الجمهـورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

## الموضوع

# أثر تكلفة البضاعة المباعة على قائمة الدخل

## دراسة حالة المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي (CAMEG) – متجر بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف: إعداد الطالب:

- لخضر صبطي
- أ/عبد السميع روينة

| | |
|---|---|
| رقم التسجيل: | ...../Master-GE/AUDIT /2017 |
| تاريخ الإيداع | ..... |

/http://univ-biskra.dz

الموسم الجامعي: 2016-2017

بسم الله

الرحمن

الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

(نرفع درجت من نشاء
وفوق كل ذي علم عليم)

صدق الله العظيم

سورة يوسف الآية 76

# الـمـلـخص :

هدفت دراستنا إلى الوقوف على مدى إهتمام المؤسسة الجزائرية بتقييم المخزون من خلال التأكد من تبنيها لإحدى طرق التقييم أو عدم تبنيها لها وهل تبنيها لطريقة معينة كان قرارا مدروسا وصائبا كما أبرزنا أهمية عملية التقييم ومدى تأثيرها على قائمة الدخل في تحديد نتيجة المؤسسة .

ولتحقيق هذه الرغبة قمنا بدراسة حالة في أحد متاجر المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي والمتواجد ببسكرة حيث إعتمدنا على دراسة صنف من المخزونات للثلاثي الأول من السنة الجارية(2017).

وفي النهاية خلصت دراستنا إ لى أن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة لكافة أصناف مخزونها لسهولتها ولتوسط نتائجها دون مراعات للعوامل المؤثرة في إختيار طرق التقييم وعليه أوصينا بجملة من التوصيات عن كيفية إختيار الطريقة المناسبة حسب الظروف الخاصة بكل صنف.

**Résume** :

Notre étude s'intéresse à vérifier l'intérêt que porte l'entreprise algérienne sur l'évaluation de stock en s'assurant qu'elle adopte une méthode d'évaluation parmi d'autres ou non. Et en s'assurant également si son adoption à une méthode particulière était le fruit d'une décision étudiée et argumentée. Nous avons également démontré l'importance du processus d'évaluation et son impact sur le tableau des résultats pour la détermination du résultat de l'entreprise.

Afin de réaliser ce but, nous avons procédé à une étude de cas au niveau du comptoir Algérien pour le matériel électrique et gazier, sis à Biskra où nous avons mené l'étude d'une catégorie des stocks pour le premier trimestre de l'année en cours (2017).

Les résultats obtenus ont montré que l'entreprise applique la méthode du cout unitaire moyen pondéré (CUMP) pour toutes les catégories de son stock, car elle est tout simplement facile et elle donne des résultats en moyennes sans prendre en considération les facteurs qui influent la sélection des méthodes d'évaluation . Alors nous avons recommandé un certain nombre de suggestions sur la façon de choisir la méthode appropriée en fonction de chaque situation de catégorie de stock.

## Abstract :

The aim of our study is to focus on the interest of the Algerian establishment on the evaluation of the stock by ensuring the adoption or non-adoption of one of the methods of evaluation and whether the adoption in a particular way was a studied and correct decision .also we have marked the importance of the evaluation process and its impact on the Results Table to determine the result of the establishment.

To achieve this goal, we have studied, “the counter for electrical and gas equipment” company located in Biskra where we studied a class of stocks for the first quarter of 2017.

In the end, our study concluded that the establishment that was the subject used the average cost method for all categories of its stocks Because of its ease and average results Without including the factors that influence the selection of assessment methods. and as a result we have recommended a number of suggestions on how to choose the appropriate method for each stock category situation.

# شكر وعرفان :

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه على نعمة الإسلام ونعمة القرآن و الصلاة و السلام على محمد خير الأنام وعلى الآل و الصحب الكرام.

وبعد ، لا ينكر فضل صاحب الفضل إلا لئيم لذا نقر بالجميل ونتوجه بالشكر الجزيل لكل من نفعنا بعلمه من الأساتذة الفضلاء و لمن شرفنا إشرافه على هذا العمل و إستفدنا بنصائحه وتوجيهاته أستاذي السيد روينة عبد السميع

كما أتقدم بالشكر لكافة عمال المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي بمتجر بسكرة على حسن المعاملة وعلى ما جادت به أنفسهم من كرم و عون لإتمام هذا البحث .

## فهرس المحتويات


| الموضوع | الصفحة |
|---|---|
| البسملة | أ |
| آية قرآنية | ب |
| الملخص | ج |
| RESUME | د |
| ABSTRACT | هـ |
| شكر وعرفان | و |
| فهرس المحتويات | ز |
| قائمة الأشكال | ي |
| قائمة الجداول | ي |
| قائمة الملاحق | ي |
| **المقدمة** | **I** |
| **الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للمخزون وقائمة الدخل** | 1 |
| **تمهيد** | 2 |
| **المبحث الأول** : ماهية المخزون | 3 |
| **المطلب الأول** :مفهوم وأهمية المخزون | 3 |
| **الفرع الأول** : مفهوم المخزون | 3 |
| **الفرع الثاني** : أهمية المخزون | 4 |
| **المطلب الثاني** : أنواع المخزون | 6 |
| **الفرع الأول** : التصنيف تبعا لنوع المخزون | 6 |
| **الفرع الثاني** : التصنيف تبعا للغرض من المخزون | 7 |
| **المبحث الثاني** : ماهية قائمة الدخل | 7 |
| **المطلب الأول** : مفهوم قائمة الدخل والعناصر والأقسام المكونة لها | 8 |
| **الفرع الأول** : مفهوم قائمة الدخل | 8 |
| **الفرع الثاني** : عناصر قائمة الدخل | 8 |

| | |
|---|---|
| **الفرع الثالث** :أقسام قائمة الدخل | 9 |
| **المطلب الثاني** : نماذج قائمة الدخل وأشكالها | 11 |
| **النموذج الأول** : قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة | 11 |
| **النموذج الثاني** : قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة | 12 |
| خلاصة | 15 |
| **الفصل الثاني : تقييم المخزون وأثره على قائمة الدخل** | 16 |
| **تمهيد** | 17 |
| **المبحث الأول** : طرق تتبع تكلفة المخزون وتقييمه | 18 |
| **المطلب الأول** : مدخل التكلفة | 18 |
| **أولا** : طريقة التمييز المحدد | 18 |
| **ثانيا** : طريقة الوارد أولا صادر أولا – FIFO – | 19 |
| **ثالثا** : طريقة الوارد أخيرا صادر أولا – LIFO – | 20 |
| **رابعا** : طريقة التكلفة الوسطية المرجحة – CMP – | 21 |
| **المطلب الثاني** : مدخل التقييم | 22 |
| **أولا** : طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل | 22 |
| **ثانيا** : طريقة مجمل الربح | 24 |
| **ثالثا** : طريقة التجزئة | 25 |
| **المبحث الثاني** : أثر طرق التقييم والخطأ في قيمة المخزون على قائمة الدخل | 26 |
| **المطلب الأول** : أثر مختلف طرق التقييم على قائمة الدخل وإختيار البديل الأمثل | 26 |
| **الفرع الأول** : أثر مختلف طرق التقييم على قائمة الدخل | 26 |
| **الفرع الثاني** : البديل الأمثل من هذه الطرق | 29 |
| **المطلب الثاني** : الخطأ في تقييم المخزون وأثره على قائمة الدخل | 30 |
| **الفرع الأول** : الخطأ في تحديد قيمة المخزون لآخر مدة | 30 |
| **الفرع الثاني** : الخطأ في تحديد قيمة المشتريات | 31 |
| **الفرع الثالث** : الخطأ في تقدير المشتريات ومخزون آخر مدة معا (بالزيادة أو بالنقصان) وبنفس المقدار | 33 |
| **الخلاصة** | 35 |
| **الفصل الثالث : دراسة حالة متجر بسكرة التابع لمؤسسة CAMEG** | 36 |

| | |
|---|---|
| **تمهيد** | 37 |
| **المبحث الأول :** بطاقة فنية عن المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي | 38 |
| **المطلب الأول :** عموميات حول المصرف و وحدة تقرت و متجر بسكرة | 38 |
| **الفرع الأول :** عموميات حول المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي | 38 |
| **الفرع الثاني :** عموميات حول وحدة تقرت | 40 |
| **الفرع الثالث :** عموميات حول متجر بسكرة | 42 |
| **المطلب الثاني :** دراسة الهياكل التنظيمية | 43 |
| **الفرع الأول :** دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة تقرت | 43 |
| **الفرع الثاني :** دراسة الهيكل التنظيمي لمتجر بسكرة | 47 |
| **المبحث الثاني : طريقة تقييم المخزون في متجر بسكرة وأثرها على قائمة الدخل** | 49 |
| **المطلب الأول : طريقة تقييم المخزون في متجر بسكرة** | 49 |
| **الفرع الأول :** تسيير المخزون في المتجر | 49 |
| **الفرع الثاني :** طريقة تقييم المخزون في المتجر | 51 |
| **المطلب الثاني : أثر طريقة التقييم على قائمة الدخل** | 51 |
| **الخلاصة** | 55 |
| **الخاتمة** | 56 |
| **النتائج** | 57 |
| **التوصيات** | 57 |
| **قائمة المراجع** | 58 |
| **الملاحق** | 61 |

## قائمة الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ؟ | 23 |
| 2 | الهيكل التنظيمي لوحدة تقرت | 43 |
| 3 | الهيكل التنظيمي لمتجر بسكرة | 47 |


## قائمة الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة | 11 |
| 2 | قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة ( حسب الطبيعة ) | 13 |
| 3 | قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة ( حسب الوظيفة ) | 14 |
| 4 | الفرق بين إرتفاع الأسعار و إنخفاضها و أثرها على المخزون | 29 |
| 5 | الخطأ في قيمة مخزون آخر مدة | 30 |
| 6 | الخطأ في قيمة المشتريات | 32 |
| 7 | الخطأ في المشتريات و مخزون آخر مدة معا و بنفس المقدار | 34 |
| 8 | حركة المخزون بطريقة – FIFO – | 50 |
| 9 | حركة المخزونات مقيمة بالتكلفة الوسطية المرجحة المتحركة و سعر البيع | 52 |
| 10 | حركة المخزون مقيمة تكلفته بطريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO – ) | 53 |
| 11 | حركة المخزون مقيمة تكلفته بطريقة ( التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة– CMP–) | 54 |


## قائمة الملاحق


| الرقم | العنوان |
|---|---|
| 1 | بطاقة التخزين ( بطاقة الصنف ) FICHE DE STOCK |
| 2 | وصل تحويل BON DE TRANSFERT |
| 3 | وصل خروج من أجل البيع BON DE SORTIE POUR VENTE |
| 4 | وثيقة المخرجات حسب المجموعة ETAT DES SORTIES PAR GROUPE |

# المقدمة

**توطئة:** إن اشتداد حدة التنافس بين الأسواق إثر العولمة كان له الأثر الكبير على عدم ثبات الأسعار واستقرارها و عدم انتظام عمليات الشراء والإنتاج والتوزيع في المدى القصير. وفي ظل تقلبات الأسعار أضحت عملية حساب تكلفة المخزون معقدة شيئا ما وخصوصا عند شراء وحدات متشابهة وبما أن المخزون يمثل أحد أهم عناصر الأصول المتداولة فإ ن طريقة تقييمه تؤثر وبشكل مباشر على القوائم المالية ومن ضمنها قائمة الدخل والتي تظهر فيها نتيجة الدورة مما يستدع ي صناع القرار إلى ترجيح البديل الأمثل من هذه الطرق والذي من شأنه إضفاء المصداقية على البيانات الواردة في القوائم المالية وعليه تكون صياغة السؤال كالآتي :

**كيف نختار البديل الأمثل والموضوعي من بين طرق تقييم المخزون لتحديد تكلفة المبيعات ؟.**

## أهمية البحث:

- ☜ عدم وجود المعرفة الكافية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفروق في تحديد تكلفة المخزون بين تلك الطرق.
- ☜ حاجة صناع القرار لتحقيق ربح حقيقي وضمان البقاء في سوق المنافسة.
- ☜ حاجة المستفيدين من القوائم المالية إلى معلومات غير مضللة للوقوف على صافي المركز المالي الحقيقي .

## أهداف البحث:

- ✓ التأكد من مدى اهتمام المؤسسة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة.
- ✓ توضيح أهمية تبني إحدى طرق تقييم المخزون.
- ✓ الوقوف على العوامل الدافعة لاختيار إحدى طرق التقييم.

## فرضيات البحث:

1. تتبع المؤسسة محل الدراسة في تقييمها للمخزون إحدى طرق التقييم المعروفة.
2. إعتماد المؤسسة محل الدراسة لتلك الطريقة كان نتيجة دراسة.
3. طريقة التقييم المتبعة مناسبة .

## حدود البحث :

من أجل حل الإشكال المطروح كانت حدود بحثنا كما يلي :

- ✦ **الحدود المكانية** : إجراء دراسة ميدانية بأحد متاجر المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي (CAMEG) المتواجد ببسكرة والتابع لوحدة تقرت.

✦ **الحدود الزمانية** : قمنا بدراسة أحد أصناف المخزون و حركته للثلاثي الأول من السنة الجارية (2017) .

**منهج البحث** :

إنّ كل بحث يرتكز على نظرة ما للظّاهرة محل الدّراسة، فيستخدم منهجيّة محدّدة ويقترح نتائج من شأنها تفسير أو فهم أو بناء حقيقة ما. وإنطلاقا من قاعدة أنّ هدف كل بحث هو الوصول إلى الحقيقة إمّا بشرحها أو فهمها أو بنائها اعتمدنا على الإستكشاف كطريق للبحث بهدف فهم الحقيقة وهو ما يلائم أكثر موضوع البحث.

أمّا عن مقاربة البحث المعتمدة من أجل جمع البيانات الأولية والثانوية وتحليلها فهي المقاربة الكيفيّة، بإعتبارها المقاربة الأكثر تناسبا مع طريقة البحث الإستكشافيّة الّتي لا تعتمد كثيرا على البيانات المقدّمة في شكل أرقام وإحصائيات و إنما على التحليل بالدرجة الأولى باستخدام أداة الاستفهام الأساسية "كيف". كما ورد في التساؤل الرئيسي.

**جمع البيانات:**

تصنف البيانات التي يستخدمها الباحثون في إجراء دراساتهم إلى نوعين:

1. البيانات الأولية: وهي البيانات التي يحصل عليها الباحث ، حيث لجأت الدراسة الحالية إلى استعمال الملاحظة كمشارك observer as participant، ذلك أن عمل الباحث لدى المسؤول المبحوث، كما أن الباحث يشارك في العملية.
2. البيانات الثانوية: وهي البيانات الموجودة والتي يحصل عليها الباحث أثناء قيامه ببحثه ولايجمعها بنفسه. وقد لجأت الدراسة الحالية إلى نوعين منها :

- ✓ البيانات الخارجيّة مجسدة في مختلف المراجع باللغات العربية، مذكّرات ومنشورات المتعلقة بموضوع البحث.
- ✓ البيانات الداخلية متمثلة في المنشورات والوثائق المحاسبية للشركة.

كما أنّ البحث في مجال العلوم التجارية وعلوم التّسيير قد يتعلّق ببحث حول المحتوى ( contenu) أو حول السّيرورة (processus)،فبحوث المحتوى تهتم بمكونات الظاهرة وهي من النوع الثابت أما بحوث السيرورة فتدخل متغير الزمن فهي إذن من النوع المتحرك . وموضوع بحثي يتعلّق بدراسة المحتوى ليس بهدف الوصف، إنّما بهدف فهم الرّوابط السّببيّة لعناصره أو متغيّراته لتبيان أنّ الخصائص العامّة لظاهرة ما لا تقلّ أهمّية عن العناصر المشكّلة للظّاهرة نفسها. لذلك اعتمدت على أسلوب التحليل.

**الدراسات السابقة :**

**دراسة نور هاني العشي ( 2006 ) بعنوان :**
**دراسة و تحليل العوامل المؤثرة في إختيار طريقة تقييم المخزون السلعي**

**"دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة "**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أكثر الطرق المحاسبية إنتشارا في قطاع غزة في عملية تقييم المخزون السلعي مع الوقوف على أهم الأسباب وراء إختيار طريقة دون أخرى و خلصت أن طريقة الوارد أولا صادر أولا هي الطريقة الأكثر إتباعا و طريقة الوارد أخيرا صادر أولا أقلها إستخداما و أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الضريبية و غير الضريبية و سياسات الإدارة في تطبيق أو عدم تطبيق إحدى طرق تقييم المخزون و لقد ركزت الباحثة في توصياتها على ضرورة تطبيق إحدى الطرق المحاسبية عند تقييم المخزون و الإهتمام بهذا الأصل و تكوين لجان لجرده بمشاركة مدقق حسابات خارجي .

**دراسة بغريش محمد ( 2009 / 2010 ) بعنوان :**
**محاسبة المخزون و أثرها على القوائم المالية للمؤسسة "دراسة حالة شركة منشآت السكة الحديدية "**

هدفت الدراسة إلى التعريف بالمخزون و أهمية المحاسبة عنه مع تبيان أثر مختلف طرق محاسبته و تقييمه على القوائم المالية و تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية التي تناولته . و لقد خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية و على رأسها الميزانية و جدول النتائج من أهم مخرجات النظام المحاسبي و أن المخزون أحد أهم موجودات المؤسسة كما أن لأساليب تقييم المخزون أو تقيمه بصورة خاطئة أثر على القوائم المالية.

أوصى الباحث بالإهتمام بالجوانب المرتبطة بعرض القوائم المالية و كذا المحاسبة على المخزون و الإستمرار في تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال و هذا لملائمتها و طبيعة نشاط المؤسسة .

**دراسة إيمان خذير ( 2011 / 2013 ) بعنوان :**
**أثر طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي**

**"دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية(SNVI) وحدة ورقلة"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية المخزونات في المؤسسة و كذا طريقة تسييرها و تقييمها و أثرها على الربح المحاسبي و خلصت الدراسة إلى أن التسيير العقلاني للمخزون يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة كما أن سرعة دوران المخزون لها دور كبير في القضاء على أثر تقلبات الأسعار و بالتالي لا يتأثر الربح بإختلاف طرق تقييم المخزون أما في

ظل إرتفاع الأسعار الناتج عن بطء دوران المخزون فإن تقييمه بطريقة FIFO يحقق ربح أكبر مقارنة بطريقة CMP كما أوصت الباحثة على ضرورة إعتماد المؤسسات على التكنولوجيا الحديثة و مسايرة الطرق العلمية في عملية تسيير المخزون و الإستمرار في تطبيق طريقة CMP بعد كل إدخال على السلع ذات الأسعار الصغيرة و المتوسطة خلافا للسلع ذات الأسعار الكبيرة فإن تقييمها بطريقة FIFO يكون أفضل .

**د/فراس جميل العتوم ( 2012 ) بعنوان :**

**إدارة المخزون و أثرها على الإحتفاظ بالزبائن في ظل المنافسة**

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر إدارة المخازن في الإحتفاظ بالزبائن في ظل المنافسة و الأسواق الحديثة و لقد خرجت الدراسة بجملة من التوصيات كان من أبرزها ضرورة التحكم في المخزون للحد من زيادة تكلفة الإحتفاظ به و الإهتمام بإدارة المخزون و إعتباره كمصدر قوة تنافسية في السوق .

# رفصل الأول

## الإطار المفاهيمي للمخزون و قائمة الدخل

**تمهيد:**

إن تحقيق المؤسسة لأهدافها الإستراتيجية ليس بالأمر الهين في عصر العولمة و الانفتاح و التطور التكنولوجي المتسارع ففي ظل المفهوم الحديث للتسويق تسعى كل من المؤسسات الصناعية و التجارية إلى إشباع حاجيات المستهلك من خلال ضمان الجودة والوفرة لبضائعها ومنتجاتها ومن ثم ضمان استمرار العملية الإنتاجية و الخدمية على حد سواء.

لذا فإن جل المؤسسات تولي أهمية كبيرة للمخزون السلعي إضافة لكونه محورا لنشاطها فهو يمثل أحد أهم عناصر الأصول المتداولة والمؤثر الرئيسي على قياس الدخل و دورة التدفقات النقدية وعليه فإننا في هذا الفصل سوف نتطرق للمبحثين التاليين :

1- المبحث الأول : ماهية المخزون

2- المبحث الثاني : ماهية قائمة الدخل

## المبحث الأول : ماهية المخزون

من خلال هذا المبحث سنتعرف على مفهوم المخزون في الفكر الإقتصادي والأهمية التي يحضى بها في المؤسسات الإقتصادية مع التطرق للأنواع التي تندرج تحت هذا المفهوم لدى المنشآت التجارية و الصناعية بشيء من التوضيح والبيان.

### المطلب الأول : مفهوم و أهمية المخزون

#### الفرع الأول : مفهوم المخزون :

من خلال الإطلاع على مجموعة من كتابات المفكرين الإقتصاديين حول مفهوم المخزون نجد أن هناك بعض الإختلافات في تعريفاتهم للمخزون و عند التدقيق في مضمونها نلاحظ أن هذه الإختلافات هي من باب التنوع لا من باب التضاد نستعرض بعضها كما يلي:

**أ) تعريف كيزو و ويجانت :**

عرفا المخزون بأنه "جميع السلع المملوكة و المعدة للبيع خلال النشاط العادي و ذلك بالمنشآت التجارية أو أنه ذلك المخزون الذي ينقسم إلى ثلاثة أنواع : مخزون المواد الأولية و مخزون البضاعة تحت التشغيل و مخزون البضاعة التامة و ذلك بالمنشآت الصناعية " .[1]

وعرفاه كذلك على أنه "يمثل أحد بنود الأصول التي تحتفظ بها المنشأة بغرض البيع ، أو البضائع التي سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج السلع المعدة للبيع " .[2]

**ب) تعريف شيرودر و مكيلر :**

عرفا المخزون السلعي بأنه " إجمالي العناصر الملموسة و المملوكة للمنشأة و التي يتم حيازتها لغرض إعادة بيعها من خلال النشاط العادي للمنشأة أو التي في مرحلة الإنتاج لإتمام تصنيعها تمهيدا لبيعها أو تلك التي سوف تستهلك في الوقت القريب في سبيل إنتاج السلع و الخدمات التي ستصبح متاحة للبيع " .[3]

---

[1] – نور هاني العشي ، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في طريقة تقييم المخزون السلعي ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ،2006 ، ص 20

[2] - بغريش محمد ، محاسبة المخزون و أثرها على القوائم المالية للمؤسسة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، 2010/2009 ،ص 50

[3] - نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص 20

**ج) تعريف الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون و الإنتاج :**

" المخزون هو إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام أو الأجزاء و السلع الوسيطة و كذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع " . [1]

**د) تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين :** عرفته على أنه " مجموعة العناصر الملموسة من الممتلكات الشخصية التي يتم حيازتها بغرض البيع في دورة النشاط التجاري العادي أو التي في مرحلة الإنتاج بغرض البيع أو التي ينتظر إستخدامها حاليا في إنتاج السلع و الخدمات اللازمة للوفاء باحتياجات المبيعات "[2]

**الخلاصة :** من خلال التعاريف السالفة الذكر نستنتج أن المخزون:

1- هو مجموعة العناصر الملموسة و المملوكة من طرف المنشأة .

2- أحد عناصر الأصول المتداولة .

3- في المنشآت التجارية عبارة عن بضاعة و في المؤسسات الصناعية يمكن أن يكون مخزون مواد خام و مهمات أو مخزون إنتاج تحت التشغيل أو تام الصنع .

4- يتم تحويله إلى نقدية خلال دورة النشاط التجاري العادي .

5- ما هو إلا رأس مال معطل إلى حين تحويله إلى نقدية .

**الفرع الثاني : أهمية المخزون :**

تنبع أهمية المخزون السلعي من تلك الأسباب و الدوافع التي تجعل المنشآت تجنح إلى الإحتفاظ بالمخزون لتحقيق رغبات و أغراض يمكن إجمال أهمها في ما يلي :

**أ) التخزين لغرض الحماية ضد خطر إحتمال زيادة الطلب الفعلي :**

إن إحتمال الزيادة في حجم الطلب الفعلي عن المتوقع قد ينشأ عن مجموعة من الأسباب من بينها [3] :

- فاعلية الجهود التسويقية في جذب عملاء جدد أو فتح أسواق جديدة .

- عدم دقة الأسلوب المستخدم في التقدير .

---

[1] - ماجدة موجب ، تسيير المخزون في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ليسانس أكاديمي فحص و مراقبة و محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013/2012 ، ص 3

[2] - نور هاني العشي ، مرجع سابق، ص 19

[3] - كتاب إدارة المخزون ، الوحدة الأولى (مفاهيم أساسية ) ، ص 3 تم تنزيله بتاريخ : 2017/11/04 على الساعة 22 و 18 د من الموقع التالي :
http://www.makktaba.com/2012/08/Book-basic-concepts-about-inventory-management.html

– التغيير المفاجئ في إتجاهات المستهلكين .

**ب) التخزين لغرض إستمرار العملية الإنتاجية**

إن توقف الإنتاج له آثاره السلبية على المؤسسات الصناعية و لهذا الغرض تعمد المؤسسات إلى التخزين لغرض : [1]

– توفير مستلزمات الصيانة و تصليح وسائل الإنتاج و قطع الغيار و الأدوات الإحتياطية .

– تموين خطوط الإنتاج و إدارات الخدمات بحاجتها من المواد الأولية و نصف المصنعة وخلافها و الخاصة بعمليات الإنتاج و إحتياجات الإدارات المساعدة مثل التغليف و التجهيز .

**ج) التخزين لتأمين الحماية ضد تقلبات الأسعار** :

إن تأمين الحماية ضد هذا الخطر يعني حصول المؤسسة على وفرات إقتصادية و لا يتم ذلك إلا عن طريق :

– الإستفادة من خصم الكمية مع مراعات الموازنة بين الوفرات الناتجة من الخصم و التكاليف التي ستتحملها المنشأة مقابل الإحتفاظ بالكميات الزائدة . [2]

– شراء المواد الموسمية و التي يتأثر سعرها بالعرض أثناء موسم عرضها . [3]

– شراء بعض المواد قبل إرتفاع أو توقع إرتفاع أسعارها أو قبل توقع زيادة الطلب عليها. [4]

**د) التخزين من أجل تحسين الجودة و إضافة منفعة** :

" في هذه الحالة يعتبر التخزين جزء من العملية الإنتاجية ، حيث يؤدي إلى إكتساب الأصناف المخزونة قيمة أو منفعة أكبر عما إذا بيعت فور إنتاجها ، ومن أمثلة الأصناف التي يؤدي التخزين إلى تحسين مستوى جودتها ( الأجبان ، العطور ، الأخشاب ، إطارات السيارات) ويعرف هذا النوع من المنافع بإسم منفعة مضمونية السلعة. " [5]

**هـ) التخزين لكسب ثقة العملاء** : و يتطلب ذلك :

– تحسين مستوى الخدمة عن طريق السرعة في مواجهة التغيرات في طلباتهم دون تأخير أو إرتباك العمل بالمنشأة. [6]

---

[1] - بشير عباس العلاق و محمد شرف الدين محمود ، إدارة المواد مدخل إداري و محاسبي ، دار اليازوري ، عمان/الأردن ، طبعة 2008، ص – ص 21 ،22

[2] - كتاب إدارة المخزون ، الوحدة الأولى (مفاهيم أساسية ) ، مرجع سابق ، ص 5

[3] - بشير عباس العلاق ، مرجع سابق ، ص 22

[4] - idem

[5] - كتاب إدارة المخزون ، الوحدة الأولى (مفاهيم أساسية ) ، مرجع سابق، ص5

[6] - idem , page 4

**و) التخزين حتى لا تتأثر المراحل الإنتاجية ببعضها :**

" عندما يكون لدينا مخزونا كبيرا من المنتجات النصف مصنعة فإن أي مشكلة في المرحلة الإنتاجية السابقة لن تؤثر على المرحلة التالية لأن هناك مخزونا يكفي لتشغيل المرحلة التالية لفترة طويلة . "[1]

**المطلب الثاني : أنواع المخزون :**

يتحدد نوع المخزون بكيفية تصنيفه حيث سنتعرض هنا لطريقتين تعتبران من أهم طرق التصنيف للمخزون .

**الفرع الأول : التصنيف تبعا لنوع المخزون :**

**أ) مخزون المواد الخام :**

يقصد بها " التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة عمليات صناعية أثناء دمجها في السلع النهائية . " [2]

**ب) مخزون المواد تحت التشغيل :**

قد يعبر عنه بمخزون المواد نصف المصنعة و يتمثل في " المفردات غير الكاملة و التي ما زالت في مرحلة التصنيع و بالتالي فإنه يتكون من كافة الخامات و الأجزاء التي يتم الإحتفاظ بها بين العمليات الصناعية ."[3]

**ج) مخزون المواد التامة الصنع و السلع الجاهزة :**

يمثل هذا النوع كل المنتجات التي تم تصنيعها داخل الأقسام الإنتاجية الخاصة بالمنشأة و التي أصبحت جاهزة للبيع بالإضافة إلى تلك المنتجات التي"تستخدم للقيام بعمليات التجميع التي تقوم بها بعض المنشآت لتصنيع السلع النهائية" [4] النهائية"[4] و كل السلع الجاهزة المشتراة لغرض إعادة بيعها .

**(د) مخزون الأجزاء و المعدات :**

**(د–1) مخزون الأجزاء :** يتمثل في[5]:

العدد– المثبتات و الحوامل– المقاييس و الموازين– المهمات– النفايات والفضلات – مواد التغليف

[1] - فراس جميل العتوم ، عبد الكريم الزعبي ، عبد الكريم بطاينة ، إدارة المخزون و أثرها على الإحتفاظ بالزبائن في ظل المنافسة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد الثالث و الثلاثون 2012 ، ص 227

[2] - نور هاني العشي ، مرجع سابق، ص 26

[3] - idem

[4] - idem

[5] - idem , page 27

**(د–2) مخزون المعدات :**

يتمثل في " الماكينات و التركيبات و الناقلات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لها . "[1]

**الفرع الثاني : التصنيف تبعا للغرض من المخزون :**

وفقا لهذا التصنيف تتحدد أنواع المخزون على أساس الغرض من الإحتفاظ به حيث يمكننا التمييز بين نوعين هما :

**أ) المخزون التشغيلي :**

" يتضح من التسمية أن هذا النوع من المخزون يشمل الأصناف الضرورية كافة لتشغيل النظام الإنتاجي و الأصناف التي تتولد منه و تلك التي تنتج عنه في ظل الظروف العادية للتشغيل و يحتوي هذا النوع من المخزون على الأصناف كافة المشار إليها في تصنيف المخزون حسب النوع ، غير أن الفكرة الأساسية هنا هي أن الكميات التي تحتفظ بها المنشأة من هذه الأصناف يتم تحديدها في ضوء المتوسطات العامة لكل من حجم الطلب و فترة التوريد ، و أن الكميات المتاحة من هذا المخزون تتغير بمرور الزمن نتيجة عمليات السحب و الإضافة التي تتم خلال كل دورة من دورات الشراء و هو الأمر الذي يدفع بعض الكتاب إلى تسمية هذا النوع من المخزون باسم المخزون الدوري أو الحركي . "[2]

**ب) مخزون الأمان :**

" يقصد به الكميات الإضافية التي تحتفظ بها المنشأة من بعض أو كل أصناف المخزون المشار إليها سابقا ليس بهدف التشغيل و إنما بهدف مواجهة الظروف غير العادية التي قد تواجه المنشأة . و كما هو واضح من التسمية فإن هذا النوع من المخزون يستخدم كوسيلة لتأمين المنشأة ضد حالات زيادة الطلب أو معدلات الإستخدام عن المتوسطات العامة أو طول فترة التوريد عما كان متوقعا من الناحية الأخرى و بمقارنة مخزون الأمان بالمخزون التشغيلي يتضح أن الأول يتميز بالثبات النسبي في حين يتصف الثاني بالحركة و التغير المستمر ، كما أن كمية مخزون الأمان عادة ما تمثل جزءا محدودا إذا ما قورنت بكمية المخزون التشغيلي"[3]

## المبحث الثاني : ماهية قائمة الدخل

بعد أن تعرفنا على المخزون وأصبحت لدينا عنه فكرة لا بأس بها في المبحث الأول نتعرض في هذا المبحث لإحدى أهم القوائم المالية والمتمثلة في قائمة الدخل بالتعرف على أشكالها والعناصر المكونة لها ليتسنى لنا فهم مدى تأثرها بعملية تقييم المخزون.

[1] - idem

[2] - كتاب إدارة المخزون ، الوحدة الأولى (مفاهيم أساسية ) ، مرجع سابق ، ص – ص 10 ، 11

[3] - idem, page 11

## المطلب الأول : مفهوم قائمة الدخل و العناصر و الأقسام المكونة لها

### الفرع الأول : مفهوم قائمة الدخل :

قبل التطرق لمفهوم قائمة الدخل لابد أن نعرف ماذا نعني بالدخل حيث أنه عرف وفقا لمدخلين :

**أ) مدخل المحافظة على رأس المال :**

يقصد به التغير في حقوق الملكية حيث تبنى الإقتصاديون هذه الطريقة و على إثرها عرفوا الدخل بأنه " التغير في الثروة الحقيقية لمشروع ما بين بداية و نهاية الفترة المعنية "[1] و منه فإن معادلة الدخل تكون كالآتي :

| "الدخل={مجموع الأصول– مجموع الإلتزامات (في بداية الفترة)} | – | {مجموع الأصول– مجموع الإلتزامات (في نهاية الفترة)} |
|---|---|---|

و ذلك بعد تعديله بمقدار الإستثمارات الإضافية أو المسحوبات (التوزيعات على الملاك ) خلال الفترة "[2]

**ب) مدخل تحليل العمليات :**

هذا المدخل تبناه المحاسبون فهو يعكس قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح و يزود مستخدمي القوائم المالية بالبيانات التفصيلية الخاصة بالإيرادات و المصروفات و من ثم عرفوه على أنه " الفرق بين الإيرادات و المصروفات الناتجة عن المعاملات الكاملة و الأحداث الأخرى "[3]

و على هذا الأساس يمكننا تعريف قائمة الدخل على أنها " تقرير يبين نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة و ذلك بمقابلة الإيرادات بالمصروفات المرتبطة بها خلال السنة أو الفترة المحاسبية . و يجب عند إعدادها الإلتزام بالإفتراضات المحاسبية و مبادئ المحاسبة "[4].

**الفرع الثاني : عناصر قائمة الدخل** : تتمثل في :

**أ) الإيرادات :**

تشمل كل"التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمنشأة أو النقص في إلتزاماتها أو الإثنان معا "[5]

---

[1] - دروس د/ فوزي محمد حمدي في إعداد التقارير المحاسبية ، الفصل الثالث قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ، ص 2 تم تنزيله بتاريخ : 2017/04/01 على الساعة 00 و 05 د من الرابط التالي : (faculty.mu.edu.sa/fhamdi/courses)

[2] - idem

[3] - idem

[4] – المحاسبة المالية 1 ، الوحدة الرابعة ( القوائم المالية ) ، ص 63 تم تنزيله بتاريخ : 2017/02/19 على الساعة 21 و 59 د من الموقع التالي : http://www.makktaba.com/2012/08/Book-financial-statements.html

[5] – دروس د/ فوزي محمد حمدي في إعداد التقارير المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 2

**ب) المصروفات :**

تشمل كل"التدفقات النقدية الخارجة أو النقص في الأصول الأخرى للمنشأة أو الزيادة في إلتزاماتها أو الإثنان معا " [1]

**ج) الأرباح :**

تمثل كل زيادة في " الأموال الخاصة ( صافي الأصول ) نتيجة عمليات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن إيرادات أو إستثمارات الملاك "[2]

**د) الخسائر :**

تمثل كل إنخفاض في "الأموال الخاصة (صافي الأصول ) نتيجة عمليات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات و التوزيعات على الملاك "[3]

**الفرع الثالث : أقسام قائمة الدخل :**

إن الجهات المستخدمة للقوائم المالية و التي تولي إهتماما خاصا بقائمة الدخل تراعي التقسيم الذي يقدم مؤشرات ذات دلالة واضحة و محددة يمكن الإعتماد عليها ، و عليه يمكن حصر هذه الأقسام فيما يلي[4] :

**أ) قسم العمليات التشغيلية** : يختص بتقرير إيرادات و مصروفات العمليات الرئيسية للمنشأة و ينطوي على المجموعات أو البنود المتضمنة في نتائج التشغيل العادي و هي :

* الإيرادات من مبيعات السلع و الخدمات :

و تتضمن عناصر المبيعات و الخصومات و المسموحات و المردودات و أي عناصر أخرى تتعلق بتحديد صافي إيراد المبيعات .

* تكلفة البضاعة المباعة :

و تتضمن كل العناصر الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة أو مصروفات تقديم الخدمة .

* مصروفات البيع :

و هي قسم فرعي يعرض المصروفات الناتجة عن جهود المنشأة لتحقيق المبيعات .

[1] - idem, page 3

[2] – بغريش محمد ، مرجع سابق ، ص 36

[3] - idem

[4] - دروس د/ فوزي محمد حمدي في إعداد التقارير المحاسبية – مرجع سابق ، ص – ص 4 ، 5

* مصروفات إدارية أو عمومية :

و هو قسم فرعي يعرض مصروفات الإدارة العامة .

**ب) قسم العمليات غير التشغيلية :**

يختص بتقرير الإيرادات و المصروفات الناتجة عن الأنشطة الثانوية التي تمارسها المنشأة بالإضافة إلى المكاسب و الخسائر غير العادية أو غير المتكررة – و ليس الإثنين معا – و التي عادة ما يتم التقرير عنها في المجموعتين التاليتين :

* الإيرادات و المكاسب الأخرى :

و هي عبارة عن الإيرادات المكتسبة أو المكاسب المحققة بعد إستبعاد أي مصروفات خاصة بها و الناتجة عن المعاملات غير التشغيلية .

* المصروفات و الخسائر الأخرى :

و هي عبارة عن المصروفات أو الخسائر التي تتحملها المنشأة بعد إستبعاد الإيرادات المتعلقة بها و الناتجة عن المعاملات غير التشغيلية .

**ج) ضرائب الدخل :**

تظهر كبند مستقل حيث يتم الإفصاح عن الدخل من النشاط المستمر قبل الضرائب و بعد إستقطاع الضريبة .

**د) الأنشطة المستبعدة و العمليات غير المستمرة :**

يختص بإظهار المكاسب و الخسائر الجوهرية الناتجة عن إستبعاد نشاط أو جزء من أنشطة المنشأة .

**هـ) البنود الإستثنائية :**

تتضمن المكاسب و الخسائر غير العادية و غير المتكررة و التي لا ترتبط بالنشاط العادي للمنشأة .

**ر) الآثار التراكمية الناتجة عن التغير في المبادئ المحاسبية :**

هي المحصلة النهائية أو القيمة التراكمية نتيجة تغيير مبدأ محاسبي من فترة لفترة محاسبية .

**ز) ربحية السهم :**

هي ما توفر عرضا مختصرا للأرباح أو الخسائر الخاصة بالسهم عن الفترة و التي يتم إحتسابها بقسمة الدخل من النشاط التشغيلي أو المستمر أو أي نوعيات أخرى من الدخل على متوسط عدد الأسهم العادية .

ربحية السهم ( العادي ) = صافي الدخل / المتوسط المرجح للأسهم العادية

ربحية السهم ( الممتاز) = (صافي الدخل – التوزيعات على الأسهم الممتازة) /المتوسط المرجح للأسهم العادية

## المطلب الثاني : نماذج قائمة الدخل و أشكالها

من خلال تطرقنا لمفهوم قائمة الدخل و العناصر و الأقسام المكونة لها أصبحت لدينا صورة واضحة عنها و لم يبق لنا إلا معرفة طريقة تبويب عناصرها و الشكل الذي تأخذه . ففي الفكر المحاسبي عموما نكون أمام نموذجين هما :

### 1– النموذج الأول : قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة

تتمثل هذه القائمة في جدول نتائج مختصر مبوبة عناصره في قسمين الأول منهما يحتوي على " الإيرادات أيا كان مصدرها سواء من النشاط الرئيسي للمنشأة أو من المصادر الثانوية الأخرى ." [1] أما الثاني فيضم كل" المصروفات أيا كان نوعها سواء خاصة بتكلفة البضاعة المباعة أو المصروفات البيع يتي و الإدارية أو المصروفات الأخرى . " [2] حيث يتم في هذا الجدول " طرح المصروفات من الإيرادات للوصول إلى صافي النتيجة ربح أو خسارة ، مع ذلك فإنه عادة ما يتم التقرير عن الضرائب بصورة منفصلة و هذا لبيان النتيجة قبل الضريبة و بعد الضريبة . "[3] و يأخذ الشكل التالي :

**جدول رقم (1) : قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة**

| | |
|---|---|
| الإيرادات | XXX |
| – مبيعات بضاعة<br>– إنتاج مباع<br>– أداء خدمات<br>: | XXX<br>XXX<br>XXX |
| المصروفات | XXX |
| – بضاعة مستهلكة<br>– موارد و لوازم مستهلكة<br>– أجور<br>: | XXX<br>XXX<br>XXX |
| صافي النتيجة (ربح أ و خسارة) | XXX |

**المصدر : بغريش محمد ،مرجع سابق ، ص 37**

[1] – دروس د/ فوزي محمد حمدي في إعداد التقارير المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 8

[2]- idem

[3] – بغريش محمد ، مرجع سابق ، ص (37)

إن تميز هذا النموذج بسهولة العرض و مرونة التبويب كان وراء شيوع إستخدامه إلا أنه في الأزمنة الأخيرة و مع الضرورة الملحة لتقييم الأداء التشغيلي الذي يعد الوسيلة الرئيسية لتوليد الإيراد و مقارنته بنواتج الأنشطة و الأحداث غير المتكررة تم الإستغناء عنه .

**2- النموذج الثاني : قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة**

هذا النموذج يعد إستجابة لتلك الرغبات التي تؤكد على مراعات بعض الإعتبارات عند إعداد قائمة الدخل مثل :

أ) الفصل بين الأرباح و الخسائر الناتجة عن عمليات المشروع المستمرة و المتوقفة[1].

ب) الفصل بين الأرباح و الخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية و الأنشطة غير العادية[2] .

ج) الإفصاح عن المصادر الرئيسية للإيرادات وإظهارها بشكل مستقل عن مصادر الإيرادات الثانوية الأخرى[3].

د) التفرقة بين الإيرادات و الوفرات أو التخفيضات في التكاليف[4] .

ر) التفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط الرئيسي و العرضية[5] .

ز) تبويب المصروفات على أساس طبيعة المصروفات و يسمى ب (التبويب الطبيعي ) أو تقسيمها إلى مجموعات تعكس كل منها وظيفة من الوظائف مثل[6] :

تكلفة البضاعة تعكس وظيفة التصنيع أو الشراء

المصروفات البيعية تعكس وظيفة البيع أو التسويق

المصروفات الإدارية تعكس وظيفة الإدارة العامة للمنشأة

المصروفات التمويلية تعكس وظيفة التمويل .

وعلى هذا الأساس فإننا نكون أمام شكلين لقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة .

[1] – د/ محمد عبد الشكور شحاته ، المحاظرة (6-1) ، القوائم المالية بإستخدام EXCEL ، قائمة الدخل ، ص 10 تم تنزيله من الموقع التالي : بتاريخ:2017/04/01 على الساعة 16 و01 د ( www.faculty.qu.edu.sa/76078/Documents/t%206-1.pdf)

[2] - idem

[3] – دروس د/ فوزي محمد حمدي في إعداد التقارير المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 3

[4] - idem

[5] - idem, page 10

[6] - idem, page 3

**الشكل الأول ( قائمة الدخل حسب الطبيعة)**

**جدول رقم (2) : قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة**

| حساب النتائج ( حسب الطبيعة ) | الفترة من...إلى.... |
|---|---|
| | ن |
| المبيعات و المنتوجات الملحقة | |
| تغيرات المخزونات و المنتوجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع | |
| الإنتاج المثبت | |
| إعانات الإستغلال | |
| 1- إنتاج السنة المالية : | |
| المشتريات المستهلكة | |
| الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى | |
| 2- إستهلاك السنة المالية | |
| 3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2) | |
| أعباء المستخدمين | |
| الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة | |
| 4- إجمالي فائض الإستغلال : | |
| المنتجات العملياتية الأخرى | |
| الأعباء العملياتية الأخرى | |
| المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة | |
| إسترجاع على خسائر القيمة و المؤونات | |
| 5- النتيجة العملياتية : | |
| المنتوجات المالية | |
| الأعباء المالية | |
| 6- النتيجة المالية | |
| 7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | |
| الضرائب المؤجلة ( تغيرات ) عن النتائج العادية | |
| مجموع منتجات الأنشطة العادية | |
| مجموع أعباء الأنشطة العادية | |
| 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية | |
| عناصر غير عادية ( منتجات ) ، ( يجب تبيانها ) | |
| عناصر غير عادية ( أعباء ) ، ( يجب تبيانها ) | |
| 9- النتيجة غير العادية : | |
| 10- صافي نتيجة السنة المالية | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1) | |
| 11- صافي نتيجة المجموع المدمج (11) | |
| و منها حصة ذوي الأقلية (1) | |
| حصة المجمع (1) | |
| (1)- لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة . | |

**المصدر : بغريش محمد ،مرجع سابق ، ص 37**

**الشكل الثاني ( قائمة الدخل حسب الوظيفة)**

**جدول رقم (3) : قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة**

| حساب النتائج ( الوظيفة ) | الفترة من...إلى.... | | |
|---|---|---|---|
| | ملاحظة | ن | ن-1 |
| رقم الأعمال | | | |
| كلفة المبيعات | | | |
| هامش الربح الإجمالي | | | |
| منتجات أخرى عملياتية | | | |
| التكاليف التجارية | | | |
| الأعباء الإدارية | | | |
| أعباء أخرى عملياتية | | | |
| النتيجة العملياتية | | | |
| تقديم الأعباء حسب الطبيعة | | | |
| ( مصاريف المستخدمين ، المخصصات للإهتلاكات ) | | | |
| منتجات مالية | | | |
| الأعباء المالية | | | |
| النتيجة العادية قبل الضريبة | | | |
| الضرائب الواجبة على النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتائج العادية ( التغيرات ) | | | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | | | |
| الأعباء غير العادية | | | |
| المنتوجات غير العادية | | | |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) | | | |
| النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) | | | |
| منها حصة ذوي الأقلية (1) | | | |
| حصة المجمع (1) | | | |
| (1) – لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة . | | | |

**المصدر : بغريش محمد ،مرجع سابق ، ص 37**

**خلاصة :**

تعرضنا في هذا الفصل لماهية المخزون من خلال عرض عدة تعاريف لمجموعة من المفكرين الإقتصاديين كما أبرزنا أهميته لدى المنشآت الإقتصادية بصفته محور عملياتها و أنشطتها و أحد أهم عناصر أصولها المتداولة و الملموسة و بينا أنواعه و تصنيفاته لدى كل من المنشآت التجارية و الصناعية .

ثم تطرقنا بعد ذلك للحديث عن قائمة الدخل و التعريف بها و بالعناصر المكونة لها كما أوضحنا أنواعها و أشكالها و بينا بأنها تعد أحد أهم القوائم المالية و ذلك لإعطائها صورة واضحة عن نجاعة الأنشطة التي تمارسها المؤسسات و نتائج أعمالها .

# رلفصل الثاني

## تقييم المخزون و أثره على قائمة الدخل

**تمهيد** :

إن تقييم المخزون يعد من الإشكالات المطروحة لدى المحاسبين وخصوصا في ظل تقلبات الحالة الإقتصادية حيث أن

إعتماد إحدى طرق التقييم يستوجب دراسة دقيقة للبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة حتى تكون بيانات القوائم المالية ومنها قائمة الدخل ذات دلالة وتعكس الوضعية المالية الصحيحة و الواقعية .

كما أن الخطأ في قيمة المخزون عند التسجيل أو الترحيل ليس بالأمر الهين لما له من أثر على النتيجة وقد يتعدى أثره إلى السنة اللاحقة لذا فإننا سوف نتطرق في هذا الفصل لعرض مختلف طرق التقييم و بيان مزايا و عيوب كل منها وكذا الخطأ في قيمة المخزون وأثرهما على قائمة الدخل. وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

- المبحث الأول : طرق تتبع تكلفة المخزون وتقييمه
- المبحث الثاني : أثر طرق التقييم والخطأ في قيمة المخزون على قائمة الدخل

## المبحث الأول : طرق تتبع تكلفة المخزون و تقييمه

في هذا المبحث سنتناول طرق تتبع تكلفة المخزون وتقييمه من خلال مدخلين حيث نستعرض في المدخل الأول الطرق التي تستند إلى مبدأ التكلفة التاريخية أما المدخل الثاني فسوف نخصصه للطرق البديلة لتلك التي تستند إلى مبدأ التكلفة التاريخية.

### المطلب الأول : مدخل التكلفة

نعني بالتكلفة القيمة المعطاة في سبيل إقتناء المخزون و تجهيزه للبيع و هي تتمثل في :

- ✓ سعر الشراء مطروحا منه كل التخفيضات
- ✓ مصاريف النقل و الشحن و التفريغ
- ✓ مصاريف التأمين و الجمارك
- ✓ مصاريف أخرى

حيث تعتبر هذه النفقات مستندات موضوعية بالنسبة للمحاسب يمكنه الإعتماد عليها في تحديد قيمة المخزون المقتنى إلا أنه و في ظل تكرار عملية الشراء و بأسعار متباينة و في أوقات مختلفة يكون أمام المشكلة التالية و هي بأي سعر يسعر المخزون المباع ؟ لذا فإنه عليه أن يختار إحدى الطرق التالية :

**أولا : طريقة التمييز المحدد :**

تستخدم هذه الطريقة في تقييم المخزون السلعي من الأصناف التي يسهل تمييزها عن بعضها البعض سواء من حيث ( الشكل ، مصدر الشراء ، تاريخ الشراء ) أو أي علامات أخرى يمكن من خلالها التعرف على تكلفة شراء الصنف وغالبا ما يقتصر إستخدام هذه الطريقة على الشركات التي تتعامل في عدد محدود من الأصناف ذات القيمة العالية .

و طبقا لهذه الطريقة يتم تقييم المخزون الموجود في فترة ما على أساس التكلفة الفعلية لشراء الوحدة من صنف[1] .

❖ **عيوب هذه الطريقة** : من الواضح أن المشكلة الأساسية في إستخدام هذه الطريقة هي صعوبة تحديد فئة سعر أو تكلفة الشراء التي تنتمي إليها الوحدات المخزونة ، خاصة إذا لم يكن ممكنا التمييز بين الأصناف المخزونة ، أو تزايد عدد هذه الأصناف بشكل يصبح من المستحيل معه عمليا تصنيفها إلى فئات حسب تكلفة الشراء[2] .

---

[1]- إدارة المخزون ، الوحدة الثالثة ( التقسيم الثلاثي للمخزون وطرق تقويمه) ، ص 48 تم تنزيله بتاريخ : 2016/11/04 على الساعة 22 و 19 د من الموقع التالي : ( http://www.makktaba.com/2012/08/Book-tripartite-division-of-inventory-and-methods-calendar.html )

[2] - idem , page 49

**ثانيا : طريقة الوارد أولا صادر أولا ( FIFO )[1] :**

تقوم هذه الطريقة على فكرة تسعير المواد المنصرفة وفق أقدم المشتريات و بالتالي تسعير الكميات الصادرة حسب أقدم سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة الصرف و هكذا فإن رصيد المواد الباقية يقوم وفق أحدث أسعار الشراء.

و حيث إن تقييم المخزون السلعي سيتم بأحدث الأسعار مثل سعر السوق السائد فإنه سينعكس على الميزانية العمومية لتعبر عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها كما تؤثر على مجمل الربح و صافي الربح في قائمة الدخل في نهاية المدة .

و تتمثل هذه الطريقة في تقديم المادة الخام إلى أقسام الإنتاج حسب وقت دخولها إلى المخازن و في هذه الحالة تخرج المواد حسب ترتيب دخولها .

و من مزايا هذه الطريقة :

أ) التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي و معقول .

ب) تفترض أن المخزون يتحرك داخل المصنع في شكل يدل على رقابة فعالة فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أوتصبح قديمة .

ج) تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف و من ثم فهي قريبة من القيمة السوقية .

د) يتمشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون و هذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين .

هـ) تقدم أساسا ثابتا لتحديد تكلفة البضاعة و تكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية

و) يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للإنخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار و بالتالي إنخفاض الربح .

❖ **عيوب هذه الطريقة[2] :**

* عدم الإهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستتم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية .

* عدم الفصل بين الأرباح و الخسائر العادية للمنشأة و بين الأرباح و الخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار .

[1] – نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص 41

[2] – نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص 42

* لا يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للإرتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورته في الأرباح و مجمل الربح و بالتالي الضرائب .

* عدم إقتصادية تطبيقها لحاجتها إلى إجراءات كتابية كثيرة تؤدي إلى إرتكاب بعض الأخطاء المحاسبية أو الكتابية .

**ثالثا : طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(LIFO) :**

تأخذ هذه الطريقة في تقييم المخزون إتجاها مخالفا لطريقة الوارد أولا يصرف أولا ، حيث يتم تقييم المخزون المنصرف على أساس تكلفة أحدث طلبية تستلمها المنشأة ، أما المخزون المتبقي في نهاية الفترة فيتم تسعيره على أساس تكاليف الطلبيات التي تم تسلمها من قبل في ضوء الكمية المتوافرة من هذا المخزون[1] .

من مزايا هذه الطريقة ما يلي[2] :

– القضاء على ظهور الأرباح الصورية الناتجة عن تضخيم قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة بسبب إرتفاع الأسعار .

– تقييم المواد المصروفة لأقسام الإنتاج بثمن كلفتها الحقيقية .

– تكلفة المنتوج تكون أقرب للواقع .

❖ **عيوب هذه الطريقة :**

– في حالة إرتفاع الأسعار يترتب على تطبيق هذه الطريقة إنخفاض قيمة المخزون في نهاية السنة نظرا لتسعيره بأقدم الأسعار بينما ترتفع تكلفة البضاعة المباعة نظرا لتسعيرها بأحدث الأسعار مما يترتب على ذلك إنخفاض صافي الدخل[3] .

– نلاحظ أنه عند تطبيق هذه الطريقة و في ظل نظام جرد مستمر تكون المخرجات و مخزون آخر مدة مختلفة تماما في ظل نظام جرد دوري و هذا راجع إلى أنه في ظل نظام الجرد المستمر تتم مقابلة كل عملية من الإخراجات بالسحب من الإدخالات السابقة عليها مباشرة ، أما في الحالة الثانية في ظل نظام الجرد الدوري تتم مقابلة جملة الإخراجات بجملة الإدخالات خلال دورة الجرد[4] .

---

[1] – إدارة المخزون ، الوحدة الثالثة ( التقسيم الثلاثي للمخزون وطرق تقويمه) ، مرجع سابق ، ص 52

[2] – إيمان خذير ، أثر طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي ، مذكرة ماستر أكاديمي شعبة علوم مالية و محاسبة ،كلية العلوم الإقتصادية و التحارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013/2015، ص 8

[3] – د . نجاة علي التوم ، طرق تقويم المخزون ، دورة معالجة المشكلات المحاسبية في التخزين وتقويم العينات ، 2014 م ، معهد علوم الزكاة ، إدارة التدريب ، ص 21

[4] – بغريش محمد ، مرجع سابق، ص 71

جدير بالذكر أن هذه الطريقة لم يعد مسموحا بها حسب IAS2 ( المعيار المحاسبي الدولي الثاني ) المعدل في 18 ديسمبر 2003 .[1]

**رابعا : طريقة متوسط التكلفة المرجحة(CMP) :**

تعتمد هذه الطريقة في تقويم المخزون على حساب المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة . و يتم الترجيح في هذه الحالة على أساس كميات المخزون من كل فئة من فئات التكلفة بمعنى أن متوسط التكلفة لا يحسب على أساس المتوسط الحسابي البسيط بجمع التكاليف المختلفة و القسمة على عددها و إنما بترجيح كل تكلفة بالكميات التي تم توفيرها بها[2].

و يتم إستخراج متوسط التكلفة المرجح بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع و بعد ذلك يتم ضربه بعدد الوحدات المتبقية آخر الفترة لإستخراج تكلفة المخزون آخر الفترة ، و يمكن التعبير عن ذلك كالآتي[3] :

**متوسط التكلفة المرجح = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المتاحة للبيع**

**و منه : تكلفة المخزون آخر الفترة = متوسط التكلفة المرجح × عدد وحدات المخزون آخر الفترة**

و من مزايا هذه الطريقة ما يلي[4] :

* السهولة و البساطة في العمل الحسابي حيث تعمد إلى تسعير كافة المواد المصروفة خلال الشهر بسعر واحد.

* تناسب هذه الطريقة الوحدات الإقتصادية التي يتم الإنتاج فيها وفقا لنظام المراحل الإنتاجية .

* تحقيق التماثل في تسعير المواد المصروفة خلال الفترة مما يجعل هناك إستقرار في قياس التكلفة الفعلية .

* تلائم هذه الطريقة المستلزمات السلعية التي يمكن تخزينها بصورة تسمح بفصل كل كمية عن الكميات الأخرى حسب أسعار شرائها مثل : السوائل و الغازات .

* تلازم هذه الطريقة الوحدة الإقتصادية التي تطبق نظام الجرد الدوري (السنوي ) .

* لا تسمح هذه الطريقة بالتلاعب في أسعار الكميات المصروفة للإنتاج بغرض التهرب الضريبي أو لغرض إظهار نتيجة أعمال الوحدة الإقتصادية و مركزها المالي بصورة منافية للحقيقة .

[1] - idem , page 100

[2] – إدارة المخزون ، الوحدة الثالثة ( التقسيم الثلاثي للمخزون وطرق تقويمه) ، مرجع سابق ، ص 49

[3] – محاسبة مالية–2 ، الوحدة الخامسة (المخزون السلعي) ، ص 90 تم تنزيله بتاريخ : 2016/11/04 على الساعة 21 و46 د من الموقع التالي : http://www.makktaba.com/2012/08/Book-accounting-commodity-stocks.html

[4] - www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx?fid=9&lcid=38153 (date d'entré le : 25/03/2017 à 11 h 12 m)

* تناسب هذه الطريقة الوحدات الإقتصادية التي تعمل في ظل ظروف إقتصادية تتميز بالإستقرار النسبي لمستويات الأسعار خلال الفترة التكاليفية .

❖ **عيوب هذه الطريقة[1]** :

* لا يمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة إتباع هذه الوحدات الإقتصادية لنظام أوامر التشغيل حيث يجب حساب تكلفته بمجرد الإنتهاء من العملية الإنتاجية و لكنها تلائم الإنتاج الكبير المتسلسل و المستمر .

* تأجيل عملية التسعير إلى نهاية المدة ( نهاية الشهر ) يعمل على تركيز العمل في وقت قليل أحيانا لا يتناسب مع ضخامة العمل هذا من جانب و من الجانب الآخر من الأفضل معرفة تكلفة المواد المصروفة أول بأول و أثرها على التكلفة لكي يمكن إتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب .

* لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني لحركة توريد المستلزمات السلعية عند الصرف منها للإنتاج .

* عدم إظهار الأرباح الحقيقية و المركز المالي الصحيح في ظل التقلبات المستمرة و الجوهرية في مستويات أسعار المستلزمات السلعية .

**المطلب الثاني : مدخل التقييم**

إن " الطرق السابقة هي طرق تستخدم فقط لحساب تكلفة المخزون السلعي ، هذه التكلفة تعتبر جانب واحد من جوانب قيمة المخزون حيث هناك القيمة السوقية أو البيعية له . هل يقوم المخزون بالتكلفة بصرف النظر عن القيمة البيعية ؟ الإجابة : فلقد إستخدم المحاسبين عدة طرق لتقييم المخزون . أهم هذه الطرق ما يلي :

❖ طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل

❖ طريقة مجمل الربح

❖ طريقة التجزئة "[2].

**أولا : طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل :**

و هي تنص على أن يتم تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، فإذا كانت تكلفة البضاعة أقل فيتم تقييمها حسب التكلفة و لا يأخذ بالحسبان أي زيادة حصلت في القيمة السوقية أو البيعية المحققة للبضاعة أما إذا

[1] - idem

[2] – محاظرات د/ أيمن شتيوي ، الفصل الثامن تقويم المخزون السلعي، ص 1 تم تحميلها بتاريخ : 2016/11/03 على الساعة 21 و42 د على الرابط التالي fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/_lthmn_1.pdf

كانت القيمة السوقية هي الأقل فيأخذ بها دون سعر التكلفة و يخصص حساب بالفرق يطلق عليه حساب مخصص هبوط أسعار مخزون آخر المدة أي أنها لا تأخذ بعين الإعتبار الأرباح المتوقعة عندما تقل التكلفة عن سعر السوق إنما تأخذ الخسائر بعين الإعتبار عند زيادة سعر التكلفة عن سعر السوق وهذا يتماشى مع مبدأ الحيطة و الحذر [1].

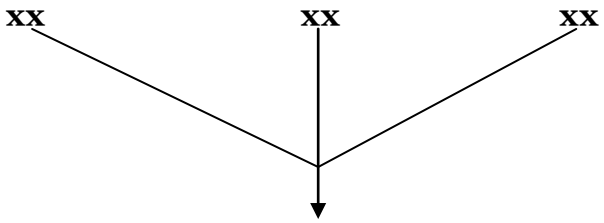
ولتوضيح ذالك نستعين بالشكل التالي :

**شكل رقم (1) – كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل[2]؟**

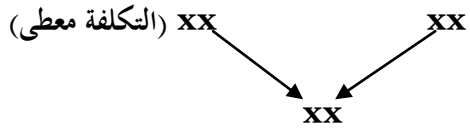
**1– تحديد ثلاث قيم : حد أقصى تكلفة الإحلال حد أدنى**

**( صافي القيمة القابلة للتحقق ) ( معطي)**

**= سعر البيع – مصروفات إتمام البيع =حد أقصى – هامش الربح للوحدة**




**2– تحديد سعر السوق : هي القيمة الوسطى بين الثلاثة**




**3 – نقارن بين سعر السوق والتكلفة ونختار الأقل:**

**المصدر : محاظرات د/ أيمن شتيوي ، مرجع سابق ، ص 1**

و من خلال هذا الشكل نلاحظ أن هذه القيمة في ضوء البدائل السوقية الثلاث تمثل القيمة المتوسطة و بهذا الخصوص تظهر لنا ثلاثة قواعد كالآتي [3] :

[1]– نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص46

[2] - محاظرات د/ أيمن شتيوي ، مرجع سابق ، ص 1

[3] – بشير عباس العلاق و محمد شرف الدين محمود ، مرجع سابق ، ص 249

❖ **القاعدة الأولى : ( القياس على أساس العناصر )**

يتم فيها مقارنة سعر التكلفة و سعر السوق لكل عنصر من عناصر المخزون و إستناد القياس إلى أقل هذين السعرين .

❖ **القاعدة الثانية : ( القياس على أساس المجموعات الرئيسية )**

و خلالها يتم مقارنة سعر التكلفة و سعر السوق لكل مجموعة رئيسية من مجموعات المخزون السلعي و ذلك بدلا من كل عنصر ثم قياس المخزون على أساس أقل السعرين بالنسبة لكل مجموعة .

❖ **القاعدة الثالثة : ( القياس على أساس إجمالي المخزون )**

يتم مقارنة سعر التكلفة و سعر السوق لإجمالي المخزون السلعي بدلا من العناصر و المجموعات الرئيسية كما في القاعدتين السابقتين ثم قياس المخزون على أساس أقل السعرين لإجمالي المخزون .

خلاصة القول من خلال ما سبق ذكره أن هذه الطريقة تؤدي إلى [1] :

- عدم إظهار ما تحققه المنشأة من أرباح بأكثر من الحقيقة .

- إستبعاد أثر تغيرات الأسعار على الربحية .

**ثانيا : طريقة مجمل الربح :**

هذه الطريقة تحقق رغبة الإدارة في معرفة قيمة المخزون في أي فترة تختارها و ذلك قبل عملية الجرد الفعلي للمخزون كحاجتها لإعداد القوائم المالية ربع السنوية و من ثم فإن هذه الطريقة تقوم على الفرضيات التالية[2]:

- المخزون في بداية الفترة بالإضافة إلى المشتريات يساوي قيمة البضاعة المتاحة للبيع .

- المخزون الغير مباع متواجد في المستودعات .

- يتم إستخدام القيم التاريخية لكل من المبيعات و تكلفة البضاعة المباعة لحساب نسبة مجمل الربح المقدرة .

[1] – التقسيم الثلاثي للمخزون وطرق تقييمه ، مرجع سابق ، ص 52

[2] – www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/estimating-inventory-gross-profit.html (date d'entré le : 25/03/2017 à 10 h 23 m)

على هذا الأساس فإن القيمة التقديرية للمخزون نهاية الفترة تكون كالآتي [1]:

| ( المبيعات الحالية ) – ( مجمل الربح المقدر = | % | مجمل الربح المقدر × المبيعات الحالية ) = تكلفة البضاعة المباعة |
|---|---|---|

| ( تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = مخزون أول مدة + المشتريات ) – تكلفة البضاعة المباعة = قيمة المخزون آخر مدة |
|---|

**ثالثا : طريقة التجزئة :**

يستخدم هذا الأسلوب تحديدا في مساحات البيع بالتجزئة و هي تستجيب لرغبة الإدارة في تقدير قيمة المخزون في فترة معينة قبل عملية الجرد لظهور الحاجة لذلك و تعتمد هذه الطريقة على توفر مجموعة من المعطيات و هي [2] :

1- يجب توفر قيمة المخزون في بداية الفترة بالتكلفة و بسعر البيع .

2- يجب توفر قيمة صافي المشتريات خلال الفترة بالتكلفة و بسعر البيع .

3- يجب معرفة مبلغ صافي المبيعات خلال الفترة .

و لحساب القيمة التقديرية للمخزون في نهاية الفترة نتبع الخطوات التالية [3] :

أ)- حساب قيمة المخزون في نهاية الفترة بسعر البيع من خلال طرح قيمة البضاعة المتاحة للبيع بسعر البيع من قيمة صافي المبيعات .

ب)- حساب نسبة التكلفة إلى سعر البيع من خلال تقسيم مبلغ البضاعة المتاحة للبيع بالتكلفة على البضاعة المتاحة للبيع بسعر البيع .

ج)- ضرب نسبة (التكلفة إلى سعر البيع) بقيمة (المخزون في نهاية الفترة بسعر البيع) المحسوبة في الخطوة الأولى للحصول في النهاية على قيمة (المخزون في نهاية الفترة بالتكلفة) .

| ( البضاعة المتاحة للبيع بسعر البيع ) – ( صافي المبيعات ) = المخزون في نهاية الفترة بسعر البيع |
|---|

| ( البضاعة المتاحة للبيع بالتكلفة ) / ( البضاعة المتاحة للبيع بسعر البيع ) = نسبة التكلفة إلى سعر البيع |
|---|

| ( نسبة التكلفة إلى سعر البيع ) × (المخزون في نهاية الفترة بسعر البيع ) = المخزون في نهاية الفترة بالتكلفة |
|---|

[1] – idem
[2] – www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/estimating-inventory-retail.html
(date d'entré le : 25/03/2017 à 11 h 12 m)
[3] – idem

## المبحث الثاني : أثر طرق التقييم والخطأ في قيمة المخزون على قائمة الدخل

إن لكل طريقة من طرق التقييم السالفة الذكر أثر على قائمة الدخل إما بالإيجاب أو بالسلب كما أن الخطأ في قيمة كل من المشتريات أو مخزون آخر مدة إثر عمليات الترحيل أو التسجيل يؤثر بدوره على تلك القائمة لذا سنتطرق في هذا المبحث لهاتين النقطتين موضحين لذلك الأثر.

### المطلب الأول : أثر مختلف طرق التقييم على قائمة الدخل و إختيار البديل الأمثل

#### الفرع الأول : أثر مختلف طرق التقييم على قائمة الدخل

**أ) أثر طريقة التمييز المحدد :**

يظهر الأثر بشكل واضح عندما يتعذر التمييز بين الوحدات المتجانسة من المخزون مع وجود نية التلاعب بالنتيجة الصافية من طرف الإدارة و هذا من" خلال إنتقاء جزء من المخزون (سواء عند البيع أو الإستهلاك) ذو التكلفة الأقل أو الأعلى لتحميله على المصاريف "[1]

**ب) أثر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة– CMP – :**

على الرغم من أنها تقلل من حدة التوتر الناتج عن تقلبات الأسعار إلا أنها " و في ظل الإرتفاع في مستويات الأسعار و تناقص القوة الشرائية حيث ترتفع الأسعار السوقية للمخزون مقارنة بتكلفته التاريخية المقيمة على أساس التكلفة الوسطية ، فإن الميزانية و جدول النتائج يعطيان أرقام لا دلالة لها ، و تحليل أداء المؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح ( جدول النتائج ) و المركز المالي ( الميزانية ) يعطي نتائج مضللة."[2]

**ج) أثر طريقة الوارد أولا صادر أولا – FIFO – :**

يكمن أثر هذه الطريقة في عدم التجانس في مقابلة التكاليف مع الإيرادات و بالتالي نحصل على نتيجة غير موضوعية و مشوهة .

[1] – بغريش محمد ، مرجع سابق ، ص80

[2] – idem , page 81

**د) أثر طريقة الوارد أخيرا صادر أولا – LIFO – :**

نظرا للتجانس الحاصل بمقابلة إيرادات جارية بتكاليف جارية سنحصل عند إعداد قائمة الدخل على [1] :

- ❖ تحديد أفضل للنتيجة : و ذلك كون تكاليف المبيعات مقيمة بأحدث الأسعار و تزداد أهمية هذا الأسلوب في حالة التضخم المستمر حيث يكون لصافي الدخل دلالة إقتصادية .
- ❖ تحقيق وفر ضريبي : تعد المنافع الضريبية هي السبب الرئيسي في شيوع إستخدام هذه الطريقة ، فطالما أن الأسعار في تزايد مستمر و كميات المخزون لا تنخفض ، يحدث تأجيل في ضريبة الدخل لأن البنود المشتراة حديثا بأسعار أعلى هي التي تقابل بالإيرادات .
- ❖ حماية الأرباح المستقبلية : و هذا في حالة الكساد و إنخفاض الأسعار و هو راجع إلى كون هذه الإيرادات المستقبلية المنخفضة نتيجة إنخفاض الأسعار تقابلها تكاليف المخزون المقدر بأسعار قديمة و منخفضة .

**ر) أثر التكلفة أو السوق أيهما أقل :**

بالرغم من أن هذه الطريقة أقرب إلى الواقع و تحضى بالقبول لدى شريحة كبيرة من المحاسبين إلا أن " تقييم المخزون في آخر المدة مرة بالتكلفة إذا كانت أقل من سعر السوق و مرة أخرى بسعر السوق إذا كان أقل من التكلفة ، يجعل القوائم المالية غير قابلة للمقارنة وتنفيذا لمبدأ الثبات الذي يقضي بإستخدام نفس القواعد و الإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى عند التسجيل في الدفاتر و عند تبويب و تصنيف الحسابات و إعداد القوائم المالية فإنه يمكن تقييم المخزون في آخر المدة بالتكلفة باستمرار . "[2]

و عليه فإن معالجة الإنخفاض الحاصل في قيمة المخزون عندما يكون سعر السوق أقل من سعر التكلفة تتم بإجراء " قيد تسوية لإثبات الهبوط في سعر السوق عن التكلفة في حساب منفصل و تخفيض تكلفة المخزون :

××× من ح / خسائر هبوط أسعار المخزون

××× إلى ح / المخزون

و يظهر ح / خسائر هبوط أسعار السوق بقائمة الدخل كأحد مصروفات التشغيل . "[3]

[1] – idem , page ,page 84-85

[2] – www.almohasb1.com/2009/09/inventory.html (date d'entré le : 25/03/2017 à 11 h 20 m)

[3] – محاظرات د/ أيمن شتيوي ، مرجع سابق ، ص 3

**ز) أثر طريقة مجمل الربح على قائمة الدخل :**

نظرا لإعتماد هذه الطريقة على فترات سابقة في تحديد نسبة مجمل الربح على المبيعات فإن قيمة المخزون في نهاية المدة ستكون تقديرية مما يؤثر على نتيجة الدورة خصوصا إذا كان الفارق كبير بين القيمة التقديرية و الفعلية للمخزون المتبقي في آخر الدورة .

**هـ) أثر طريقة سعر البيع بالتجزئة على قائمة الدخل :**

يكمن أثر هذه الطريقة على قائمة الدخل في أنها تعتمد على حساب " نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) من خلال إستخدام قيمة البضاعة المتاحة للبيع للمخزون كاملا "[1]

و كما نعلم أن مخزون آخر مدة لا يحتوي بالضرورة على أصناف المخزون كلها و إنما على بعضها حيث تكون نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) لهذا البعض إما أقل أو أكثر من نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) لأصناف المخزون مجتمعة و من ثم تتأثر نتيجة الدورة و قد تبتعد عن الواقع خصوصا إذا كان الفارق بين النسبتين كبيرا .

مثال : شركة تجارية يتمثل نشاطها في بيع خمسة أصناف من البضائع حيث كانت لدينا المعطيات التالية :

نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) للبضاعة (أ) = 50%

نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) للبضاعة (ب) = 57%

نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) للبضاعة (ج) = 55 %

نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) للبضاعة (د) = 92 %

نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) للبضاعة (هـ) = 91 %

$$\text{نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) لكامل المخزون} = \frac{(50 + 57 + 55 + 92 + 91)}{5} = 69\%$$

و قد تبقى في آخر المدة مخزون يتكون من الصنفين (د) و (هـ) و عليه فإن نسبة ( التكلفة إلى سعر البيع ) الحقيقية = (91+92) / 2 = 91,5%

فيكون لدينا فارق بين النسبتين كبير يقدر ب : 22,5% و هي نسبة لا يستهان بها .

[1] – www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/estimating-inventory-retail.html

**الفرع الثاني : البديل الأمثل من هذه الطرق :**

إن إختلاف البيئة الداخلية و الخارجية من منشأة لأخرى و مع تقلبات الحالة الإقتصادية لكل بلد يكون من الصعب تحديد بديل أمثل من بين البدائل إلا أنه يتوجب على " المحاسب أن يختار الطريقة التي تتفق مع طبيعة المواد و ظروف المنشأة و عليه أن يأخذ بعين الإعتبار الآثار التي سوف تترتب عن كل طريقة فيما يتعلق بالدخل و قيمة المخزون و الضرائب و يجب أن يراعي مبدأ الثبات المتعارف عليه في المحاسبة أي أن تلتزم كل منشأة بإستخدام نفس الطريقة التي تختارها من سنة إلى أخرى "[1]

و كما ذكرنا سابقا أن تقييم المخزون النهائي يظهر في القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لذا سنحاول تلخيص الفروقات الناجمة عن عملية التقييم بالطرق التي تقوم على هذا المبدأ وأثرها على كل من تكلفة البضاعة المباعة و صافي الدخل في ظل تقلبات الأسعار من خلال الجدول التالي[2] :

**جدول رقم (4) : الفرق بين إرتفاع الأسعار و إنخفاضها و أثرها على المخزون**

| الحالة الإقتصادية | طريقة التسعير / الأثر | الوارد أولا صادر أولا | الوارد أخيرا صادر أولا | المتوسط المرجح |
|---|---|---|---|---|
| **إرتفاع الأسعار** | مخزون آخر مدة | الأسعار الجارية ( مرتفعة ) | أقدم الأسعار منخفض | متوسط |
| | تكلفة الإنتاج | أقدم الأسعار ( منخفضة ) | الجارية ( مرتفعة ) | متوسط |
| | صافي الدخل | مرتفع | منخفض | متوسط |
| **إنخفاض الأسعار** | مخزون آخر مدة | الأسعار الجارية (منخفضة ) | أقدم الأسعار (مرتفعة ) | متوسط |
| | تكلفة الإنتاج | أقدم الأسعار (مرتفعة ) | الأسعار الجارية (منخفضة ) | متوسط |
| | صافي الدخل | منخفض | مرتفع | متوسط |

**المصدر : نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص 45**

[1] – نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص 45

[2] – idem

**المطلب الثاني : الخطأ في تقييم المخزون و أثره على قائمة الدخل**

نظرا لأهمية هذا الأصل فإن أي خطأ في تحديد قيمته سينعكس و بصورة مباشرة على قائمة الدخل و مجمل الربح و بما أن المخزون " يعتبر من العناصر التي لها أهمية من حيث ضخامة قيمته بالمقارنة مع الأصول الأخرى ، فحدوث أي خطأ في قياس قيمته سيؤدي إلى أخطاء في تحديد مجموعة الأصول المتداولة و مجموع حقوق الملكية كما أن هذا الخطأ سيؤثر على أرقام أساسية في قائمة الدخل."[1]

و عليه سوف نقتصر في هذا المبحث على تأثير الخطأ في تقدير (المخزون النهائي و المشتريات) على قائمة الدخل .

**أولا : الخطأ في تحديد قيمة المخزون لآخر المدة :** يؤثر الخطأ في تقييم مخزون آخر المدة على فترتين محاسبيتين لأنه سيمثل المخزون لأول المدة بالنسبة للفترة اللاحقة " و بالتالي فإن قيمة الدخل للفترة التالية ستكون غير صحيحة بمقدار الخطأ الذي حدث في تحديد قيمة المخزون آخر المدة في الفترة السابقة " [2] و من ثم فإننا سنكون أمام حالتين في كلتيهما تتأثر تكلفة البضاعة المباعة و النتيجة الصافية للفترة الحالية و الفترة اللاحقة لها مباشرة . و يمكن توضيح ذلك من خلال هذا الجدول :

**جدول رقم (5) : الخطأ في قيمة مخزون آخر مدة**

| الخطا في الفترات | قيمة مخزون آخر مدة بزيادة قيمتها : (500 دج) | قيمة مخزون آخر مدة بنقصان قيمته : (500 دج) |
|---|---|---|
| الفترة الحالية | **قائمة الدخل**<br>المبيعات لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة – 500<br>النتيجة +500 | **قائمة الدخل**<br>المبيعات لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة + 500<br>النتيجة -500 |
| الفترة التالية | **قائمة الدخل**<br>المبيعات لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة + 500<br>النتيجة -500 | **قائمة الدخل**<br>المبيعات لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة – 500<br>النتيجة +500 |

**المصدر : من إعداد الطالب**

[1] – نور هاني العشي ، مرجع سابق ، ص 29

[2] – idem

من خلال الجدول التوضيحي نخلص إلى أنه :

في حالة تقدير مخزون آخر الفترة بأكثر أو أقل من قيمته الحقيقية سيؤدي ذلك إلى الخطأ باتجاه عكسي في تقدير تكلفة البضاعة المباعة و بنفس المقدار للعلاقة العكسية بينهما و لأن تكلفة البضاعة المباعة تتحدد بطرح قيمة مخزون آخر المدة من قيمة صافي المشتريات و ذلك حسب العلاقة التالية :

**تكلفة البضاعة المباعة = صافي المشتريات – مخزون آخر مدة**

أي أنه كلما زادت قيمة مخزون آخر المدة إنخفضت قيمة تكلفة البضاعة المباعة و بالعكس .

أما بالنسبة للنتيجة فسيقدر الخطأ فيها باتجاه طردي و بنفس المقدار بالنسبة لمخزون آخر المدة و باتجاه عكسي و بنفس المقدار بالنسبة لتكلفة البضاعة المباعة و ذلك للعلاقة العكسية بينهما حيث تتحدد قيمة النتيجة من خلال العلاقة التالية :

**النتيجة = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة**

أي أنه كلما زادت قيمة تكلفة البضاعة المباعة إنخفضت قيمة النتيجة و بالعكس .

هذا بالنسبة للفترة الحالية أما بالنسبة للفترة التالية فسوف يحدث عكس ما حدث في السنة السابقة و ذلك بالنسبة لكل من تكلفة البضاعة المباعة و النتيجة و بنفس مقدار الخطأ و هذا راجع لعملية الترحيل الخاصة بمخزون آخر الفترة ليصبح في السنة الموالية يمثل مخزون أول الفترة و الذي يرتبط بعلاقة طردية بينه و بين تكلفة البضاعة المباعة كما هو واضح من العلاقة أعلاه . حيث يعد مخزون أول الفترة من العناصر المكونة لصافي المشتريات و الذي يزيد هذا الأخير بزيادته و ينقص بنقصانه .

**ثانيا : الخطأ في تحديد قيمة المشتريات :**

قد تنجم الأخطاء في تحديد قيمة المشتريات عن العمليات التالية :

- ✓ الحساب
- ✓ التسجيل
- ✓ الترحيل

و إثر ذلك سنكون كذلك أمام حالتين في كلتيهما ستتأثر تكلفة البضاعة المباعة و النتيجة الصافية للفترة الحالية فقط و هذا راجع لأن المشتريات تخص الفترة الحالية بالإضافة إلى أن المخزون لآخر الفترة لا يتحدد بعلاقة تربطه بالمشتريات أو بتكلفة البضاعة المباعة و إنما يتحدد بإحدى طرق التقييم المذكورة سابقا و ذلك بعد عملية الجرد .

و بإمكاننا تلخيص ذلك في الجدول التوضيحي التالي :

**جدول رقم (6) : الخطأ في قيمة المشتريات**

| الخطا فى / الفترات | قيمة المشتريات بالزيادة | قيمة المشتريات بالنقصان |
|---|---|---|
| **الفترة الحالية** | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← (+)<br>النتيجة ← (−) | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← (−)<br>النتيجة ← (+) |
| **الفترة التالية** | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← لا تتأثر<br>النتيجة ← لا تتأثر | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← لا تتأثر<br>النتيجة ← لا تتأثر |

**المصدر : من إعداد الطالب**

من خلال الجدول نستنتج أن العلاقة بين تكلفة البضاعة المباعة و المشتريات هي علاقة طردية و ذلك راجع للمعادلة التالية و التي من خلالها تتحدد تكلفة البضاعة المباعة كما يلي :

**تكلفة البضاعة المباعة = صافي المشتريات – مخزون آخر مدة**

و عليه فإن أي خطأ بالزيادة أو بالنقصان في المشتريات الحالية سيؤثر على تكلفة البضاعة المباعة للفترة الحالية بنفس المقدار و في نفس الإتجاه و تكلفة البضاعة المباعة ستؤثر بدورها على القيمة الصافية للفترة الحالية بنفس مقدار الخطأ و لكن في إتجاه عكسي و ذلك للعلاقة العكسية الرابطة بينهما كما ذكرنا سابقا .

**ثالثا : الخطأ في تقدير المشتريات و مخزون آخر مدة معا (بالزيادة أو بالنقصان ) و بنفس المقدار :**

في البداية لابد من التنويه بأن قيمة المخزون الظاهرة في القوائم المالية محددة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية لذلك سوف نتطرق هنا لطرق التقييم التي تقوم على أساس التكلفة التاريخية فقط . هذا من جهة و من جهة ثانية فإن لحدوث مثل هذا الخطأ لابد من توفر المعطيات التالية :

**أ ) في حالة تقييم المخزون بطريقة التمييز المحدد :**

– لابد أن تكون المشتريات التي حدث الخطأ في تقييمها متضمنة في مخزون آخر المدة و لا يهم متى تمت عملية الشراء .

**ب) في حالة تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا صادر أولا :**

– لابد أن تكون عملية الشراء للمشتريات التي حدث فيها الخطأ متأخرة أي قريبة من نهاية المدة حتى تكون ضمن مخزون آخر المدة تلك المشتريات .

**ج) في حالة تقييم المخزون بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا :**

– لابد أن تكون عملية الشراء للمشتريات التي حدث الخطأ في تقييمها متقدمة ( مدخلات قديمة ) أي قريبة من بداية المدة حتى تكون ضمن مخزون آخر المدة .

**د) في حالة تقييم المخزون بطريقة المتوسط المرجح :**

– إما أن تكون المنشأة تتبع نظام جرد دوري سنوي و ذلك من أجل تقييم مخزون آخر مدة و المشتريات الصافية بنفس السعر المرجح الوحدوي .

– أو تكون المشتريات التي حدث الخطأ في تقييمها من المدخلات الأخيرة وهذا في حالة إتباع نظام جرد مستمر حتى يقوم المخزون النهائي بنفس السعر المرجح و ليس شرطا أن تكون متضمنة في مخزون آخر مدة .

بعد عرضنا للمعطيات الواجب توفرها حتى يحدث مثل هذا النوع من الأخطاء نحاول الآن معرفة ما يترتب عليه من أثر على قائمة الدخل من خلال الجدول التوضيحي التالي :

**جدول رقم (7) : الخطأ في المشتريات ومخزون آخر مدة معا وبنفس المقدار**

| الخطا فى / الفترات | المشتريات و مخزون آخر مدة بالزيادة و بنفس المقدار | المشتريات و مخزون آخر مدة بالنقصان و بنفس المقدار |
|---|---|---|
| **الفترة الحالية** | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← لا تتأثر<br>النتيجة ← لا تتأثر | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← لا تتأثر<br>النتيجة ← لا تتأثر |
| **الفترة التالية** | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← (+)<br>النتيجة ← (−) | **قائمة الدخل**<br>المبيعات ← لا تتأثر<br>تكلفة البضاعة المباعة ← (−)<br>النتيجة ← (+) |

**المصدر : من إعداد الطالب**

نلاحظ من خلال الجدول أن الفترة الحالية لا تتأثر عناصر قائمة الدخل بهذا الخطأ و ذلك راجع إلى أن مخزون آخر المدة و الذي بطرحه من صافي المشتريات نحصل على تكلفة البضاعة المباعة قد حصل فيه نفس الخطأ و بنفس المقدار و منه فإن تكلفة البضاعة المباعة المتحصل عليها ستكون مساوية لتكلفة البضاعة المباعة في حالة عدم وجود خطأ في كلا الجانبين .

أما بالنسبة للفترة التالية فإننا نلاحظ أن كلا من تكلفة البضاعة المباعة و النتيجة تأثرتا و تفسير ذلك هو أن مخزون أول مدة سيظهر بالقيمة الخاطئة جراء عملية ترحيل مخزون آخر مدة و بما أن مخزون أول مدة سيكون ضمن البضاعة المتاحة للبيع فإن تكلفة هذه الأخيرة ستكون خاطئة بنفس المقدار و عليه سينقل الخطأ إلى تكلفة البضاعة المباعة و التي بدورها ستنقله إلى النتيجة كما ذكرنا سابقا عند تطرقنا للخطأ في تحديد قيمة المخزون لآخر المدة (أنظر . ص30 ).

**الخلاصة :**

لقد تطرقنا في هذا الفصل لطرق التقييم التي تقوم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية و تلك التي تخالف هذا المبدأ و تعد بديلة لها و بينا أثر كل طريقة على قائمة الدخل و خلصنا إلى أن المحاسب هو الذي بإستطاعته إختيار الطريقة المناسبة للمؤسسة و أن البديل الأمثل يخضع في إختياره للظروف المحيطة بالمؤسسة كما أننا قمنا بتفصيل أثر الخطأ في قيمة المخزون المسجلة أو المرحلة على قائمة الدخل و من ثم على نتيجة المؤسسة و قيمة أصولها .

# رلفصل الثالث

## دراسة حالة متجر بسكرة التابع لمؤسسة CAMEG

**تمهيد :**

بعد أن تعرضنا في الجانب النظري لمفهوم المخزون و أنواعه و طرق تقييمه و أثرها على قائمة الدخل قمنا بتعزيز هذه الدراسة بجانب تطبيقي وهو عبارة عن دراسة حالة لإحدى متاجر المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي ( CAMEG ) و الكائن بمدينة بسكرة لذا فإنه تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

- المبحث الأول : بطاقة فنية عن المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي
- المبحث الثاني : طريقة تقييم المخزون في متجر بسكرة وأثرها على قائمة الدخل

## المبحث الأول : بطاقة فنية عن المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي

إن التحول الكبير الذي شهدته المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز على الصعيد الإقتصادي حيث كانت البداية سنة 1983 أين تم إنشاء خمس فروع للأشغال المتخصصة تمثلت في :

- ✓ شركة الإنارة وإيصال الكهرباء (KAHRIF)
- ✓ شركة التركيبات و المنشآت الكهربائية (KAHRAKIB)
- ✓ شركة إنجاز قنوات نقل الغاز (KANAGAZ)
- ✓ شركة الهندسة المدنية (INERGA)
- ✓ شركة التركيب الصناعي (ETTERKIB)

ثم تلى هذا التحول تحولات أخرى ففي سنة 1991 أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) وفي سنة 2002 أصبحت شركة مساهمة ، وفي سنة 2004 أصبحت مجمعا يضم العديد من الفروع.

وعليه فإننا سنتناول في هذا المبحث أحد فروع مجمع سونلغاز والمتمثل في المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي والذي تمت بإحدى متاجره دراستنا التطبيقية.

### المطلب الأول : عموميات حول المصرف و وحدة تقرت و متجر بسكرة

#### الفرع الأول : عموميات حول المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي (CAMEG) :

❖ **النشأة :**

يمثل المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي أحد فروع (المهن المحيطة ) لمجمع سونلغاز حيث تم إنشاءه سنة 2003 عندما دعت الحاجة إلى ممارسة نشاط التوزيع للعتاد الكهربائي و الغازي عبر كافة التراب الوطني .

❖ **الشكل القانوني :**

يأخذ المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي شكل أسهم ( SPA) ذات طابع تجاري ، رأس مالها 100% محتفظ به من طرف الشركة الأم ( سونلغاز ) له مجلس إدارة يترأسه الرئيس المدير العام للمصرف مهمته تسيير الشركة ووضع قرارات و توصيات الجمعية العامة موضع التنفيذ .

❖ **المهام :**

تتمثل المهمة الأساسية للمصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي في تسويق العتاد الكهربائي و الغازي عبر شبكة توزيع تغطي كافة التراب الوطني . و زيادة على مهمتها الرئيسية فهي توفر الخدمات التالية :

- ✓ العبور و التخليص الجمركي ( الميناء – المطار )
- ✓ الخبرة و التحكم في المعدات الكهربائية و الغازية
- ✓ إستئجار أماكن التخزين
- ✓ تأجير وسائل النقل و المعالجة

❖ **عدد العمال :**

يبلغ عدد عمال المصرف عبر كافة التراب الوطني 762 عامل تم تقسيمهم كالآتي :

- ➢ إطار سامي أكابر العدد 1
- ➢ إطار سامي العدد 34
- ➢ إطار عادي العدد 167
- ➢ أعوان التحكم العالي العدد 73
- ➢ أعوان التحكم العدد 190
- ➢ أعوان تنفيذيين العدد 297

❖ **الوحدات التابعة للمصرف :**

يضم المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي مجموعة من الوحدات منتشرة عبر كافة التراب الوطني كالآتي :

- وحدة تقرت
- وحدة قسنطينة
- وحدة الجزائر العاصمة
- وحدة سطيف ( بير العرش )
- وحدة وهران
- وحدة غيليزان
- وحدة بشار

و هذه الوحدات تضم بدورها مجموعة من المتاجر و بما أن متجر بسكرة التابع لوحدة تقرت كان محل دراستنا فإننا سنسلط الضوء عليهما .

**الفرع الثاني : عموميات حول وحدة تقرت :**

❖ الموقع الجغرافي :

تقع وحدة تقرت بوسط المدينة حيث يحدها من :

- الشمال : نهج الأمير عبد القادر
- الجنوب : الطريق الوطني رقم 13 الرابط بين مدينتي تقرت و ورقلة
- الغرب : حي 401 مسكن

❖ الهياكل الإدارية :

تتربع الوحدة على مساحة تقدر ب 18000 م$^2$ شيدت عليها الهياكل التالية :

-المبنى الإداري للوحدة

- حضيرتين لتخزين العتاد

❖ اليد العاملة :

يبلغ عدد عمال الوحدة 89 عاملا مصنفين كالآتي :

- إطار سامي العدد 1
- إطار عادي العدد 20
- أعوان التحكم العالي العدد 11
- أعوان التحكم العدد 23
- أعوان تنفيذيين العدد 34

❖ المتاجر التابعة للوحدة :

تضم الوحدة مجموعة من المتاجر حيث يرمز لكل متجر برقم عددي و هي موزعة جغرافيا كما يلي :

- متجر بسكرة الرمز 423
- متجر الأغواط الرمز 418
- متجر غرداية الرمز 416
- متجر تمنراست الرمز 414
- متجر وادي سوف الرمز 405
- متجر ورقلة الرمز 401

**الفرع الثالث : عموميات حول متجر بسكرة :**

❖ الموقع الجغرافي :

يتواجد المتجر بشارع الإخوة صولي ، حيث يحده من :

- الشمال : منطقة عمرانية
- الشرق : مقاطعة سونلغاز بسكرة و المركز التجاري
- الغرب : شارع علوي يوسف طريق مديرية الري
- الجنوب : شارع عصادي العيد

❖ الهياكل الإدارية : شيد هذا المتجر على مساحة تقدر ب 1500 م$^2$ حيث يضم الهياكل التالية :

- مخزن البضائع مساحته 400 م$^2$ النصف المغطى منه مخصص للعتاد الذي يتأثر بتغيرات المناخ أما النصف الآخر فهو غير مغطى و مخصص للعتاد المقاوم للتغيرات المناخية .
- مكتبين إداريين أحدهما خاص بمسير المتجر و الآخر بتقني المبيعات .
- مساحة خاصة بعمليات الفحص و الشحن و التفريغ للبضائع .

❖ عدد العمال :

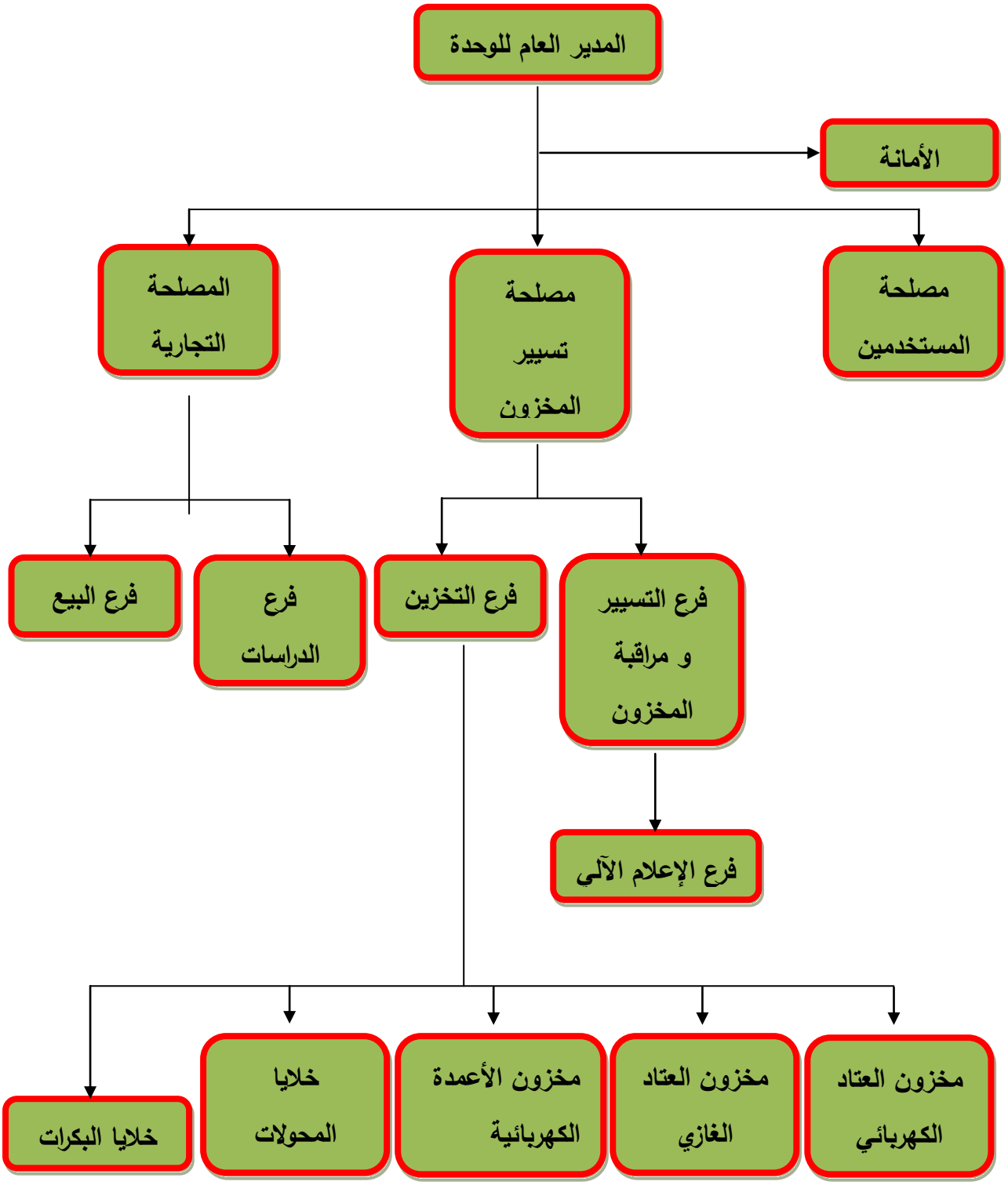
يبلغ عدد عمال المتجر 5 عاملين مصنفين كالآتي :

- مسير المتجر
- تقني المبيعات
- أمين المخزن
- سائق المنقال
- عامل يدوي

## المطلب الثاني : دراسة الهياكل التنظيمية

### الفرع الأول : دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة تقرت

شكل رقم(2) : الهيكل التنظيمي لوحدة تقرت




المصدر : مسير متجر بسكرة

**أولا : المدير العام للوحدة**

يمثل السلطة العليا في الوحدة و تتحدد مسؤولياته في :

- إصدار القرارات و الأوامر و اللوائح
- إحكام نظام الرقابة الداخلية
- التوجيه و التنسيق بين المصالح و الفروع

**ثانيا : الأمانة**

تتمثل مهمتها في :

- معالجة البريد الصادر و الوارد
- الحفظ و التصنيف لكل ما هو صادر و وارد
- أداء الأعمال المكتبية كإعداد المراسلات و التقارير بالإضافة إلى أعمال الطباعة
- الرد على الهاتف
- إستقبال الزوار
- تجميع المعلومات

**ثالثا : مصلحة المستخدمين**

تهتم بتسيير شؤون العاملين حيث تتمثل مهمتها في :

- إجراء التربصات للعمال لتحسين الأداء و مواكبة التكنولوجيا
- إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بالموارد البشرية
- التأهيل و الترقية
- متابعة المسار المهني للموظفين

- القيام بإجراءات التعيين في المناصب
- إنجاز قرارات التحويل للموظفين

**رابعا : المصلحة التجارية**

تهتم بتسيير شؤون الزبائن و كذا المتاجر التابعة للوحدة و تتمثل مهمتها في :

- إصدار الوثائق المتعلقة بالعمليات التجارية
- إستلام طلبيات الزبائن و معالجتها
- الموافقة على عمليات البيع و متابعتها
- الفوترة
- متابعة الديون و تحصيلها في مواعيدها
- مراقبة الميزان التجاري للوحدة
- مراقبة سير عمل المتاجر التابعة للوحدة
- إحترام مواعيد التموين الخاصة بالمتاجر
- ضمان الخدمات الوجستية

**خامسا : مصلحة تسيير المخزون**

تتمثل مهمة هذه المصلحة في :

- جرد المخزون
- القيام بإجراءات الإستلام و التسليم
- مراقبة حركة المخزون
- تسيير بطاقات الصنف

كما تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما :

**أ) فرع التسيير و مراقبة المخزون**: يهتم هذا الفرع ب :

- إجراءات الفحص عند إستلام البضائع
- إجراءات المطابقة للمواصفات التقنية
- التحقق من مدى إلتزام مسيري المخازن بشروط التخزين

و ينقسم هذا الفرع إلى :

❖ فرع الإعلام الآلي :

يهتم هذا الفرع ب :

- تسيير المخزون عبر نظام معلوماتي
- مراقبة العمليات داخل النظام المعلوماتي
- السهر على سلامة النظام المعلوماتي

كما أن مسؤول هذا الفرع يهتم بجانب الرقابة و الأداء .

**سادسا : فرع التخزين**

يضم هذا الفرع 05 مخازن و هي :

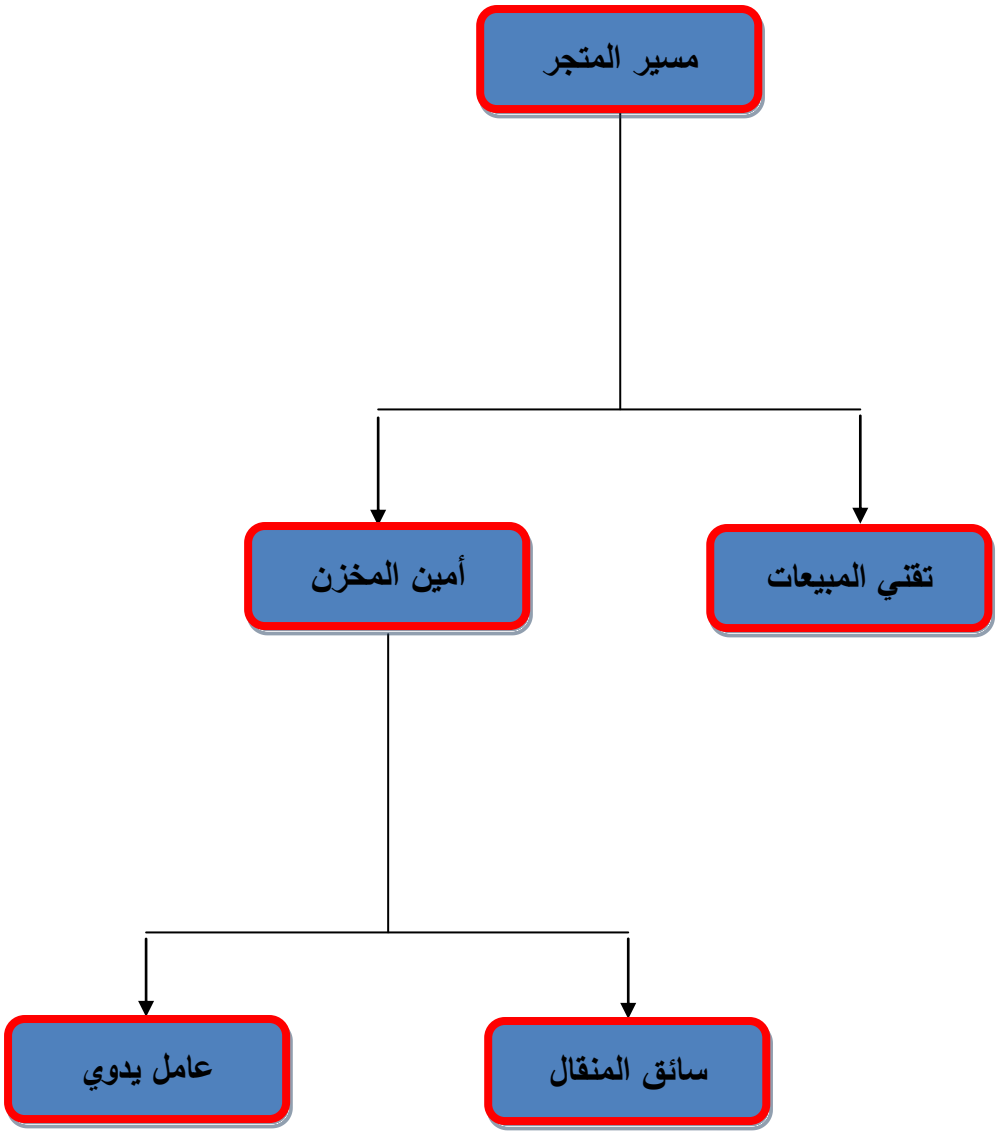
- مخزن العتاد الكهربائي
- مخزن العتاد الغازي
- مخزن الأعمدة الكهربائية
- مخزن خلايا المحولات
- مخزن خلايا البكرات

وتتمثل مهمة هذا الفرع في :

- تسيير المخازن من خلال وضع إجراءات الترتيب داخل المخازن و التشفير و الترميز على كل عتاد
- مراقبة حالة المخزون و إحصاءه

**الفرع الثاني : دراسة الهيكل التنظيمي لمتجر بسكرة**

**شكل رقم(3) : الهيكل التنظيمي لمتجر بسكرة**




**المصدر : مسير متجر بسكرة**

**أولا : مسير المتجر :**

تتمثل مهمة مسير المتجر في :

- تسيير المتجر وفقا للمناهج المنصوص عليها في لوائح الوحدة
- مراقبة مدى الإلتزام بتعليمات الوحدة داخل المتجر
- إعداد التقارير و إرسالها إلى الوحدة
- مراقبة الكشوف البنكية

**ثانيا : تقني المبيعات :** إن عملية البيع في المتجر تبدأ باستلام طلبية الزبون و بعد دراستها يتحصل الزبون على فاتورة شكلية ليتسنى له دفع المبلغ في حساب المتجر بالبنك و بعد حصوله على وصل الدفع من البنك يحصل على الفاتورة النهائية و يستلم العتاد مرفقا بوصل الإستلام . و منه تتمثل مهمة تقني المبيعات في :

- إستلام طلبيات الزبائن
- إعداد الفواتير الشكلية و النهائية
- تسجيل الصادر من البضائع من أجل البيع داخل النظام المعلوماتي.

**ثالثا : أمين المخزن :** يحصل المتجر على المخزون من البضائع عن طريق عمليات " التحويل " التي تتم بينه و بين الوحدة الأم أو المتاجر الأخرى التابعة للوحدة حيث أن عملية الشراء تتم على مستوى المديرية العامة للمصرف . و منه تتمثل مهمة أمين المخزن في :

- الإشراف على عمليات الإستلام و التسليم للبضائع .
- السهر على سلامة المخزون من خلال تطبيق تعليمات السلامة .
- تسجيل كل صادر و وارد إلى المخزن في بطاقات التخزين ( أنظر الملحق رقم -1-) .

كما يعمل تحت إشرافه سائق المنقال وعامل يدوي مهمتهما نقل البضائع من و إلى المخزن وتنظيم البضائع داخل المخزن.

## المبحث الثاني : طريقة تقييم المخزون في متجر بسكرة و أثرها على قائمة الدخل

سنحاول في هذا المبحث التعرف على كيفية تسيير المخزون و الطريقة المتبعة في تقييمه بالمؤسسة محل الدراسة مع التحليل من خلال إبراز الأثر المترتب من إستعمال هذه الطريقة على قائمة الدخل والإرشاد إلى ما هو أ نسب .

### المطلب الأول : طريقة تقييم المخزون في متجر بسكرة

#### أولا : تسيير المخزون في المتجر :

**أ) الجرد :**

تتم عملية الجرد داخل المتجر مرة واحدة في السنة وذلك في اليوم الخامس عشر من شهر نوفمبر و السبب في تقديم عملية الجرد هو حصول المؤسسة على متسع من الوقت للبحث عن الفروقات الناتجة عن مقارنة ما هو مثبت في السجلات المحاسبية و ما هو موجود فعلا ( أنظر تاريخ الجرد – الملحق رقم -1- )

**ب) الإدخالات :**

لقد ذكرنا سابقا عند دراستنا للهيكل التنظيمي للمتجر أن هذا الأخير لا يقوم بأي عملية شراء و إنما تتم هذه العملية في المديرية العامة للمصرف و التي بدورها تقوم بعملية التحويل للعتاد المشترى إلى وحدتها و من ثم إلى المتاجر التابعة للوحدات و تتم هذه العملية بمستند يطلق عليه :

**( وصل تحويل BON DE TRANSFERT )** ( أنظر الملحق رقم -2- )

**ج) الإخراجات :**

تتم عملية إخراج المخزونات من المخزن و الموجهة للبيع عن طريق مستند يطلق عليه :

**(وصل خروج BON DE SORTIE )** ( أنظر الملحق رقم -3- )

حيث يراعى عند القيام بهذه العملية تطبيق طريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO- ) . و نشير هنا إلى أن إعتماد طريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO- ) ليس من أجل تحديد تكلفة المخزونات الباقية أو الخارجة من المخزن و إنما لتفادي تأثير العامل الزمني على المخزون من جهة ( التقادم و التلف )

إن تطبيق طريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO– ) تظهر جلية عند معاينتنا لبطاقة الصنف التي تسجل فيها كل الإدخالات والإخراجات ( أنظر الملحق رقم –1– ) ولقد أعددنا جدولا لتوضيح ذالك مزودا بالمعلومات الواردة في بطاقة الصنف والخاصة بسنة 2017 وهو كالآتي :

**جدول رقم (8) : حركة المخزون بطريقة – FIFO –**

| التاريخ | رقم الوصل | دخول | خروج | الرصيد |
|---|---|---|---|---|
| 2016/12/20 | | | | 1830 |
| 2017/01/24 | 0002 | | 270 | 1560 |
| 2017/01/24 | 0003 | | 90 | 1470 |
| 2017/01/24 | 0005 | | 1440 | 30 |
| 2017/01/24 | 0006 | 360 | | 390 |
| 2017/01/30 | 0010 | | 360 | 30 |
| 2017/02/01 | 0017 | 720 | | 750 |
| 2017/02/01 | 0019 | 360 | | 1110 |
| 2017/02/02 | 0022 | 360 | | 1470 |
| 2017/02/06 | 0029 | 720 | | 2190 |
| 2017/02/08 | 0034 | 360 | | 2550 |
| 2017/02/13 | 0037 | 720 | | 3270 |
| 2017/02/16 | 0020 | | 720 | 2550 |
| 2017/02/16 | 0021 | | 330 | 2220 |
| 2017/02/16 | 0023 | | 360 | 1860 |
| 2017/02/16 | 0024 | | 720 | 1140 |
| 2017/02/16 | 0025 | | 360 | 780 |
| 2017/02/16 | 0026 | | 720 | 60 |
| 2017/02/27 | 0041 | 360 | | 420 |
| 2017/03/02 | 0045 | 720 | | 1140 |
| 2017/03/12 | 0027 | | 360 | 780 |
| 2017/03/12 | 0029 | | 720 | 60 |
| 2017/03/14 | 0052 | 720 | | 780 |
| 2017/03/21 | 0055 | 720 | | 1500 |
| 2017/03/28 | 0038 | | 720 | 780 |
| 2017/03/28 | 0039 | | 720 | 60 |

المصدر: الملحق رقم –3–

**ثانيا : طريقة تقييم المخزون في المتجر :**

يعتمد المتجر في تقييمه للمخزون على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة التي يحددها النظام المعلوماتي المستخدم في المصرف و المعتمد عبر كافة وحداته و متاجره ، حيث يقوم هذا النظام بحساب التكلفة الوسطية المرجحة عند كل عملية شراء يقوم بها المصرف أي وفقا لنظام الجرد المستمر حيث يترتب على هذه العملية تغير متوسط تكلفة الوحدة . و جدير بالذكر أن إدخال المعلومات الخاصة بعملية الشراء في النظام المعلوماتي يقوم بها المصرف فقط ، أما عمليات الإخراج فتقوم بها الوحدات و متاجرها أين تظهر قيمة التكلفة الوسطية المرجحة الخاصة بكل صنف في وصل الخروج ( أنظر الملحق رقم – 3– ) . و عليه فإن المعلومات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع( بتكلفة الشراء ) لن تكون متوفرة عبر الوحدات و المتاجر ، أما فيما يخص تكلفة المبيعات ( بالتكلفة الوسطية المرجحة ) فهي متوفرة ( أنظر الملحق رقم –4– ) كما أن تكلفة مخزون آخر مدة في المتجر أو الوحدة لن تكون متوفرة إلا في حالة قيام المتجر أو الوحدة بعملية بيع في نهاية السنة لا تعقبها عملية توريد من طرف المصرف .

**المطلب الثاني : أثر طريقة التقييم على قائمة الدخل**

لملاحظة أثر طريقة التقييم المتبعة من طرف المتجر قمنا بإختيار أحد أصناف المخزون كثير الحركة و المتمثل في العداد الكهربائي نوع ( FILS 02) حيث إستعنا في جمع المعلومات بمجموعة من المعطيات لإعداد جدول مماثل لبطاقة التخزين الخاصة بهذا الصنف إلا أنه يزيد عليه في إظهار المخرجات بقيمة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة والتكلفة الإجمالية للوحدات وكذا سعر البيع للوحدة و سعر البيع الإجمالي للوحدات، وكانت المعطيات كالتالي :

- ✓ إقتصرنا على العمليات الخاصة بالثلاثي الأول للسنة الجارية 2017 .
- ✓ إستعنا بالملحق رقم (1) لبيان الإدخالات والإخراجات على أساس الكميات
- ✓ إستعنا بالملحق رقم (4) لمعرفة التكلفة الوسطية المرجحة لكل عملية بيع.

**جدول رقم (9) : حركة المخزونات مقيمة بالتكلفة الوسطية المرجحة المتحركة –CMP–**

| التاريخ | رقم الوصل | دخول | خروج | الرصيد | C UMP | المبلغ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2016/12/20 | | | | 1830 | | |
| 2017/01/24 | 0002 | | 270 | 1560 | 2542,05 | 686353,50 |
| 2017/01/24 | 0003 | | 90 | 1470 | 2542,05 | 228784,50 |
| 2017/01/24 | 0005 | | 1440 | 30 | 2542,05 | 3660552,00 |
| 2017/01/24 | 0006 | 360 | | 390 | | |
| 2017/01/30 | 0010 | | 360 | 30 | 2541,73 | 915022,80 |
| 2017/02/01 | 0017 | 720 | | 750 | | |
| 2017/02/01 | 0019 | 360 | | 1110 | | |
| 2017/02/02 | 0022 | 360 | | 1470 | | |
| 2017/02/06 | 0029 | 720 | | 2190 | | |
| 2017/02/08 | 0034 | 360 | | 2550 | | |
| 2017/02/13 | 0037 | 720 | | 3270 | | |
| 2017/02/16 | 0020 | | 720 | 2550 | 2541,09 | 1829584,80 |
| 2017/02/16 | 0021 | | 330 | 2220 | 2541,09 | 838559,70 |
| 2017/02/16 | 0023 | | 360 | 1860 | 2541,09 | 914792,40 |
| 2017/02/16 | 0024 | | 720 | 1140 | 2541,09 | 1829584,80 |
| 2017/02/16 | 0025 | | 360 | 780 | 2541,09 | 914792,40 |
| 2017/02/16 | 0026 | | 720 | 60 | 2541,09 | 1829584,80 |
| 2017/02/27 | 0041 | 360 | | 420 | | |
| 2017/03/02 | 0045 | 720 | | 1140 | | |
| 2017/03/12 | 0027 | | 360 | 780 | 2540,03 | 914410,80 |
| 2017/03/12 | 0029 | | 720 | 60 | 2540,03 | 1828821,60 |
| 2017/03/14 | 0052 | 720 | | 780 | | |
| 2017/03/21 | 0055 | 720 | | 1500 | | |
| 2017/03/28 | 0038 | | 720 | 780 | 2539,85 | 1828692,00 |
| 2017/03/28 | 0039 | | 720 | 60 | 2539,85 | 1828692,00 |
| **المجاميع** | | **6120** | **7890** | | | **20048228,10** |

**المصدر: من إعداد الطالب**

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة عند كل إدخال في تراجع مستمر مما ينبأ بأن الأسعار في إنخفاض بالنسبة لهذا الصنف من المخزون و كما هو معلوم أن هذه الطريقة تكون مناسبة في حالة تقلبات الأسعار الطفيفة والخاصة بالمخزونات قليلة التكلفة ومعدل دورانها كبير ، أما إذا كانت تكلفة المخزونات كبيرة تشهد ركودا أو إتخذت أسعارها مسارا واحدا في التقلب فإننا نكون إما أمام حالة تضخم إقتصادي أو إنكماش إقتصادي و في

كلتا الحالتين يكون إستخدام هذه الطريقة غير مناسب و ذلك راجع لسوء تقدير قيمة المخزون حيث تصبح قيمته غير واقعية مما يؤثر على تكلفة الوحدات المباعة و منه على النتيجة ، هذا بالنسبة لقائمة الدخل أما بالنسبة للميزانية فإن قيمة المخزون النهائي تكون بعيدة عن الواقع و عليه فإن صافي المركز المالي سيكون مضللا . و بما أن في حالتنا هذه يشهد هذا الصنف من المخزون إنكماشا طفيفا في سعره وحركة في عدد مرات الصرف من المخزن فإننا نرى في تطبيق المؤسسة لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة( CMP) بالنسبة لهذا الصنف مناسبة . أما بالنسبة لباقي الأصناف وخصوصا تلك التي تشهد حالة من الركود أو أن تكاليفها باهضة فإن حالة الإنكماش تستدعي تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا(FIFO) و ذلك للأسباب التالية :

- تكلفة البضاعة المباعة تكون حقيقية و مرتفعة .

- المخزون النهائي يكون بالأسعار الجارية المنخفضة و عليه فإن النتيجة ستكون أكثر واقعية .

-الأدق محاسبيا في تقدير المخزون .

و بما أنه لم تتوفر لدينا المعلومات الكافية لإجراء مقارنة بين الطريقتين ( كتكاليف الشراء ) فإننا إرتأينا تقديم المثال الآتي من إعدادنا لتوضيح ذلك :

**جدول رقم(10) : حركة المخزون مقيمة تكلفته بطريقة ( الوارد أولا صادر أولا –FIFO– )**

| التاريخ | دخول | سعر الوحدة | المبلغ | سعر الوحدة | خروج | المبلغ | الرصيد | المبلغ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2017/01/01 | 50 | 90000 | 4.500.000 | | | | 50 | 4.500.000 |
| 2017/01/25 | 70 | 80000 | 5.600.000 | | | | 120 | 10.100.000 |
| 2017/02/19 | 90 | 65000 | 5.850.000 | 90000<br>80000 | 50<br>20 | 4.500.000<br>1.600.000 | 140 | 9.850.000 |
| 2017/03/28 | 120 | 50000 | 6.000.000 | 80000<br>65000 | 50<br>90 | 4.000.000<br>5.850.000 | 120 | 6.000.000 |
| 2017/05/11 | 200 | 35000 | 7.000.000 | 50000<br>35000 | 120<br>30 | 6.000.000<br>1.050.000 | 170 | 5.950.000 |
| **المجموع** | **530** | | **28.950.000** | | **360** | **23.000.000** | | |

**المصدر : من إعداد الطالب**

**جدول رقم(11) : حركة المخزون مقيمة تكلفته بطريقة(التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة – CMP –)**

| التاريخ | دخول | سعر الوحدة | cump | خروج | cump | المبلغ | الرصيد | المبلغ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2017/01/01 | 50 | 90000 | 90000,00 | | | | 50 | 4.500.000,00 |
| 2017/01/25 | 70 | 80000 | 84166,67 | | | | 120 | 10.100.000,40 |
| 2017/02/19 | 90 | 65000 | 75952,38 | 70 | 75952,38 | 5.316.666,60 | 140 | 10.633.333,20 |
| 2017/03/28 | 120 | 50000 | 63974,36 | 140 | 63974,36 | 8.956.410,40 | 120 | 7.676.923,20 |
| 2017/05/11 | 200 | 35000 | 45865,39 | 180 | 45865,39 | 6.879.808,50 | 170 | 7.766.516,30 |
| **المجموع** | **530** | | | **360** | | **21.152.885,50** | | |

**المصدر : من إعداد الطالب**

من خلال الجدولين نستنتج أن تكلفة البضاعة المباعة بطريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO – ) حقيقية و مرتفعة مقارنة بمثيلتها المقيمة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة بفارق (1.847.114,50 دج) وهي قيمة لا يستهان بها عند حساب النتيجة و عليه فإن النتيجة التي سوف تحققها المؤسسة من مبيعاتها وفقا لطريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO – ) و في ظل ظروف الإنكماش الإقتصادي ستكون أقل من تلك التي سوف تحققها بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة عند كل إدخال ( أي المتحركة ) و لكنها ستكون واقعية و على إثرها سوف تقلل المؤسسة من ضرائبها . و من جهة ثانية فإن الرصيد النهائي للمخزون وفقا لطريقة ( الوارد أولا صادر أولا ) منخفض مقارنة بمثيله المقيم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة ( CMP) بفارق (1.816.516,30 دج) وعليه سوف يظهر بالأسعار الجارية وفقا لطريقة (الوارد أولا صادر أولا – FIFO – ) على عكس طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة حيث يظهر بقيمة بعيدة عن الواقع و من ثم فإن صافي المركز المالي للمؤسسة سوف يكون أكثر واقعية بطريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO – ) و يمكن الإعتماد عليه في إتخاذ القرارات من طرف مجلس الإدارة .

**الخلاصة :**

تطرقنا في هذا الفصل لدراسة حالة في متجر بسكرة و هو أحد متاجر المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي و بينا بأن السياسة المتبعة في تقييم المخزون هي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة نظرا لسهولتها و وسطية نتائجها خصوصا في ظل تقلبات الأسعار و إستنتجنا من خلال دراستنا حسب ما توفر لدينا من معلومات أن على المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي إعادة النظر في طريقة التقييم و إختيار الطريقة المناسبة للحالة الإقتصادية من جهة و لمحيطها الداخلي و الخارجي من جهة ثانية حتى تظهر النتائج بأكثر واقعية و تكون ذات دلالة إقتصادية .

**الخاتمة :**

إن تقييم المخزونات من السلع والمنتوجات بشكل يحقق أهداف المؤسسة ويخدم مجلس الإدارة و الأطراف ذات العلاقة حضي بإهتمام شريحة عريضة من المفكرين في الجانب الإقتصادي و المحاسبي لما لهذا العنصر من أهمية بالغة في تحديد نتيجة المؤسسة وصافي مركزها المالي. لذا فإن إختيار طريقة من بين هذه الطرق ليس إعتباطا وإنما يكون بعد دراسة متأنية و محكمة . وعليه فإنه يستوجب على أصحاب القرار في المؤسسات تبني الطريقة التي تتوافق والغرض الذي أنشأت من أجله المؤسسة ، والتي تعطي قيم ذات دلالة إقتصادية يمكن الإعتماد عليها في صناعة القرار .

**النتائج :**

من خلال دراستنا التطبيقية إستطعنا الإجابة على ما تساءلنا عليه في الفرضيات و هو كما يلي :

- ❖ نعم المؤسسة محل الدراسة تتبع في تقييمها لمخزونها إحدى طرق التقييم المعروفة و المتمثلة في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة (CMP) .
- ❖ لم يكن إعتماد المؤسسة محل الدراسة لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة (CMP) نتيجة دراسة كما هو ظاهر لأن معدل دوران المخزون يختلف كما تختلف مبالغ التكاليف من صنف لآخر وكذا مدى تأثر كل صنف بالعوامل الطبيعية .
- ❖ طريقة التقييم قد تكون مناسبة لصنف دون صنف وليس لجميع الأصناف .

**التوصيات :**

من أجل تقييم محاسبي أفضل للمخزون ومصداقية أكثر للبيانات الواردة في القوائم المالية ننصح المؤسسة بالتالي :

- ❖ تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة (CMP) بالنسبة لأصناف المخزون كثيرة الحركة وغير المكلفة .
- ❖ تطبيق طريقة ( الوارد أولا صادر أولا – FIFO – ) بالنسبة لأصناف المخزون التالية :
  - ✓ التي تشهد إستقرارا نسبيا في أسعارها .
  - ✓ كبيرة التكلفة وتشهد حالة ركود أو إنكماش ملحوظ في أسعارها .
  - ✓ المعرضة للتلف و الفساد نتيجة التقادم وإستمرار التخزين لفترات زمنية طويلة أو للعوامل الطبيعية .
- ❖ القيام بعمليات جرد دوري ربع سنوية ( لكل ثلاثي ) إن أمكن لتسهيل عملية الكشف عن الأخطاء و تصحيحها وكذا إتخاذ القرارا في الوقت المناسب .
- ❖ بالنسبة للأصناف التي يتعذر إجراء عملية الجرد الدوري لها ، على المؤسسة أن تعتمد على طريقة البيع بالتجزئة لأن متاجرها شبيهة بمساحات البيع ، و هذا من أجل أن تتضح الصورة لأصحاب القرار بالحصول على معلومات حتى و إن كانت تقديرية فهي قريبة من الواقع لأن عملية التقدير مبنية على أساس معلومات مستقاة من السنوات القريبة من السنة الجارية .

## قائمة المراجع و المواقع :

### أ- المراجع باللغة العربية :

1- نور هاني العشي ، دراسة و تحليل العوامل المؤثرة في طريقة تقييم المخزون السلعي ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2006 .

2- بغريش محمد ، محاسبة المخزون و أثرها على القوائم المالية للمؤسسة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، 2010/2009 .

3- ماجدة موجب ، تسيير المخزون في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ليسانس أكاديمي فحص و مراقبة و محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013/2012 .

4- كتاب إدارة المخزون ، الوحدة الأولى (مفاهيم أساسية ) ، ص 3 تم تنزيله بتاريخ : 2017/11/04 على الساعة 22 و 18 د من الموقع التالي :
http://www.makktaba.com/2012/08/Book-basic-concepts-about-inventory-management.html

5- بشير عباس العلاق و محمد شرف الدين محمود ، إدارة المواد مدخل إداري و محاسبي ، دار اليازوري ، عمان/الأردن طبعة 2008 .

6- فراس جميل العتوم ، عبد الكريم الزعبي ، عبد الكريم بطاينة ، إدارة المخزون و أثرها على الإحتفاظ بالزبائن في ظل المنافسة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد الثالث و الثلاثون 2012 .

7- دروس د/ فوزي محمد حمدي في إعداد التقارير المحاسبية ، الفصل الثالث قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ، تم تنزيله بتاريخ : 2017/04/01 على الساعة 00 و 05 د من الرابط التالي :
(faculty.mu.edu.sa/fhamdi/courses)

8- المحاسبة المالية 1 ، الوحدة الرابعة ( القوائم المالية ) ، ص 63 تم تنزيله بتاريخ : 2017/02/19 على الساعة 21 و 59 د من الموقع التالي :
http://www.makktaba.com/2012/08/Book-financial-statements.html

9- د/ محمد عبد الشكور شحاته ، المحاظرة (6-1) ، القوائم المالية بإستخدام EXCEL ، قائمة الدخل ، تم تنزيله بتاريخ:2017/04/01 على الساعة 16 و01 د من الموقع التالي :

(www.faculty.qu.edu.sa/76078/Documents/t%206-1.pdf )

10- إدارة المخزون ، الوحدة الثالثة ( التقسيم الثلاثي للمخزون وطرق تقويمه) ، ص 48 تم تنزيله بتاريخ : 2016/11/04 على الساعة 22 و 19 د من الموقع التالي :

http://www.makktaba.com/2012/08/Book-tripartite-division-of-inventory-and-methods-calendar.html

11- إيمان خذير ، أثر طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي ، مذكرة ماستر أكاديمي شعبة علوم مالية و محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و التحارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013/2015 .

12- د . نجاة علي التوم ، طرق تقويم المخزون ، دورة معالجة المشكلات المحاسبية في التخزين وتقويم العينات ، 2014 م ، معهد علوم الزكاة ، إدارة التدريب .

13- محاسبة مالية-2 ، الوحدة الخامسة (المخزون السلعي) ، ص 90 تم تنزيله بتاريخ : 2016/11/04 غلى الساعة 21 و46 د من الموقع التالي :

http://www.makktaba.com/2012/08/Book-accounting-commodity-stocks.html

14- محاظرات د/ أيمن شتيوي ، الفصل الثامن تقويم المخزون السلعي، ص 1 تم تحميلها بتاريخ : 2016/11/03 على الساعة 21 و42 د على الرابط التالي :

fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/_lthmn_1.pdf

**ب- المواقع :**

1- www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx?fid=9&lcid=38153

(date d'entré le : 25/03/2017 à 11 h 12 m)

2- www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/estimating-inventory-gross-profit.html (date d'entré le : 25/03/2017 à 10 h 23 m)

3- www.almohasb1.com/2009/09/inventory.html

(date d'entré le : 25/03/2017 à 11 h 20 m)

4- www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/estimating-inventory-retail.html
(date d'entré le : 25/03/2017 à 11 h 12 m)

# الملاحق