون السلعي.

يمثل المخزون عنصرا أساسيا من عناصر الأصول في أي مؤسسة، وقصد الإحاطة بمفهوم المخزونات تم التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية الخاصة بالمخزونات وأهميتها، وتصنيفاتها والمعالجة المحاسبية لها، وكذا جرد وتقييمها.

المطلب الأول: مفهوم المخزون السلعي ،أهميته

الفرع الأول: تعريف المخزونات.

قبل التطرق إلى تعريف المخزونات سيتم الإشارة إلى بعض المصطلحات المرتبطة بالمخزونات :

أ- وظيفة التخزين: "هي عملية يتم بموجبها الاحتفاظ بالمواد والسلع الجاهزة الصنع وتحت التصنيع لفترة

زمنية، والمحافظة عليها، وتوفيرها حسب الحاجة إليها، مع أقل استثمار ممكن وبأقل تكلفة ممكنة"، (شلويش و عبيدات، 2013، صفحة 126)

ب- المخزن هو: "مكان ترد إليه الموجودات من مصادر مختلفة ليتم حفظها بشكل منظم ومرتب وحمايتها من التلف أو السرقة وتخزينها بشكل ملائم واقتصادي إلى حين الحاجة إلى طلبها من قبل جهات مختلفة في

المؤسسة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية". (العلاق و الصيرفي، ادارة المخزون السلعي، 2011، صفحة 11)

ج- نظام إدارة المخزون هو نظام لتطوير طرق متابعة وتقييم وتصنيف المخزون بشكل محاسبي علمي دقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة للقطاع العام، ويعتمد على ترميز موحد بين مختلف الجهات الحكومية عن طريق التنفيذ الآلي لجميع معاملات التخزين المختلفة مما يؤدي إلى شفافية أكثر حول وضع المخزون ويساعد في معرفة تفاصيل حركته في الجهات الحكومية، كما يساعد اعتماد لغة عالمية موحدة في سلسلة التوريد إلى سهولة الوصول إلى أدق المعلومات المتعلقة بالمواد الإضافية إلى سجلات مخزنية دقيقة. (دليل، 2017، صفحة 04)

هناك عدة تعاريف للمخزونات تختلف باختلاف وجهات النظر أو الزاوية التي ينظر بها للمخزونات وغايتها الاستغلالية داخل المؤسسة، ومن هذه التعاريف نذكر:

تعرفه الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج بأنه إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام والأجزاء والسلع الوسيطة وكذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع. (عباس، 2022، صفحة 2)

المخزون يعبر عن أية كمية من المواد (خامات أو أجزاء أو منتجات تحت التشغيل أو منتجات تامة)تحت سيطرة مشروعما يحتفظ بها لفترة زمنية معينة في حالة ساكنة نسبيا ،انتظارا لإستخدامها أو بيعها . (حجاب، 2014-2015، صفحة 16)

كما تعرف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي (S.C.F) كالتالي(الجريدة الرسمية الجزائرية،2008،صفحة 07) :" تمثل المخزونات أصولا:

1- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.

2- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.

3- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس

على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان؛ (طويل، 2010، صفحة 28)

ويستنتج من التعاريف التي تم التطرق لها أن المخزونات تشمل كل ما هو موجود في المخازن من مواد في شكل أصل لدى المؤسسة (بضائع ومواد أولية، مواد نصف مصنعة، مواد تامة الصنع، قطع الغيار ومواد الصيانة والمعدات المختلفة) بغرض إعادة تصنيعها أو استهلاكها أو إعادة بيعها وتقديمها في شكل منتوجات أو خدمات.

الفرع الثاني:أهمية المخزون السلعي

ويمكن تلخيص أهمية المخزون فيما يلي : (بلعور و قطيب، 2016، صفحة 346)

أ- أن المال المستثمر في المخزون غالبا ما يكون مهما نسبيا بالنسبة لإجمالي الأصول.

ب-أن قيمة مخزون البضاعة ستؤثر على المجمل ومن ثم على صافي أرباح الفترة باعتبار أن مخزون نهاية الفترة له علاقة طردية بالربح.

ج- أن مخزون نهاية الفترة يؤثر في حساب وتسوية تكلفة البضاعة المباعة خاصة في ظل نظام المخزون الدوري ومن المعروف أن تكلفة البضاعة المباعة من أهم عناصر التكاليف عند حساب دخل العمليات أو دخل النشاط.

د- إن الخطأ في تقييم المخزون في نهاية الفترة سيؤثر على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي وتحديدا

صافي الربح وحقوق الملاك والأصول.

هـ- أن الخطأ في حساب قيمة تكلفة المبيعات ومخزون نهاية الفترة سيكون له تأثير ملموس على دلالة المؤشرات المالية ومدى فعاليتها في تقييم أداء المؤسسة والخطأ في تقييم المخزون يؤثر على كثير من المؤشرات والنسب المالية التي تعد أساسا لترشيد القرارات الخاصة بالإدارة والمستثمرين والدائنين والحكومة.

و- ويؤثر على مقدار العبء الضريبي وسياسة توزيع الأرباح ومدى سلامة الأرباح الموزعة بعدم تضمنها توزيعا لجزء من رأس المال.

المطلب الثاني:أنواع ووظائف المخزون السلعي.

الفرع الأول :أنواع المخزون السلعي

لا يقتصر التخزين على مؤسسات دون غيرها، فكلها تهتم به وتلجأ إليه ، وهناك العديد من أنواعه

والتي يمكن النظر إليها من زاويتين :

الأولى: أنواع المخزون في النظام الإنتاجي طبقا لاستعمالات المواد المخزنة، وهذا ما يطلق عليه أنواع المخزون في إطار التوصيف الهيكلي.

الثانية:أنواع المخزون في النظام الإنتاجي على أساس الوظيفة التي يؤديها المخزون، وهذا ما يطلق عليه أنواع المخزون في إطار التوصيف السلوكي.

أولا: أنواع المخزون في إطار التوصيف الهيكلي

كما سبق وأن قلنا أن المخزون يشتمل على جميع العناصر المادية الملموسة والتي تكون في شكل مواد أولية، مواد نصف مصنعة، منتجات تامة، مواد مستعملة في عمليات الصيانة، مواد الإصلاح والصيانة.

تمثل هذه العناصر أحد التقسيمات الأساسية للمخزون، وبالتالي فإنه يمكن تحديد الأنواع التالية وفقا لهذا التقسيم:

أ- المخزون من المواد الأولية (الخامات): مخزون المواد الأولية: المواد الخام التي لم تدخل بعد في عمليات التصنيع بالشركة،وتعرف إجرائياً هي المدخلات التي يتم تزويد الشركة بها من الموردين من المواد الأولية (المواد الخام، الألآت، المعلومات) التي يتكون منها المنتج النهائي للشركة، وهي تمثل العلاقة بين الشركة والموردين(Beheshti, p. 452) .

ب-المخزون من الأجزاء أو التجميعات الجزئية

قد تتم عملية الإنتاج على مراحل وقد تقتضي ظروف المؤسسة القيام بتخزين كميات من الأجزاء التي سيتم استخدامها في إنتاج التجميعات الجزئية أو بيعها للعملاء كقطع غيار. ومن أمثلة هذه الأجزاء الترانزستورات والأجزاء المصبوبة من الحديد وغيرها، كما تشمل التجميعات المشتراة أو التي يتم إنتاجها من أجزاء مشتراة أو مصنعة والتي تدخل في تركيب المنتج التام ". (مرجان، 2002، صفحة 218)

ج- المخزون تحت التشغيل ويشمل هذا النوع كافة المواد التي تحت التشغيل لتحويلها من مادة خام أو تجميعها إلى منتج تام ويتضمن كافة الخامات والمنتجات نصف المصنعة أو التجميعات الجزئية التي يتم الاحتفاظ بها في ببنات الصناعية، ويتوقف حجم هذا النوع من المخزون على مدى تعقد مراحل الإنتاج وطول كل مرحلة".(Gratacap & Medan, 2009, p. 126)

د- المخزون من المنتجات تامة الصنع

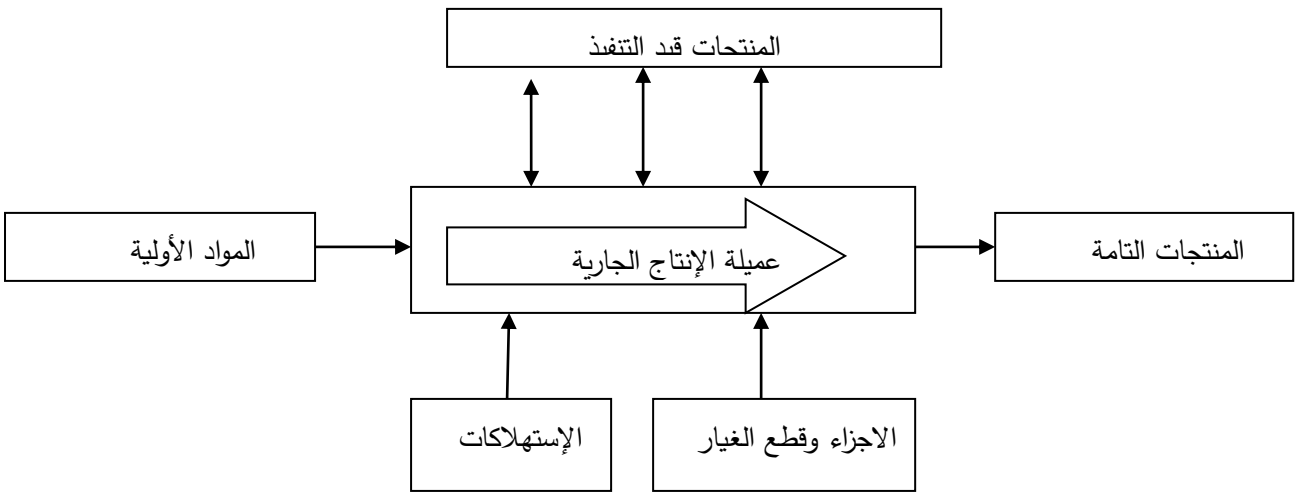
ويعرف أيضاً هو مخزون من السلع النهائية تام الصنع، وهي البضائع التي تنتظر الشحن أو الجاهزة لتخزين في المستودعات، يعتمد مستوى مخزون البضائع الجاهزة على أساس التنسيق بين أقسام الإنتاج والمبيعات والتسويق في المنظمة(Ndubuisi, 2019) .

هـ- المخزون من مواد الإصلاح والصيانة

ويتمثل هذا النوع من المخزون المواد غير المنتجة والتي تستخدم لتدعيم استمرارية العمليات الإنتاجية ولكنها لا تدخل مباشرة في تركيب المنتج النهائي ولذلك يطلق عليها المواد غير المباشرة، ومن أمثلتها مواد التشحيم والتزييت وقطع غيار المعدات و الآلات المستخدمة في الإنتاج".(Rama, 2007, p. 354)

ولتوضيح هذه الأنواع من المخزون ندرج الشكل التالي:

الشكل رقم 01:أنواع المخزون.



المصدر: (حجاب، 2014-2015، صفحة 25)

تمثل الأنواع السابقة للمخزون تقسيما له في إطار التوصيف الهيكلي، وليس من الضرورة أن تظهر كل تلك الأنواع في أي نظام إنتاجي، ولكن يعتمد ذلك على نوع العملية الإنتاجية ونوع الإنتاج المتبع. ففي خطوط الإنتاج المتصلة لا تخزن المواد تحت التشغيل على عكس خط الإنتاج غير المتصل، أين تظهر كافة أنواع المخزون السابقة.

ثانيا: أنواع المخزون في إطار التوصيف السلوكي.

في إطار التوصيف السلوكي يمكن تحديد الأنواع التالية للمخزون وذلك حسب الوظيفة التي يؤديها كل نوع: (حجاب، 2014-2015، صفحة 26)

أ-المخزون الاستراتيجي

يهدف هذا المخزون إلى مواجهة أية احتمالات طويلة الأجل تتعلق بنقص الإمداد لأي سبب من الأسباب مثل نقص الإمدادات من الخامات أو توقعات خاصة بارتفاع أسعار الخامات أو لأسباب سياسية تتعلق بأزمات محلية أو عالمية. ويعتمد تحديد مستوى المخزون الاستراتيجي الواجب الاحتفاظ به إلى حد بعيد على الخبرة الشخصية.

ب- المخزون الاحتياطي (الأمان)

يهدف المخزون الاحتياطي إلى تلبية الطلب على المخزون طوال فترة التوريد، وهي الوقت المنقضي بين إصدار الطلبية وبين استلامها، وقد تكون هذه الفترة محددة أو احتمالية. ويمكن تحديد ثلاث حالات يستخدم فيها المخزون الاحتياطي لمواجهة الطلب خلال فترة التوريد وهي:

1-عندما يتأخر التوريد ويكون الطلب على المخزون طلبا متوسطا (طلبا عاديا).

2-عندما تكون هناك ظروف خاصة تجعل من الطلب على المخزون أعلى من المتوسط وذلك لفترة زمنية مؤقتة وليست طويلة.

3-عندما تكون فترة التوريد ومعدل الطلب على المخزون يتميزان بعدم التأكد.ويحدد حجم المخزون

الاحتياطي بناء على درجة التأكد في كل من معدل الطلب على المخزون خلال فترة التوريد و طول فترة التوريد وثباتها.

ج- المخزون الحركي (الدوري)

وهو المخزون الذي يوجد بسبب دورية بعض العمليات و يهدف إلى توفير الخامات في شكل طلبيات متباعدة زمنيا ينتج عن كل دورة منها تناقص تدريجي للمخزون الحركي نتيجة السحب المستمر منه يعقبه ارتفاع مفاجئ للمحزون بمجرد توريد طلبية جديدة.

الفرع الثاني:وظائف المخزون .

للمخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي: (حسين، الصفحات 271-273)

أ-إيجاد التوازن بين المراحل المختلفة للعملية الإنتاجية: من أهم وظائف المخزون الحد من

احتمال توقف أي عملية من العمليات الصناعية بسبب عدم توفر المواد فإن حدث هذا الخلل في الآلات الموجودة بالعملية المعنية فإن هذا يؤدي بالتبعية إلى توقف العمل بالعملية التالية لها و لتفادي ذلك تنشأ محطات لتخزين بين العمليتين،بحيث لا يؤثر توقف

العملية الأولي في نشاط العملية ثانية و لنفس السبب يجب إنشاء مخازن للمنتج النهائي بين العملية الإنتاجية و العملية التوزيعية حتى لا تتأثر العملية الإنتاجية نفسها.

ب– خدمة أفضل للعملاء: يحقق المخزون أيضا خدمة أفضل للعملاء عن طريق توفير الكميات اللازمة لهم من المنتجات في السوق في أي وقت ذلك لعدم توفر منتجات بصفة منتظمة في السوق قد يدفعهم إلى التعامل مع شركات المنافسة، أو قد يدفعهم إلى استخدام منتجات في السوق في أي وقت ذلك لعدم توفر المنتجات البديلة لذلك يساعد المخزون إدارة المبيعات على تسليم المنتجات للعملاء في التواريخ المتفق عليها.

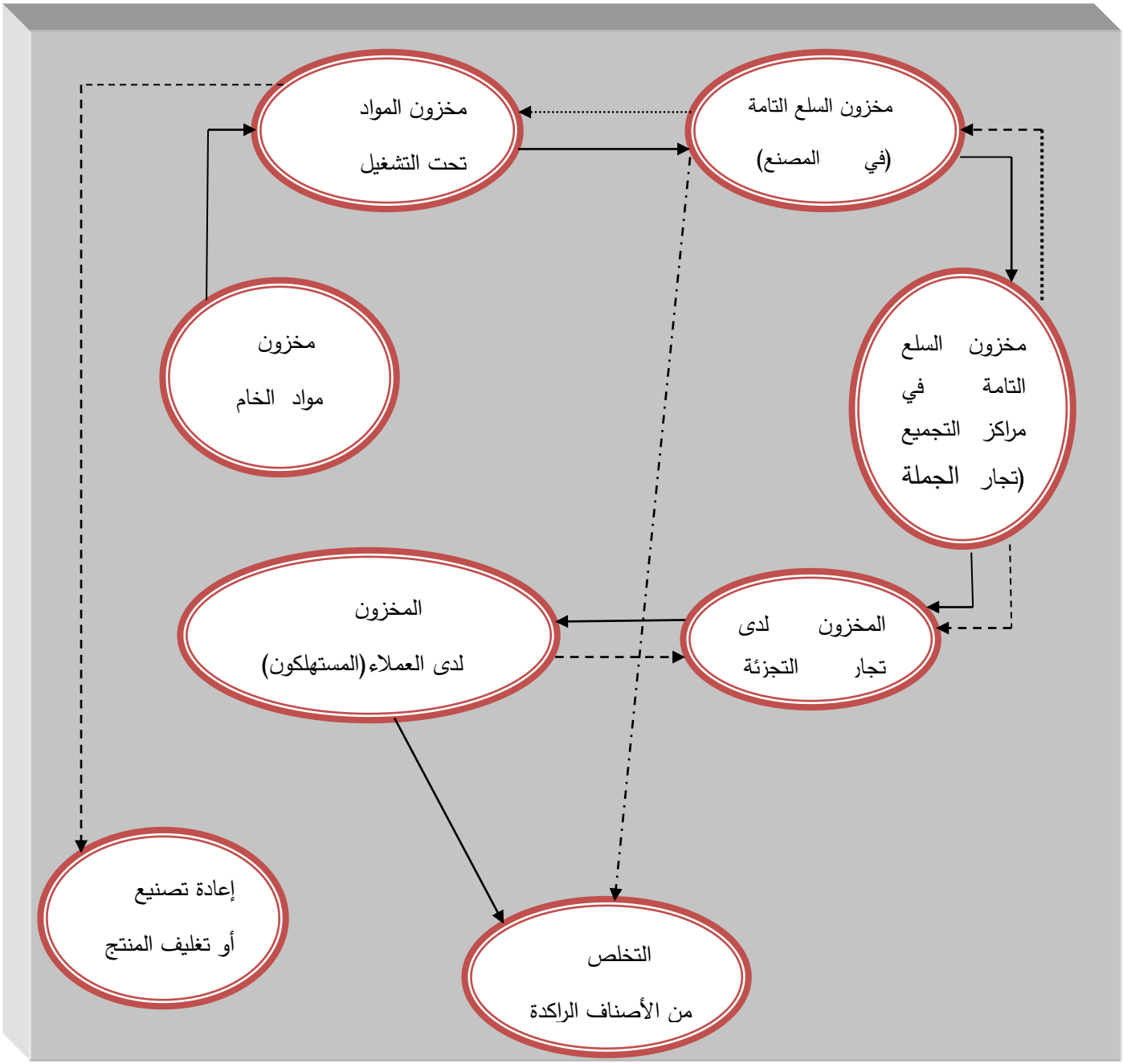
ج– الموازنة بين العرض و الطلب: يعتبر المخزون وسيلة لموازنة العرض مع الطلب، ففي حالة زيادة الطلب على العرض يلجا إلى سد العجز عن طريق المخزون، وفي حالة ما انخفض الطلب عن العرض حيث يلجا إلى حالة الفائض على المخزون ليستغل في مراحل لاحقة.

د– الحفاظ على استمرارية الإنتاج: الكثير من السلع تكون معمرة و بالتالي فهي متواجدة في السوق بالاستمرار يمكن لإدارة الإنتاج أن تقتنيها في أي وقت تشاء، غير أن بعض السلع الأخرى تكون سريعة التلف و البعض الآخر منها يكون موسمي حيث تظهر بكميات ضخمة خلال موسم الجني ثم يتناقص تواجدها في السوق، ولضمان تزويد المصنع باستمرار يلجا إلى شرائها بكميات كبيرة في الموسم الجني و تأخذها في ظروف تسمح بالحفاظ على خواصها للاستعمال عند الطلب مما يسمح باستمرارية العملية الإنتاجية على مدار السنة.

هـ– تخفيض تكاليف الإنتاج: سياسة التخزين الناتجة تسمح للمؤسسات الإنتاجية بإنتاج كميات كبيرة حتى و إن كان الطلب أقل من الإنتاج و هذا ما يسمح بتخفيض كلفة إنتاج المؤسسة المنتجة الواحدة.يسمح التخزين من الشراء بكميات الكبيرة وهذا ما يخفض من سعر المؤسسة المشتراة نتيجة للخصومات بسبب الشراء بكميات كبيرة، إضافة إلى انخفاض تكاليف النقل و مختلف النفقات المتعلقة بالتخزين.

ويظهر الشكل التالي دور المخزون في ضمان تدفق الإمداد:

الشكل رقم02: دور المخزون في ضمان تدفق الإمداد



المصدر: (العلاق و الصيرفي، ادارة المخزون السلعي، 2011، صفحة 15)

المطلب الثالث:جرد المخزون السلعي وفروقاته.

الفرع الأول : جرد المخزون السلعي.

تعريف الجرد: هو مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر الأصول وخصوم الكيان عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد،استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا،(عادة عند قفل السنة المالية). (علاوي، 2014،صفحة376)

وينقسم جرد المخزون إلى: (عطية، 2011، الصفحات 41-42)

أولا: **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:

أ-نظام الجرد المستمر (الدائم): وهي 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 التأكد بين الجرد المادي والجرد المحاسبي (أي رصيد الحساب) للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون .

ب-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 و بضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون يجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة 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 وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون، كما أن المؤسسات ملزمة بنسخ كشف بالجرد المادي للمخزون بدفتر الجرد .

الفرع الثاني: فروقات الجرد

يتم حساب فرق الجرد بالعلاقة التالية: فرق الجرد= الجرد الحقيقي(المادي) – الجرد المحاسبي.

وتظهر فروقات الجرد في الحالات التالية: (بكاري، 2016، الصفحات 134-136)

أولا: فإن كانت فروق الجرد بقيمة موجبة أي:

الكمية الحقيقية للمخزون > الكمية المحاسبة للمخزون ⟸ الفرق يعتبر فائض يضاف إلى النتيجة.

ثانيا: إذا كانت فروق الجرد بقيمة سالبة أي:

الكمية الحقيقية للمخزون < الكمية المحاسبية للمخزون ⟸ الفروق يعتبر عجز يطرح من النتيجة.

وتعود أسباب فروق الجرد إلى ما يلي:

أ-سرقة داخل أو خارج المؤسسة.

ب-التلف أو تبخر بعض المواد عند التخزين.

ج-نقص كمية بعض المواد أثناء نقلها وتشحنها.

د-التقريب أو الخطأ في حساب أسعار بعض المخزونات عند الشحن والتفريغ.

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

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

حالات الجرد وكيفية معالجتها محاسبيا: (فداوي، 2016-2017، الصفحات 24-25)

1- **في حالة الجرد المبرر الموجب**:

في هذه الحالة يتم زيادة المخزون المحاسبي بمبلغ فرق الجرد الموجب بحيث يصبح مساويا للمخزون ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
30		ح/ مخزون البضاعة	Xxx	
	600	ح/ بضاعة مستهلكة		Xxx
31		ح/مواد أولية ولوازم		
	601	ح/ مواد أولية ولوازم مستهلكة		
32		ح/ تموينات أخرى		
	602	ح/ تموينات أخرى مستهلكة		
355		ح/ منتجات مصنعة		
	724	تغير المخزون من المنتجات المصنعة		

2-في حالة الجرد غير المبرر موجب :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
30		ح/ مخزون البضاعة	xxx	
31		ح/ مواد أولية و لوازم	xxx	
32		ح/ تموينات أخرى	xxx	
355		ح/منتجات مصنعة	xxx	
	757	ح/ منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير		Xxx

3-في حالة فرق الجرد المبرر سالب:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		ح/ بضاعة مستهلكة	XXX	
	30	ح/مخزون البضاعة		XXX
601		ح/مواد أولية و لوازم مستهلكة	XXX	
	31	ح/ مواد أولية و لوازم		XXX
602		ح/ تموينات أخرى مستهلكة	XXX	
	32	ح/ تموينات أخرى		XXX
724		ح/ تغير المخزونات من المنتجات المصنعة	XXX	
	355	ح/منتجات مصنعة		XXX

4-في حالة الجرد غير المبرر سالب.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
657		ح/الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري	XXX	
	30	ح/ مخزون البضاعة		XXX
	31	ح/ مواد أولية ولوازم		XXX
	32	ح/ تموينات أخرى		XXX
	355	ح/منتجات مصنعة		XXX

المبحث الثاني: المخزونات من منظور المعايير والنظام المحاسبي المالي scf والمقارنة بينهما.

يعتبر المخزون السلعي من الأصول المتداولة التي تحظى باهتمام غالبية المؤسسات التجارية والصناعية ،في يقل هذا الإهتمام أو ينعدم في مؤسسات الخدمات وذلك لأهمية المخزون السلعي في تحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وبيان مركزها المالي.

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02- المخزونات-

أولا :**مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS02**

يمكن تعريف المعيار المحاسبي ias02 بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر المخزون في القوائم المالية وسير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، ويرتبط المعيار المحاسبي الدولي IAS02 بأهم عنصر من عناصر القوائم المالية ألا وهو المخزون وطرق تقييمها وأساليب تصنيفها. (قورين، 2015، صفحة 39)

ثانيا: **نطاق المعيار**: يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على المخزون في القوائم المالية التي تعد في ظل نظام التكلفة التاريخية فيما عدى ما يلي : (حماد، 2003، صفحة 6)

أ- الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاءات بما في ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بما.

ب – الأوراق المالية.

ج- المخزون من الدواجن والمواشي والدواب، والمنتجات الزراعية والمعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات .

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل : (حميدات، 2014، صفحة 587)

1-منتجي المنتجات الزراعية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية ،إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة ،عندها يعرف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في حساب الأرباح والخسائر الفترة التي حدث بها التغير.

2-المنشات التجارية ووسطاء بيع البضائع (هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص)الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع المقدرة ، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في حساب الأرباح في فترة التغير .

ثالثا: **هدف المعيار**: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات تحت نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بما كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، في القضية الرئيسية في محاسبة المخزونات، ويقدم المعيار التوجيه العلمي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بما فيما بعد كمصاريف ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون. (علاوي، بدون سنة نشر، صفحة 26)

رابعا: **تعريف المصطلحات الواردة في المعيار**: استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة : (شيبان و شملال، 2018-2019، الصفحات 23-24)

أ-يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، المخزونات بأنها أصول :

1- يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط

2- قيد الإنتاج لغرض البيع.

3-على شكل مواد و لوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات .

يتم الاعتراف بعنصر من عناصر المخزونات في محاسبة المؤسسة إذا:

1- ارتبط انتقال المزايا والمخاطر المتعلقة بملكية هذا العنصر للمؤسسة.

2- إذا تحصلت المؤسسة على رقابة هذا العنصر.

3- إذا استطاعت المؤسسة تقدير تكلفة هذا العنصر بمصداقية .

4 - إذا قدرت المؤسسة استفادتها من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بملكية هذا العنصر .

ب- القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية. (ابو نصار و حميدات، 2012، صفحة 66)

ج -صافي القيمة التحصيلية : هي سعر البيع المقدر في السياق العادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكلفة المقدرة للانجاز والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع.

د-تكاليف شراء المخزون: تشمل هذه التكلفة ثمن الشراء و الضرائب و الرسوم الجمركية، وأية ضرائب أو رسوم أخرى على المشتريات و تكلفة النقل و التخليص وأية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة باقتناء تلك المشتريات. و يستبعد أية مردودات للمشتريات و الخصم التجاري. ويمكن أن تشمل تكلفة المخزون فروق العملة الأجنبية إذا تمت عملة الشراء بالعملة الأجنبية. (علاوي، بدون سنة نشر، صفحة 216)

و- تكاليف التحويل: وهي التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل : الأجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير مباشرة المحملة بشكل منظم على وحدات الإنتاج، سواء كانت ثابتة أم متغيرة، و التي تم إنفاقها من أجل تحويل المواد الأولية إلى بضاعة جاهزة.

و-التكاليف الأخرى: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه و ظروفه الحالية، مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات العملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

هـ-التكلفة التاريخية: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها. أو هي مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه الانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

ي-التكلفة الحالية: مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي وهو مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازما لتسوية التزام في الوقت الحالي.

ع-دائرة الاستغلال: الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل ضمن مسار استغلالها و إنجازها في شكل أموال الخزينة

غ- تكاليف الاقتراض : هي الفوائد و التكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال. (حماد، 2003، صفحة 13)

خامسا:**المعلومات الواجب الإفصاح عنها**

إن المعيار يفرض على المؤسسة تقديم معلومات التالية من خلال ملحق كشوفها المالية حول محاسبة مخزوناتها: (شيبان و شملال، 2018-2019، صفحة 27)

أ- كيفية وطرق محاسبة وتقييم المؤسسة لمخزوناتها.

ب- قيمة المخزونات التي قومت حسب قيمتها الصافية القابلة للتحصيل.

ج - مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزونات المسجل وكيفية تحديدها .

د - القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي.

هـ- تكلفة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

و- مبلغ استرجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

المطلب الثاني:المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي scf

أولا: **تعريف النظام المحاسبي المالي**

لقد جاء القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/ 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47 ليحدد لنا مفهوم المحاسبة المالية و إطارها التصوري الذي ينص في مواده (3-6-7-8-9) على أن:"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية،وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". (الجريدة الرسمية الجزائرية،2007،صفحة04)

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المعترف بها عامة. ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

كما صدر القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في25 مارس2009 العدد 19، ليحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.(قورين،2012،صفحات271-272)

*ثانيا:**مفاهيم أساسية للمخزونات حسب النظام المحاسبي المال**ي:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،2002،صفحة02)*

أ- تكلفة المخزونات:

المادة 123-2: تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لايصال المخزونات الى المكان وفي حالة التي توجدعليها:

1-تكاليف الشراء

2-تكاليف التحويل

3-مصاريف العامة ،مصاريف المالية،والمصاريف الادارية المنسوبة مباشر الى المخزونات

ب- حساب تكلفة المخزونات

تحسب هذه التكاليف إماعلى اساس التكاليف الحقيقية وإما على أساس التكاليف المحددة مسبقا التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية .

المادة 123-3 عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامةللتقييم فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة الشراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب وقت تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

المادة123-4:في حالة ما أذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة الإنجاز ،فإن الأصول في شكل مخزون(من غير التموينات)يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية .

ج-طرق تقييم المخزونات :

المادة 123-5: عملا بمبدأ الحيطة ،فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية .

تدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون .

المادة 123-6:يتم تقييم السلع المتعارضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد عندا بإعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج(FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة .

المطلب الثالث:المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي02IASوالنظام المحاسبي المالي SCF في المعالجة المحاسبية للمخزونات

سوف نقوم بمقارنة المعالجة المحاسبية للمخزونات من خلال ما جاء به كل من المعيار المحاسبي الدولي IAS02 والنظام المحاسبي الماليSCF فيما يتعلق بتعريف المخزونات وتقييمها وتسجيلها نسجل ما يلي : (شيبان و شملال، 2018-2019، صفحة 17)

أ- اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس التعريف مقارنة بتعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02؛

ب- بخصوص تقييم المخزونات اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس المرجعية المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي باعتبار ما هي مكونات التكلفة واعتماد التكلفة الحقيقية أو التكلفة المعيارية في التقييم وتصحيحها بصفة دورية وهو ماجاء صراحة في المعيار المحاسبي الدولي.

ج-اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو الوارد أولا الصادر أولا في تقييم الإخراجات شأنه في ذلك شأن المعيار المحاسبي الدولي.

د-اعتمد النظام المحاسبي المالي مفهوم التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز أيهما أقل لتقييم المخزونات بنفس الكيفية التي نص عليها المعيار الدولي رقم 02.

هـ-استناد إلى مبدأ الحيطة والحذر اعتمد النظام المحاسبي مفهوم تدهور قيم المخزونات وتسجيله كعبء في جدول النتائج كما هو عليه الحال بالنسبة للمعايير الدولية.

و-بخصوص مدونة الحسابات إعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من الحسابات تشمل مختلف عناصر المخزونات في حين لا تنص المعايير على أرقام الحسابات.

يؤكد المعيار المحاسبي الدولي رقم 02على ضرورة إدماج الأعباء الثابتة في تكلفة الإنتاج بالرجوع إلى مستوى النشاط العادي في حالة نقص النشاط ليكون تقييم المخزون مستقل عن تذبذب النشاط في حين النظام المحاسبي المالي لم يتحدث عن نقص النشاط بخصوص الأعباء الثابتة .

ع-تكاليف الشراء:لقد حدد النظام المحاسبي المالي تكلفة الشراء في (المشتريات ،المواد القابلة للإستهلاك ، المصاريف المرتبطة بالمشتريات)أماالمعيار IAS02 فقد فصل أكثر في هذا الجانب حيث تكاليف الشراء تشمل على سعر الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى غير المستردة ،مصاريف النقل ، الشحن وأية مصاريف أخرى. (قورين، 2015، صفحة 17)

المبحث الثالث: الطرق والعوامل المؤثرة في تقييم المخزون السلعي.

تختلف العوامل وراء قيام الإدارة بالتلاعب بالطرق المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل باختلاف مدى استقرار دخل المؤسسة واعتقاد الإدارة بأنه يتماشى من عدمه مع توقعات مستخدمي القوائم المالية، فضلا عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى اشتراكها في ملكية المؤسسة وغيرها من العوامل الأخرى المتعلقة بالمناخ العام الاقتصادي و الاجتماعي و التشريعي بالدولة . فعندما يختار المحاسب طريقة من طرق تقييم المخزون سواء طريقةFIFO أو طريقة CUMP فإنه يختارها تحت ظروف و عوامل معينة لذا سنتطرق إلى أهم العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون على النحو التالي:

المطلب الأول: طرق تقييم المخزون السلعي

هناك مجموعة من الطرق التي يتم الاعتماد عليها في تقييم الإخراجات من المخزونات والتي سوف نتطرق لها فيما يلي:

أولا: **طريقة التميز المحدد:** تستخدم هذه الطريقة في تقييم المخزون السلعي للأصناف من السهل تمييزها عن بعضها البعض، سواء من حيث الشكل ، ومصدر الشراء ، وتاريخ الشراء، أو أي علامات مميزة أخرى تمكن من خلالها التعرف على تكلفة الشراء، وغالبة تستخدم هذه الطريقة في المنشأة التي تتعامل في عدد محدد من الأصناف ذات القيمة العالية. ويتم تسعير وتقييم المخزون السلعي بناء على هذه الطريقة على أساس التكلفة الفعلية الشراء الوحدة من الصنف، مثلا إذا تبين أن رصيد المخزون التي يجب تقييمه يصل إلى 2500 وحدة وتمييزها إلى أربعة مجموعات. (عبد الله، 2018، صفحة 41)

أ–الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة: أن المشكلة الأساسية في استخدامها في صعوبة تحديد فئة سعر تكلفة الشراء التي تنتمي إليها الوحدات المخزنة، إذا كانت هنالك صعوبة التمييز بين الأصناف المخزنة وكذلك كثرة الأصناف بشكل يصبح من الصعب عملية تصنيفها إلى فئات حسب تكلفة الشراء. (ابو نصار و حميدات، 2012، صفحة 65)

ثانيا– **طريقة الوارد أولا يصرف أولا : (First in First Out)**

هذه الطريقة يتم بموجبها تسعير الوحدات المنصرفة وهي تعني أن تسعير كل كمية تصرف من المخازن تقوم بأقدم الأسعار الموجودة في المخازن حسب ترتيب فترة شرائها أي المواد بأقدم الأسعار هي الأولى بالصرف للعمليات الإنتاج، وعلى ذلك فإن سعر المواد المنصرفة قد يكون على أساس أقدم الأسعار وفي حالة إرجاع جزء من المواد التي سبق منها إلى المخازن مرة أخرى بنفس السعر الذي يسبق أن صرف به. (عبد الله، 2018، صفحة 41)

يرى أصحاب هذه الطريقة أن الوحدات تحت التشغيل في إنتاج المرحلة خلال الفترة ولا تندمج مع باقي عناصر إنتاج المرحلة بل تبقى مستقلة حتى يتم إنتاجها وتصل إلى 100% بالنسبة لجميع عناصر التكلفة. (عس و الخلف، 2012، صفحة 162)

طريقة الوارد أولا صادر أولا تعني أن الأسعار والكميات التي تصرف من المخازن بأقدم الأسعار الموجودة في الشراء والوحدات التي لم يكتمل تشغيلها خلال فترة التشغيل تكون مع باقي العناصر وهي عناصر للإنتاج وتكون مستقلة حتى أن تصل إلى كامل الصنع.

أ–خطوات طريقة الوارد أولا يصرف أولا: (عبد الله، 2018، صفحة 44)

1- تحدد مستوى الإنجاز الذي وصلت إليه الوحدات تحت التشغيل في أول المدة بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكلفة.

2- تبقى وحدات التشغيل في أول المدة محتفظة باستقلاليتها وستنتج الإنتاج المعادل لها على أساس ما تحتاجه من إكمال إلى الوصول إلى 100% للعنصر.

3- لا تحلل تكلفة الوحدات تحت التشغيل في أول المدة إلى عناصرها وبالتالي لاتضاف هذه التكلفة إلى ما يقابلها من عناصر تضاف إلى المرحلة خلال الفترة بل تبقى التكلفة بهذه الوحدات قائمة بذاتها ويحدد ما يلزم لإتمام هذه الوحدات من تكاليف في الفترة الحالية.

4- يتم احتساب تكلفة الوحدة من الإنتاج المعادل بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكلفة المضافة إلى المرحلة خلال الفترة.

5- تحدد تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة والمرحلة التالية وهذا يشمل كلفة الوحدات التي كانت تحت التشغيل في أول الفترة.

ثالثا:**طريقة الوارد اخيرا يصرف أولا: (Last in First out)**

تلجأ هذه الطريقة في تقييم المخزون اتجاها مخالفا لطريقة الوارد أولا يصرف أولا ، حيث يتم تقييم المخزون المنصرف على أساس تكلفة أحدث طلبية تسلمها المنشأة، أما المخزون المتبقي في نهاية العام فيتم تسعيره على أساس تكاليف الطلبيات التي تم تسلمها من قبل في ضوء الكمية المتوافرة من هذا المخزون، ورغم أن التقييم على أساس الوارد أخيرا يصرف أولا يعكس التكلفة الحقيقية للمواد المنصرفة أو البضاعة وقت استخدامها، فإنه يعاب عليه عدم إظهار الأرباح الحقيقية للمنشأة في حالة تغير الأسعار هبوطا أو صعودا، وفي ظل الاتجاه الصعودي لمعدلات التضخم يتوقع أن تكون أسعار المنتجات المشتراة أخيرا أعلى من أسعار مثلها المشتراة في الفترة السابقة، مما يعني أن أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا يترتب عليه إرتفاع الرصيد المتبقي من المخزون ليصبح مع مرور الزمن بعيد عن الأسعار الجارية وهذه فجوة سوف تطبق في أسلوب الوارد أولا صادر أولا، الأرصدة القديمة من المخزون تستخدم أولا ما يقلل من حد الفرق بين القيمة الدفترية للمخزون المتبقي وقيمته السوقية. (هندي، 2009، الصفحات 349-350)

رابعا:**طريقة متوسط التكلفة المرجح (CUMP)**

تهدف هذه الطريقة إلى حساب التكلفة وفق طريقة الوسط الحسابي المرجح بالكميات، كما يلي:

$CMP = \Sigma pxq / \Sigma q$ حيث أن مبدأ حساب التكلفة الوسطية المرجحة لا يختلف من خلال الحالات الثلاثة التي تتضمنها هذه الطريقة والتي سيتم عرضها فيما يلي، لكن المعلومات المأخوذة بعين الاعتبار عند الحساب هي التي ستختلف من حالة إلى أخرى (عيساوي، 2017، صفحة 52)، والحالات الثلاثة تتمثل في ما يلي:

أ-التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول: تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بسيطة وسهلة الاستعمال، ويفضل استخدام هذه الطريقة في حالة تميز المخزون بتقلب أسعاره ، وبموجب هذه الطريقة يتم تقييم المخزونات (المواد، المنتجات) الصادرة من المخازن على أساس احتساب المتوسط لتكلفة الوحدة الواحدة من المواد الصادرة، وتحسب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بالعلاقة التالية: (عرقابي، 2017-2018، صفحة 51)

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول =(تكلفة المخزون المتبقي + تكلفة الإدخال الجديد) /(كمية المخزون بالمتبقي + كمية الإدخال الجديد)

ب-التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات فقط: وفقا لهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة، 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 بالعلاقة التالية: (بدار، 2015-2016، صفحة 29)

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات = تكلفة الإدخالات /كمية الإدخالات

ج-**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 بالعلاقة التالية: (طبابية، 2015، صفحة 47)

التكلفة الوسطية المرجحة للفترة = (تكلفة مخزون أول مدة + تكلفة إدخالات الفترة) / (كمية مخزون أول مدة + كمية إدخالات الفترة)

وتتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في النقاط التالية: (عرقابي، 2017-2018، صفحة 53)

1-عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة.

2-تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة.

3-تظهر مخزون آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة.

4-تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء المخزون متقلبة صعودا وهبوطا

5-طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.

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

جدول رقم01: مزايا وعيوب طرق تقييم المخزون السلعي.\

الطريقة	المزايا	العيوب
طريقة الوارد أولا صادر أولا 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 أخيرا صادر أولاLIFO	- تحقق وفرات ضريبية - مقابلة التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير قياس أفضل للدخل - تحسين التدفقات النقدية. - وقاية الأرباح المستقبلية من الانخفاض .	- الأرباح المنخفضة بالمقارنة مع الوفرات الضريبية . - تقويم المخزون بأقل من اللازم نتيجة قدم الأسعار. - عدم قياس دخل التكلفة الجارية .

		– إفساد عائدات الشراء.
طريقة متوسط التكلفة المرجحةCUMP	– تتميز بالسهولة في التطبيق لأن جميع المواد المخزنة سوف تسعر بسعر موحد. – تخفيض أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية	– تأجيل عملية التسعير عل نهاية المدة باعتبارها أفضل طريقة وبالتالي التأثير في توفير المعلومات – لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني لتوريدات من السلع .

المصدر : (عمومن، 2018-2019، صفحة 18)

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تقييم المخزون السلعي

الفرع الأول: العوامل الداخلية

يقصد بالدوافع الداخلية تلك الدوافع التي تنبع من داخل المؤسسة، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم المؤسسة وربحيتها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية، فضلا عن خطة حوافز الإدارة ويمكن استعراض هذه الدوافع كما يلي:

أولا: **هيكل الملكية**

عندما تكون الملكية مشتتة تتجه رقابة المساهمين لأن تكون ضعيفة نتيجة الإشراف الضعيف لهم فلن يهتم المساهمين بالإشراف نتيجة تحملهم تكاليف تفوق المنافع التي يحصلون عليها وعندما تكون الملكية ممركزة يمكن أن يؤدي الدور المهم لكبار المساهمين في الإشراف على الإدارة لذلك يعد تشتت الملكية وتركزها أحد المظاهر التي تدرس ضمن محال اختيار السياسات المحاسبية ومنها قرار اختيار سياسة تقييم المخزون لضمان حماية حقوق الأقلية من المساهمين بما يبرز ذلك في تقييد السلوك النفعي للإدارة التي يتولها عادة كبار المساهمين و المستثمرين والذين يمثلوا إحدى الضغوطات التي تؤثر على تعدد البدائل والطرق المحاسبية في المؤسسة بسبب رغبتهم في اجتذاب أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال للاستثمار داخل مؤسستهم وتحقيق مصالحهم الذاتية على حساب أصحاب الأقلية من المساهمين. (بلعور و قطيب، 2016، صفحة 350)

ثانيا:**نوع القطاع**

تتعدد أنواع المخزونات بتعدد طبيعة نشاط المؤسسية، فالمؤسسة التجارية تقوم بشراء السلع من أجل إعادة بيعها على حالها وبالتالي فأهم عنصر في مخزوناتها هو البضاعة، أما المؤسسة الصناعية فتقوم عادة بشراء مواد أولية من أجل تصنيعها وبيعها في شكل منتج تام الصنع أو نصف مصنع، والمؤسسة الخدماتية لها مخزون خاص يختلف عن مخزون المؤسسات الأخرى، هذا الاختلاف في القطاع يؤدي إلى اختلاف في تكاليف المخزون حسب كل قطاع، فالقطاع الصناعي له تكاليف كبيرة مقارنة بالقطاع التجاري والخدمي على التوالي ، لذا فنوع القطاع له تأثير كبير على اختيار السياسات المحاسبية ومنها سياسة تقييم المخزون والتي تتفاوت حسب حجم التكاليف للمخزون في كل قطاع. (بلعور و قطيب، 2016، صفحة 352)

ثالثا:**حوافز الإدارة**

يقوم هذا الدافع على فكرة أن إدارة المؤسسات سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية، ويتفق هذا الدافع مع نظرية الوكالة والتي ترتكز على أن الإدارة دائما تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية عن طريق التأثير على الأرباح السنوية من خلال التلاعب بالطرق المحاسبية المطبقة. (عمومن، 2018-2019، صفحة 20)

رابعا:**حجم المؤسسة**

تميل المؤسسات الأكبر حجما إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح ، حيث تتعرض المؤسسات كبيرة الحجم عادة إلى ما يعرف بمفهوم الحساسية السياسية لأنها محط أنظار الحكومات والرأي العام لتشعب علاقاتها واتساع رقعة نشاطها.

ومن ناحية أخرى نجد المؤسسات صغيرة الحجم تتجنب اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح لأن ذلك قد لا يمكنها من زيادة رأسمالها أو الحصول على مزيد من القروض أو المنافع الأخرى ويلاحظ مما سبق أنه كلما زاد حجم المؤسسة كلما زادت الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب في السياسات والطرق المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل . (ابراهيم، 2006، صفحة 11)

خامسا: **هيكل التمويل (نسبة المديونية)**

إن المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة المديونية يكون المديرون فيها ميالين إلى اختيار الطرق والسياسات لتقييم المخزون التي تؤدي إلى زيادة الأرباح للتخفيف من التكاليف الناتجة عن اتفاقيات عقود المديونية ..

سادسا:ربحية المؤسسة

يعتبر حجم الأرباح المحققة والمتوقعة من المؤسسة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة المؤسسة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، فكلما زادت أرباح المؤسسة كلما كان لها فرصة أكبر في ممارسة تمهيد الدخل والعكس صحيح بينما يصعب على إدارة المؤسسة القيام بذلك إذا كانت المؤسسة تحقق خسائر متتالية أو كانت أرباحها منخفضة إلا في حدود ضيقة وبالنسبة لبعض الأمور البسيطة لتحسين صورة المنشأة أمام الأطراف ذوى العلاقة ولو بقدر ضئيل، لأن عدم التدخل في مثل هذه الظروف قد يدفع الموردين إلى الإحجام عن التعامل الآجل مع المنشأة وأيضا إحجام المقرضين عن إقراضها . (عمومن، 2018-2019، صفحة 22)

الفرع الثاني: العوامل الخارجية

تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجية عن إرادة المنشأة والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وتنحصر هذه الدوافع فيما يلي :

أولا:**المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية:**

وتسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للمؤسسة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة فهي تعطي الفرصة أمام إدارة المؤسسة لممارسة تمهيد الدخل. ولكن يجب ألا يغيب عن الأذهان أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس دائما تقديم قوائم مالية مضللة وإنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحا وشفافية . (ابراهيم، 2006، صفحة 12)

ثانيا:**المدفوعات الضريبية**

إحدى الطرق المستخدمة لتخفيض مدفوعات الضرائب هي طريقة تقويم المخزون السلعي التي تؤدي إلى إحداث تغيرات في التدفقات النقدية للمؤسسة، ففي فترات التضخم عادة ما تستخدم المؤسسات طريقة FIFO لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية، في المقابل نجد أن استعمال طرق أخرى مثل طريقة CUMP تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر بالقوائم المالية مما يؤدي إلى تخفيض مدفوعات الضرائب وزيادة التدفق النقدي للمؤسسة. (بلعور و قطيب، 2016، صفحة 351)

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق تعرفنا بشكل عام على مفهوم المخزونات ومدى أهميته في المؤسسة الاقتصادية من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم فيها وحمايتها لما تحققه من استقرار للمؤسسة وكذلك من وفرات اقتصادية ، كما وضحنا طرق تقييم وجرد المخزونات مع الأخذ بعين الاعتبار لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمخزونات والتي تتجلى في المعيار الدولي رقم02.

ان المخزون هو شريان المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة التجارية بصفة خاصة، إذ بدون تسيير امثل للمخزون لايمكن للمؤسسة مواصلة نشاطها في بعض الحالات الخاصة كانعدام المواد الأولية.

الفصل الثاني

تقديم عام للقوائم المالية

تمهيد:

في ضوء التطورات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري، وعملا على تشجيع وجذب الاستثمار الحقيقي والمالي بات من الضروري توفير أسس وقواعد، ومفاهيم محاسبية موحدة للمؤسسات بكافة أشكالها القانونية، ومختلف أحجامها ونشاطاتها، لهذا أصبح من الضروري أن تنتهج المؤسسات الجزائرية النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من أجل الوصول بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى إعداد، وتحليل القوائم المالية بكل شفافية، وإفصاح تام على المعلومات التي يمكن أن يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في بناء القرارات وتعتبر بداية 2010 هي الانطلاق الرسمي لإعداد قوائم وفق مبادئ المحاسبة التي نص عليها القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يهدف إلى تحقيق قراءة موحدة للقوائم المالية دوليا.

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

- **المبحث الأول**: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.
- **المبحث الثاني**: عرض وتحليل القوائم المالية.
- **المبحث الثالث**: تقييم عناصر القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

تعد القوائم المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي ،يقوم على مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات والبيانات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة .

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها.

الفرع الأول: **تعريف القوائم المالية**

هناك الكثير من التعاريف عن القوائم المالية ، نذكر منها :

عرفت القوائم المالية على أنها: أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنظمة خلال السنة المالية مرتبة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع المالي المنظمة من حيث المديونية و الوالدتين وهناك قوائم تقيس صافي الدخل من حيث الايرادات و المصروفات وأخرى تقيس تدفقات النقدية من تدفقات داخلة وأخرى خارجة.(بن قنونة، 2014-2015، صفحة 34)

كما يمكن القول على أنها وسيلة أساسية للابلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تظهر المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، و يمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.(عبد الحليم، 2014-2015، صفحة 3)

وعرفت كذلك على أنها مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الاموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والاداء المالي من أجل اتخاذ القرارات.(زين، 2014-2015، صفحة 20).

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص القوائم المالية على أنها مجموعة من الحسابات يقوم بتحضيرها المحاسب لاظهار الحالة المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، عادة تكون سنة وغاية من تحضيرها هو اظهار الحالة المالية الدقيقة للمؤسسة لتسهيل اتخاذ القرار.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن الميزانية للمؤسسة، والتي تكون مفيدة لغالبية المستخدمين عند

اتخاذ القرارات الاقتصادية حيث تتلخص أهداف القوائم المالية في ما يلي:

أ-تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ أو التوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات وذلك من خلال دراسة وتقويم درجة سيولة الوحدة الإقتصادية وقدرتها على الوفاءبالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل [قائمة التدفقات النقدية]. (قاسمي، 2014-2015، صفحة 50)

ب- بالإضافة للمعلومات الواردة في القوائم المالية تفيد المعلومات الأخرى الواردة في الملاحق والإيضاحاتالمتممة للقوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وخاصة توقيت واحتمال توليد هذهالتدفقات. (أحمد لطفي، 2008، صفحة 77)

ج- تهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية للمؤسسة التيتفيد مستخدميها في اتخاذ القرار، كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها. (قاسمي، 2014-2015، صفحة 50)

د- توضح القوائم المالية نتائج عمل الإدارة ومدى كفاءتها في استغلال الموارد الموضوعة في عهدتها، ممايساعد قراء أو مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم بشكل صحيح. (القاضي و حمدان، 2008، صفحة 273)

هـ--توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لإستخدامها في إتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية. (قاسمي، 2014-2015، صفحة 50)

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية ومكوناتها

تتمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتها ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوفات التفصيلية، ولكي تعبر هذه القوائم عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص، وقد نصت عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الاول :**الخصائص النوعية للقوائم المالية**

يمكن تصنيف خصائص قوائم مالية المفيدة للمستخدمين الى اربع خصائص: قابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة.

أ-قابلية للفهم:ينبغي ان تكون المعلومات سهلة الفهم من طرف المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة أساسية بالأعمال والأنشطة الاقتصادية . (بن قنونة، 2014-2015، صفحة 36)

ب-الملاءمة:لكي تكون المعلومة مفيدة من وجهة نظر المستخدم لها يجب أن تكون ملائمة لإحتياجات اتخاذ القرارات الأقتصادية . (زوينة، 2013-2014، صفحة 49)

ج-الموثوقية(بن عمر، 2014-2015، صفحة 16): يجب أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء المادية والتحيز وغير مضللة وبالتالي يجب أن تمثل المعلومات بأمانة المعاملات والأحداث الأخرى ،وتتضمن الصفات التالية:

1-التمثيل الصادق

2-**جوهر فوق الشكل** ج-**الحياد**

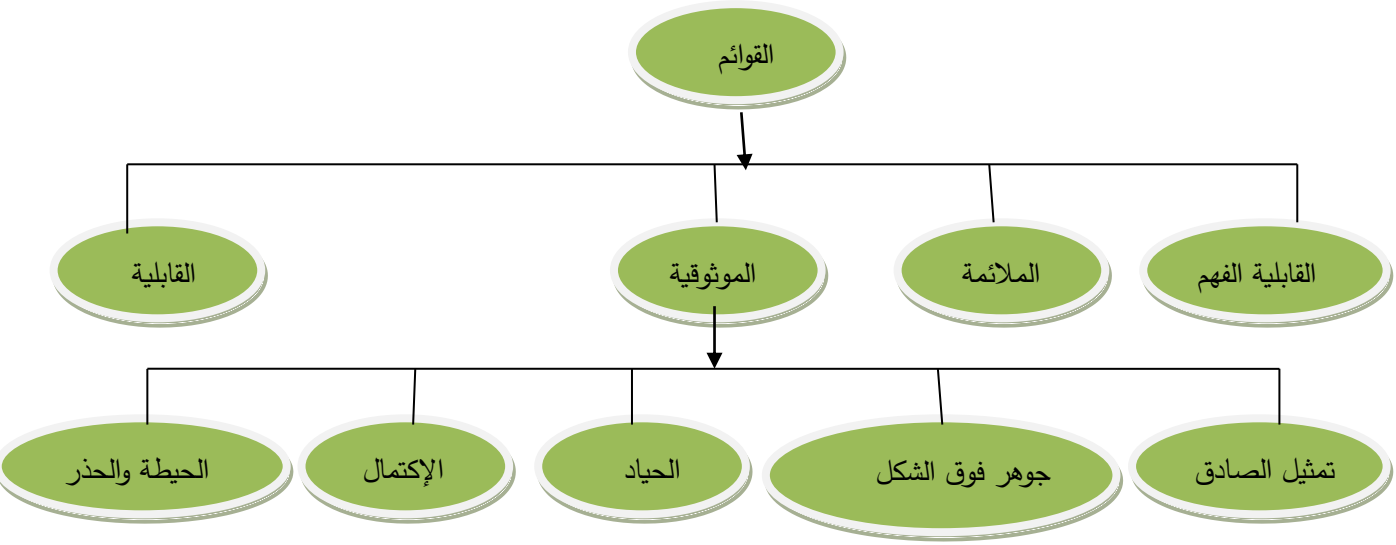
3-**الحيطة والحذر**

4-**الاكتمال**:

د-القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع قوائم المالية للمنشات الأخرى. (حماد، موسوعة معاييرالمحاسبة، 2003، صفحة 114)

يمكن تلخيص خصائص القوائم المالية في شكل التالي:

شكل رقم03 :خصائص القوائم المالية .



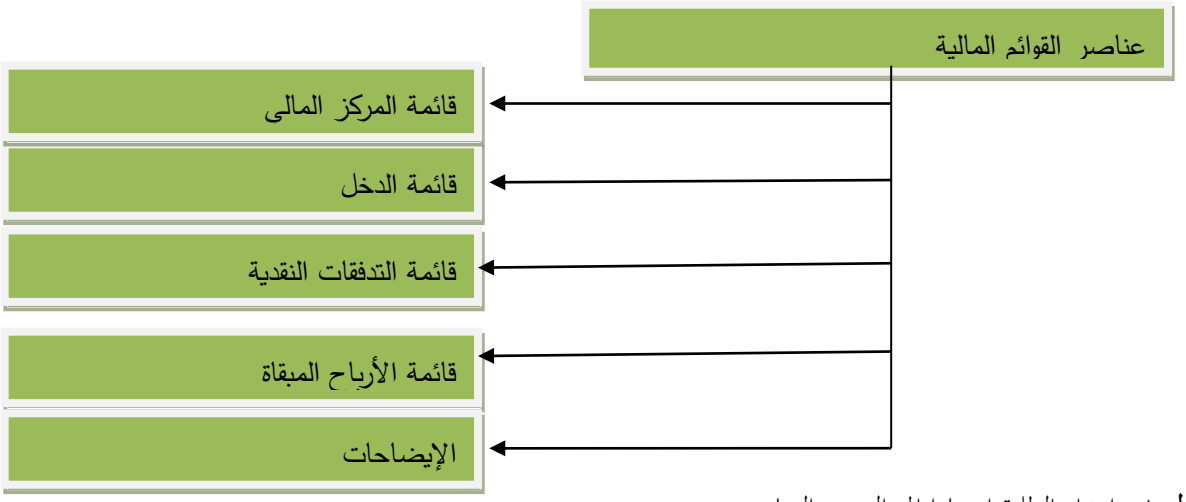
المصدر :إعداد الطلبة إعتمادا على المعلومات السابقة .

الفرع الثاني:**مكونات القوائم المالية**

تفاوتت أهمية القوائم المالية عبر تاريخ الممارسات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية، ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين القوائم المالية الأخرى من حيث الأهمية منذ القرن السابع حتى بدايات القرن العشرين، باعتبار أنها تعكس المركز المالي للشركة بالصورة القانونية التي كانت سائدة ذلك الوقت، والتي كانت تعتقد أن الميزانية هي أفضل ضمان لسداد الإلتزامات اتجاه الآخرين، إلا أن وجهة النظر هذه تراجعت لصالح قائمة الدخل منذ تشكيل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وازدياد دور المنظمات و الإتحادات المهنية المحاسبية. وقد أشارت لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن من المهم جدا عرض صافي الدخل بشكل دقيق ومتوازن قدر الإمكان، دون زيادة أو نقصان في البيانات،ومعالأهمية المتزايدة لقائمة الدخل، أخذ ينظر إلى الميزانية العمومية كصلة وصل بين قائمتين متتاليتين. ومنذ ذلك الحين وحتى تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية في عام 1973، تم التعامل مع قائمة الدخل باعتبارها الأكثر أهمية لأنها تقدم معلومات ذات علاقة بتقييم أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح، وهو الضمان الأساسي لضمان سداد القروض وأعبائها، وتغير هذا الحال بجهود مجلس معايير المحاسبة المالية الذي أعطى درجة أهمية متساوية لمجموع القوائم المالية الأساسية الأربع المتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية. ويجب أن تكون هذه القوائم مترابطة ومتكاملة إذا أريد لها أن تؤدي دورها بالشكل الصحيح، ويأتي هذا الترابط كنتيجة لأنها تخضع العملية القياس نفسها، مثل القياس وفق التكلفة التاريخية أو غيرها، ونتيجة لتطبيق القيد المزدوج على عمليات المنشأة كافة، وهي مكملة لبعضها البعض، فهي تعكس معلومات متنوعة ومختلفة عن المنشأة الإقتصادية والعمليات المالية التي تخصها، وبالتالي فإن أية قائمة مالية من هذه القوائم لا تستطيع أن تعكس صورة واضحة عن حال المنشأة بمفردها، والمستخدم يحتاج لجميع هذه القوائم التشكيل صورة واضحة عن هذه المنشأة. (زوينة، 2013-2014، صفحة 51)

يمكن تلخيص مكونات القوائم المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم04:عناصر القوائم المالية



المصدر:إعداد الطلبة إستنادا الى العنصر السابق

المطلب الثالث:أسس وإعتبارات إعداد القوائم المالية.

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) على عدة أسس يجب الإنطلاق منها عند إعداد القوائم المالية وهي :(حمدان و قاضي، 2007، صفحة 288)

الفرع الأول:**أسس إعداد القوائم المالية.**

أ-العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية:

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي و الأداء المالي و التدفقات المالية للمنشأة ، وفي حالات نادرة جدا قد تجدر الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا ، و نجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا، و في هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي :

1-أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادلا لمركز المالي للمنشأة و أداءها المالي و تدفقاتها النقدية.

2-أن الإدارة قد طبقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل.

3-تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة و طبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة

4- الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة أو على الأصول و الخصوم أو حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة.

ب-السياسات المحاسبية:

السياسات المحاسبية هي المبادئ و الأسس و الأعراف و القواعد و الممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد و عرض القوائم المالية حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتعبة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من

اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة لذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعدادها.

ج–فرض إستمرارية المنشأة:

إعداد التقارير و القوائم المالية على أساس المنشأة مستمرة ، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، و ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك عندما تكون الإدارة على علم أثناء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية ، أي تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد.

د–المحاسبة على أساس الإستحقاق:

يتم الاعتراف بالعمليات و الأحداث عند حدوثها [و ليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها]، أي يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يتم الاعتراف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من ايراد و تتحمل ما يخصها من أعباء.

هـ–مبدأ ثبات العرض:

عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية، يجب الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية من ناحية الأسباب و أثر هذا التغيير على القوائم المالية.

و–مبدأ الحيطة والحذر:

قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة و الملازمة لكثير من الأحداث و الظروف ، مثل الديون المشكوك فيها ، تقدير العمر الإنتاجي للمعدات و الأصول ، عدد المطالبات و الكفالات التي يمكن أن تحدث.

و يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها و مدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة و الحذر عند إعداد القوائم المالية ، أي تبني درجة الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد ، و لا ينتج عنها تضخم للأصول و الدخل أو تقليل الالتزامات و المصروفات.

ي–القابلية للمقارنة:

يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية ، و في حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

الفرع الثاني : **الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.**

حدد المعيار الدولي رقم (1) بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها :(زوينة، 2013-2014، صفحة 65)

أ- تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع إليها عند طلب أي توضيحات،إضافة إلى أن هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة.

ب- ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح و تمثل جوهر الأحداث المالية.

ج- ثبات عرض و تصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية لأخرى، لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج أعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة .

د- تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية.

هـ- منع إجراء أي مقاصة بين بنود الدخل و المصروفات، ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي آخر أو كانت بنود الدخل و المصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية.

و- إن إجراء مقاصة على أسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية اتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط.

ي- ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة وإجراء المقارنة.

المبحث الثاني:عرض وتحليل القوائم المالية.

سمح تطور العلوم المالية بإثراء أدوات التحليل المالي وبإدخال مفاهيم جديدة لمؤشرات التوازن المالي ونسب المالية عبر عدة مراحل، من أبرزها التحول نحو نظام محاسبي مالي جديد ولعل أهم هدف تسعى إليه المؤسسة هو تحقيق العقلانية في التمويل وبالتالي تحقيق التوازن المالي بصفة مستمرة بين الأصول والخصوم مراعية في ذلك ترتيب الأصول حسب درجة السيولة من جهة، واهتمامها بمدى إستحقاقية الخصوم من جهة أخرى .

المطلب الأول :عرض و تحليل الميزانية (قائمة المركز المالي).

الفرع الأول: عرض الميزانية (قائمة المركز المالي).

أولا:**مفهوم الميزانية** :

تعريف قائمة المركز المالي : وفقا للمعيار الدولي رقم (01) : تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية، وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية، في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع المحاسبة، التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها. (الأزهر، 2009)

كما تعرف حسب النظام المحاسبي المالي : حسب المادة33من المرسوم التنفيذي 08-156المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه:تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر القوائم المالية الأصول وعناصر الخصوم ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين عناصر الجارية والعناصر الغير الجارية ،حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم حسب درجة إستحقاقيتها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين عناصر المتداولة وغير المتداولة.

ويمكن تعريفها أيضا بأنها كشف بالأرصدة التي تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل، أو قائمة تتضمن الحسابات الحقيقة المتعلقة بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية

في تاريخ معين. (الجعارات، 2008، صفحة 113).

ثانيا:**عناصر الميزانية:**

يمكن تقسيم عناصر الميزانية التي يتم عرضها إلى: (الأنصاري، 2006، صفحة 118):

أ- الأصول: تعتبر الأصول عن أهم إستخدامات الأموال والموارد التي تمتلكها المؤسسة في تاريخ معين،والتي تعتمد المؤسسة لتوليد الإيرادات الداخلة في المستقبل.

إذن الأصول موارد تنتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المؤسسة كنتيجة الأحداث السابقة، أو نتيجة لمجموعة من الأحداث والظروف الأخرى (الجعارات، 2008، صفحة 114)، ويأخذ جانب الأصول في الميزانية (**أنظر الملحق رقم01**)

من خلال الشكل الموجود في الملحق رقم01 نلاحظ أن جانب الأصول في الميزانية ينقسم إلى:(الحجاوي و نعوم، 2007، صفحة 205)

1-الأصول الغير المتداولة (الاصول الثابتة): هي موارد إقتصادية تستخدمها المؤسسة في عملياتها التشغيلية ولها عمر إنتاجي لأكثر من فترة مالية واحدة، بدورها تنقسم الى:

-**الأصول الثابتة الملموسة:** وهي الأصول الثابتة ذات الكيان المادي الملموس، مثل: الأراضي، المباني، الأثاث، السيارات، المعدات، التركيبات، والآلات الحسابية .... الخ

-**الأصول الثابتة غير الملموسة:** وهي الأصول الثابتة التي ليس لها كيان مادي ملموس، أو يصعبالإستدلال على قيمتها من وجودها المادي، رغم أنها تستخدم في تشغيل أنشطة المؤسسة، مثل: حقالاختراع، العلامات التجارية، وشهرة محل.

2- الأصول المتداولة: وتعرف ايضا بالموجودات وهي عبارة عن موجودات المؤسسة التي تتحقق لها الإيرادات ويتم تداولها بإستمرار حسب طبيعتها، وتختلف قيمة هذه الأصول في المؤسسة بين حين وأخر، بسبب كمياتها أو إنخفاضها وتختلف في سيولتها أو سرعة تحويلها إلى نقد من أصل الأخر مثل أوراق القبض، النقدية، الاوراق المالية قابلة لتداول، المخزون.

3- الأصول الأخرى : وهي الأصول التي لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة وغير المتداولة، مثل:المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مقدما،..... إلخ.

ب- الخصوم : هي منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلا في شكل التزام قائم بالفعل علىالوحدات المحاسبية، من خلال تحويل الأصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث وقعت فيالماضي، ويظهر جانب الخصوم في الميزانية حسب **الملحق رقم 02**

من خلال الملحق رقم02 نلاحظ أن الخصوم في الميزانية تنقسم إلى (الدهراوي ك.، 2006، صفحة 126):

1-حقوق الملكية : يعتبر هذا القسم الخاص بحقوق الملكية في الميزانية من أهم الأقسام لما تحتوي من بيانات تفصيلية عن حق المساهمين.

ويحتوي هذا القسم عادة على ثلاث بنود :

- رأس مال الأسهم (القيمة الأسمية للأسهم رأس المال) .

-رأس مال الاضافي (المبالغ المسددة زيادة عن القيمة الأسمية).

-الأرباح المحتجزة (الأرباح التي يحتفظ بها دون أن توزع على المساهمين) .

2-الخصوم المتداولة : وتمثل الخصوم المتداولة المبالغ المستحقة عن المؤسسة خلال السنة المالية القادمة أو دورة التشغيل، وتضم عدة حسابات منها: الديون التجارية والأوراق الدفع والدفعات المقدمة من العملاء، التزامات القروض بما فيها الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل، الأجور والمصروفات المستحقة وهذه تمثل قيمة خدمة إستنفذت ولم تدفع تكلفتها حتى نهاية السنة، الضرائب المستحقة الضرائب المستحقة على الأرباح الخاصة بالسنة الجارية، حصص الأرباح المستحقة بعد أن يتم الإعلان عنها، المبالغ التي يجب دفعها خلال السنة المقبلة عن العقود الايجار الرأسمالية . (الرجيبي، 2013، صفحة 56)

3-الخصوم غير المتداولة: هي جميع مصادر التمويل الخارجية التي تحصل عليها المؤسسة بقصد تغطية

إحتياجاتها من الموارد المالية والتي تزيد مدتها عن سنة ، مثل: ديون أخرى غير جارية، الضرائب، ديون

مالية.....إلخ.

الفرع الثاني: تحليل الميزانية.

أولا:**الميزانية الوظيفية:** هي ميزانية تقوم على أساس إحصاء للموارد و الاستخدامات في المؤسسة، وفق مساهمتها في مختلف الدورات الاقتصادية، حيث تعبر خزينة المؤسسة في لحظة ما عن صافي الموارد و الاستخدامات و يقصد بالدورات الاقتصادية دورة الاستثمار دورة التمويل ودورة الاستغلال.(زغيب و ميلود، 2010، الصفحات 64-65)

ثانيا:**مكونات الميزانية الوظيفية** : تتكون الميزانية الوظيفية من :(مشقق، بدون سنة، صفحة 25)

لانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية الوظيفية: هناك عدة عناصر في الميزانية المحاسبية تحتاج إلى إعادة معالجة قبل وضعها في الميزانية الوظيفية :(زغيب و ميلود، 2010، الصفحات 66-67)

أ-جانب الأصول : تتكون كتل الأصول من قسمين :

1-الاستخدامات الثابتة :تتضمن كل التثبيتات التي تمتلكها المؤسسة معنوية، عينية و مالية.

2-الأصول المتداولة : و تتمثل في الاستخدامات المتداولة و هي الأصول غير الجارية من مخزونات وحسابات الغير المدينة و الحسابات المالية، تقيم الأصول في الميزانية الوظيفية بالقيمة الأصلية (الاجمالية).

ب- جانب الخصوم : تتكون الخصوم من قسمين :

1-الموارد الثابتة : تتمثل في رؤوس الأموال الخاصة مضافا لها الاهتلاكات و خسائر القيمة و الديون الماليةطويلة الأجل (الاقتراضات لدى مؤسسات القرض).

2-الخصوم المتداولة : تتمثل في الخصوم غير الجارية و هي الديون غير المالية من موردين و الديونأخرى.

ثالثا:**التحليل المالي باستخدام المؤشرات المالية:** إن تحليل القوائم المالية بواسطة المؤشرات المالية، يمكنمن دراسة مؤشرات التوازنات المالية للمؤسسة من خلال:

مؤشرات التوازن المالي: يعتبر التوازن المالي معيارا لتقييم الأداء المالي، كونه هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه باستمرار، من أجل تحقيق الأمان للمؤسسة، وتتمثل قاعدة التوازن المالي في أن الموارد المستخدمة لتمويل أصل أو استعمال ما (استثمارات، مخزون ، حقوق

) يجب أن تبقى تحت تصرف المؤسسة لفترة من الزمن على الأقل تكون مساوية لفترة ذلك الأصل، يستعمل المحلل المالي ثلاث مؤشرات تتمثل في:(مشقق، بدون سنة، الصفحات 27-25)

أ-رأس المال العامل: يعرف رأس المال العامل بأنه إجمالي الأصول المتداولة مطروحا منها إجمالي الخصوم المتداولة ، وهو رأس المال الفائض المستعمل أثناء دورة الاستغلال .

ويمكن تحليل رأس المال العامل من زاويتين للميزانية :

1-من أعلى الميزانية :وهو فائض من الأموال الدائمة بالنسبة للأصول الثابتة وتحسب بالعلاقة التالية :

-رأس المال العامل الأموال الدائمة أصول الثابتة = (الأموال الخاصة + الخصوم غير المتداولة)- الأصول الثابتة.

2-من أسفل الميزانية: وهو الفائض من الأصول المتداولة بالنسبة للديون قصيرة الأجل ويحسب بالعلاقة التالية:

- رأس المال العامل =الأصول المتداولة (الجارية)- الخصوم المتداولة

يمكن حصر ثلاث حالات لرأس المال العامل:

-رأس المال العامل موجب: وهو مؤشر إيجابي بالنسبة لقدرة المؤسسة على السداد، ويدل على أن المؤسسةتمول كل استثماراتها بالأموال الدائمة، فائض الأموال الدائمة المتبقي بعد تمويل كل الأصول الثابتة.

-رأس المال العامل معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث، حيث تمثل حالة التوافق التام في هيكل الموارد والاستخدامات، يظهر في حالات التسيير المثلي إلا أنه في بعض الأحيان تقع إضطرابات غير متوقعة، ينجم عنها مخاطر في الآجال القصيرة خاصة ما يتعلق بالقدرة على السداد.

-رأس المال العامل سالب: في هذه الحالة تكون الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الإحتياجات المالية الثابتة، أي أن درجة تحول الأصول المتداولة للمؤسسة أسرع من درجة استحقاقية ديونها القصيرة الأجل.

ب- إحتياج رأس المال العامل (BFR) : ينتج عن الأنشطة المباشرة للمؤسسة مجموعة من الاحتياجات المالية بسبب التفاعل مع مجموعة من العناصر أهمها المخزونات، حقوق العملاء، حقوق الموردين، الرسم على القيمة المضافة، يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط واسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتها، بالتالي يتوجب البحث عن مصادر أخرى لتمويل هذاالعجز وهو ما يصطلح عليه بالاحتياج في رأس المال العامل، يدرس احتياج رأس المال العامل في الأجل

القصير، حيث تصبح الديون القصيرة الأجل موردا ما لم يصل موعد تسديدها، وتسمى موارد الدورة، بينماالأصول المتداولة التي لم تتحول بعد إلى سيولة فتسمى إحتياجات دورة الاستغلال، ويضم BFR نوعين : (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 104)

1-إحتياج رأس المال العامل للإستغلال BFRex:مرتبط بنشاط المؤسسة النشاط العادي) ويحسب بإجراءالفرق بين استخدامات الاستغلال وموارد الاستغلال BFRex= Eex- Rhex.

2-**إحتياج رأس المال العامل خارج الاستغلال BFRHEX**: مرتبط بنشاط غير متكرر (استثنائي) ويحسب عن طريق الفرق بين استخدامات خارج الاستغلال وموارد خارج الاستغلال $BFRHEX = Ehex - Rhex$

كما يحسب الاحتياج رأس المال العامل بطريقتين كما يلي :

-**طريقة دراسة الميزانية** : وفقا لهذه الطريقة يتمثل احتياج رأس المال العامل في الفرق بين الأصول المتداولة ماعدا الخزينة و الديون قصيرة الأجل ماعدا السلفيات المصرفية ، ويعطي بالعلاقة التالية :

احتياج رأس المال العامل = احتياجات الدورة – موارد الدورة = (أصول متداولة – قيمجاهزة) – (ديون قصيرة الأجل – سلفيات المصرفية)

ويفسر رأس المال العامل كما يلي : (مشقق، بدون سنة، صفحة 29)

(BFR>0) يعني أن احتياجات التمويل لم تغطي كلية بموارد الدورة، وبالتالي البحث عن مصادرأخرى تزيد مدتها عن سنة لتغطية احتياجات الدورة، فهي بحاجة لوجود رأس مال عامل موجبلتغطية هذا العجز.

(BFR =0) موارد الدورة تغطي احتياجات الدورة، هنا يتحقق توازن المؤسسة، مع الاستغلال الأمثل للموارد.

(BFR<0)جميع احتياجات التمويل مغطاة بموارد الدورة، وبالتالي فالمؤسسة ليست بحاجة إلى موارد التمويل بل يجب على المؤسسة أن تفكر في استغلال الفائض في الاستثمار، وضعية مالية جيدة للمؤسسة.

طريقة رأس المال العامل المعياري : وضعها خبراء من المحاسبة بفرنسا، وهي أكثر دقة من سابقتيها، مبنية على وجود فوارق زمنية بين التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية .(محمد و اخرون، 2005، صفحة 116)

ج– **الخزينة TR**: عبارة عن مجموعة الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة الاستغلال، وهي تشمل صافيقيم الاستغلال، أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال ويمكن حسابها بعدةطرق هي:

الخزينة = رأس المال العامل – إحتياجات رأس المال العامل

الخزينة = خزينة الأصول – خزينة الخصوم

– التفسير المالي الحالات الخزينة : هناك ثلاث حالات للخزينة تتمثل في:

* **الخزينة موجبة (TR> 0)**: هذا يعني أن رأس المال العامل يفوق احتياج رأس المال العامل ، أي أن هناك توازن مالي ، يعني أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة .

* **الخزينة معدومة (TR = 0)**: يعني أن رأس العامل يساوي احتياج رأس المال العامل، والخزينة معدومة والمؤسسة هنا قامت بتغطية جميع ديونها بالسيولة المتوفرة لديها وهي الوضعية العادية المقبولة من طرف المسير للمؤسسة .

* **سالبة (TR . 0)**: هذا يعني أن رأس المال العامل أقل من إحتياج رأس المال العامل، المؤسسة في حالة عجز عن توفير السيولة لتغطية الديون المستحقة.

– **شروط التوازن المالي** : لكي يتحقق التوازن المالي يجب توفر ثلاث شروط هي: (مشقق، بدون سنة، صفحة 31)

الشرط الأول : رأس المال العامل صافي الإجمالي موجب أي أن FRg> 0 ويتحقق ذلك إذا تمكنت المؤسسة من تمويل الاستخدامات المستقرة اعتمادا على الموارد الدائمة

الشرط الثاني : أن يغطي رأس المال العامل الإجمالي الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي أي $FRg > BFRg$

الشرط الثالث : خزينة موجبة أي أن $TR > 0$.

رابعا:**التحليل المالي باستخدام النسب المالية** : إن النسبة هي علاقة مترابطة بين عنصرين من عناصر القوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل، الاثنين معا) فيما يلي أهم النسب المالية :

أ–نسب الهيكل المالي :تتمثل نسب الهيكل المالي فيما يلي : (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 416)

1–نسبة هيكل رأس المال القروض طويلة الأجل / الأموال الخاصة.

2–نسبة القروض إلى الأموال الخاصة القروض الطويلة وقصيرة الأجل / صافي الأموالالخاصة

3–نسبة التمويل الذاتي =الأموال الخاصة / الأصول غير الجارية.

4–نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / الأصول غير الجارية .

ب–نسب النشاط: يصطلح على تسميتها نسب الدوران، أو نسب إدارة الموجودات، وهي مجموعة النسب التي تقيس كفاءة الموظفين والمسؤولين في الشركة، وقدرتهم على إدارة موجوداتها، كما تقيس مستوى العلاقة بين الموجودات والمبيعات، سميت بالدوران لأنها تبين السرعة التي من خلالها تحول الموجودات إلى مبيعات وأهم هذه النسب ما يلي : (مشقق، بدون سنة، صفحة 33)

1–معدل دوران الأصول الثابتة : توضح هذه النسب مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الاستفادة المثلى من الأصول الثابتة لديها في تحقيق أرباح المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية :

معدل دوران الأصول الثابتة = المبيعات / الأصول

معدل دوران إجمالي الأصول :توضح هذه العلاقة مدى نشاط علاقة الأصول وقدرتها على توليدالمبيعات من خلال استخدام إجمالي أصول المؤسسة، وبالتالي انخفاض هذا المؤشر يعني عدم استخدامالمؤسسة وانتفاعها من أصولها، وتحسب بالعلاقة التالية:

معدل دوران إجمالي الأصول= المبيعات / إجمالي الأصول

–معدل دوران المخزون يوضح هذا المؤشر عدد المرات تصريف المخزون خلال السنة الواحدة ويشير ارتفاع هذا المؤشر إلى مقدرة إدارة المؤسسة في عدم احتفاظها بمخزون واحد لديها وتحسب بالعلاقة التالية :

–معدل دوران المخزون =تكلفة البضائع المباعة / متوسط المخزون.

المطلب الثاني:عرض وتحليل جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)

الفرع الأول:**عرض جدول حسابات النتائج:**

أولا:**مفهوم جدول حسابات النتائج** :

هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية،يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا او خسارة. (مرحوم، 2018، صفحة 209)

ويعرف أيضا بأنه قائمة مالية تهدف إلى بيان نتيجة الأعمال المؤسسة من ربح (الخسارة) خلال فترة زمنيةمعينة عامة ما تكون سنة، ويبن هذه القائمة نتيجة الأعمال خلال السنة المالية كاملة وليس في لحظة معينة،وتنتج عنها إما ريح أو خسارة، ويمكن إعدادها من خلال أرصدة حساباتها في الميزان المراجعة. (مرازقة، صفحة 9)

ثانيا: **عناصر جدول حسابات النتائج** : (شناي، 2009/2008، صفحة 51)

أ-النواتج : هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو إنخفاض الخصوم،التي يترتب عنها زيادة في الأموال الخاصة بإستثناء الزيادة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين الى الأموال الخاصة.

ب-الأعباء: هي إنخفاض في المنافع الاقتصادية خلال فترة في شكل مخرجات أو إنخفاض الأصول، التييترتب عنها نقص في الأموال الخاصة، بإستثناء التوزيعات الى المساهمين في الأموال الخاصة.

ثالثا:**أنواع جدول حسابات النتائج**

يتم إعداد جدول حسابات النتائج وفق لطرقتين هما (جودي، 2015/2014، صفحة 75):

أ-جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: وفق هذه الطريقة يتم عرض الإيرادات والمصروفاتحسبطبيعتها حيث لا يتم توزيع المصاريف على أقسام المؤسسة، هذا الأسلوب ملائم للمؤسسات الصغيرة لأنه لاتوجد ضرورة لتوزيع المصاريف التشغيلية على الأقسام، ويأخذ جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة(**أنظر الملحق رقم03**)

ب-جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة : وتقوم هذه الطريقة على مقارنة تحليلية للمؤسسة، حيث ترتب

الأعباء حسب وظائف ، مما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج وأسعار تكلفة والأعباء التي تقع على عاتق

الوظائف التجارية والمالية والادارية دون اعادة معالجة المعلومات الأساسية، ويأخذ جدول حسابات النتائج

حسب الوظيفة (**أنظر الملحق رقم04**)

الفرع الثاني :**تحليل جدول حساب النتائج.**

أولا :**تحليل الأرصدة الوسيطية للتسيير (SIG)**:

1-**هامش الربح الاجمالي MARGE BRUTE**: هو مؤشر يقيس العلاقات التجارية بين المؤسسات والعملاء من جهة والمؤسسة من جهة أخرى، يدرس العلاقات التبادلية بين هذين المتعاملين يمثل هامش الربح الاجمالي الفرق بين مبيعات البضائع وتكلفة شرائها يمكن حسابه على النحو التالي:هامش الربح الإجمالي = مبيعات البضاعة – تكلفة شرائها

وتتعدد استخدامات هامش الربح الاجمالي في التحليل واهم هذه الاستخدامات : (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 172)

-يقيس الهامش التجاري قدرة المؤسسة على التفاوض من جهتين (الموردين والعملاء)، حيث كلما اتسع MARGE BRUTE كلما عبر عن قوة المؤسسة التفاوضية، سواء مع المورد بتدنية أسعار الشراء مع العميل بتعظيم أسعار البيع، استخدام معدل الهامش التجاري وهو (نسبة هامش الربح الاجمالي / رقم الأعمال) في تحليل النتيجة في حالات التشخيص المقارن مع باقي المؤسسات المنافسة.

2- **القيمة المضافة للاستغلال VALEUR AJOUTEE D'EXIPLOITATION**

تعبر عن القيمة الإضافية التي قدمتها المؤسسة من خلال نشاطها الأساس، كما تعرف على أنها الفرق بينالمدخلات المالية المباشرة (انتاج السنة المالية) والمخرجات المالية المباشرة (استهلاك السنة المالية) .

يمكن حساب VAEX من خلال العلاقة التالية:(شنطي و اخرون، 2010، صفحة 77)

القيمة المضافة للاستغلال = الإنتاج الإجمالي للدورة – استهلاكات الدورة

تقيم القيمة المضافة الحجم الاقتصادي للمؤسسة، فهي تحدد ثروة المنشأة من طرف العمال والمؤسسة نفسها، فهي إذن تقيس الوزن الاقتصادي للمؤسسة كما تسمح القيمة المضافة بتقدير هياكل المؤسسة، ومردودها بمقارنتها بأعباء المستخدمين أو بعدد العمال، وبالاستثمارات وبالنتائج كما تسمح حساب معدل اندماج المؤسسة في النشاط التجاري وكذا معدل اندماجها في العملية الإنتاجية.

3-الفائض الإجمالي للاستغلال L'EXCEDENT BRUT DE L'EXPLOITATION

يمثل EBEX الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة ، وتحسب بالعلاقة التالية :

الفائض الإجمالي الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – (أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوموالمدفوعات المشابهة)

من بين استخدامات EBEX في التحليل مايلي :

- يقيس EBEXالكفاءة الصناعية والإنتاجية للمؤسسة

- يقيس قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض

-لا يعتبر مؤشرا إستراتيجيا هاما ،يعتمد عليه بشكل أساسي في إتخاذ قرارات تغير النشاط، أو الاستمرار.

4-النتيجة العملياتية RESULTAT OPERATIONNEL

هي رصيد دورة الاستغلال ،أي الفرق بين إيرادات الاستغلال ومصاريف الاستغلال ويمكن حسابها اعتمادا على الفائض الإجمالي للاستغلال وذلك حسب العلاقة التالية : (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 177)

النتيجةالعملياتية=الفائض الإجمالي للاستغلال + المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة -استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات

تعتبر النتيجة العملياتية (نتيجة الاستغلال) عن قدرة نشاط المؤسسة على توليد الفوائض وتكوين الثروة الإجمالية للمؤسسة، وتعطي قراءة واضحة حول كيفية تشكيل النتيجة إذ تتحول إلى نتيجة صافية بعد تغطيةالمصاريف المالية والإستثنائية والضرائب على الأرباح، كما تعبر عن مجموع الأرصدة الوسيطية للتسييرالواضحة أعلاه .

5-**النتيجة المالية RESULTAT FINANCIERE**: تمثل النتيجة المالية في رصيد العمليات المالية الناتجة عن عمليات الإستدانة والمتمثلة في المصاريف المالية المرتبطة بعمليات الإقتراض ،والايرادات المالية المتولدة عن التوظيفات المالية ، وكل الاثار الناتجة عنها ، أي نتيجة المالية هي الفرق بين الإيراداتالمالية والمصاريف المالية . (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 178)

ثانيا:**نسب تحليل مستويات النتائج** :(مشقق، بدون سنة، صفحة 38)

أ-معدل الإدماج : هو نسبة تقيس قدرة المؤسسة على إنشاء ثروات من نشاطها المتمثل في رقم الأعمال المحقق تحسب بالعلاقة التالية:القيمة المضافةVA/ رقم الأعمال خارج الرسمCA(HT)

تختلف هذه النسبة من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاطها فهي تقترب من الواحد في المؤسسات الخدمية بينما في المؤسسات الانتاجية، هذه النسبة فتقترب من 0,5.

ب– نسب تجزئة القيمة المضافة : يتم قياس أو تجزئة أو توزيع القيمة المضافة بين مختلف العناصرالمستفيدة منها ، وتحسب هذه العناصر بتكلفتها .وتتعلق تجزئة القيمة بقياس أهمية كل من المستخدمين ، الدولة وإجمالي نشاط المؤسسة في استعمال القيمة المضافة وتحسب بالعلاقة التالية :

1– بالنسبة للمستخدمين= اعباء المستخدمين / القيمة المضافة

2–بالنسبة للدولة =الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة/ القيمة المضافة

3–بالنسبة لإجمالي فائض الاستغلال =إجمالي فائض الاستغلال / القيمة المضافة

بالنسبة لهذه النسبة الأخيرة فإنها تبين المردودية بالنسبة إلى نشاط المؤسسة وهي من النسب الأكثر تعبيراعن المردودية الإجمالية للمؤسسة.

المطلب الثالث : عرض وتحليل قائمة تدفقات الخزينة وقائمة التغير في الأموال الخاصة

الفرع الأول: **عرض وتحليل جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)**

أولا:**عرض جدول سيولة الخزينة:**

أ–مفهوم جدول سيولة الخزينة

يعرف جدول سيولة الخزينة على أنه "صورة ديناميكية لكل ما يحدث في المؤسسة خلال السنة المالية حيثتقوم بطرق مختلفة وتسمح بتقييم جيد لنوع التسيير وسيولة المؤسسة، في ثلاث فروع هي : نشاط الاستغلال،نشاط الاستثمار، نشاط التمويل". (حمام و دباس، 2015، صفحة 69)

فهو "وثيقة توضح المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز عبر إمداده، لذلك يعتبر مكمل للميزانيةوجدول حسابات النتائج".

ويمكن تعريفه أيضا بانه بيان تقديري يرى للمتحصلات والمدفوعات النقدية المتوقعة في المستقبل، والتي سوف ترتب على تنفيذ المؤسسة، وتعتبر التحصيلات النقدية التدفقات النقدية الداخلة، بينما تمثل المدفوعات النقديةالتدفقات النقدية خارجة من المؤسسة. (زعيط و حطاب، 2017، صفحة 265)

ب–عناصر جدول سيولة الخزينة:

يتم تصنيف عناصر جدول سيولة الخزينة في شكل ثلاث فئات عرضية هي: (حماد ط.، 2006، صفحة 265)

1–التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية: هي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتعلقة مباشرة بالإيراداتوالمصروفات الواردة في قائمة الدخل، وكذلك المرتبطة برأس المال العامل (أي الأصول المتداولة والخصومالمتداولة).

2–**التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:** هي الخاصة باقتناء وبيع الاصول ، وكذلك التوظيفات الأخرى

غير محتوى ضمن العناصر المعادلة للخزينة ن مثل تقديم القروض للغير وتحصيلها واقتناء استثمارات والتنازل عنها. (شناي، 2009/2008، صفحة 54).

3–التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: تمثل في الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة المرتبطة بالحصول على

الموارد والأموال من الملاك وتقديم الفوائد لهم، كما تتضمن كذلك الأنشطة المتعلقة بالاقتراض الاموال وسدادها،ومن أمثلة التدفقات النقدية المتعلقة الانشطة التمويلية: العائد من إصدار الأسهم، العائدات من الإفتراضات البنكية، تسديد التزامات الايجار التمويلي. (جودي، 2015/2014، صفحة 78)

ثانيا:**عرض جدول سيولة الخزينة :**

يتم عرض جدول سيولة الخزينة وفقا لطرقتين هما: (الدهراوي ك.، 2006، صفحة 159)

أ–الطريقة المباشرة: وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر المباشرة للحصول على النقدية من العملياتالتشغيلية مثل: التحصيلات من العملاء من بيع البضاعة، وكذلك النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد،

وكذلك أوجه الصرف النقدي على الأنشطة التشغيلية مثل: السداد للموردين مقابل البضاعة المشتراه وسدادالمصروفات التشغيلية المختلفة، ويظهر جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة (**أنظر الملحق رقم05**)

ب–الطريقة غير مباشرة: وهي الأكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العلمي لبيان صافي التدفقات النقدية من

العمليات لأنها يسهل إعدادها، وهي تركز عن الطرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من العمليات، وتبدأ هذه الطريقة بصافي الربح المتواصل اليه من قائمة الربح ثم يعدل بعناصر الايرادات والمصروفات أو المكاسب والخسائر التي تحتوي على تدفقات نقدية مثل: الاهلاك لنفاذ الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والمكاسب (الخسائر)، بيع الأصول الثابتة وغيرها من العناصر التي تمثل قيودا دفترية دون أن يكون لها أثر على التدفق النقدي، ويظهر جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة (**أنظر الملحق رقم06**)

للإشارة فان الطريقتين (المباشرة وغير المباشر)، سوف يتوصلان إلى نفس الرقم أي أن صافي التدفق النقدي من التشغيل هو نفس النتيجة سواء إتبعت المؤسسة الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

ثانيا :**تحليل جدول سيولة الخزينة(التدفقات النقدية)**

تعتبر قائمة التدفقات النقدية صلة الوصل بين جدول حسابات النتائج والميزانية العامة، ولذلك فإنها تمكن من إكتشاف نقاط القوة والضعف في نشاط المؤسسة، وما يمكن التوصل إليه تحليلها من مؤشرات كمية تعتبر أداة مهمة لتقييم سياسات المؤسسة في مجال الاستثمار، والتمويل والتوسع المستقبلي.

إن المعلومات التي تتضمنها قائمة التدفقات النقدية يمكن استخدامها في اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي يمكن الاسترشاد بها في تقييم الأوجه المختلفة لنشاط المؤسسة، واختيار مدى الكفاءة في توظيف الموارد المالية، فمن خلال الدراسة التي قام بها Lielke and giomine سنة 1988م تبين أن قائمة التدفق النقدي والمؤشرات التي يمكن اشتقاقها منها يمكن أن تكون أداة مهمة في قياس وتقييم جودة الربحية والسيولة النقدية ومتطلبات التمويل .

ومن بين المقاييس التي نعتمدها في التحليل هي:(محمد و اخرون، 2005، الصفحات 163-164)

أ–مقاييس جودة الربحية : توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات يمكن بواسطتها التمييز بين صافي الربح المعد على أساس الاستحقاق وصافي الربح المعد على الأساس النقدي ، وهذا المقياس يبين مدى أهمية ارتفاع النقدية المتحصل عليها خلال السنة، من

الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، فكلما ارتفع صافي التدفق النقدي كلما ارتفعت نوعية وجودة الأرباح، بينما نجد أنه في حالة تحقق الربح بموجب مبدأ الاستحقاق فإن ذلك لا يعني تحقيق تدفق نقدي مرتفع، كما أن تحديد قيمة التدفقات النقدية للمؤسسة يمكن من تقييم أدائها في هذا الجانب من خلال المقارنة بين المؤسسات المماثلة، إن من بين النسب التي يمكن اشتقاقها لقياس جودة الأرباح نجد:

1–نسبة كفاية التدفقات النقدية التشغيلية = النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية.

2–مؤشر النقدية التشغيلية =صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / صافي الربح

3–**نسبة التدفق النقدي**= التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية / رقم الأعمال

توضح هذه النسبة مدى قدرة أرباح المؤسسة على توليد تدفق نقدي تشغيلي.

ب–مقاييس جودة السيولة: كما سبق و أن ذكرنا بأن السيولة توفر جانب الأمان للمؤسسة، من خلال توفيرالقدرة على مواجهة الالتزامات النقدية الجارية، وبما أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، يمثلالأساس الذي يركن إليه في توفير السيولة، فإن قائمة التدفقات النقدية توفر معلومات مهمة في هذا الجانب ،كما أنها توفر معلومات عن الكفاءة في سياسات التحصيل.

إن من أهم النسب التي تقيس جودة السيولة مايلي : (مشقق، بدون سنة، صفحة 41)

1–نسبة تغطية النقدية = صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجية للأنشطة الاستثمارية و التمويلية

وتبين هذه النسبة، ما إذا كانت المؤسسة تحقق نقدية بما فيه الكفاية لمواجهة التزاماتها الاستثمارية والتمويلية، و ما مدى الحاجة إلى التمويل عن طريق الإقتراض أو بواسطة أموال الملكية أو الطريقتين معا .

2–**مؤشر التدفقات النقدية الضرورية** = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / الديون المستحقة الأداء

تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على خلق نقدية من الأنشطة الرئيسية بشكل يكفي لمواجهة احتياجاتها التمويلية.

3–نسبة الفائدة المدفوعة = الفوائد المدفوعة / صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تعد هذه النسبة مؤشرا على مدى تغطية صافي التدفقات النقدية للفوائد المتعلقة بالقروض، وكلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما دل ذلك على تمتع المؤسسة بمستوى جيد من السيولة و العكس صحيح .

ج–مقاييس تقييم السياسات المالية للمؤسسة: توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات يمكن عن طريق تحليلهابواسطة المؤشرات المناسبة، و مقارنتها لعدد من السنوات التعرف على مدى كفاءة الإدارة في مجالالسياسات المالية، من بين أهم هذه النسب مايلي:(محمد و اخرون، 2005، صفحة 164)

1–نسبة التوزيعات النقدية = التوزيعات النقدية للمساهمين / صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

تعكس هذه النسبة سياسة توزيع الأرباح على المساهمين، و مدى قدرة التدفقات النقدية التي توفرهاالأنشطة التشغيلية على مواجهة التزامات المؤسسة في توزيع الأرباح و استقرار هذه التوزيعات من فترة إلىأخرى .

2–نسبة الإنفاق الرأسمالي: تعبر هذه النسبة عن مدى مساهمة مصادر التمويل الطويلة الأجل في تمويل

الأصول الثابتة و تحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية :

3-نسبة الإنفاق الرأسمالي = الاتفاق الرأسمالي / التدفقات النقدية الداخلة من إصدار أسهم وسندات و قروض طويلة الأجل

إن انخفاض هذه النسبة قد يكون نتيجة زيادة الاستثمار في المخزون ، و كذلك زيادة الاستثماراتالمالية ولذلك تعد هذه النسبة مؤشر للمستثمرين و المقرضين، عن كيفية استخدام أموالهم من قبل الإدارة.

إن استخدام النسب السابقة الذكر في تحليل قائمة التدفقات النقدية، و مقارنتها بتلك الخاصة بالمؤسساتالتي تعمل في نفس القطاع إضافة إلى مقارنتها بالنتائج التي تظهرها عمليات تحليل جدول حسابات النتائج والميزانية العامة في المؤسسة سيمكن بلا شك من تقييم أداء المؤسسة بشكل أكثر موضوعية.

الفرع الثاني:**عرض جدول تغيرات الاموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)**

أولا:**عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة**

يشكل جدول التغيرات الاموال الخاصة تحليلا لحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل رؤوسالأموال الخاصة للمؤسسة الخاضعة خلال السنة المالية.

على المؤسسة أن تعرض في جدول مستقل تغيرات الأموال الخاصة يظهر ما يلي :(ساجي، 2016-2017، صفحة 61)

-صافي ربحأو خسارة الفترة ، أرصدة الأرباح و الخسائر المتراكمة

- المعاملات الرأسمالية مع المساهمين ، و التوزيعات و التغيرات في حقوق المساهمين

-كل عنصر من عناصر الايرادات أو الأعباء التي لها علاقة بحقوق المساهمين

- حركة الأسهم و الاحتياطي؛

- السياسات المحاسبية : من خلال ذلك يجب توضيح مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية

- تقديم المعلومات المالية الضرورية و غير الموجودة في القوائم المالية السابقة الذكر؛

- السياسات و الطرائق المحاسبية المعتمدة.

أ-المعلومات التي يجب الافصاح عنها في جدول تغيرات الأموال الخاصة:

المعلومات الدنيا المقدمة في جدول تغيرات الأموال الخاصة تخص الحركات المرتبطة بما يلي :

1- النتيجة الصافية السنة المالية

2- الطرق المحاسبية وتصحيحات الاخطاء الاساسية المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال الخاصة .

3- النواتج والاعباء الاخرى المسجلة مباشرة كرؤوس الأموال الخاصة .

4-عمليات الرأسمالية (يتعلق الأمر خصوصا بالزيادة والانقاص وتسديد راس المال).

5-توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية .

ويأخذ جدول تغير الأموال الخاصة (**أنظر الملحق رقم07**)

ثانيا:**تحليل جدول تغير الأموال الخاصة.**

يمكن ذكر أهم النسب المالية التي يتم بواسطتها تحليل تغيرات الأموال الخاصة فيما يلي:(**شنوف، 2009، الصفحات 207-208**)

أ- نسبة النتيجة الصافية / رأس المال

ب- نسبة التوزيعات و التغيرات في حقوق المساهمين / الأموال الخاصة؛

ج- نسب الأسهم ، توزيع الأرباح و قياس القيم السوقية : و تحسب من خلال :

د- الأرباح الموزعة / قيم عدد الأسهم

هـ-نسبة توزيع الأرباح : و تحسب من خلال :

ي- الأرباح الموزعة / الأرباح الصافية

و- معامل سعر السهم إلى عائده أو مضاعف السعر للعائد : و يحسب بالعلاقة التالية :

قيمة السهم السوقية / ربح السهم

ن- نسبة سعر السوق مقارنة بالقيمة المحاسبية : و تحسب بالعلاقة التالية :

قيمة السهم السوقية / القيمة الدفترية للسهم

- معدل دوران الأسهم : و تحسب من خلال :

ع- عدد الأسهم التي تم تداولها خلال الدورة المحاسبية / عدد الأسهم المكتب بها في نهاية الدورة المحاسبية

المبحث الثالث:تقييم عناصر القوائم المالية.

المطلب الأول :تقييم عناصر الأصول والخصوم

الفرع الاول: تقييم عناصر الأصول

وتتمثل في الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل احداث ماضية والموجهة لمنافع اقتصادية توفرها هذه الاصول

وتتمثل في العناصر التالية :

أولا : **تقييم التثبيتات العينية والمعنوية**

وتدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعهافي اماكنها ،والرسوم المدفوعة والاعباء المباشرة الاخرى ،ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الادارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

-أما بالنسبة لمعالجة المرجعية المنصوص عليها يتم إدراج تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأولباعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.:(لوداجي، مراد، و اليمان، 2017-2018، صفحة 42)

- وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأوليباعتبارهأصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموعخسائر القيمة اللاحقة.

-تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عنالقيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

-وإذا ارتفعت القيمة الحقيقية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال

خاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم ".

-أما إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة

ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصلنفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.

-تقييم المخزونات والمنتجات بقيد التنفيذ.

يتم تقييمها بالتكلفة التي تشمل مايلي : (لوداجي، مراد، و اليمان، 2017-2018، صفحة 45)

-جميع تكاليف الشراء.

-جميع تكاليف التحويل.

-المصاريف العامة والمصاريف المالية.

وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية ، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية وعملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية وتدرج اي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبئ في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافي لإنجاز هذا المخزون ، ويتم تقييم السلع عند خروجها من المخزون أو عند الجريد بطريقة الداخل اولا الصادر أولا FIFO أو التكلفة المتوسطة المرجحة

ومن خلال هذه الطريقة يتم تقييم المخرجات وفق العلاقات التالية:

CUMP ت و م = مخزون أول المدة + الإدخالات (بالقيمة) / مخزون أول المدة + الإدخالات(بالكمية)،

تصلح هذه الطريقة للمخزونات التي تتطلب تخزين طويل وحكة بطيئة لبيعها.

الفرع الثاني : تقييم عناصرالخصوم.

أيضا عناصر الخصوم تتطلب عملية التقييم و لها نفس الأهمية مثل الأصول، على أساس أنها تؤثر على النتيجة، و سنكتفي بدراسة العناصر التالية :

أولا: **مؤونات المخاطر و الأعباء:** مؤونات الأعباء هي خصوم يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية: (قرار وزارة المالية 71المؤرخ في، 26يونيو 2008)

- عندما يكون لكيان إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى. - عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا للإطفاء هذا الإلتزام.

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

- لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني. و تكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة. (عمراني، 2013-2014، صفحة 112)

- لا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

في حالة التسديدات المنتظرة: المعيار (IAS 37) مؤزنة لأصول المحتملة و الخصوم المحتملة، أخد بعين الإعتبارالأصل المحتمل المرتبط بالإلتزام الحالي، بحيث يتوقع أن المؤسسة ستستلم عن طريق الاسترداد بعض أو كل المبالغ المئونة ، الإسترجاع في هذه الحالة يمثل أصل سيسجل منفردا بشرط أن لا يزيد عن مبلغ المؤونة، كما هو الحال عند تغطية الخطر عن عقد تأمين أو تحميل المسؤولية للمردود من أجل إسترجاع جزء أو كل النفقة الملزمة، و عليه الفقرة 53 تبين أنه يجب التأكد من أن الإسترجاع سيقبض فعلا و أن المؤسسة ستفي بإلتزامها، عندما يتم تسجيل الأصل.

- كيفية إظهار هذه الوضعية في الميزانية :

- في جانب الأصول تسجل التسديدات المنتظرة

- أما في جانب الخصوم يسجل إلتزام المؤسسة إتجاه الغير.

- بينما في جدول حسابات النتائج يسجل العبئ الصافي و ذلك بتخفيض قيمة التسديدات المنتظرة من مبلغ المؤونة، العبئ مخصصات الأعباء يظهر بالقيمة الصافية.

ثانيا: **إعانات التجهيز وإعانات أخرى للتثبيتات**: إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل إكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها (قرار وزارة المالية 71المؤرخ في، 26يونيو 2008) وهذه الحسابات تعتمد من مبلغ الإعانات المكتسبة عن طريق حسمها من حساب ما:

- الصنف 2، عندما تطابق الإعانة تحويلا مجانيا إلى الكيان.

- الصنف 4، حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظر عندما تترتب على الإعانة حركة مالية

أما إعانات التثبيتات الأخرى فهي إعانات يستفيد منها الكيان التمويل أنشطته طويلة الأجل

الإقامة كيانات في الخارج، البحث عن سوق جديدة...

ثالثا: **القروض و الديون المالية الأخرى**: عند الحصول على القرض أو حدوث الدين المالي

يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد تخفيض

التكاليف الثانوية المستحقة أثناء الحصول عليه.

بالنسبة للديون المالية الأخرى بإستثناء المحتفظ بها لأغراض التعاقد، تقدر بالتكلفة المهتلكة و المتمثلة في القيمة التي قدرت بها في التسجيل الأولي، مخفضا منها التسديدات من الأصل، مضافا إليها أو مخفضا تراكم الإهلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي و المبلغ في تاريخ الإستحقاق. (عمراني، 2013-2014، صفحة 113)

المطلب الثاني: تقييم بعض العناصر الأخرى.

بالإضافة لما سبق، العناصر التي تتطلب توضيح كيفية تقييم كثيرة لكننا سنتطرق لبعض

العناصر فقط لأهميتها وهي: (قرار وزارة المالية 71المؤرخ في، 26يونيو 2008)

أولا:**تقييم الأعباء و المنتوجات المالية58**: تؤخذ الأعباء و المنتوجات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن وتلتحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل و القيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، و كمنتوجات مالية في حسابات البائع.

ثانيا:**الضرائب المؤجلة**(عمراني، 2013-2014، صفحة 115): تركز طريقة جدول حسابات الإلتزام على فروق التوقيت، التي تمثل الفروق بين النتيجة الضريبية و النتيجة المحاسبية التي تنشأ في فترة واحدة و تنعكس في فترة أو أكثر لاحقة (حيث أن النتيجة الضريبية هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة محددة وفقا للقواعد الضريبية للبلد، و تسمح بحساب مبلغ الضريبة المطلوبة) أما (النتيجة المحاسبية فهي تناسب النتيجة الإقتصادية قبل الضريبة، و تسمح بحساب عبئ أو ناتج الضريبة و تحتوي على الضريبة الحالية و الضريبة المؤجلة).

بينما تركز طريقة الميزانية للإلتزام على الفروق المؤقتة التي تكون بين القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام و قيمة ذلك الأصل أو الإلتزام المسجلة في الميزانية) حيث أن القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزي لذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية) المعيار IAS 12 خصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.

أما أصول الضرائب المؤجلة فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

و تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي تحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبئ أو ناتج الضريبي.

ثالثا: **العقود الإيجارية**: المعيار المحاسبي (المعيار IAS 17) العقود الإيجارية، يعرف عقد الإيجار بأنه "حق إستعمال مقابل تسديد أو مجموعة تسديدات " و يميز بين :

عقد الإيجار التشغيلي (العادي) الذي يتم فيه الإتفاق بين المؤجر و المستأجر على مبلغ معين متفق عليه خلال فترة الإيجار، يكون بمثابة مصروف يتحمله المستأجر خلال الدورة،و إيراد بالنسبة للمؤجر.

و عقد الإيجار التمويلي الذي يحول للمؤجر مخاطر و منافع الأصل المؤجر، إلى المستأجر بعد إنتهاء مدة العقد، أو أن يكون للمستأجر الحق في شراء الأصل المستأجر في نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة.

فالتثبيتات المتحصل عليها في إطار القروض الإيجارية تسجل ضمن الأصول و الخصوم ديون مالية بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة و القيمة المحينة للتسديدات المتفق عليها حسب العقد، و الإهلاك يسجل ضمن المصروفات إذا كان التثبيت ملك للمؤسسة، بشرط : (عمراني، 2013-2014، صفحة 114)

-أن يؤدي الإستئجار لنقل ملكية الأصل للمستأجر.

- يتضمن عقد الإسئجار حق إختيار للمستأجر في الشراء بسعر يتفق عليه.

-أن تساوي القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار أو تزيد عن 90% من القيمة العادلة لأصل.

المطلب الثالث:أثر تقييم المخزون السعلي على القوائم المالية.

رأينا في الفصل السابق أن هناك عدة طرق لتقييم المخزون، منها ما هو خاضع لمبدأالتكلفة التاريخية؛ ومنها ما هو مخالف لها (طرق بديلة)، و طرق التقييم هذه على اختلافها؛ هللها نفس الأثر على كل من الميزانية و جدول النتائج؟ هذا ما سنجيب عنه من خلال ما يلي:

أولا:**أثر طريقة التمييز المحدد على الميزانية و جدول النتائج :**

كما سبق و أن رأينا، تقوم هذه الطريقة لتقييم المخزون على أساس التمييز بين وحداتالمخزون من خلال تحديد التكلفة الحقيقية لها؛ حيث تخرج كل وحدة من المخزون بالتكلفةالحقيقية التي تدخل بها.

و لهده الطريقة أثر على كل من الميزانية و جدول النتائج مصدره خاصية في الطريقةفي حد ذاتها؛ و هي إلتصاق كل وحدة و تكلفتها الفعلية، هذا ما يجعل هذه الطريقة تبدومثالية، حيث أن مخزون آخر المدة و الذي يظهر بالميزانية مقيم بالتكلفة الحقيقية، كما أن مبدأ

مقابلة التكاليف مع الإيرادات عند إعداد جدول النتائج يطبق بصفة دقيقة حيث تؤدي هدهالطريقة إلى مقابلة تكاليف فعلية بإيرادات فعلية.(بغريش، 2010، صفحة 80)

لكن ما يؤخذ على طريقة التمييز المحدد هو إمكانية التلاعب بالنتيجة الصافية للدورةو هذا من خلال إنتقاء جزء من المخزون (سواء عند البيع أو الاستهلاك) ذو التكلفة الأقلأو الأعلى لتحميله على المصاريف، و بذلك فالإدارة (إدارة المؤسسة) بإمكانها التلاعب

في النتيجة الصافية بناء على رغبتها في التقرير عن النتيجة الصافية أعلى أو أقل خلال هذهالدورة.(دونالد و جيري، 2005، صفحة 382)

و من هذا نستنتج أن طريقة تقييم المخزون و المتمثلة في التمييز المحدد؛ لها أثر علىميزانية و جدول نتائج المؤسسة بناء على رغبة الإدارة، فهي عرضة للميولات الخاصة.

ثانيا:**أثر طريقة التكلفة الوسطية :**

إن طريقة التكلفة الوسطية و كما هو واضح من إسمها تقوم بتقييم البنود المخزنة علىأساس التكلفة الوسطية لكل الوحدات المتماثلة المتاحة خلال الفترة، و كما رأينا سابقا فإن هناكنوعين من التكلفة الوسطية و هما التكلفة الوسطية بعد كل إدخال؛ و التكلفة الوسطية في نهايةالفترة.(بغريش، 2010، صفحة 81)

و تعتبر طريقة التكلفة الوسطية ذات قبول عام؛ هذا لكونها سهلة التطبيق و موضوعيةلا 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،و من ثم فإنه من الأفضل تحديد تكلفة المخزون على أساس السعر المتوسط خاصة عند تجانسمكونات المخزون من حيث الطبيعة.(دونالد و جيري، 2005، صفحة 386)

إن طريقة التكلفة الوسطية و بما أنها مبنية على أساس التكلفة التاريخية تعطي إنطباعا معقولا في المدى القصير حول الميزانية و جدول النتائج؛ فهي توفر قياسا معقولا للمركزالمالي قصير الأجل خصوصا إذا كان المخزون تم تكوينه حديثا.

أما في ظل الإرتفاع في مستويات الأسعار و تناقص القوة الشرائية حيث ترتفعالأسعار السوقية للمخزون مقارنة بتكلفته التاريخية المقيمة على أساس التكلفة الوسطية، فإنالميزانية و جدول النتائج يعطيان أرقام لا دلالة لها، و تحليل أداء المؤسسة من خلال قدرتهاعلى تحقيق الأرباح (جدول النتائج) و المركز المالي (الميزانية) يعطي نتائج مضللة.(بغريش، 2010، صفحة 81)

ثالثا: **أثر طريقة الوارد أولا – صادر أولا على الميزانية و جدول النتائج :**

تقوم طريقة تقييم المخزون الوارد أولا – صادر أولا على افتراض أن المخزونالمشترى أو المنتج أولا – هو الذي يستهلك أو يباع أولا، و يتم هذا من خلال التمييز بينوحدات المخزون.

و لتطبيق طريقة الوارد أولا – صادر أولا آثار واضحة على كل من الميزانية و جدولالنتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ–آثار طريقة الوارد أولا–صادر أولا على الميزانية:

في ظل هذه الطريقة يكون المخزون المدرج في الميزانية مقيما بأسعار الشراء الحديثة،و هذا راجع إلى خاصية هذه الطريقة في تصريف المخزون الوارد أولا ثم الذي يليه و هكذا؛و ما يبقى في نهاية الدورة هو ما اشتري و أنتج آخرا، " الأمر الذي يعني ظهور المخزون فيالميزانية بقيمة أكثر واقعية، و خاصة عندما يزداد معدل دوران المخزون.(راضي، الصفحات 297-298)

و منه نستنتج أن تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا- صادر أولا له أثر إيجابي علىالميزانية يجعلها أكثر واقعية؛ وقيمة مخزون آخر المدة تتقارب مع قيمته الجارية.

ب–أثر تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا– صادر أولا على جدول النتائج:

إذا كان تطبيق طريقة الوارد أولا–صادر أولا في تقييم المخزون يعطي صورة إيجابيةو واقعية عن الميزانية، فكذلك الأمر بالنسبة لجدول النتائج فيما يخص عدم إمكانية التلاعببصافي 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 الأمربمقابلة التكاليف مع الإيرادات، حيث أنها تؤدي إلى مقابلة أقدم التكاليف مع الإيرادات الجاريةو هذا ما يؤدي إلى تشويه الربح الإجمالي (هامش الربح) و النتيجة الصافية.(دونالد و جيري، 2005، صفحة 386)

رابعا:**أثر طريقة الوارد أخيرا– صادر أولا على الميزانية و جدول النتائج:**

تقوم طريقة تقييم المخزون الوارد أخيرا– صادر أولا على إفتراض أن المخزون الذي يدخل أخيرا إلى المؤسسة يصرف منه أولا و هكذا، و تدفق التكلفة في هذه الطريقة يكون عكس الطريقة السابقة الوارد أولا–صادرا أولا، كما أن مخزون آخر المدة في هذه الطريقة يختلف عند تطبيق طريقة الجرد المستمر أو الدوري كما سبق و أن رأينا.

إن لتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيرا –صادر أولا آثاره على كل من الميزانية و جدول النتائج تتمثل في:

أ–أثر طريقة الوارد أخيرا– صادر أولا على الميزانية:

لتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيرا- صادر أولا آثار واضحة على الميزانية تتمثل في تقييم المخزون بأقل من اللازم و تحسين التدفقات النقدية.

1 – تقييم المخزون بأقل من اللازم:

يؤدي تطبيق طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا إلى تشويه ميزانيةالمؤسسة، ذلك أن مخزون آخر المدة تكون تكلفته بعيدة كل البعد عن الأسعار الجارية له لأن أقدم الأسعار هيالتي تبقى به، و يؤدي هذا التخفيض إلى ظهور رأس المال العامل بالمؤسسة بصورة غيرحقيقية؛ و خاصة مع الإرتفاع المتزايد للأسعار و آثار التضخم.(بغريش، 2010، صفحة 83)

و يعتمد مقدار و اتجاه الإختلاف بين القيمة الدفترية للمخزون وأسعاره الجارية على درجةو اتجاه تغيرات الأسعار و مقدار معدل دوران المخزون، و يؤدي الأثر المركب لإرتفاعالأسعار و تجنب عمليات تصفية المخزون إلى زيادة الفرق بين القيمة الدفترية للمخزون فيظل طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا و الأسعار الجارية له، و من ثم تفاقم حالة التشوه فيالميزانية الناتجة عن إستخدام طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا.(دونالد و جيري، 2005، صفحة 399)

أما في حالة إنخفاض الأسعار فإن طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا تحد من حالاتتخفيض قيم المخزون المقرر عنها بالميزانية بصورة جوهرية، ذلك أن المخزون المسعربأسعار عالية و الوارد أخيرا قد تم تصريفه، و بقي المخزون الأقدم و المسعر بأسعار

منخفضة،و منه فالمخزون المقرر عنه بالميزانية تكون قيمته أقرب لأسعاره الجارية في حالةإنخفاض الأسعار مما يجعل الميزانية أكثر مصداقية و تعبيرا في هذه الحالة.

2 – تحسين التدفقات النقدية:

إن استخدام طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا يحقق للمؤسسة وفر ضريبي (كما سنرىلاحقا)، و كما هو معلوم فالضرائب يجب دفعها نقدا، ومنه فمن خلال وراء تحقيق الوفرالضريبيتحقق المؤسسة وفرا نقديا.

ب–أثر طريقة الوارد أخيرا– صادر أولا على جدول النتائج:

لتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيرا- صادر أولا آثار بالغة الأهمية على جدول النتائجو تتمثل هذه الآثار أساسا في مقابلة إيرادات جارية بتكاليف جارية؛ و تحقيق وفر ضريبي منخلال انخفاض صافي النتيجة؛ و كذا حماية نتيجة الفترات التالية من آثار انخفاض الأسعار فيحالة الكساد.(بغريش، 2010، صفحة 84)

1–تحديد أفضل للنتيجة:

يسمح تقييم المخزون بطريقة الوارد أخيرا- صادر أولا بمقابلة الإيرادات الجارية معالتكاليف الجارية للمخزون، و ذلك كون تكاليف المبيعات مقيمة بأحدث الأسعار، و " تزدادأهمية هذا الأسلوب في حالة التضخم المستمر؛ حيث يكون لصافي الدخل دلالة إقتصادية(دونالد و جيري، 2005، صفحة 360)

2–تحقيق وفر ضريبي:

إن طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا و من قدرتها الكبيرة على مقابلة إيرادات جاريةمع تكاليف جارية تسمح بإعطاء نتيجة حقيقية و مخفضة، مما يسمح للمؤسسة على الحصولعلى وفر ضريبي. "وتعد المنافع الضريبية هي السبب الرئيسي في شيوع إستخدام هذه

الطريقة، فطالما أن الأسعار في تزايد مستمر و كميات المخزون لا تنخفض، يحدث تأجيل فيضريبة الدخل لأن البنود المشتراة حديثا بأسعار أعلى هي التي تقابل بالإيرادات.(بغريش، 2010، صفحة 84)

إن ضريبة الدخل تعد مصروف و تخفيضها أو تأجيلها إلى دورات لاحقة له تأثير علىجدول النتائج للدورة.

3-حماية الأرباح المستقبلية:

إن تقييم المخزون بطريقة الوارد أخيرا- صادر أولا يحمي الأرباح المستقبلية للفتراتاللاحقة و منه النتيجة الصافية و هذا في حالة الكساد و إنخفاض الأسعار، و هذا راجع إلىكون هذه الإيرادات المستقبلية المنخفضة نتيجة انخفاض الأسعار تقابلها تكاليف المخزونالمقدر بأسعار قديمة و منخفضة.

خلاصة الفصل :

تعتبر القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، وما ستحققه من نتائج، وتتضمن القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق)، وحتى تكون المعلومات المحتواة في هذه القوائم ذات خصائص نوعية يجبأن تأخذ بعين الاعتبار التوافق بين تكلفة والعائد، بحيث أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفة إعدادها،ويمكن القول أن القوائم المالية هي المنتوج النهائي لنظام المعلومات المحاسبية، والذي تفصح فيه المؤسسة عن جميع المعلومات المرتبطة بأنشطتها ومركزها ونتائجها المتحققة خلال الدورة المالية، مما تساعد على إتخاذا لقرارات السليمة من طرف جميع مستخدميها.

الفصل الثالث

أثر تقييم تكلفة المخزون على القوائم المالية

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري لمتغيرات الدراسة المتمثلة في تقييم تكلفة المخزون على القوائم المالية ،وتكملة لهذه الدراسة سنتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط المفاهيم النظرية على واقع البيئة الإقتصادية الجزائرية،والقيام بتربص ميداني في بعض المؤسسات الاقتصادية الموجودة على مستوى ولاية بسكرة،من أجل الوصول إلى مدى تأثير مختلف طرق تقييم المخزون وأثرها على القوائم المالية.

وللبحث عن المعلومات اللازمة من أجل إختبار صحة فرضيات الدراسة تم الإعتماد على الإستبيان كأداة جمع البيانات بتوزيعه على عينة من المؤسسات وكذا مجموعة من الأساتذة الأكاديميين،ثم تفريغ وتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة .

ولتناول هذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- **المبحث الأول**:التعريف بالمؤسسات محل الدراسة .
- **المبحث الثاني**: منهجية الدراسة .
- **المبحث الثالث**: عرض وتحليل نتائج الدراسة .

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة.

سنتناول في هذا المبحث أخذ فكرة عامة حول مؤسسات محل الدراسة

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB–بسكرة–

الفرع الأول: تعريف مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB

مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية لمدينة بسكرة يحدها شرقا مؤسسة العموري للآجر، وغربا مؤسسة الكوابل، وشمالا مؤسسة نفطال، وجنوبا مؤسسة الغزال للطحين، فهي شركة متخصصة في الأقمشة ذات الجودة العالمية المتكونة من الصوف (100%) والخيط من (بولستار، صوف أوبوستار فسكوز) إضافة إلى بعض الأقمشة الخاصة، وقد دامت مدة انجازها 3 سنوات و4 أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنتيم، يقدر رأسمالها بقدر 839000000دج وتتربع على مساحة قدرها 123364 م^2 أي ما يعادل 12.5 هكتار منها 6 هكتار مغطاة تشمل الإدارة العامة و18 ورشة الطاقة الإنتاجية 6 ملايين متر/ للسنة وآلات المصنع تتكون وبصفة حصرية على تجهيزات ذات تكنولوجيا (بصفة خاصة آلات النسيج) التي تسمح بالإضافة تقنية أخرى ذات أهمية كبيرة، وقد تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة العالمية (**WOOL MARK**) سنة 1986 من طرف اللجنة الدولية للصوف وعلامة (**WOOL MARK**) تعني أن هذا المصنع للصوف يوفر صوف حقيقي صافي طبقا لمعايير الجودة العالمية، ويد عاملة مقدرة بـ 350 عاملا موزعة على 15 ورشة ويتم ايجازها فيما يلي:

A- مخزن الخيط	F- التجهيز الرطب والجاف	L- الإدارة
B- التخضير	G- مخزن القماش النهائي	M- المطعم
C- النسيج	H- الملحقات التقنية	N- عيادة العلاج
D- التصليح	I- ورشة المراقبة ومخزن قطع الغيار	P- تكرير الماء
E- مخزن قماش الخام	K- التكوين والابداع	Q- مولد الكهرباء والغاز

ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض على شكل U وهي:

(A_1)، (B_2)، (C_3)، (D_4)، (E_5)، (F_6)، (G_7)

(A_1) ورشة مخزن الخيط: تتم فيها عملية تخزين لكل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

(B_2) ورشة التحضير: تتم فيها عملية تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج (القماش).

(C_3) **ورشة النسيج**: تتم فيها عملية نسيج القماش.

(D_4) **ورشة التصليح**: تتم فيها عملية تعديل وتصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

(E_5) **مخزن القماش الخام**: يتم فيه عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

(F_6) **التجهيز الرطب والجاف**: وتتم في هذه الورشة بعملية الغسل وتجفيف كل أنواع القماش ومراقبة وتغليفه.

(G_7) **مخزن القماش النهائي**: تتم فيه عملية التخزين والتوزيع للقماش.

الفرع الثاني :أهداف ونشاط المؤسسة الصناعية النسيج والتجهيز بسكرة

ثانيا :**أهداف المؤسسة:**

- ✓ **تحقيق الربح**: لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أدى من الربح، والذي يمكنها من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.
- ✓ **عقلنية الإنتاج**: يتم ذلك باستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ودفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية التنفيذ هذه الخطط والبرامج.
- ✓ تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ التكامل الاقتصادي على مستوى الوطني.
- ✓ تقليق الواردات من المواد الأولية، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية.
- ✓ الحد من الواردات خاصة السلع الكمية.
- ✓ إنتاج سلع معتدلة الثمن.
- ✓ تلبية حاجيات المستهلكين المحليين.
- ✓ ضمان مستوى مقبول من الأجور.
- ✓ تحسين مستوى معيشة العمال.
- ✓ إقامة أنماط استهلاكية معينة.
- ✓ توفير تأمينات ومرافق للعمال.
- ✓ امتصاص الفائض من العمالة.

ثانيا: نشاط المؤسسة: يتمثل نشاط المؤسسة في 3 عناصر :

أ. **عملية الشراء:** العملية تخص مدير التجارة حيث يقوم بطلب الخيط مع تحديد الكمية والنوعية هناك من الداخل مثل بريكة ..... وهناك من دول الخارجية كالمغرب، تركيا، الهند وكذلك قطع الغيار ومواد كيماوية.

ب. **عملية الإنتاج:** وهنالك عدة مصالح تتمثل في مايلي:

✓ **مصلحة تسيير المخزونات:** (مخزون الخيط) حيث هنا يقومون بوضع الخيط في المستودع سواء من داخل أو خارج البلاد وهنا يتم إعادة وزن الخيط والتأكد من نفس النوعية المطلوبة وإذا كانت غير مطابقة مع الطلبية هنا يجب إقامة تقرير إلى مدير التجارة حيث يكون هو المكلف بهذا الخطأ.

✓ **مصلحة التحضير:** حيث يقومون بوضع الخيط في السدادة وتجهيزه إلى مصلحة النسيج.

✓ **مصلحة النسيج:** حيث يقومون بنسج الخيط.

✓ **مصلحة المراقبة:** وهنا يتم مراقبة النسيج من حيث الكمية أو الصنع إذا كان به خطأ يتم إعادته إلى مصلحة النسيج لتصلح الخطأ.

✓ **مصلحة التجهيز:** هناك قسمين التجهيز الجاف والتجهز الرطب.

- **قسم التجهيز الجاف:** حيث يقومون بغسل القماش مع إضافة بعض المواد الكيماوية حسب نوعية القماش وتجفيفه.
- **قسم التجهيز الرطب:** وهنا مراقبة القماش من أي خطأ سواء (الطلبية) بقع أو ما شاله ذلك وتجفيفه ثم تغليفه بغلاف بلاستيكي مع كتابة الكمية ونوع القماش.

ج.عملية البيع: بيع القماش أي تسليم القماش حسب الطلبية سواء إلى:

Police Marine, Police, Scientifique Police, Gendarmerie Nationale

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة والتي تعتبر وحدة مستقلة بذاتها وذلك بإحتوائها خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على خمس مصالح وفروع ونقابة ولجنة المساهمة الخاصة بالعمال.

✓ **المديرية العامة:** ويشرف عليها رئيس مدير عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا.

✓ **سكريتاريا:** ويشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظيم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.

✓ **الحماية والأمن:** ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى أربعة أفواج أ.ب.ج.د التي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.

✓ **قسم الحسابات والتدقيق:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة كل الحسابات وتدقيق خاصة بالمؤسسة.

✓ **قسم الإبداع:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالإبداع وهو الذي يخطط للإبداعات وتعتبر خطوة من خطوات المراحل الإنتاجية الأولى.

✓ **قسم المنازعات:** يشرف عليها رئيسة منازعات مكلفة بالقضايا القانونية التي تخص المؤسسة.

أولا- **مديرية الموارد البشرية:** يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهوالذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصلحتين.

1-**مصلحة الموارد البشرية:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية وفرع الأجور.

2- مصلحة الوسائل العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاثة فروع وهي: فرع نظافة، فرع صيانة، فرع وسائل نقل.

ثانيا- مديرية المحاسبة والمالية: ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل الحسابات للمؤسسة مع الإتصال الدائم بالمدير العام ويحتوي على: مصلحة المحاسبة والمالية

والإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات وتنقسم إلى أربعة فروع، فرع المواد، فرع البنوك، فرع الشراء، فرع الممولين.

ثالثا- مديرية التجارة والتموين: يشرف عليها المكلف بالتموين والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:

1- مصلحة التجارة: ويشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي فرع البيع، فرع تسيير المخزونات وفرع الفوترة.

2– مصلحة تسيير المخزونات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة مثل: المواد الأولية، قطع الغيار... وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي: فرع تسيير المخزونات، فرع تسيير المواد الأولية، فرع تسيير المواد الكيمياوية.

3– مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل مشتريات المؤسسة وإحتياجاتها.

رابعا– مديرية الصيانة: ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وتنقسم إلى خمس مصالح.

1– مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية.

2– مصلحة الكهرباء: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات والكهرباء العامة.

3– مصلحة الملحقات: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسييركل فروعها.

4– مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج.

5– مصلحة الدراسات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في عملية الإنتاج.

خامسا– مديرية الإستغلال: ويشرف عليها مدير مكلف بالإستغلال وتنقسم إلى أربع أقسام وهي كالآتي:

1– قسم النسيج: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالنسيج وتنقسم إلى مصلحتين: مصلحة النسيج ومصلحة التحضير

2– قسم التجهيز: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالتجهيز وتنقسم إلى ثلاث مصالح مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التجهيز الجاف، مصلحة التصليح.

3– قسم التقني: ويشرف عليه نائب مكلف بالشؤون التقنية وتوجد بها مصلحة البرمجة.

4– **قسم النوعية والمخبر:** يشرف عليه نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية والتحاليل المخبرية**.**

المطلب الثاني : لمحة عن مؤسسة نفطال .

الفرع الأول:نشأة شركة نفطال –بسكرة–:

في إطار إعادة هيكلة سوناطراك إنبثقت الشركة الوطنية نفطال بموجب المرسوم رقم 101–80 المؤرخ في 06/04/1980 وقد تم إختيار إسم نفطال عن طريق إجراء مسابقة وطنية نظمت خصيصا لهذا الغرض.

– نفط: وتعني البترول الخام دلالة على نشاط الشركة.

– ال: تدل على الأحرف الأولى للجزائر.

ولقد تقرر تأسيس الشركة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية .(Entreprise Nationale de RaffinageEtDeDistributionDes Produits Pétroliers)تحت وصاية وزارة الصناعات الكيماوية والبيتروكيماوية، ومن خلال التحويلات التي أحدثها المرسوم 80–102 بتاريخ 06/04/1980على الهياكل والوسائل والأملاك واليد العاملة التابعة لشركة سوناطراك في مجال تكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت عملها بتاريخ 01/01/1980 وبموجب المرسوم رقم 87/189 المؤرخ في 1987/08/27تم إعادة هيكلة الشركة نفطال بدون صلاحيات التكرير تحت اسم الشركة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نفطال شركة ذات أسهم برأس مال 40 مليار دج، حيث يسهر على تنفيذ مخططات التوزيع حوالي 174 عامل قائمون مصنفون إلى 08 إطار مسيير 24 إطار، 57 عون تحكم،84 عون تنفيذي، 33 عامل مؤقت، بمجموع يقدر بـ 206 عامل.

الفرع الثاني:مهام و أهداف شركة نفطال –بسكرة–:

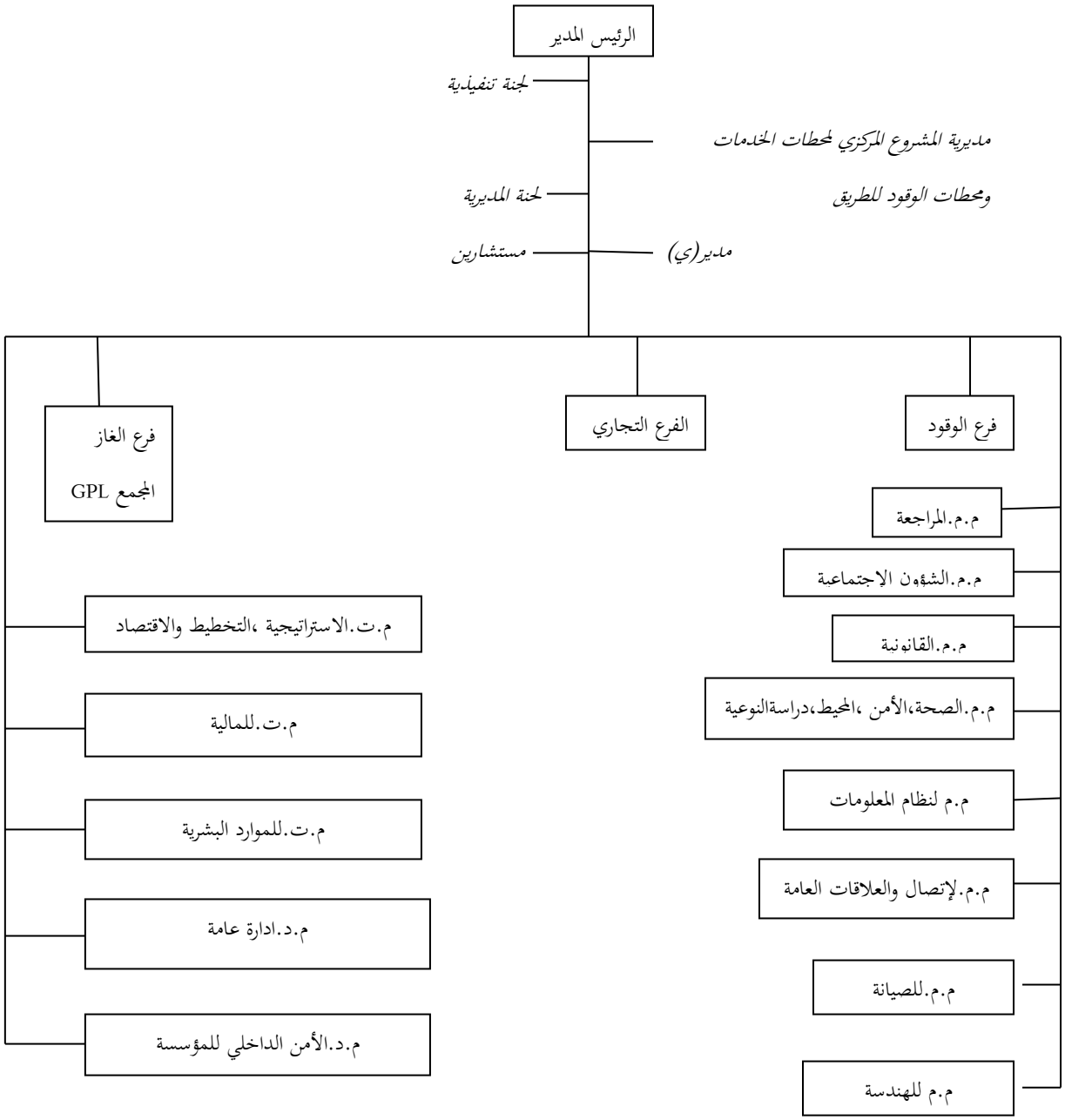
تتمثل مهام نفطال في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر التراب الوطني وتتضمن هذه المواد جميع أنواع الوقود (بنزين، مازوت، كير وزان، سير غاز)،وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية، المحروقات، العجلات المطاطية، الزيت بجميع أنواعه، غاز البترول المميع (بيتان وبروبان)، كما تضمن أيضا للزبائن خدمات ما بعد البيع في مواد الزيوت من حيث الطلبيات، المواصفات، والسهر على إحترام النظام بحزم، وتهدف شركة نفطال بسكرة إلى تنظيم وتطوير وتسيير النشاطات التجارية، وتوزيع المواد البترولية، وتخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر التراب الوطني، والسهر على الشروع في الإجراءات الخاصة بوقاية وحماية البيئة بالاتصال مع الهيئات المعنية.

الفرع الثالث:الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة نفطال–بسكرة–

إن الهيكل التنظيمي عبارة عن صورة شاملة لبنية المؤسسة ويسمح بمعرفة تنظيم مختلف وظائفها، وبالتالي فإنه يسمح بتشكيل النظام المادي والبشري لها من خلال تسطير برامج العمل وتحديد المكلفين بتنظيمه، كمايسمح بتحديد المسؤوليات والوظائف التي تخص كل إدارة أو مديرية في المؤسسة وتوضيح مختلف العلاقات وذلك في إطار أن يكون الهيكل التنظيمي متلائما مع أهداف المؤسسة.

ولهذا حرصت شركة نفطال على تنظيم نشاطاتها، وتوزيع مهامها وفق تنظيم متكون من مجموعة من المديريات أوكلت لها مهام وأهداف تعمل على تحقيقها دون إهمال جانب التنسيق فيما بينها، وسيتم توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم05:الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة نفطال



***المصدر**:وثائق المؤسسة*

المبحث الثاني:منهجية الدراسة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المنهجية المعتمدة في إجراء الدراسة من كيفية اختبار العينة مرورا بأداة الدراسة (عليان و غنيم، 2009، صفحة 138)

وفي النهاية سوف نتطرق إلى ثبات وصدق أداة الدراسة.

المطلب الأول : مجتمع وعينة الدراسة.

أولا :**مجتمع الدراسة**

يعرف مجتمع الدراسة بأنه يشمل جميع عناصر ومفردات المشكلة أو الظاهرة قيد الدراسة.

ويتكون مجتمع الدراسة الحالية من مجموعة من الموظفين والأساتذة الأكادميين.

ثانيا :**عينة الدراسة**

تعرف العينة بأنها :جزء من مجتمع أو عدة عناصر من المجتمع،وتعود أسباب إستخدام العينة بدلا من تجميع البيانات عن المجتمع كله وكبر حجم مفردات من مجتمع وهو ما يؤدي إلى صعوبة أو إستحالة دراسة كل مفردة من مفردات المجتمع ويعتبر عامل الوقت والتكلفة من القيود على دراسة المجتمع كله. (2009، صفحة 184)

وقد تم إختيار عينة ملائمة من الموظفين والأساتذة الأكادميين محل الدراسة والتي بلغ 50موظف وقد تم توزيع الإستبيان عليهم عبر زيارات ميدانية حيث أسترجعت 45 استبانة تم الإجابة عنها و 5 إستبانات لم يتم الإجابة عنها ،موزعة حسب الخصائص الديموغرافية في الشكل أدناه.

الجدول رقم02:يوضح خصائص عينة الدراسة

المتغير	البيان	التكرار	النسبة%
الجنس	ذكر	29	%64.4
	أنثى	16	%35.6
	المجموع	45	%100
الفئات العمرية	أقل من 30سنة	9	%20
	من 30 إلى 40 سنة	18	%40
	من45 إلى 50 سنة	14	%31.1
	أكبر من 50 سنة	4	%8.9
	المجموع	45	%100
الوظيفة	مهني	33	%73.7
	أكاديمي	12	%26.3
	المجموع	45	%100
المستوى العلمي	ليسانس	10	%22.2
	ماستر	22	%48.9
	ماجيستر	3	%6.7
	دكتورة	9	%20
	مؤهل أخر	1	%2.2

	المجموع	45	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	10	%22.2
	من 5 إلى 10 سنوات	9	%20
	من 10إلى15سنة	17	%37.8
	من 15 سنة فأكثر	9	%20
	المجموع	45	%100

المصدر :من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

يوضح الجدول أعلاه أن نسبة الذكور تمثل النسبة الأعلى ب64.4%من عينة الدراسة،أما الإناث فكانت نسبتها35.6%وهذا يعكس أن أغلب المناصب في المؤسسات ذكور.

أما بالنسبة للفئات العمرية فنجد أن40%من أفراد عينة البحث أعمارهم كانت من الفئة العمرية(30-40)سنة ثم تليها بعد ذلك نسبة31.1%من أفراد عينة البحث كانت أعمارهم من(45-50) وبعدها نسبة 20%من أفراد عينة البحث كانت أعمارهم أقل من30سنة و اخر نسبة كانت 8.9%من أفراد عينة الدراسة كانت من الفئة العمرية أكبر من50سنة.

كما بين الجدول أعلاه 73.7%من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مهني بينما 26.3%من أفراد عينة الدراسة يشغلون منصب أستاذ

يتضح أيضا أن نسبة48.9%من أفراد عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الماستر وهم النسبة الأعلى،تليها حاملي شهادة ليسانس22.2%بينما نسبة20%من أفراد عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الدكتوراه،ونسبة 2.2%من أفراد عينة الدراسة هم من مؤهل اخر

كما يظهر الجدول أن 37.8%من أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم بين(10-15)سنة،بينما نسبة22.2%من أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات،أما نسبة 20%من أفراد عينة الدراسة كانت خبرهم تتراوح سنوات خبرتهم بين (5-10)سنة وأكثر من 15 سنة على التوالي.

المطلب الثاني:منهج الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي.

الفرع الأول: منهج الدراسة

يستند هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي ،والذي يعرف بأنه أحد طرق البحث العلمي التي تتناول الأحداث والظواهر مهما كان تصنيفها كما هي موجودة على أرض الواقع ووصفها وصفا دقيقا دون التدخل في مجرياتها.

يهدف إلى دراسة الظاهرة وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوجيهات.

الفرع الثاني:مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات

أولا: **المصادر الثانوية**:تم جمع البيانات الثانوية من الكتب والمراجع والدوريات والرسائل العلمية والتقارير ومحركات البحث الإلكترونية (الإنترنت).

ثانيا:**المصادر الرئيسية**:تم الحصول على البيانات من خلال تصميم الإستبانة تم توزيعها على عينة من مجتمع البحث،ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSSالإحصائي(V.20)وبإستخام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث الذي قمنا به.

ثالثا: **تصميم الإستبانة**

تم الإعتماد كأداة وحيدة لجمع البيانات ،ويمكن تعريف الإستبانة على أنها مجموعة من الأسئلة المتنوعة والتي ترتبط مع بعضها البعض بشكل يحقق الهدف الذي يسعى إليه الباحث ، يجري توزيعها على أشخاص معنيين لتعبئتها.

وقد تم تقسيم إستبانة البحث إلى جزئين رئيسيين هما:

الجزء الأول :ويضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة من (الجنس،العمر،المستوى التعليمي،سنوات الخبرة،الوظيفة)

الجزء الثاني:فتضمن 30سؤالا وزعت على محورين أساسيين :

– المحور الأول:يتعلق بأبعاد طرق تقييم المخزون في المؤسسة كالاتي:

البعد الأول:عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون، تضمن 7أسئلة

البعد الثاني:الأسباب المحتملة لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون،تضمن 7أسئلة.

البعد الثالث:الأسباب المحتملة لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولاFIFOفي تقييم المخزون،تضمن 7أسئلة.

المحور الثاني: يتعلق بالمتغير التابع القوائم المالية يتضمن 9 أسئلة.

وقد تم إستخدام *__سلم ليكرت الخماسي__* لقياس إجابات المبحوثين لفقرات الإستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 03:درجات سلم ليكرت الخماسي

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	غير موافق
الدرجة	1	2	3	4	5

رابعا:**أدوات التحليل الإحصائي**.

قمنا بتفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي(SPSS)

وقد تم إستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

أ–التكرارات والنسب المالية لوصف خصائص العينة المدروسة.

ب–إختبار(Kolmogrov-Smirnov)لدراسة التوزيع الطبيعي.

ج–إختبار ألفا كرونباخ(Alpha Cronbach)لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.

د-إستخدام نتائج تحليل التباين للإنحدار(Analysis of variance).

المطلب الثالث:ثبات وصدق الإستبانة.

الفرع الأول:صدق وثبات أداة الإستبيان

بعد الثبات من متطلبات أداة الدراسة لذلك قمنا بالتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة على مرحلتين:

المرحلة الأولى : لمعرفة مدى صدق الإستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة ، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها ، وقد استجبنا لأراء المحكمين ،و قمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة ،وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الإستبيان في صورته النهائية .

المرحلة الثانية:عن طريق تطبيق اختبار **ألفا كرونباخ** لكل بعد من أبعاد متغيرات الدراسة ،ويتم قبول الفقرات التي يكون معامل ثباتها يفوق 60%، وكانت النتائج كما هي في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: معامل الثبات لأبعاد الإستبانة.

المتغيرين (الأبعاد)	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا
عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	7	0.670
الأسباب المحتملة لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون	7	0.637
الأسباب المحتملة لاتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولاFIFOفي تقييم المخزون	7	0.710
طرق تقييم المخزون في المؤسسة	21	0.734
القوائم المالية	9	0.622
المقياس (الإستبيان)	30	0.711

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معامل الثبات لفقرات المتغير ككل(طرق تقييم المخزون)بأبعاده الثلاث كانت نسبته 73.4%كما أن معامل الثبات لفقرات القوائم المالية كانت نسبته62.2%وهي نسب ثبات عالية.

الفرع الثاني:إختبار خضوع المتغيرات للتوزيع الطبيعي حسب اختبارKolmogrov – Samirnov( )

قبل إختبار الفرضيات لإيجاد أثر تقييم تكلفة المخزون على القوائم المالية، فإننا لابد أولا أن نختبر خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة وذلك من خلال إختبار(Kolmogrov-Samirov)لمعرفة مدى توزيع البيانات طبيعيا وذلك لتطبيق الإختبارات للتأكد من الفرضيات ، حيث تتوزع البيانات طبيعيا اذا كان مستوى الدلالة أكبر من0.05

جدول رقم05 :إختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات (الأبعاد)	قيمةZ	مستوى الدلالةSig
عدم اجبارية تطبيق احدى طرق تقييم المخزون	0.590	0.600
أسباب المحتملة لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون	0.535	0.747

أسباب المحتملة لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFOفي تقييم المخزون	0.535	0.288
طرق تقييم المخزون في المؤسسة	0.404	0.994
القوائم المالية	0.379	0.561

المصدر : من اعداد الطلبة استنادا الى SPSS

يلاحظ أن كل فقرات الإستبانة موزعة طبيعياحيث بلغت قيمة مستوى الدلالة للفقرات SIG أكبر من 0.05ومنه فالبيانات تتوزع طبيعيا.

المبحث الثالث:إختبار وتحليل الفرضيات .

بعد إعدادنا للإستبيان وإختبار ثباته وصدقه قمنا بتوزيعه، لعد ذلك قمنا بمعالجة البيانات التي تحصلنا عليها عن طريق تحليل إجابات أفراد العينة التي قمنا بدراستها من خلال برنامج الحزمة الإحصائية SPSS الذي ساعدنا لإختبار الفرضيات .

المطلب الأول : تحليل محاور الإستبانة .

من أجل تحليل محاور الإستبانة وتقييم درجة طرق تقييم المخزون والقوائم المالية قسمنا سلم ليكرت إلى فئات من 1.8 إلى 4.2 على خمسة فئات من منخفض جدا إلى مرتفع جداكما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم06:تقييم الفئات.

الفئة	مستوى التقييم
أقل من1.8	منخفض جدا
مابين 1.8-2.6	منخفض
مابين2.6-3.4	متوسط
مابين3.4-4.2	مرتفع
أكبر من4.2	مرتفع جدا

أولا:**طرق تقييم المخزون في المؤسسة**

لإجابة عن السؤال الخاص بتقييم مستوى طرق تقييم المخزون في المؤسسة تم حساب المتوسط الحسابي ةالإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لمختلف العبارات والمحاور ،كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 07:تقييم مستوى طرق تقييم المخزون في المؤسسة.

الرقم	أبعاد طرق تقييم المخزون في المؤسسة .	المتوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	التقييم
01	لا تهتم الإدارة بتطبيق إحدى الطرق المحاسبية لتقييم المخزون	2.200	0.842	متوسط
02	لا تؤخذ بعين الإعتبار هذه الطرق من قبل الشركاء	2.204	1.1926	متوسط

03	عدم وجود موظفين مختصين للقيام بتطبيق إحدى هذه الطرق	2.377	0.889	متوسط
04	المحاسبة التحليلية إختيارية التطبيق عكس المحاسبة المالية إجبارية	3.822	1.266	مرتفع
05	تنوع وتعدد المخزون في المؤسسة يصعب تحديد نوع طريقة تقييم المخزون	3.622	0.960	مرتفع
06	إهتمام المؤسسة بالمنافسة في تحديد السعر فقط	2.954	0.987	متوسط
07	عدم فرض مصالح الضرائب على المؤسسات تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	3.441	0.933	مرتفع
عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون		3.977	0.722	مرتفع
01	تعطي قيم أكثر واقعية ومعبرة عن رصيد المخزون في القوائم المالية	3.67	0.760	مرتفع
02	تساعد المؤسسة في حالة تقلبات الاسعار ومنه تحقيق التوازن المالي	3.977	0.722	مرتفع
03	مقبولة لغرض ممارسة التدقيق الخارجي	3.911	0.596	مرتفع
04	تكلفة الانتاج عند استخدام هذه الطريقة تكون تقريبا متساوية في جميع حالات الانتاج	3.186	1.006	متوسط
05	قيمة هامش الربح المحقق وفق هذه الطريقة يكون متقارب في جميع حالات البيع	3.555	0.840	مرتفع
06	تعطي هذه الطريقة صورة صادقة ومعبرة وحقيقية لقيمة المخزون	3.045	1.033	متوسط
07	النتيجة المحققة في المؤسسة التي تطبق هذه الطريقة تعد أكثر واقعية	3.688	0.820	مرتفع
الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون		3.648	0.590	مرتفع
01	تعتبر طريقة منظمة ومنطقية مقارنة بالطرق الأخرى	3.733	0.653	مرتفع
02	سهلة الاستخدام والرقابة في الواقع العملي	4.088	0.874	مرتفع
03	رصيد مخزون نهاية المدة يكون مساوي للقيمة السوقية	2.955	0.975	متوسط
04	المخزون المتبقي غير معرض للتلف	2.954	1.098	متوسط
05	عدم وجود خسائر قيمة خاصة بالمخزونات في نهاية السنة	3.577	0.811	مرتفع
06	هامش الربح المحقق يكون بنسب متساوية	3.288	0.920	متوسط
07	اكثر الطرق استخداما في إعداد القوائم المالية	3.822	1.093	مرتفع
الأسباب المحتملة لإتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون		3.491	0.535	مرتفع
طرق تقييم المخزون في المؤسسة		3.65	0.662	مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم07:يتضح أن المتوسط الكلي لطرق تقييم المخزون في المؤسسة بجميع أبعاده بلغ 3.65وهذا يدل على أن طرق تقييم المخزون في المؤسسة عامة مرتفع لدى موظفي المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ، أما أبعاد طرق تقييم المخزون قدكان تقييمها وترتيبها على الشكل التالي:

بعد عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون قد حصل على المتوسط الحسابي الأعلى حيث بلغ (3.977) وانحراف معياري مقداره (0.722) وهذا يدل على أن عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون بالنسبة للموظفين مرتفعة يليه بعد ذلك بعدالأسباب المحتملة لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون بمتوسط جسابي يقدر ب(3.648) وانحراف معياري مقداره(0.590) وهذا يدل على أن تقييم هذا البعد بالنسبة للموظفين متوسط ، ثم يأتي بعد ذلك بعد الأسباب المحتملة لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون بمتوسط حسابي قدره (3.491) وبانحراف معياري يقدر ب(0.535)

كما لاحظنا وجود مستوى مرتفع لبعد عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون بالنسبة لفقرة المحاسبة التحليلية إختيارية التطبيق عكس المحاسبة المالية إجبارية بمتوسط قدره (3.822)، تليها عبارة تنوع وتعدد المخزون في المؤسسة يصعب تحديد نوع طريقة تقييم المخزون ثم عبارة عدم فرض مصالح الضرائب على المؤسسات تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون ،تليها عبارة إهتمام المؤسسة بالمنافسة في تحديد السعر فقط،ثم عبارة عدم وجود موظفين مختصين للقيام بتطبيق إحدى هذه الطرق تليها عبارة لا تؤخذ بعين الإعتبار هذه الطرق من قبل الشركاء و أخيرا عبارة لا تهتم الأدارة بتطبيق إحدى الطرق المحاسبية لتقييم المخزون بمتوسطات(2.200،2.204،2.377،2.954،3.441،3.622)

يأتي بعد الأسباب المحتملة لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون بمستوى مرتفع حيث حازت فقرة تساعد المؤسسة في حالة تقلبات الأسعار ومنه تحقيق التوازن المالي بمتوسط(3.977)،ثم مقبولة لغرض ممارسة التدقيق الخارجي ثم تليها النتيجة المحققة في المؤسسة التي تطبق هذه الطريقة تعد أكثر واقعية ثم تعطي قيم أكثر واقعية ومعبرة عن رصيد المخزون في القوائم المالية،ثم قيمة هامش الربح المحقق وفق هذه الطريقة يكون متقارب في جميع حالات البيع، ثم تكلفة الإنتاج عند استخدام هذه الطريقة تكون تقريبا متساوية في جميع حالات الإنتاج،ثم تعطي هذه الطريقة صورة صادقة ومعبرة وحقيقية لقيمة المخزون وقدكانت متوسطاتها على التوالي(3.045،3.555،3.67،3.688،3.911،3.977)

بعد ذلك بعد الأسباب المحتملة لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون جيث حازت فقرة سهلة الاستخدام والرقابة في الواقع العملي بمتوسط حسابي قدره(4.088) ثم فقرة اكثر الطرق استخداما في إعداد القوائم المالية،ثم تعتبر طريقة منظمة ومنطقية مقارنة بالطرق الأخرى،ثم عدم وجود خسائر قيمة خاصة بالمخزونات في نهاية السنة ، ثم هامش الربح المحقق يكون بنسب متساوية،ثم تليها فقرة رصيد مخزون نهاية المدة يكون مساوي للقيمة السوقية،ثم المخزون المتبقي غير معرض للتلف وكانت متوسطاتها على التوالي(2.954،2.955،3.288،3.577،3.733،3.822)

ثانيا : **القوائم المالية.**

الجدولرقم08:تقييم مستوى القوائم المالية

الرقم	الفقرات(القوائم المالية)	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم
01	يلزم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات إعداد كل القوائم المالية	4.422	0.722	مرتفع جدا
02	يولي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة للافصاح عن القوائم المالية في الآجال المحددة قانونا	4.133	0.457	مرتفع

03	يوجب النظام المحاسبي المالي الثبات في إستخدام الطرق المحاسبية بما فيها طرق تقييم المخزون وذلك تطبيقا لمبادئ المحاسبة.	4.311	0.633	مرتفع جدا
04	القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة تكون فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات	2.911	0.874	متوسط
05	القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق طريقة fifo لا تجود في فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات	2.954	0.888	متوسط
06	قيمة مجموع الأصول في المؤسسة التي تطبق fifo اكبر من قيمة مجموع الأصول في المؤسسة التي تطبق الوسط المرجح	3.155	0.638	متوسط
07	القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق fifo تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة ويعاب عليها التضخم في قيمها	3.844	0.998	مرتفع
08	القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة لا تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة	3.311	0874.	متوسط
09	القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة fifo سهلة المراجعة والتدقيق عن القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة	3.577	0.783	مرتفع
	القوائم المالية	3.628	0.379	مرتفع

المصدر:من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم إتضح أن متوسط محور القوائم المالية بلغ (3.628)وهذا يدل على أن مجور القوائم المالية مرتفع،ونورد فيما يلي ترتيب فقراته كالاتي:

يلزم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات إعداد كل القوائم المالية بمتوسط(3.422)،ثم تليها فقرة يوجب النظام المحاسبي المالي الثبات في إستخدام الطرق المحاسبية بما فيها طرق تقييم المخزون وذلك تطبيقا لمبادئ المحاسبة بمتوسط (4.311)ثم يولي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة للافصاح عن القوائم المالية في الآجال المحددة قانونا بمتوسط(4.133)ثم القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق fifo تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة ويعاب عليها التضخم في قيمها بمتوسط(3.844)ثم تليها فقرة القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة fifo سهلة المراجعة والتدقيق عن القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بمتوسط (3.577)،ثم القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة لا تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة بمتوسط(3.311)،ثم قيمة مجموع الأصول في المؤسسة التي تطبق fifo اكبر من قيمة مجموع الأصول في المؤسسة التي تطبق الوسط المرجح بمتوسط(3.155)، ثم تليها فقرة القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق طريقة fifo لا تجود في فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات بمتوسط(2.954)،ثم القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة تكون فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات بمتوسط(2.911)

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات.

أولا :الفرضية الرئيسية

أ/إختبار صلاحية النموذج

H_0:لايوجد أثر معنوي لإختيار طريقة تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية عند مستوى الدلالة (α=0.05)

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار (Analysis of variance) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية و الجدول التالي يبين ذلك.

الجدول رقم09:نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبارالفرضية الرئيسية

مصدرالتباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	3.145	1	3.145	42.383	0.000
الخطأ	3.190	43	0.074		
المجموع الكلي	6.345	44			

المصدر: *من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS*

مستوى الدلالة0.05

معامل التحديدR^2=0.705

معامل الإرتباط R=0.496

من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث بلغت قيمة(F)المحسوبة (42.383)بقيمة إحتمالية (0.000)وهي أقل من مستوى دلالة(α=0.05)ويتضح من نفس الجدول أن المتغير المستقل بشكله الإجمالي وهو طرق تقييم المخزون السلعي في المؤسسة في هذا النموذج يفسر ما مقداره 70% من التباين في المتغير التابع المتمثل في القوائم المالية مما يدل على أن هناك أثر معنوي لطرق تقييم المخزون السلعي بأبعاده المختلفة في القوائم المالية.

ب/إختبار الفرضية الرئيسية

بناء على ثبات صلاحية النموذج نقوم باختبار الفرضية الرئيسية باستخدام أسلوب الانحدار البسيط وذلك لتحديد اثر طرق تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية،وذلك كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم10:نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار طرق تقييم المخزون على القوائم المالية

المتغيراتالمستقلة	معامل الإنحدارB	قيمة T	قيمة F	معامل الإرتباطR	معامل التحديدR^2	قيمةSIG
طرق تقييم المخزون	0.661	6.510	22.08	0.496	0.705	0.000

المصدر:من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

مستوى الدلالة0.05

حسب النتائج في الجدول أعلاه نجد أن هناك أثر معنوي لطرق تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة(0.05) وهذا ما تؤكده قيمة كل من T المحسوبة التي بلغت(6.510)بمستوى دلالة(0.000)وهو أقل من(0.05).كما يشير معامل الارتباط R بقيمة(0.496)إلى قوة العلاقة الطردية الموجبة بين المتغيرين؛ويلاحظ من معامل التحديد R^2 أن المتغير المستقل طرق تقييم المخزون فسر70.5 %من التباين الكلي في مستوى القوائم المالية،كما بلغت قيمة تأثير طرق تقييم المخزون على القوائم الماليةB(0.661) أي كل زيادة في المتغير المستقل طرق تقييم المخزون السلعي بوحدة واحدة تتبعها زيادة في القوائم الماليةب(0.661) ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقول بأنه لايوجد أثر معنوي لطرق تقييم المخزون على القوائم المالية عند مستوى دلالة0.05 ، ونقبل الفرضية البديلة يوجد أثر معنوي لطرق تقييم المخزون على القوائم المالية عند مستوى دلالة0.05.

ثانيا:إختبار الفرضيات الفرعية

أ/:إختبار الفرضية الفرعية الأولى

H_0: لايوجد أثر معنوي لتطبيق إحدى الطرق المحاسبية في تقييم المخزون السلعي عند مستوى الدلالة(α=0.05)

الجدول رقم11:نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار أثر تطبيق إحدى الطرق المحاسبية في تقييم المخزون على القوائم المالية

المتغيرات المستنقلة	معامل الإنحدارB	قيمة T	قيمة F	معامل الإرتباطR	معامل التحديدR^2	قيمةSIG
طرق تقييم المخزون	0.342	2.498	6.234	0.380	0.144	0.017

المصدر:من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

حسب النتائج في الجدول أعلاه نجد أن هناك أثر معنوي لطرق تقييم المخزون على القوائم المالية في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة(0.05)،وهذا ما تؤكده قيمة كل من T المحسوبة التي بلغت(2.498) بمستوى دلالة (0.017) وهو أقل من 0.05.كما يشير معامل الإرتباط Rبقيمة(0.380) إلى قوة العلاقة الطردية الموجبة بين المتغيرين ،ويلاحظ من معامل التجديدR^2أن المتغير المستقل طرق تقييم المخزون فسر14.4%من التباين الكلي في مستوى القوائم المالية، كما بلغت قيمة تأثير طرق تقييم المخزون على القوائم الماليةB(0.342)

ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقول بأنه لا يوجد أثر معنوي لتطبيق إحدى الطرق المحاسبية في تقييم المخزون السلعي عند مستوى دلالة0.05 ونقبل الفرضية البديلة يوجد أثر معنوي لتطبيق إحدى الطرق المحاسبية في تقييم المخزون عند مستوى دلالة0.05

ب/اختبار الفرضية الفرعية الثانية

H_0: لايوجد أثر معنوي لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون السلعي عند مستوى الدلالة(α=0.05)

الجدول رقم13:نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار أثر إتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون على القوائم المالية

المتغيرات المستنقلة	معامل الإنحدارB	قيمة T	قيمة F	معامل الإرتباطR	معامل التحديدR^2	قيمةSIG
إتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة	0.319	3.307	10.938	0.450	0.202	0.002

المصدر:من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

*مستوى الدلالة0.05.

حسب النتائج في الجدول أعلاه نجد أن هناك أثر معنوي لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة(0.05)،وهذا ما تؤكده قيمة كل من T المحسوبة التي بلغت(3.307) بمستوى دلالة (0.002) وهو أقل من 0.05.كما يشير معامل الإرتباط Rبقيمة(0.450) إلى قوة العلاقة الطردية الموجبة بين المتغيرين،ويلاحظ من معامل التحديد R^2أن المتغير المستقل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة فسر% 20.2من التباين الكلي في مستوى القوائم المالية، كما بلغت قيمة تأثير طرق تقييم المخزون على القوائم الماليةB(0.319)

ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقول بأنه لايوجد أثر معنوي لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحةفي تقييم المخزون السلعي عند مستوى دلالة0.05 ونقبل الفرضية البديلة يوجد أثر معنوي لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون عند مستوى دلالة0.05

ج/إختبار الفرضية الثالثة

H_0:لايوجد أثر معنوي لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون السلعي عند مستوى الدلالة(α=0.05)

الجدول رقم13:نتائج تحليل الإنحدار البسيط لإختبار أثر إتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

في تقييم المخزون على القوائم المالية

المتغيرات المستنقلة	معامل الإنحدارB	قيمة T	قيمة F	معامل الإرتباطR	معامل التحديدR^2	قيمةSIG
إتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة	0.368	4.095	16.783	0.558	0.310	0.000

المصدر:من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

*مستوى الدلالة0.05.

حسب النتائج في الجدول أعلاه نجد أن هناك أثر معنوي لإتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة(0.05)،وهذا ما تؤكده قيمة كل من T المحسوبة التي بلغت(4.095) بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من 0.05.كما يشير معامل الإرتباط Rبقيمة(0.558) إلى قوة العلاقة الطردية الموجبة بين

المتغيرين،ويلاحظ من معامل التجديد R^2أن المتغير المستقل طريقة ما دخل أولا خرج أولاfifo فسر31% من التباين الكلي في مستوى القوائم المالية، كما بلغت قيمة تأثير طرق تقييم المخزون على القوائم الماليةB(0.342)

ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقول بأنه لايوجد أثر معنوي لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولافي تقييم المخزون السلعي عند مستوى دلالة0.05 ونقبل الفرضية البديلة يوجد أثر معنوي لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون عند مستوى دلالة0.05

المطلب الثالث:تفسير نتائج الدراسة

بعد تحليل نتائج الاستبانة سنحاول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل إليها:

تقييم مستوى طرق تقييم المخزون والقوائم المالية.

من خلال تحليلنا للإستبانة نلاحظ أن مستوى طرق تقييم المخزون مرتفع،وتجلى ذلك في ارتفاع مستوى أبعاده،حيث يشكل بعد عدم إجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون أعلى مستوى فحسب آراء عينة الدراسة فإن المؤسسات تؤمن بأن تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون تؤدي إلى الموضوعية في إحتسابه.

كما أكدت آراء العينة الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون هي الأكثر الطرق شيوعا و إستخداما في المؤسسات الإقتصادية ،وأنها الطريقة التي تحد من أثر تقلبات الأسعار (هبوطا و صعودا).

إضافة إلى بعد الأسباب المحتملة لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون فكان رأيا لعينة أنه هناك التزام من خفض من المؤسسات في تطبيق هذه الطريقة بينما في ظل ارتفاع الأسعار تعتبر الطريقة الأنسب في تقييم السلع ذات الأسعار الكبيرة لأنها تحقق هامش ربح أكبر مقارنة بالتكلفة الوسطية المرجحة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى موجز عن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة،وإبراز أثر طرق تقييم المخزون على القوائم المالية من خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار فرضياه عن طريق الاستعانة بالمعالجة الاحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان،هدف الإجابة على أسئلة الدراسة ،وإثبات أو نفي فرضياها بالإضافة إلى ذلك الوقوف على مد إدراك الأساتذة والموظفين الإداريين لمفهوم وأهمية طرق تقييم المخزون في المؤسسة ومناقشة النتائج.

خاتمة

خاتمة:

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول من حيث التأثير على قائمة المركز المالي ومن أهم عناصر المصروفات بالنسبة لتكلفة البضاعة المباعة من حيث التأثير على قائمة جدول النتائج وبالتالي وجب تقييمه بطريقة سليمة تخضع لأسس وقواعد تجعل تقييمه سهلا وفعالا من أجل إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة تمكن مختلف الأطراف ذات العلاقة من اتخاذ أحسن وأفضل القرارات في الأوقات المناسبة،لهذا تم إلغاء التام لطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا عقب الانتقادات الموجهة لها من خلال العمل على تخفيض مقدار الضريبة على الدخل نتيجة ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن خلال انخفاض قيمة أصولها نتيجة انخفاض قيمة مخزون آخر مدة الأمر الذي يقودنا إلى القول بأنها تعطي صورة غير صادقة عن المؤسسة ونتائج أعمالها، كما أنها تضر بالمخزونات سريعة التلف بالنسبة للمؤسسات التي تملك معدل دوران مخزون منخفض، وإبقاء تطبيق كل من طريقة الوارد أولا الصادر أولا وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة حيث تفضل عينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إتباعها وذلك لأنها تقلل من حدة تقلبات الأسعار حيث يتم تسعير المواد المنصرفة بأسعار متقاربة إلى حد ما وبالتالي تكون تكلفة الإنتاج ومخزون آخر المدة قريبا إلى حد ما من التكلفة الجارية هذا فضلا عن سهولتها وانخفاض تكلفتها وأنها تتناسب مع طبيعة ونوعية المخزون.

إختبار فرضيات الدراسة:

من خلال الدراسة التي تمت بشقيها يمكن الإجابة على الفرضيات المطروحة على النجو التالي:

الفرضية الأولى:التي تنص على:لا يوجد أثر معنوي لتطبيق إحدى الطرق المحاسبية في تقييم المخزون السلعي.

توصلنا من خلال الدراسة الى نفي الفرضية ا01 أين أفرزت نتيجة تحليل أسئلة الإستبان المطروحة و كانت إجابات عينة المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة أنها تطبق إحدى طرق تقييم المخزون سواءا كانت طريقة FIFO/CUMPوأن لها أثر معنوي على القوائم المالية.

الفرضية الثانية:لا يوجد أثر معنوي لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون.

توصلنا من خلال الدراسة إلى نفي الفرضية02،حيث أفرزت نتيجة أسئلة الإستبيان المطروحة التي تم طرح فيها (7)أسئلة متعلقة بهذا المحور لإختبار الفرضية والذي كان يطرح الأسباب المحتملة لإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون حيث أجمعت عينة المؤسسات محل الدراسة إلا هناك أسباب تجعلها تتبع هذه الطريقة والتي من بينها أنها تتناسب مع طبيعة ونوعية المخزون ،أنها الطريقة السهلة والغير معقدة في تطبيق بحكم توفر مختلف البرامج والنظم المحاسبية في المؤسسات ،إلى غير ذلك من الأسباب التي تجعلها تطبق هاته الطريقة .

الفرضية الثالثة:والتي تنص على:لا يوجد أثر معنوي لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون.

توصلنا من خلال الدراسة إلى نفي الفرضية03،حيث أفرزت نتيجة أسئلة الإستبيان المطروحة التي تم طرح فيها (7)أسئلة متعلقة بهذا المحور لإختبار الفرضية والذي كان يطرح الأسباب المحتملة لإتباع طريقة ما دخل أولا خرج أولا في تقييم المخزون حيث أجمعت عينة المؤسسات محل الدراسة إلا هناك أسباب تجعلها تتبع هذه الطريقة والتي من بينها أنها تتناسب مع طبيعة ونوعية المخزون ،أنها تعطي صورة أقرب الحقيقة عن المخزون السلعي.

النتائج المتوصل إليها:

بناءا على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لأسئلة الإستبيان واختبار لفرضيات الدراسة فإنه يمكن الخروج بالإستنتاجات التالية:

1-أظهرت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية موجبة بين اتباع إحدى طرق تقييم المخزون ودودة القوائم المالية ، مما يعني أن الفرضية الأولى صحيحة.

2-أظهرت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين استخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وجودة القوائم المالية مما يعني أن فرضية الدراسة الثانية صحيحة.

3-أظهرت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين إستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا وجودة القوائم المالية مما يعني أن فرضية الدراسة الثالثة صحيحة.

4-تعتبر طريقة (FIFO) الأكثر اختيار في المؤسسات التي تطبق هاته الطريقة محل عينة الدراسة فهي تسعى إلى إظهار مستويات مرتفعة من الأرباح باختيارها هذه الطريقة مقارنة مع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

5-و أن من أهم العوامل التي تؤذي إلى اختيار طريقة (FIFO) أنها طريقة منظمة و منطقية و تتناسب مع طبيعة المخزون.

6-أوضحت نتائج الدراسة أن طريقة (CUMP)هي الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي و هي أكثر الطرق شيوعا واستخداما في المؤسسات محل عينة الدراسة.

7-و أنها الطريقة التي تحد من أثر تقلبات الأسعار (هبوطا و صعودا) لهذا تفضل هذه المؤسسات اختيار هذه ال التي تطبق هذه طريقة (CUMP)

8-تقوم أغلبية المؤسسات محل عينة الدراسة باختيار طريقة التقييم التي تحقق رقابة فعالة على المخزون فعملية الجرد لديها تتم منقبل موظفي المخازن دون وجود أي جهة خارجية رقابية كتشكيل لجنة أو حضور محافظ الحسابات.

9-تحتم أغلبية المؤسسات محل عينة الدراسة عند المفاضلة في اختيار طريقة تقييم المخزون اختيار الطريقة التي تتناسب مع معدل دوران المخزون مع مراعاة ارتفاع أو انخفاض هذا المعدل كيف سيكون له تأثيره على المؤسسة.

10-عند اختيار المؤسسة إحدى طرق تقييم المخزون فإنها تأخذ بعين الاعتبار تطبيق الطريقة السهلة و الغير المعقدة لتفادي الوقوع في الأخطاء و تقديم صورة الحقيقية و الصادقة عن وضعية المؤسسة.

11-وجهة نظر المؤسسات محل عينة الدراسة أن الاهتمام باستخدام الطريقة التي تتماشى مع المؤسسات من نفس الصناعة أو النشاط أنها تختار طريقة التقييم التي تناسبها هي و ليس إتباع الطرق الأكثر شيوعا أو استخداما أو يتم استخدامها عندما لايكون هناك توجيهات نهائية في المعايير المحاسبية التي تحكم حالة معينة أكثر من غيرها في مجال الصناعة.

12-أوضحت نتائج الدراسة أن عينة المؤسسات لا تقوم باختيار طريقة تقييم المخزون التي تمكنها من التلاعب بالإيرادات والنفقات لأن كل العمليات التي تقوم بها لديها أدلة إثبات.

13-تطبق كل المؤسسات محل عينة الدراسة عند تقييم مخزوناتها كل من طريقتي الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)، التكلفة الوسطيةالمرجحة (CUMP) و هذا حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

توصيات الدراسة:

1-ضرورة إنشاء جهاز للرقابة في المؤسسات يقوم بالتنسيق مع إدارة الرقابة الداخلية و الإدارات الأخرى برقابة المخزون السلعي وإصدار التوجيهات اللازمة في هذا الشأن.

2-ضرورة قيام الجهات الرقابية ذات العلاقة بالمؤسسة الاهتمام بعنصر المخزون و التأكد من صدق التقييم و أن المؤسسات تقوم بالإفصاح عن هذا العنصر بصدق و أنه يعكس الواقع.

3-إذا أمكن إلزام المؤسسات ذات النشاطات المتشابهة بتوحيد سياسة تقويم مخزوناتها لتوفير معلومات قابلة للمقارنة بين المؤسسات المختلفة و داخل المؤسسات لفترات مختلفة.

4-يوصى باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في الحالة التي تكون فيها أثمان شراء البضاعة متقلبة صعودا و هبوطا فاستخدام هذه الطريقة يحد من آثار التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون و قيمة كل من مجمل الربح.

5-يجب على المحاسب أن يختار الطريقة التي تتناسب مع طبيعة و نوعية المخزون في المؤسسات.

6-العمل على تقليل الصعوبات التي تواجه تقييم المخزون وذلك للوصول إلى أقصى درجة من التطبيق.

آفاق الدراسة

1-ضرورة توفير بعض العوامل التي تساعد على تطبيق طرق تقييم المخزون مثل : تهيئة مناخ

2-العمل ، إتباع سياسة التعليم المستمر ، إجراء الدورات التدريبية ، وتغيير ثقافة المنشأة .

3-اختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط الشركة في تقييم المخزون مع مبدأ الثبات والاتساق.

4-ضرورة إجراء العديد من الدراسات المستقبلية حول طرق تقييم المخزون واثره على جودة القوائم المالية .

الفهرس

المحتوى	الصفحة
الإهداء	**–**
الشكر	**–**
ملخص الدراسة	**–**
قائمة الأشكال والجداول	**II – I**
المقدمة	**أ–د**
الفصل الأول:المخزون السلعي	**22–1**
تمهيد	**2**
المبحث الأول:ماهية المخزون السلعي	**3**
المطلب الأول:مفهوم المخزون السلعي ،أهميته	**4–3**
المطلب الثاني:أنواع ووظائف المخزون	**8–4**
المطلب الثالث:جرد المخزون السلعي وفروقاته	**11–8**
المبحث الثاني:المخزونات من منظور المعايير والنظام المحاسبي المالي SCFوالمقارنة بينها	**11**
المطلب الأول:المعيار المحاسبي الدولي IAS02–المخزونات–	**14–11**
المطلب الثاني:المخزونات حسب النظام المحاسبي الماليSCF	**15–14**
المطلب الثالث:المقارنة بين النظام المحاسبي SCFوالمعيار المحاسبي الدولي IAS02	**16–15**
المبحث الثالث:الطرق والعوامل المؤثرة في تقييم المخزون السلعي	**16**
المطلب الأول:طرق تقييم المخزون السلعي	**19–16**
المطلب الثاني:العوامل المؤثرة في تقييم المخزون السلعي	**20–19**
خلاصة الفصل:	**22**
الفصل الثاني:القوائم المالية	**23**
تمهيد	**24**
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	**25**
المطلب الأول:تعريف القوائم المالية وأهدافها	**26–25**

المطلب الثاني:الخصائص النوعية للقوائم المالية ومكوناتها	**28-26**
المطلب الثالث:أسس وإعتبارات إعداد القوائم المالية	**30-28**
المبحث الثاني:عرض وتحليل القوائم المالية	**30**
المطلب الأول:عرض وتحليل قائمة المركز المالي (الميزانية)	**35-30**
المطلب الثاني:عرض وتحليل جدول حساب النتائج	**38-35**
المطلب الثالث:عرض وتحليل قائمة تدفقات الخزينة و قائمة التغير في الأموال الخاصة	**42-38**
المبحث الثالث:تقييم عناصر القوائم المالية	**42**
المطلب الأول:تقييم عناصر الأصول والخصوم	**44-42**
المطلب الثاني:تقييم بعض العناصر الأخرى	**46-44**
المطلب الثالث:أثر تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية	**49-46**
خلاصة الفصل:	**50**
الفصل الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات على عينة من المؤسسات الإقتصادية	**51**
المبحث الأول:التعريف بالمؤسسات محل الدراسة	**53**
المطلب الأول:لمحة عن مؤسسة النسيج والتجهيزTIFIB-بسكرة-	**57-53**
المطلب الثاني:لمحة عن مؤسسة نفطال-بسكرة-	**59-57**
المبحث الثاني:منهجية الدراسة	**59**
المطلب الأول:مجتمع وعينة الدراسة	**61-59**
المطلب الثاني:منهج الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي	**63-61**
المطلب الثالث:ثبات وصدق الإستبانة	**64-63**
المبحث الثالث:عرض وتحليل نتائج الدراسة	**64**
المطلب الأول:تحليل محاور الإستبانة	**68-64**
المطلب الثاني:إختبار الفرضيات	**71-68**
المطلب الثالث:تفسير نتائج الدراسة	**71**
خلاصة الفصل:	**72**
الخاتمة:	**75-73**

فهرس المحتويات:	79–76
قائمة المراجع:	82–80
الملاحق	123–83

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

طارف عبد العال حماد. (2006). *دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير الماليةالدولية الحديثة*. مصر: الدار الجامعية.

طارق عبد العال حماد. (2003). موسوعة معاييرالمحاسبة. مصر: الدار الجامعية.

بشير عباس العلاق، و محمد الصيرفي. (2011). *ادارة المخزون السلعي* (المجلد الاولى). عمان –الاردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

نجيب مصطفى شلويش، و سليمان خالد عبيدات. (2013). *ادارة موارد الشراء والتخزين*. عمان –الاردن: دار المسيرة للنشر و التوزيع.

نايل عس، و نضال الخلف. (2012). *محاسبة التكاليف – مدخل حديث*.

أحمد لطفي أمين السيد،2008،اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة،الدار الجامعية،مصر

القاضي حسين،حمدان مأمون،2008،المحاسبة الدولية ومعاييرها،دار الثقافة للنشر والتوزيع،الأردن

هندي منير ابراهيم،2009،سلسلة الفكر الحديث في الادارة المالية،الفكر الحديث للتحليل المالي وتقييم الأداء،دار المعرفة الجامعية

الأزهر عزة،2009،عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية،جامعة البليدة

الجعارات خالد جمال،2008معايير التقارير المالية2007،دار الاشراف للنشر والتوزيع مكتبة جامعة الشارقة،الأردن

الأنصاري أسمامة عبد الحق،2006،الإدارة المالية،المكتبة الأردنية الهاشميةللنشر،الأردن

الحجاوي طلال ،نعوم ريان،2007،المحاسبة المالية 1،دار جعينةللنشر والتوزيع،عمان

الدهراوي كمال الدين،2006، تحليل القوائم المالية ،المكتبة الجامعية الحديثة

الرحيبي محمد ،2013، القوائم المالية ،النشر الشركة العربية للتسويق والتوريدات،القاهرة

حسين عادل،التنظيم الصناعي وادارة الإنتاج،دار النهضة العربية للصناعة والنشر،لبنان

أبو نصار محمد،جمعة حميدات،2014،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي ،دار وائل للنشر ،عمان–الأردن

دليل المستخدم،2017،،نظام ادارة المخازن،وزارة المالية ،الكويت

طويل مصطفى،2010،النظام المحاسبي المالي الجزايري الجديد SCF،دار الحديث للكتاب،الجزائر

مرجان سليمان محمد،2002،بحوث العمليات،الجاامعة المفتوحة،ليبيا

بن ساسيإلياس،قريشي يوسف،2006،التسيير المالي،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان–الأردن

شنوف شعيب ،2009،محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية،مكتبة الشركة بوداود

المطبوعات:

مليكة زغيب، و بوشقير ميلود. (2010). *التسيير المالي حسب البرنامج الجديد*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

بكاري بلخير،2016،دروس في المحاسبة المعمقة حسبSCFديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر

فداوي أمينة،،2016-2017مطبوعة في المحاضرات في المحاسبة المعمقة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد الصديق بن سخيي،جيجل

حميدات جمعة،2014،منهلح، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية،ينشر عند كرق المجمع الدولي للمحاسبين القانونين،عمام الأردن

البحوث الجامعية:

اسماء شيبان، و طيب شملال. (2018-2019). المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: جامعة أكلي محند أولحاج.

الحسين مشقق. (بدون سنة). اثر تحليل القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية(ماستر اكاديمي). كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.

نور الهادي العشي. (2006). دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي مذكرة ماجستير. الجامعة الاسلامية، غزة.محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المح

بن قنونة هوارية،2014-2015،النظام المحاسبي المالي واثاره على مكنات القوائم المالية ،مذكرة ماستر،،كلية العلقم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم

عبد الحليم سعيدي ،2014-2015،محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي ،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر، بسكرة

زين عبد المالك،2014 -2015،القباس ةالإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة أحمد بوقرة،بومرداس

زوينة بن فرج ،2013-2014،المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس،سطيف

عبد الله عمر الشيخ محمد،2018،طرق تقييم المخزون و أثره على جودة القوائم المالية،بحث تكميلي لنيل شهادة البكالوريوس،كلية الدراسات التجارية،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان

عمومن سعيدة ،2018-2019،العوامل المؤثرة على اختيار طرق تقييم المخزون السلعي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة

بن عمر محمد،2014-2015،دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في اتخاذ القرارات المالية ،مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة حمة لخضر ، الوادي

شناي عبد الكريم،2008-2009،تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبة الدولية ،مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة

جودي محمد رمزي،2014-2015،أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدوليةعلى تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقاصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة

اوداجي نبيل،مراد زين العابدين،ايمان بدر الدين،2017-2018،أثر إختلاف بدائل القياس وفق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية،ماسترأكاديمي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي

عمراني أيمن ،2013-2014،تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3،الجزائر

بغريش محمد،2010،محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة،رسالةماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة العقيد الحاج لخضر،باتنة

حجاب عيسى،2014-2015،مساهمة لتحديد متغيراتة القرار المتعلقةبالمخزون،الأمثل لاستخدام بحوث العمليات في المؤسيةالاقتصادية،أطروحةدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة

المجلات:

حاج قويدر قورين. (2015). تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS02 ضمن النظام المحاسبي المالي. *مجلة الردة لاقتصاد الاعمال*

بلعور سليمان، قطيب عبد القادر،2016،العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،مجلة الرؤى

زعيط.حطاب.(2017)تقييم الأداء المالي باستخدام النسب النقدية المشتقة من جدول التدفقات .مجلة البحوث الاقتصادية والمالية

مراجع أجنبية:

1. Beheshti, H. M. (n.d.). A decisio support system for improving performance ofinventory management in a supply chain network.
2. Rama, M. p. (2007). *operation research* (1 ed.). new delhi: new age international(p)Ltd.
3. Waters, D. (2003). *Inventory control and management* (2 ed.). USA: john.Wiley&Sons.

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم01:جانب الأصول في الميزانية

الأصول	الملاحظة	إجماليN	إهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
الأصول غير جارية					
فارق الإقتناء المنتوج الإيجابي والسلبي					
تثبيتات عينية					
تثبيتات معنوية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتياوها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضوع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها.					
سندات أخرى ملحقة بها					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة أصول					
مجموع الأصول غير جارية					
الأصول الجارية					
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيد					
حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الاخرون					
الضرائب					
حسابات دائنة أخرى وإساخدامات مماثلة					

الموجودات وماشابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الميزانية					
مجموع الأصول جارية					
مجموع عام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19بتاريخ 2009/03/25

الملحق رقم02:جانب الخصوم في الميزانية

الخصوم	**ملاحظة**	**N**	**N-1**
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات و إحتياطات – إحتياطات مدمجة(1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة(1) نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع(1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
مجموع رؤوس الأموال الخاصة			

الخصوم الغير جارية قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير جارية مؤونات			
مجموع الخصوم غير جارية(2)			
الخصوم الجارية موردو وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية(3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية الغدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25

الملحق رقم 03:جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة الماليةN-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			

الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى			
2-إستهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والدفوعات المتشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتوجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات الإهتلاكات والمؤونات إسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(6+5)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية مجموع منتوجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
5-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير عادية –المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر الغير عادية – أعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركة للموضوع موضع المعادلة في نتيجة الصافية			

11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
ومنها حصة ذوي الأقلية(1) حصة المجمع (1)			

المصدر:الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2009/03/25.ص30

الملحق رقم04:جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
المنتوجات العملياتية الأخرى التكاليف التجارية الأعباء الإدارية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات منتوجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجب دفعها الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير العادية المنتوجات الغير العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية **حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)**			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1) حصة المجمع(1)			

المصدر : الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2009/03/25 ص31

الملحق رقم05:قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية1-N
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الإستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية او معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			

تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج) الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية **تغير الخزينة خلال الفترة**			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: (الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، صفحة 35)

الملحق رقم06:قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الغير مباشرة

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية1-N
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الإستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية او معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار(ب)			

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج) الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية **تغير الخزينة خلال الفترة**			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: (الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، صفحة 35)

الملحق رقم 07:قائمة التغيرات في حقوق الملكية

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطي والنتيجة
الرصيد في N-2/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N-1/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة						

إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N/12/31						

المصدر: (الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، صفحة 37)

الملحق رقم08:الإستبانة الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : العلوم المالية والمحاسبة

السادة الأفاضل /السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الاستبانة التي بين ايديكم هي إحدى أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر في المحاسبة تخصص محاسبة وتدقبق بعنوان : **" أثر تقييم المخزون على القوائم المالية دراسة آراء مجموعة من المهنيين في والاكاديميين"** .

ويأمل الباحثين منكم التكرم بالإجابة على جميع فقرات هذه الاستبانة بدقة وموضوعية وتكون معبرة عن آرائكم ، مع العلم أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها تعامل بسرية تامة ، وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

الطلبة : صدام دراف

زهرة محبوب

السنة الجامعية : 2021 / 2022

يرجى وضع علامة (×) أمام الإجابة التي ترون أنها مناسبة .

البيانات الشخصية :

1) الجنس : ☐ ذكر أنثى ☐

2) العمر : ☐ أقل من 30 سنة ☐ 30 إلى 40 سنة

☐ من 41 إلى 50 ☐ أكبر من 50 سنة

3) الوظيفة : ☐ مهني ☐ أكاديمي

4) سنوات الخبرة : ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

5) المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ مؤهل آخر

المنصب (المركز) الوظيفي: .....

أدناه مجموعة فقرات ، يرجى قراءتها بتمعن وتحديد وجهة نظرك فيها ، وذلك بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب .

المحور الأول: طرق تقييم المخزون في المؤسسة

الفقـــــــرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الاول: عدم اجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون					
1. لا تهتم الادارة بتطبيق إحدى الطرق المحاسبية لتقييم المخزون					
2. لا تؤخذ بعين الاعتبار هذه الطرق من قبل الشركاء					
3. عدم وجود موظفين مختصين للقيام بتطبيق إحدى هذه الطرق					
4. المحاسبة التحليلية إختيارية التطبيق عكس المحاسبة المالية إجبارية					
5. تنوع وتعدد المخزون في المؤسسة يصعب تحديد نوع طريقة تقييم المخزون					
6. إهتمام المؤسسة بالمنافسة في تحديد السعر فقط					
7. عدم فرض مصالح الضرائب على المؤسسات تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون					

البعد الثاني: الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون					
1. تعطي قيم أكثر واقعية ومعبرة عن رصيد المخزون في القوائم المالية					
2. تساعد المؤسسة في حالة تقلبات الاسعار ومنه تحقيق التوازن المالي					
3. مقبولة لغرض ممارسة التدقيق الخارجي					
4. تكلفة الانتاج عند استخدام هذه الطريقة تكون تقريبا متساوية في جميع حالات الانتاج					
5. قيمة هامش الربح المحقق وفق هذه الطريقة يكون متقارب في جميع حالات البيع					
6. تعطي هذه الطريقة صورة صادقة ومعبرة وحقيقية لقيمة المخزون					
7. النتيجة المحققة في المؤسسة التي تطبق هذه الطريقة تعد أكثر واقعية					
البعد الثالث: الاسباب المحتملة لاتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون					
1. تعتبر طريقة منظمة ومنطقية مقارنة بالطرق الأخرى					
2. سهلة الاستخدام والرقابة في الواقع العملي					
3. رصيد مخزون نهاية المدة يكون مساوي للقيمة السوقية					
4. المخزون المتبقي غير معرض للتلف					
5. عدم وجود خسائر قيمة خاصة بالمخزونات في نهاية السنة					
6. هامش الربح المحقق يكون بنسب متساوية					
7. اكثر الطرق استخداما في إعداد القوائم المالية					

المحور الثاني:القوائم المالية

الفقـــــــرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.يلزم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات إعداد كل القوائم المالية					
2.يولي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة للافصاح عن القوائم المالية في الآجال المحددة قانونا					
3.يوجب النظام المحاسبي المالي الثبات في إستخدام الطرق المحاسبية بما فيها طرق تقييم المخزون وذلك تطبيقا لمبادئ المحاسبة					
4.القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة تكون فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات					

5.القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق طريقة fifo لا تجود في فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات					
6.قيمة مجموع الاصول في المؤسسة التي تطبق fifo اكبر من قيمة مجموع الاصول في المؤسسة التي تطبق الوسط المرجح					
7.القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق fifo تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة ويعاب عليها التضخم في قيمها					
8.القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة لا تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة					
9. القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة fifo سهلة المراجعة والتدقيق عن القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة					

وشكرا

KKKظظظ

الملحق رقم09:مخرجات برنامج الرزمة الإحصائيةSPSS.20

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:45:21
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,01

[Jeu_de_données0] D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	37	82,2
	Exclue	8	17,8
	Total	45	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,711	30

```
RELIABILITY
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4
C5 C6 C7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:45:43
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00

Temps écoulé	00:00:00,03

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	38	84,4
	Exclue	7	15,6
	Total	45	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,734	21

```
RELIABILITY
/VARIABLES=Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:45:56
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,05

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	44	97,8
	Exclue	1	2,2
	Total	45	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
226,	9

```
RELIABILITY
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:46:18

	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,03

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	41	91,1
	Exclue	4	8,9
	Total	45	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
376,	7

```
RELIABILITY
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:46:33
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0

	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	42	93,3

	Exclue	3	6,7
	Total	45	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,710	7

```
RELIABILITY
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:46:44
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>

	N de lignes dans le fichier de travail	45
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,03

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	44	97,8
	Exclue	1	2,2
	Total	45	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,670	7

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المحور الأول: طرق تقييم المخزون في المؤسسة	45	2,67	4,70	3,3528	,40426
البعد الاول: عدم اجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	45	1,83	4,83	2,9466	,59033
البعد الثاني: الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون	45	2,57	5,00	3,6185	,53516
البعد الثالث: الاسباب المحتملة لاتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون	45	1,86	4,57	3,4910	,53547
القوائم المالية	45	2,67	4,67	3,6287	,37944
N valide (liste)	45				

DESCRIPTIVES VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 15:59:12
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
	Syntaxe	DESCRIPTIVES VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
لا تهتم الادارة بتطبيق إحدى الطرق المحاسبية لتقييم المخزون	45	1,00	5,00	2,2000	,84208
لا تؤخذ بعين الاعتبار هذه الطرق من قبل الشركاء	44	1,00	5,00	2,2045	1,19260

عدم وجود موظفين مختصين للقيام بتطبيق إحدى هذه الطرق	45	1,00	5,00	2,3778	,88649
المحاسبة التحليلية إختيارية التطبيق عكس المحاسبة المالية إجبارية	45	1,00	5,00	3,8222	1,26651
تنوع وتعدد المخزون في المؤسسة يصعب تحديد نوع طريقة تقييم المخزون	45	2,00	5,00	3,6222	,96032
إهتمام المؤسسة بالمنافسة في تحديد السعر فقط	44	1,00	5,00	2,9545	,98723
عدم فرض مصالح الضرائب على المؤسسات تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	43	1,00	5,00	3,4419	,93356
تعطي قيم أكثر واقعية ومعبرة عن رصيد المخزون في القوائم المالية	45	2,00	5,00	3,9778	,72265
تساعد المؤسسة في حالة تقلبات الاسعار ومنه تحقيق التوازن المالي	45	2,00	5,00	3,9111	,59628
مقبولة لغرض ممارسة التدقيق الخارجي	43	2,00	5,00	3,1860	1,00607
تكلفة الانتاج عند استخدام هذه الطريقة تكون تقريبا متساوية في جميع حالات الانتاج	45	2,00	5,00	3,5556	,84087
قيمة هامش الربح المحقق وفق هذه الطريقة يكون متقارب في جميع حالات البيع	44	2,0	5,0	3,045	1,0333
تعطي هذه الطريقة صورة صادقة ومعبرة وحقيقية لقيمة المخزون	45	1,00	5,00	3,6889	,82082
النتيجة المحققة في المؤسسة التي تطبق هذه الطريقة تعد أكثر واقعية	45	1,00	5,00	3,9111	1,10417
تعتبر طريقة منظمة ومنطقية مقارنة بالطرق الأخرى	45	2,00	5,00	3,7333	,65366
سهلة الاستخدام والرقابة في الواقع العملي	45	2,00	5,00	4,0889	,87444
رصيد مخزون نهاية المدة يكون مساوي للقيمة السوقية	45	2,00	5,00	2,9556	,97597
المخزون المتبقي غير معرض للتلف	44	1,00	5,00	2,9545	1,09872
عدم وجود خسائر قيمة خاصة بالمخزونات في نهاية السنة	45	1,00	5,00	3,5778	,81153
هامش الربح المحقق يكون بنسب متساوية	45	1,00	5,00	3,2889	,92004

اكثر الطرق استخداما في إعداد القوائم المالية	45	1,00	5,00	3,8222	1,09314
يلزم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات إعداد كل القوائم المالية	45	2,00	5,00	4,4222	,72265
يولي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة للافصاح عن القوائم المالية في الآجال المحددة قانونا	45	3,00	5,00	4,1333	,45726
يوجب النظام المحاسبي المالي الثبات في إستخدام الطرق المحاسبية بما فيها طرق تقييم المخزون وذلك تطبيقا لمبادئ المحاسبة	45	3,00	5,00	4,3111	,63325
القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة تكون فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات	45	2,00	5,00	2,9111	,87444
القوائم المالية في المؤسسة التي تطبق طريقة fifo لا تجود في فيها خسائر قيمة خاصة بالمخزونات	44	2,00	5,00	2,9545	,88802
قيمة مجموع الاصول في المؤسسة التي تطبق fifo اكبر من قيمة مجموع الاصول في المؤسسة التي تطبق الوسط المرجح	45	2,00	5,00	3,1556	,63802
القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق fifo تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة ويعاب عليها التضخم في قيمها	45	2,00	5,00	3,8444	,99899
القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة التي تطبق التكلفة الوسطية المرجحة لا تعطي مستخدميها القدرة على معرفة وضعية المخزون في المؤسسة	45	2,00	5,00	3,3111	,87444
القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة fifo سهلة المراجعة والتدقيق عن القوائم المالية للمؤسسات التي تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة	45	2,00	5,00	3,5778	,78303
N valide (liste)	37				

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode

Introduire	.	المحور الأول: طرق تقييم المخزون في المؤسسة	1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,705	,496	,485	,27239

ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,145	1	3,145	42,383	,000
	de Student	3,190	43	,074		
	Total	6,335	44			

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t
		B	Erreur standard	Bêta	
1	(Constante)	1,412	,343		4,116
	المحور الأول: طرق تقييم المخزون في المؤسسة	,661	,102	,705	6,510

Coefficients

Modèle		Sig.
1	(Constante)	,000
	المحور الأول: طرق تقييم المخزون في المؤسسة	,000

```
REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT Y
/METHOD=ENTER A.
```

Régression

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 16:03:24
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.

	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.
	Syntaxe	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT Y /METHOD=ENTER A.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02
	Mémoire requise	3920 octets
	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الاول: عدم اجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	.	Introduire

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,612	,374	,360	,30358

ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,372	1	2,372	25,740	,000
	de Student	3,963	43	,092		
	Total	6,335	44			

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t
		B	Erreur standard	Bêta	
1	(Constante)	2,470	,233		10,605
	البعد الاول: عدم اجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	,393	,078	,612	5,073

Coefficients

Modèle		Sig.
1	(Constante)	,000
	البعد الاول: عدم اجبارية تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون	,000

```
REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT Y
/METHOD=ENTER B.
```

Régression

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 16:03:35
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.

	Syntaxe	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT Y /METHOD=ENTER B.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02
	Mémoire requise	3920 octets
	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الثاني: الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون	.	Introduire

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,450	,203	,184	,34271

ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,285	1	1,285	10,938	,002
	de Student	5,050	43	,117		
	Total	6,335	44			

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	
		B	Erreur standard	Bêta	t
1	(Constante)	2,473	,353		7,006
	البعد الثاني: الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون	,319	,097	,450	3,307

Coefficients

Modèle		Sig.
1	(Constante)	,000
	البعد الثاني: الأسباب المحتملة لاتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزون	,002

```
REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT Y
/METHOD=ENTER C.
```

Régression

Remarques

	Sortie obtenue	03-JUN-2022 16:03:48
	Commentaires	
Entrée	Données	D:\memoire 2022\ZADDAM SPSS\SADDAM.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	45
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.

	Syntaxe	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT Y /METHOD=ENTER C.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,01
	Mémoire requise	3920 octets
	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الثالث: الاسباب المحتملة لاتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا fifoفي تقييم المخزون	.	Introduire

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,471	,222	,204	,33849

ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,408	1	1,408	12,292	,001
	de Student	4,927	43	,115		
	Total	6,335	44			

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t
		B	Erreur standard	Bêta	
1	(Constante)	2,462	,336		7,318
	البعد الثالث: الاسباب المحتملة لاتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون	,334	,095	,471	3,506

Coefficients

Modèle		Sig.
1	(Constante)	,000
	البعد الثالث: الاسباب المحتملة لاتباع طريقة مادخل أولا خرج أولا fifo في تقييم المخزون	,001