Ecole Supérieure de Gestion et d'Economie Numérique

ESGEN

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Commerciales

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

THEME : Evaluation des stocks

METHODES D'EVALUATION DES STOCKS

ETUDE DE CAS : GEBERHEALTH

Présenté par :

M. HAKIMI Aymane

Encadreur :

Mme. BENNOUR Latifa

2021/2022

المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي

ESGEN

مذكرة نهاية دراسة بهدف الحصول على درجة ماستر في العلوم التجارية

اختصاص: التدقيق والرقابة الإدارية

الموضوع: تقييم المخزونات

طرق تقييم المخزونات

دراسة تطبيقية: مؤسسة جيبر هيلت

مقدمة من طرف:

الطالب حكيمي ايمن

تحت اشراف:

الدكتورة بنور لطيفة

2022/2021

الاهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين اما بعد

أتقدم بهذا العمل المتواضع الى:

- **الى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق وأشعل سنين عمره ليضيء لي دربي، اليك ابي الغالي شفاك الله وحفظك ورعاك.**
- **الى من وضعت تحت قدميها الجنة فكانت نبع الحنان ومنبع الأمان وسر سعادتي، اليك امي الحبيبة حفظك الله.**
- **الى كل من كان سندا لي وقدم لي العون والمساعدة في هذه الدراسة من اخوة واحباب واصدقاء .**
- **الى استاذتي الدكتورة القديرة على مساعدتها لي واشرافها على هذه الدراسة.**

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان الى يوم الدين

يقتضي واجب الشكر والعرفان ان أتقدم بجزيل شكري والامتنان للأستاذة الدكتورة القديرة بنور لطيفة على إشرافها على هذه الدراسة، والتي كان لتوجيهها ومساعدتها القيّمة الأثر الكبير الظاهر في نجاح هذه الدراسة، جزاها الله كل الخير وأطال الله في عمرها.

ولا يفوتني توجيه الشكر والعرفان لمدير شركة جيبر هيلت ومحاسب الشركة حكيمي سارة على التربص وتقديم المعلومات اللازمة لي والسماح لي بالاندماج في أجواء الشركة.

كما أتقدم بالامتنان والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم لمناقشة هذه الرسالة.

كما أوجه الشكر لأعضاء عائلتي الصغيرة وكذا احبابي واصدقائي وكل من قدم لي العون ومد لي يد المساعدة.

الملخص

استهدفنا في هذه الدراسة تناول موضوع جد مهم الا وهو طرق تقييم المخزونات وكذلك العوامل المؤثرة في اختيار هذه الطرق على نتائج أعمال المؤسسة، الامر الذي يستدعي دراسة دقيقة لاختيار الطريقة الأمثل لتنظيم وتقييم المخزونات.

ولتحقيق أهداف دراستنا قمنا بإجراء دراسة تطبيقية ميدانية في مؤسسة جيبر هيلت حيث تم جمع المعلومات والبيانات المقدمة من طرف قسم تسيير المحاسبي والمالي للمؤسسة من سجلات المخازن والدفاتر اليومية وكذا أوراق الجرد من اجل معرفة أحسن طريقة لتقييم ومعالجة المخزونات وكذا ابراز أثر كل طريقة مع القاء الضوء على مزايا وعيوب كل طريقة.

توصلت دراستنا الى ان مؤسسة جيبر هيلت تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم مخزوناتها وهذا حسب ما ينص عليه النظام المالي المحاسبي، وان اهم العوامل وراء اختيار هذه الطريقة هو نوع القطاع وحجم المؤسسة وإعطاء صورة أقرب من الحقيقة عن المخزون وتكلفته والتي تناسب طبيعة ونوعية المخزون الذي يعتبر مخزون سريع الدوران، حيث ان هذه الطريقة سهلة التطبيق وغير معقدة.

Résumé :

Dans cette étude, nous avons cherché à aborder un sujet très important, à savoir : "Les méthodes d'évaluation des stocks" ainsi que les facteurs affectant la sélection de ces méthodes sur les résultats du travail de l'entreprise, ce qui nécessite un examen attentif pour choisir la façon d'organiser et d'évaluer les stocks.

Pour atteindre les objectifs de notre étude, nous avons mené une étude d'application sur le terrain chez l'entreprise GEBERHEALTH, ou les informations et les données fournies par le département de comptabilités et de gestion financière de la fondation, ont été collectées a partir de registres et de revues d'entrepôt ainsi que d'inventaires afin de trouver le meilleure façon d’évaluer et traiter les stocks ainsi que de mettre en évidence l'impact et les avantages et les inconvénients de chaque méthode.

Notre étude a révélé que GEBERHEALTH utilise la méthode du cout moyen pondéré pour évaluer ses stocks et cela comme stipule par SCF, et que les facteurs les plus importants derrière le choix de cette méthode sont le type de secteur et la taille de l'institution et donnent une image plus précise de la vérité sur l'inventaire et les couts des stocks, et que le stock de cette entreprise est considéré comme un stock à rotation rapide, et car la méthode CMUP est facile à appliquer et non complexe.

خطة العمل

مقدمة عامة.

الفصل الأول: تسيير المخزونات

المبحث الأول: مفاهيم حول المخزونات

1. **مفهوم المخزون**
2. **أهمية المخزون**
3. **أنواع وأصناف المخزونات**

المبحث الثاني: تسيير المخزونات

1. **تعريف تسيير المخزونات**
2. **أهداف تسيير المخزونات**
3. **طرق تمييز المخزونات**
4. **مستويات المخزونات**

المبحث الثالث: مفاهيم حول الجرد

1. **تعريف الجرد وأنواعه**
2. **فروقات الجرد وطرق عدها**
3. **أهداف الجرد**

الفصل الثاني: تقييم المخزونات

المبحث الأول: طرق وأهداف تقييم المخزونات

1. **تحديد تكلفة المخزونات**
2. **طرق تقييم المخزونات**
3. **مزايا وعيوب طرق التقييم**

المبحث الثاني: سياسة تقييم المخزونات

1. **أهداف تقييم المخزونات**
2. **مخاطر الخطأ في تقييم المخزونات**
3. **العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزونات**

الفصل الثالث: التدقيق في طريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة والوارد الأول الخارج الأول

المبحث الأول: طريقة FIFO

1. **خطوات تطبيق FIFO**
2. **مزايا وعيوب FIFO**
3. **أثر تطبيق FIFO على القوائم المالية**

المبحث الثاني: طريقة CMPU

1. **خطوات تطبيق CMPU**
2. **مزايا وعيوب CMPU**
3. **أثر تطبيق CMPU على القوائم المالية**

المبحث الثالث: الطريقة المثلى لتقييم المخزون

الفصل الرابع: أثر اختيار طريقة تقييم المخزون على تكلفة المخزون السلعي لمؤسسة "جيبر هيلت"

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

1. **تعريف المؤسسة**
2. **تنظيم وتسيير المؤسسة**

المبحث الثاني: تسيير المخزونات في المؤسسة

1. **إجراءات التخزين**
2. **أسلوب الجرد المتبع**
3. **الجرد المادي السنوي**

المبحث الثالث: تقييم المخزونات في المؤسسة

1. **أهمية المخزون في المؤسسة**
2. **تقييم المخزونات**

المبحث الرابع: المقارنة بين طريقتي CMPU وFIFO

الخاتمة.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مزايا وعيوب طرق تقييم المخزون	19
02	تقييم وتوزيع العمال	39
03	مقطع من الميزانية المحاسبية لدورتي 2021/2020	45
04	المخرجات من المواد الولية والمنتجات التامة ذات الطلب الواسع مقيمتين بطريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة (CMUP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)	46
05	المخرجات من المواد الولية والمنتجات التامة ذات الطلب المتوسط مقيمتين بطريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة (CMUP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) للفترة 2021	47
06	المخرجات من المواد الولية والمنتجات التامة قليلة الطلب مقيمتي بطريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) للفترة 2021	47

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	41

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	سند الطلب	60
02	فاتورة البيع	61
03	سند التسليم	62
04	الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنتي 2021/2020	64-63
05	عينة من برنامج جرد المخزون	65
06	حساب نتائج المؤسسة 2021/2020	67-66

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Système Comptabilité Financier	النظام المحاسبي الملي
IAS2	International Accounting Standard	المعيار الدولي المحاسبي2
CMUP	Cout Moyen Pondéré	التكلفة المتوسطة المرجحة
FIFO	First Input First Output	الوارد الأول الصادر الأول
LIFO	Last Input First Output	الوارد الأخير الصادر الأول
SPB1	SUPLEMENTO vitamine B1/B6	/
SPD3	SUPLEMENTO vitamine D3	/
SPC	SUPLEMENTO vitamine C	/
PBIO	PACK BIOFORCE	/
SGL	SELENIUM GL	/
SA	SUPLEMENTO ALLAITEMENT	/
VB12	VITAMINE B12	/
NM	NIGELLE MIEL	/
GHA	GEL HYDRO ALCOOLIQUE	/
SMOR	SUPLEMENTO MORINGA	/

المقدمة

المقدمة العامة

في الوقت الحالي تسعى اغلبية المؤسسات الى تحقيق قفزة تنموية لازمة للنهوض بإمكاناتها وتسطر أهدافها وتحقق نتائج مربحة ومن ثم الوصول الى زيادة رقم اعمالها مع ضمان سيرورة اعمال المؤسسة ونشاطها على أحسن وجه

فالنشاط الاقتصادي للمؤسسة يعتبر الركيزة الأساسية لكل تطور، اذ يمثل هذا النشاط جل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والكفيلة برفع مردودها وزيادة فعاليتها وتحقيق أهدافها

وتتمثل وظائفها الأساسية في التخزين الإنتاج، البيع والتسويق وبالنظر الى أهمية هده الوظائف في المؤسسة يظهر لنا جليا أهمية دكر وظيفة التخزين (تسيير المخزونات)، لكونها أساسية في ضمان استمرارية عمل المؤسسة فأي تقصير في تأدية هده الوظيفة من شانه التأثير سلبا على نتائج المؤسسة، ولتفادي كل هدا التأثير السلبي على الوضعية المالية للمؤسسة واحداث التوازن بين مختلف وظائفها يجب وضع طرق لتحقيق التسيير الأمثل للمخزونات (تقييم المخزونات).

ان طرق تقييم المخزونات سواء كل من (التمييز المحدد،FIFO، LIFO، CMUP) تعد من بين الخيارات والمعالجات المتاحة للمؤسسة لحقيق التسيير الأمثل للمخزونات، ولكل من هده الطرق افتراضات تقوم عليها ومزايا تميزها عن بقية الطرق وعيوب، من السهل تطبيق احدى هده الطرق في تسيير و تقييم المخزونات و لكن الصعب و الأهم هو اختيار اكثر هده الطرق اتساقا مع ظروف المؤسسة الاقتصادية او اكثرها تحقيقا للدقة و الموضوعية، كما ان هناك الكثير من العوامل المؤثرة في اختيار طريقة التخزين سواء كانت داخلية او خارجية او عوامل غير العوامل السابقة التي من شانها التأثير على عملية الاختيار الانسب بين هده الطرق.

الإشكالية:

ان وجود أكثر من طريقة لتقييم المخزون السلعي له تأثير في تحديد تكلفة وحدة الإنتاج في المؤسسات الإنتاجية، واختلاف هده الطرق المحاسبية وتعددها يترتب عليه اختلاف في نتائج ورقم الاعمال مما يثير الكثير من التساؤلات حول الأسباب والعوامل المؤثرة على قرار المؤسسة في تحديد الطريقة المتبعة لتقييم المخزون السلعي لديها، وما هي أحسن طريقة يمكن اتباعها لتحقيق أحسن النتائج، ومنه صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل التالي:

- ماهي الطريقة الأمثل في تقييم المخزون السلعي والعوامل المؤثرة على اختيارها في المؤسسة؟

أسئلة فرعية لسؤال البحث:

تسعى هده الدراسة الى الإجابة على بعض الأسئلة الثانوية الاتية

1. ما هي الطرق الأكثر انتشارا في عملية تقييم المخزونات؟
2. ماهي مزايا وعيوب كل طريقة؟
3. ما هي اهم العوامل المؤثرة في اختيار الطريقة الأمثل؟
4. ما هي الأسباب وراء اختيار طريقة التكلفة المتوسطة؟
5. ما هو أثر تطبيق طريقة التكلفة المتوسطة في تقييم المخزونات على نتائج المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية على تساؤلات الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي نسعى لإثبات صحتها او نفيها من خلال دراسة كل جوانب هدا الموضوع

- المخزون عنصر هام داخل المؤسسة.

- المعرفة الكافية بالطرق المستخدمة في تسيير وتقييم المخزونات التي تختلف باختلاف العوامل وظروف المؤسسة.
- توجد هناك فروق معتبرة في هامش الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاك المؤسسة للمخزونات ذات الطلب الكبير باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMUP، او طريقة الوارد الأول الصادر الأول FIFO.
- توجد هناك فروق معتبرة في هامش الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاك المؤسسة للمخزونات ذات الطلب المتوسط والمنتوجات قليلة الطلب باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMUP، او طريقة الوارد الأول الصادر الأول FIFO وان طريقة التكلفة المتوسطة هي الأمثل في هذه الحالة.

المنهج المستخدم:

الإجابة على إشكالية دراستنا واختبار صحة فرضياتنا ومعالجة موضوعنا، اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري لمعالجة الموضوع من مختلف الجوانب النظرية وعلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية داخل مؤسسة جيبير هيلت

مبررات اختيار الموضوع:

- ارتباط البحث بمجال التخصص وتوفر المراجع اللازمة التي تساعد في الإحاطة بالموضوع من مختلف جوانبه
- أهمية عنصر المخزون في المؤسسات الاقتصادية ووجود الكثير من العوامل المؤثرة في عملية التخزين
- التعرف على الطرق المتاحة في عملية تقييم المخزونات بالتفصيل

- الرغبة في الاطلاع والاستفادة قدر الإمكان والاطلاع على واقع التسيير في المؤسسات الاقتصادية

اهداف الدراسة وأهميتها:

يعتبر المخزون بمثابة المحرك لكل من عملية الإنتاج والتسويق والنقل وهناك عدة جوانب تبرر أهمية دراسة المخزونات لدى المؤسسات حيث توفر كل المستلزمات والتجهيزات لتسهيل عملية التخزين.

وتساعد هده الدراسة في معرفة أكثر الطرق المحاسبية انتشارا في عملية تقييم المخزونات والعوامل المؤثرة على الاختيار بينها وكدلك معرفة اهم الأسباب التي تدعو المؤسسات على اختيار طريقة دون الأخرى في عملية تقييم المخزونات، خاصة في ظل الغاء النظام المحاسبي لطريقة الوارد الأخير الصادر الأول التي كان مسموح بها سابقا واعتماد طريقتي الوارد الأول الصادر الأول وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة والتعرف على الأسباب وراء اختيار طريقة التكلفة المتوسطة ومزايا وعيوب كل طريقة.

الدراسات السابقة:

يجب ان يكون للبحث العلمي إضافة معينة حتى لو كان امتدادا لما سبقه من بحوث ودراسات ويتميز دراستنا الحالية بجملة من المميزات التي نأمل ان تقدم إضافة الى البحث العلمي من خلال جملة الأفكار والمفاهيم التي نتطرق اليها ونعالجها.

من حيث الإطار المكاني: عرضت الدراسات السابقة المكونة من اطروحات دكتوراه ومذكرات الماجيستر والمقالات الجامعية بتنوع لغوي ومكاني اما دراستنا فكانت في الجزائر وخاصة في مؤسسة جيبر هيلت.

من حيث الإطار الزماني: كانت الدراسات السابقة محصورة بين 1995و2018 اما دراستنا الحالية فهي في 2022.

من حيث النتائج: بعد الاطلاع وعرض الدراسات السابقة ومقارنتها مع دراستنا تبين ان دراستنا تميزت عن سابقاتها لكونها تطرقت الى العديد من النقاط في مجال تسيير المخزونات التي لم يتم التطرق اليها في الدراسات السابقة الا بذكر كل السياسات المحاسبية في تقييم المخزونات وكذا العوامل المؤثرة فيها جملة وتفصيلا وركزت كذلك هذه الدراسة على مميزات وعيوب كل طريقة والأسباب التي تجعل الإدارة تختار طريقة دون الأخرى، وكذا توافق هذه الطرق مع مجال الإنتاج الصيدلاني وتصنيع الادوية وطرق تخزينها وصرفها.

خطة البحث

لتسهيل فهم المعلومات قمنا بوضع خطة عمل واضحة وعليه احتوت خطتنا ما يلي

مقدمة عامة كتمهيد للموضوع والدراسة المعالجة، ومنه قمنا بتقسيم الدراسة الى أربعة فصول

- **الفصل الأول:** تناولنا فيه المفاهيم العامة حول المخزونات حيث قسمنا الفصل الى ثلاث مباحث تطرقنا فيهم الى ماهية المخزونات ومفاهيم حول تسيير المخزونات والجرد واهم العوامل المؤثرة في ذلك
- **الفصل الثاني:** تم معالجة موضوع تقييم المخزونات حيث تناولنا فيه طرق واهداف تقييم المخزونات وسياسة تقييم المخزونات
- **الفصل الثالث:** قمنا بالتدقيق في طريقتي الوارد الأول الصادر الأول والتكلفة الوسطية المرجحة من مزايا وعيوب وطرق تطبيق كل طريقة.
- **الفصل الرابع:** الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة جيبر هيلت وعاينا عن قرب طريقة تسييرها لمخزوناتها وحددنا كيفية تقييم مخزونها والنتائج المحصل عليها جراء استعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

وفي الأخير توصلنا الى خاتمة دراسة تناولنا فيها النتائج والحوصلة مع تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات وطرح بعض الأسئلة للدراسات المستقبلية

الجانب النظري

الفصل الأول:

تعتبر المخزونات من الأصول التي تحظى بأهمية كبيرة لدى المؤسسات صناعية كانت او تجارية، وعلى الرغم من التطور التكنولوجي والعلمي الا انه لا يمكن التخلص من المخزون السلعي الذي لديه دور كبير في استمرار عملية الإنتاج والتسويق او عملية الاستغلال، فلا تكاد أي ميزانية تخلو من عنصر المخزون الذي يعتبر كعنصر أساسي من العناصر المتداولة ويرجع هذا لما لديم من تأثير على نتيجة نشاط المؤسسة وأي تقصير لأهمية المخزون ينتج عنه خسائر كبيرة في نتيجة المحاسبية للمؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم حول المخزونات

1) مفهوم المخزون:

حسب النظام المحاسبي المالي:

عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 1.123(تمثل المخزونات اصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، هي قيد الإنتاج بقصد مماثل، هي المواد الأولية او اللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج او تقديم الخدمات وتكون المخزونات خلال عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتوجات المناسبة لها)

وتعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن ما يلي:

- مخزونات تمتلكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة.
- مخزونات قيد الإنجاز لغرض بيعها.

- مخزونات تحت شكل مواد أولية او مواد التي يجب ان تستهلك خلال عملية الإنتاج او خلال عملية تقديم الخدمات.[1]

(مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة ة التي اشترتها او انشاتها بهدف بيعها او توريدها او استهلاكها في عملية الإنتاج والتحويل والاستغلال بشكل عام وتسمى بمصطلح المحاسبي المخزونات ونرمز لها 3).[2]

حسب المعيار المحاسبي الدولي:

عرف المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزون على انها أصول محتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال او في مرحلة الإنتاج لغرض البيع او في شكل مواد خام او مهمات تستخدم في عملية الإنتاج او تقديم خدمات. [3]

كما عرفه شايلي شعبان كما يلي: (المخزون هو مجموع البضائع او السلع المتراكمة في انتظار الاستعمال المستقبلي القريب والذي يسمح بإشباع حاجيات المستعملين شيئا فشيئا دون فرض اجال او زمن لصنع او تسليم من طرف ممونين).[4]

[1] الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الرقم 19, الجزائر بتاريخ 25 مارس 2009, ص12

[2] القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19, 2007, ص3

[3] مؤسسة المعايير الدولية لتقرير المالي، IAS/IFRS, المعيار 2, ص1, 2019/03/25, WWW.ifrs.org

[4] شايلي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر 1997 ص65

ومن تعريف هوام جمعة: (المخزون هو اجمالي الأموال المستثمرة في الوحدات من المادة الخام او الأجزاء والسلع البسيطة وكذلك وحدات التنفيذ بالإضافة الى المنتجات النهائية المتاحة للبيع والموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة)[1]

كما عرفه اخرون كما يلي:

(جميع السلع المملوكة والمعدة لبيع خلال النشاط العادي وذلك بالمنشآت التجارية أو أنه ذلك المخزون الذي ينقسم الى ثلاثة أنواع مخزون المادة الأولية ومخزون البضاعة تحت التشغيل ومخزون البضاعة التامة وذلك بالمنشآت الصناعية).

(اجمالي العناصر الملموسة والمملوكة للمنشأة والتي يتم حيازتها لغرض إعادة بيعها من خلال النشاط العادي للمنشأة أو التي في مرحلة الإنتاج لإتمام تصنيعها تمهيدا لبيعها او تلك التي سوف تستهلكها في الوقت القريب في سبيل انتاج السلع والخدمات التي ستصبح متاحة للبيع).

ومنه نستنتج ان المخزون هو كل ما تمتلكه المؤسسة من أصول بغرض استهلاكها او استغلالها في عملية الإنتاج او بيعها مباشرة خلال الدورة، وبمعنى آخر هو كل ما تحوزه المؤسسة من مواد أولية تستعمل في الإنتاج او سلع نصف مصنعة مازالت في طور الإنتاج او سلع منتجة الموجهة للبيع مستقبلا او لتقديم الخدمات.

2) أهمية المخزون:

للمخزون أهمية كبيرة للمحافظة على السير الحسن للمؤسسة ونلخص ذلك فيما يلي:

[1] هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2002، الطبعة 2، ص101

- ضمان استمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتوفير المواد الأولية الضرورية في عملية التحويل الإنتاجي لدى المؤسسات الإنتاجية، كما يسمح بإشباع رغبات الزبائن بالنسبة للمؤسسات التجارية
- مواجهة النقص في العملية التموين وتجنب كل أنواع الاختلالات.
- توفير الاحتياطي من المواد والسلع تجنبا لكل ظرف سيء.
- تخزين المنتوجات للمحافظة على سعر بيع ثابت.
- الاستفادة من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند عملية شراء بكميات كبيرة.
- تفادي حالات النفاد السلعي وما يترتب عليها من توقف في عملية الإنتاج او ضياع فرص البيع.

تتطلب عملية التخزين الاحتفاظ بحجم مناسب من المخزون بحيث يضمن السير الحسن للأعمال دون التعرض لمخاطر النفاد وفي نفس الوقت عدم زيادة حجم المخزون لدرجة تؤدي الى تجميد رؤوس الأموال في شكل مخزون راكد (الاستثمار العاطل) ومنه فالمخزون يساعد في توفير المختلفة للمؤسسة على النحو التالي:

- بالنسبة لوظيفة الإنتاج:
  - إمكانية تفادي التغيرات في عملية الإنتاج من توقف او تعطل.
  - مرونة في جدولة عملية الإنتاج والعمل بطاقة إنتاجية كاملة مع توفير الوقت كل المتطلبات في الوقت اللازم.
- بالنسبة لوظيفة الشراء:
  - تفادي طول فترات التوريد.
  - تفادي تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية والسلع النادرة.
  - المضاربة ضد ارتفاع الأسعار.

- الاستفادة من خصم الكمية وخفض تكاليف النقل وعدد مرات الشراء والوقت الناتج عنها.

- بالنسبة لوظيفة التسويق:

- تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب وبالتالي توفير متطلبات الزبائن.
- ضمان وكسب ثقة العملاء.

3) أنواع المخزون واصنافه:

حسب ما جاء به المعيار الدولي 2. للمخزونات أنواع وهي:

1. **المواد الأولية:** يقصد بالمواد الأولية تلك المواد التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية اثناء دمجها في السلع النهائية.
2. **مخزون المواد تحت التشغيل:** يقصد بها تلك التي أجريت عليها عملية او أكثر من العمليات الصناعية ة لكنها لا تزال تحتاج الى اجراء عمليات أخرى حيث تستكمل كمنتج نهائي او كجزء من الأجزاء المكونة له.
3. **المنتجات تامة الصنع:** وهي مجموعة من المواد التي دمجت خلال عملية إنتاجية لتصبح جاهزة كمنتج نهائي.
4. **المخزونات من المنتجات الوسيطة:** وهي تلك المنتجات التي خرجت من مرحلة الإنتاج لتدخل في مرحلة أخرى منه.
5. **المعدات وقطع الغيار:** يتضمن الماكينات والتركيبات الصناعية والناقلات بالإضافة الى قطع الغيار اللازمة لكل وسائل الإنتاج من الات صناعية.

6. **مخزون المواد الاستهلاكية:** هي تلك المواد التي تستخدم بصفة مباشرة او غير مباشرة في العملية الإنتاجية كالأوراق والأقلام والأغراض المكتبية.
7. **مخزون الفضلات والمهملات:** وهي تلك المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع او الزائدة من المواد المستخدمة في النشاط العادي.
8. **مخزون التعبئة والتغليف:** المخزونات التي تستخدم في عملية التعبئة والتغليف بجميع اشكالها وفقا لطبيعة المنتجات.[1]

حيث يقسم المخزون الى عدة أصناف نذكر منها:

المخزون الأدنى: (يقصد به الحد الذي يجب الاحتفاظ به وان لا يقل فيه عن هذا المستوى فهو الذي يسمح باستمرار العمل في فترة التموين ولهذا يجب على امين المخازن وصف كل مخزون أدنى وصل اليه وتسجيله في دفاتر المؤسسة).[2]

مخزون الأمان: (نسمي الكميات من المواد والسلع التي تحتفظ بها المؤسسة لمواجهة احتمالات اخطار الطلب واحتمالات اخطار التموين بمخزون الأمان، وبطبيعة الحال فانه غير مخصص للاستخدام العادي، وانما يتم الاحتفاظ به بالكميات المحددة لمواجهة أي ظرف طارئ ويستعمل كحد اقصى من 15 يوم الى 6 أشهر).[3]

[1] رواجي عبد الناصر، طيب أسامة، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2017/17، ص351

[2] بن بلقاسم عادل، بجاوي سمير، أبو شامة ياسر، إدارة المخازن مذكرة نيل شهادة ليسانس جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير,2002, ص87

[3] عباسي خالد، جابر أبو بكر الصديق، قيبوعة صالح، تسيير المخزون والمواد الصيدلانية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس تطبيقي جامعة الجزائر، دالي براهيم، دفعة 2001، ص20

مخزون العمل او المخزون العادي: (يمثل تلك الكميات الاقتصادية من السلع والبضائع والمواد المتوفرة في المخزن من اجل تلبية الطلب اليومي او الشهري او السنوي والتي تتناقص مع مرور الزمن على ان تصل الى تاريخ إعادة التموين).[1]

المخزون الدائم: يمتل المستوى الذي وصل اليه المخزون والذي لا يهبط عنه ابدا ويبين اذن المخزون الذي لم يستخدم اذ هو معبر عن حقيقة لا حركية المخزون.

مخزون التقلبات: ويستعمل هذا النوع من المخزون لمواجهة تقلبات الغير المنتظرة في طلبات المستهلكين عند الضرورة.

مخزون التوقع: عبارة عن ذلك المخزون من البضائع المعدة للاستهلاك حسب التوقع بنسب تكون متغيرة خلال السنة ويستخدم هذا المخزون لحفظ هذه التغيرات عن طريق تراكم المخزون أو الاستفادة منه بدلا من التغير في معدلات الإنتاج المتمثلة في متطلبات العملاء واحتياجات الطاقة الزائدة ورأس المال.

مخزون المواد الأولية: تعتبر المواد الأولية من أهم عوامل الإنتاج وبدون توفرها لا يكون هناك عمليات إنتاجية وقد تكون منتجة محليا أو مستوردة من الخارج.

المخزون الدوري: هو نصف المخزون النشيط الذي يدور ويتحدد.

المخزون المتوفر: يساوي المخزون الموجود حاليا مع أبعاد الطلبات التي لم تلبى.

المخزون الميت: عندما تكون التدفقات الواردة والصادرة لسلعة ما دون أهمية.

المخزون الفائض: يتمثل في سلع غير مهمة التي يرفض تصنيفها.[2]

[1] دادي ناصر عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، طبعة2، الجزائر، ص89
[2] محمد عبد الله عبد الرحيم، محاضرات في إدارة المخزون، سنة1987

المبحث الثاني: تسيير المخزونات

1) تعريف تسيير المخزونات:

يقصد بهذه العبارة استخدام وتطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التنظيم الأمثل للموارد مع مراقبة خروج ودخول البضائع والمواد من المخازن بشكل من منظم وتجنت الوقوع في مشاكل مثل السرقة وعدم احترام مدة التموين من طرف الممونين وجعل المخازن قادرة على تلبية طلبات الزبائن وكذا احتياجات المؤسسة الإنتاجية من مواد أولية ولوازم انتاج وهذا في كل الأوقات.

(تسيير المخزونات تعني الاحتفاظ والمحافظة على المخزون وتخطيط وتنفيذ ورقابة إجراءات التخزين. وصرف المخزون حسب الكميات والنوعيات المقرر للوحدات والاقسام او الدارات الطالبة لمواد هذا المخزون).[1]

2) اهداف تسيير المخزونات:

- اختيار السلع التي تتطلب التخزين والأخرى التي لا يمكن تموينها الا عند الحاجة.
- الدراسة التنبئية للمبيعات والاستهلاك.
- معالجة المعلومات وتوصيلها لمصدر القرار لتعرف بطرق وآليات التموين.[2]

3) طرق تمييز المخزون:

يتم تمييزها بالأحرف والأرقام او بالألوان او بالرموز والعلامات الخاصة بالمؤسسة، ويستعمل اساليب التمييز والتصنيف بغرض:

- سهولة التعرف على الأصناف ووضعها تحت تصرف الجهة التي تحتاجها.

[1] احمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار الزهران للنشر، الأردن،2000، ص272
[2] عوالي حسان، تسيير المخزونات، مذكرة ليسانس، كلية الاقتصاد- جامعة الجزائر 2002ن ص25

- تسهيل عملية الجرد وتنظيم المخازن.
- التعرف على موجودات المخزونات لمنع تكرار الشراء وبالتالي سهولة تقييم المخزون.
- معرفة المخزونات التي لها خصوصيات خطيرة وعزلها كما في تخزين المواد السامة والخطيرة.[1]
- متابعة رصيد المخزونات داخل المخازن وهذا ما يزيد فعالية الرقابة على المخزونات وجردها وتقييمها.

4) مستويات المخزون:

هناك ثلاث مستويات من المخزون:

الحد الادنى للمخزون: هو الحجم الذي لا يجب ان يقل عنه حجم المخزون ويستخدم هذا الحد من اجل تغطية العجز الناتج عن التغيرات التي قد تطرأ على معدل الإنتاج او الاستهلاك أي نفاذ المخزونات قبل وصول الطلبيات الجديدة وتحديد هذا الحد يعتمد على معدل الاستهلاك وأهمية الأجزاء والاصناف المخزنة.

الحد الأقصى للمخزون: هو ذلك المستوى الذي يجب ان لا يزيد عنه المخزون ويحدد هذا الحد بعدد الوحدات الخاصة بكل نوع، والهدف من وضع هذا الحد هو تفادي استثمار أموال المؤسسة في المخزون.

مخزون إعادة الطلب: هو ذلك وصل اليه المخزون بحيث تأخذ التدابير اللازمة للإعادة تموين المخازن وبالتالي مواجهة أي طارئ وعملية أعادة الطلب مرتبة بالجحم المثل للطلبية والمتمثل في الكمية الاقتصادية للشراء، وهو الفرق بين الحد الأقصى والحد الأدنى، وهذا الحجم يتضمن عدم تخطي الحد الأقصى وعدم عرقلة الإنتاج. [2]

[1] أبو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011/2010، ص63

[2] علي الشرقاوي، إدارة المخازن، الدار الجامعية، دار الحديث للنشر والتوزيع، مصر، ص50

المبحث الثالث: مفاهيم حول الجرد

1) تعريف جرد المخزون وانواعه:

(يقصد بالجرد كل الأنشطة التي تتعلق بعد وقياس وحساب الكميات الموجودة في المخازن من مختلف المواد المخزنة، وتسجيل هذه النتائج في السجلات والدفاتر المخصصة لذلك من اجل تسهيل اتخاد القرارات فيما يتعلق بالنتائج التي تسفر عنها عملية الجرد).[1]

(المقصود من عملية الجرد هو مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة وليس فقط من داخل المخازن بل تتم متابعتها الى غاية موقع الاستخدام).[2]

(الجرد هو العملية التي تضع في الحسبان الكمية والقيمة وكل ما هو حسن وسلبي لدى المؤسسة في وقت معين).[3]

ومنه فالجرد هو عملية حساب وعد وتقييم كل أصناف المخازن من مواد أولية وبضائع مختلفة التي تمتلكها المؤسسة وتسجيل نتائج هذه العملية في الدفاتر الخاصة بذلك وهذا لتجنب أي اختلال او تلاعب في قيمة المخزونات.

للجرد المحاسبي نوعين الأول محاسبي والثاني مادي:

- **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:
  - **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

[1] عبد العزيز جميل، إدارة المشتريات والتخزين، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية
[2] مهدي حسين زوليف، إدارة الشراء والتخزين، ص259
[3] احمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص212

ومخرجات) وهكذا فان رصيد الحساب في نهاية السنة يظهر قيمة المخزون المعني والمفروض ان لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي والمحاسبي (أي رصيد الحساب) للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.

- **نظام الجرد المتناوب (الدوري):** وفقا لهذا الأسلوب فان الحركة اليومية للمخزون لا تتبع محاسبيا، لكن تتبع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة، وفي هذا النظام نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد والتموينيات الأخرى في قيد واحد يخص عملية الشراء كذلك نسجل عمليات البيع في قيد واحد (اذ نسجل فقط قيد البيع)وفي نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض وإلغاء مخزون بداية الدورة، ترصيد حسابات المشتريات واثبات مخزون اخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم اجرائه بصفة دورية (نهاية كل شهر او فصل او على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة).

- **الجرد المادي:** حيث تقوم المؤسسة بتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف اجرائها بصورة دقيقة وسليمة ذلك لان كل تضخيم لقيمة محزون اخر مدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر اكبر من قيمتها الحقيقية، كما ان كل تقليص لمخزون اخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر اقل من قيمتها الفعلية، نلاحظ ان عملية حساب النتيجة واعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسة اجراء الجرد المادي او الاحصائي للمخزون، كما ان المؤسسات ملزمة بنسخ كشف الجرد المادي للمخزون بدفتر الجرد (وهو دفتر الزامي قانونا) او بإضافة هذا الكشف الى الدفتر المذكور.[1]

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، الطبعة الأولى، الجزائر،2011، ص41-42

2) فروقات الجرد وطرق العد:

من ضمن الطرق الأكثر استعمالا طريقة العد المضاعف باستعمال قصاصات فوق كل عنصر من المخزون قصاصة مرقمة تحتوي 3 أجزاء كل منها مرقم، الفريق الأول يعد ثم يسجل فوق الجزء الأول الكمية التي تم عدها ويأخذ الجزء رقم 1، يمر الفريق الثاني ليتأكد من المعلومات الواردة فوق البضاعة ويسجل الكمية التي تم عدها ويأخذ الجزء رقم 2، نقارن نتائج العددين وفي حالة وجود فرق في نتائج العددين نقوم بعد ثالث كحاكم. بعد الانتهاء من عملية الجرد، فانه يتم اثبات قيم المخزونات بناءًا على نتائج الجرد المادي وذلك كالاتي:

1. إذا كانت الفوارق مبررة وينظر لها انها عادية، تثبت في مقابل الحسابات 600، 601، 602، 724 إذا كان الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي او كان الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي.
2. إذا كانت الفوارق غير مبررة ثبتت في مقابل الحسابين 657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري، 757 إيرادات استثنائية للتسيير الجاري، إذا كان الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي او كان الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي.[1]

3) اهداف الجرد:

- مطابقة ما هو موجود فعلا في المخازن مع ما تحمله السجلات المحاسبية للمؤسسة وذلك لمعرفة قيم المحزونات.
- تجنب واكتشاف اية محاولة للسرقة او الاختلاس او التلاعب.

[1] بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 134-135

- فحص سلامة وصلاحية أنظمة المخزون والوقوف على رقابة المخزون وإجراءات الاستلام والتسليم ومعالجتها لتكون أكثر فعالية.
- كشف تراكم المخزون وتقادم (ركوده).
- يعتبر وسيلة لضبط المركز المادي للوحدة الإنتاجية، اذ ان المخزون الفعلي بعد الجرد يعتبر أصلا من الأصول المتداولة.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل تعريف دقيق حول المخزونات وكذا مفاهيم حول تسيير المخزونات ونبذة عن الجرد وانواعه وفروقاته حيث أصبحت لدينا نظرة بسيطة عن تسيير المخزونات ومدى أهمية وأنواع المخزونات وطرق الجرد المستعملة.

الفصل الثاني: تقييم المخزونات

تهتم المؤسسات باستغلال مواردها المتاحة على أفضل وجه ممكن ولا يتحقق ذلك الا من خلال التقييم الجيد للمخزونات وكذا إعطاء التكاليف أهمية خاصة لكيلا تزيد عن اراداتها وبالتالي تفشل المؤسسة في تحقيق أهدافها.

تستعمل المواد المخزنة للاستغلال ما دامت المؤسسة قائمة وتمارس نشاطها فتحل وحدات محل وحدات أخرى من نفس الصنف او أصناف أخرى حسب ظروف الإنتاج والاستغلال، كما يمكن ان تتغير أسعار الشراء خلال الدورة بسبب تغير العوامل الاقتصادية لذلك لابد من وجود طريقة لتحديد سعر المواد الداخلة في الإنتاج حتى يتم تحديد تكلفة السلعة المنتجة.

المبحث الأول: طرق واهداف تقييم المخزونات.

1) تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون (تكلفة المخزون):

تكلفة المخزون يجب ان تشمل جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لجلب المخزون الى موقعه داخل المخزون:

- **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تعود بشكل مباشر أي عملية اقتناء البضائع تامة الصنع والمواد الخام والخدمات وتطرح الحسومات التجارية والتخفيضات والبنود المتشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.
- **تكاليف التحويل:** تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمل المباشر كما تشمل أيضا تخصيصا منتظما لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام الى بضاعة تامة الصنع. نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك

التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع واصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج.

اما نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير مباشرة للإنتاج التي تتغير بشكل مباشر او شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر

- **تكاليف أخرى:** تدرج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون فقط بقدر ما يتم تحمله منها لجلب المخزون الى موقعه الحالي وحالته الراهنة، فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب ان تضمن نفقات عامة غير متعلقة بالإنتاج.[1]

2) طرق تقييم المخزونات:

- **طريقة التمييز المحدد:**

تستخدم لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج او منتجات محددة ولا يوجد تداخلات في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة ، وهي تنص على انه طالما يمكن تحديد التكاليف الخاصة بمنتجات معينة سواء كانت مشتراة او منتجة بمعرفة المؤسسة فيجب تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة ،

[1] شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المالي المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص218-219

وتكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد بنود المخزون مثل تجارة السيارات او الأجهزة الكهربائية ويصعب تطبيقها في حالة المؤسسات التجارية الغذائية او الملابس الجاهزة وهي لا تصلح في المؤسسات التي يكون مخزونها السلعي كبير من العناصر الرخيصة نسبيا والتي يتم شراءها في أوقات عديدة على مدار العام وبأسعار متباينة لذلك فان تكلفة استخدام هذه القاعدة المزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها. وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة الا انه قد يكون من الصعب تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف ارتباطا بطريقة التخزين والصرف وبالتالي يصعب تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون اخر الفترة ومن ثم تكلفة البضاعة المباعة.[1]

تستخدم هذه الطريقة على الأصناف التي يسهل تمييزها عن بعضها البعض من حيث الشكل او مصدر الشراء او تاريخ الشراء او علامات مختلفة.

- **طريقة الوارد الأول الصادر الأول (FIFO):**

تعتبر من بين الطرق المعتمدة من طرف معظم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وتبنى هذه الطريقة على افتراض أساسي يتلخص في ضرورة الربط بين التكاليف والايرادات التي ترتبط بهذه العناصر أي ان ترتيب المخزون المباع او المستهلك في عمليات الإنتاج يتحدد على أساس الترتيب الزمني لشرائه اولا بأول لذلك نجد ان مخزون اخر المدة سيكون مقيما بأحدث الأسعار، و ان ما يميز هذه الطريقة هو كونها تنسجم مع التدفق المادي للسلع ويقترب بصورة كبيرة من طريقة تمييز الوحدات المخزنة كما لا يسمح استخدام هذه الطريقة في التأثير على نتائج النشاط.

- **طريقة الوارد الأخير الصادر الأول (LIFO):**

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص65

تقوم هذه الطريقة على أساس تسعير المواد المنصرفة او المخرجات بأحدث المشتريات وتقوم هذه الطريقة على مقابلة تكاليف أحدث الوحدات المشترات بالإرادات ويعاب عليها عدم اظهار الأرباح الحقيقية للمؤسسة في حالة تغير الأسعار.

ولقد ألغى كل منSCF وIAS طريقة الوارد أخيرا الصادر الأول لعدة أسباب نذكر منها:

1. تظليل مستخدمي القوائم المالية.
2. لا تعبر عن الأرباح الحقيقية الخاصة بالفترة.
3. لا تناسب التدفق الحقيقي للوحدات.
4. العمل على تخفيض مقدار الضريبة على الدخل.
5. تلحق الضرر بالمخزونات سريعة التلف بالنسبة للمؤسسات التي تمتلك معدل دوران المخزونات منخفض.[1]

- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحةCMUP:**

تعتمد هذه الطريقة في تقييم المخزون على حساب المتوسط المرجح لسعر او تكلفة الوحدة، ويتم ترجيح في هذه الحالة على أساس كميات المخزون من كل فئة الأسعار، بمعنى ان متوسط السعر او التكلفة يحسب على أساس المتوسط الحسابي البسيط بجمع الأسعار المختلفة والقسمة على عددها وانما بترجيح كل سعر بالكميات التي تم توفيرها منه، وعلى سبيل المثال اذا مان المخزون من صنف معين يتكون من عدة كميات تم شرائها بأسعار مختلفة كما في المثال الاتي فان تقييم المخزون في اخر الفترة يحسب على أساس قسمة مجموع التكلفة خلال الفترة على مجموع التكلفة خلال الفترة على مجموع الوحدات التي تم توفيرها خلال تلك الفترة.

[1] روايجي عبد الناصر وطيب أسامة، مرجع سبق ذكره، ص351

3) مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات:

جدول رقم 1: مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات.

الطريقة	المزايا	العيوب
طريقة الوافد الأول الصادر الاول FIFO	– المخزون المتبقي يكون من أحدث الشحنات وبهذا يقلل من خطر التلف والتقادم. – رصيد مخزون اخر 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 بحد ذاتها. – تؤدي الى الاختلاف في تكلفة المواد او المنتجات على الرغم من تماثل ظروف انتاجها.
طريقة الوارد الاخير الصادر الأول LIFO	– تحقق وفرات ضريبية – مقابلة التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير قياس أفضل للدخل. – تحسين التدفقات النقدية. – وقاية الأرباح المستقبلية من الانخفاض.	– الأرباح منخفضة بالمقارنة مع الموفرات الضريبية. – تقويم المخزون بأقل من اللازم نتيجة قدم الأسعار. – عدم قياس دخل التكلفة الجارية – افساد عائدات الشراء.
طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة CMUP	– تتميز بالسهولة في التطبيق لان جميع المواد المخزنة سوف تسعر بسعر واحد. – تخفيض أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية.	– تأجيل عملية التسعير على نهاية المدة باعتبارها أفضل طريقة وبالتالي التأثير في توفير المعلومات. – لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني لتوريدات من السلع.

المصدر: مجلة العلوم الاقتصادية، روابحي ناصر وطيب أسامة

المبحث الثاني: سياسة تقييم المخزونات.

1) اهداف تقييم المخزون السلعي:

تتمثل اهداف تقييم المخزون في:

- التحديد الصحيح للدخل من خلال عملية مقابلة إيرادات الفترة بمصاريفها، اجراء مقابلة بين إيرادات الفترة وبيت التكاليف المرتبطة بتلك الإيرادات وذلك من اجل تحديد نتيجة الاعمال من ربح او خسارة خلال تلك الفترة ولقد نبع هذا الاهتمام من ان قواعد المحاسبية تسجل الإيراد في وقت البيع مما يتطلب منه توزيع التكلفة بين فترات بيع المخزون لضمان سلامة ودقة عمليات المقابلة، لتحقيق هذا الهدف يتم تقييم المخزون السلعي على أساس أسعار الدحال والهدف بشكل عام يتمثل في تجزئة المخزون المعدة للبيع الى جزئين:

الاول يمثل تكلفة المخزون المباع والذي سيتم مقابلته مع ايراد المبيعات.

اما الثاني فيمثل تكلفة المخزون والذي سيرحل للفترة التالية لذلك فان تكلفة المخزون اخر المدة ستنتقل من الفترة الحالية على اعتبارها تكلفة اخر المدة الى الفترة المالية اللاحقة لتمثل المخزون اول المدة.

- تقديم بيانات عن المخزون للمستثمرين ولاي مستخدم للقوائم المالية مما يساعدهم في اعداد تنبؤات بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء كانت واردة او خارجة وبالتالي فان مخزون اخر المدة المتوفر حاليا يعني تدفق نقدي داخل في حالة البيع وحجم المخزون يؤثر أيضا على مقدار المشتريات المطلوبة وبالتالي التدفق النقدي الخارج. [1]

[1] نور الهادي العشي، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، مذكرة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص46

2) مخاطر الخطأ في تقييم المخزونات:

اما من اهم مخاطر الخطأ في تقييم المخزونات هو زيادة مخاطر تضخم تكاليفه والتي تتمثل في:

1. مخاطر على نسبة السيولة وذروة راس المال العامل.
2. مخاطر على استخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية.
3. مخاطر على استقرار العاملين معنويا ووظيفيا.
4. مخاطر على أسعار الأسهم والوفاء بالديون ومنح الائتمان.

فالتقييم الصحيح لعناصر المخزون والافصاح الكفء عنها يؤدي الى المحافظة عل راس المال المستثمر فيه والقضاء على المشاكل التي قد تنتج عن الخطأ في هذا التقييم وعلى ذلك تتبلور المشكلة في اختيار طريقة تقييم المخزون حيث يجب على المؤسسة ان تختار الطرية الملائمة بما تتفق مع ظروفها واحتياجاتها، ويبقى الإفصاح عن المخزون وطريقة تقييمه يحتل أهمية مرتفعة مقارنة بالعناصر الأخرى بالقوائم المالية.[1]

3) العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزونات:

ان اختيار طريقة من طرق التقييم المخزونات يتم بسبب ظروف وعوامل معينة نذكر منها:

1. العوامل الداخلية:

[1] نور الهادي العشي، المصدر السابق

يقصد بها تلك الدوافع التي تتبع من داخل المؤسسة، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم المؤسسة وربحها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الدارة والملكية، فضلا عن خطة حوافز الإدارة ويمكن عرض هذه الحوافز كما يلي:

- **هيكل الملكية:** هو توزيع راس مال المؤسسة بين المساهمين، وفي هذا الإطار يوجد نوعين شائعين لنظام هيكل الملكية وهما: نظام الملكية المركزة ويسمى نظام الداخلين ونظام الملكية المشتتة وهو نظام الخارجين ويشير تركز وتشتت الملكية الى توزع الملكية بين مجموعات المستثمرين

فعندما تكون الملكية مشتتة تتجه رقابة المساهمين لان تكون ضعيفة نتيجة الاشراف الضعيف لهم فلن يهتم المساهمين بالإشراف نتيجة تحملهم تكاليف تفوق المنافع التي يحصلون عليها وعندما تكون الملكية ممركزة يمكن ان يؤذي الدور المهم لكبار المساهمين في الاشراف على الإدارة لذلك يعد تشتت الملكية وتركزها احد المظاهر التي تدرس ضمن مجال اختيار السياسات المحاسبية ومنها قرار اختيار سياسة تقييم المخزون لضمان حماية حقوق الأقلية من المساهمين بما يبرز ذلك في تقييد السلوك النفعي للإدارة التي يتولاها عادة كبار المساهمين والمستثمرين والذين يمثلون احدى الضغوطات التي تؤثر على تعداد البدائل والطرق المحاسبية في المؤسسة بسبب رغبتهم في اجتناب اكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال للاستثمار داخل مؤسستهم وتحقيق مصالحهم الذاتية على حساب أصحاب الأقلية من المساهمين.[1]

- **نوع القطاع:** تتعدد أنواع المخزونات بتعدد طبيعة نشاط المؤسسة، فالمؤسسة التجارية تقوم بشراء السلع من اجل بيعها على حالها وبالتالي فاهم عنصر في مخزوناتها هو البضاعة، اما

[1] سليمان بلعور وعبد القادر قطيب، العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة رؤى اقتصادية، الجزائر، العدد10، جوان2016، ص350

المؤسسات الصناعية فتقوم عادة بشراء مواد أولية من اجل تصنيعها وبيعها في شكل منتج تام الصنع او نصف مصنع، والمؤسسة الخدماتية لها مخزون خاص يختلف عن مخزون المؤسسات الأخرى، هذا الاختلاف في القطاع يؤذي الى اختلاف في تكاليف المخزون حسب كل قطاع، فالقطاع الصناعي له تكاليف كبيرة مقارنة بالقطاع التجاري والخدماتي على التوالي.

لذا فنوع القطاع له تأثير كبير على اختيار السياسات المحاسبية ومنها سياسة تقييم المخزون والتي تتفاوت حسب حجم التكاليف لمخزون كل قطاع.[1]

- **حوافز الإدارة:** يقوم هذا الدافع على فكرة ان إدارة المؤسسات سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح اعلى او مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية، ويتفق هذا الدافع مع نظرية الوكالة والتي تتركز على ان الإدارة دائما تسعى الى تعظيم منفعتها الذاتية عن طريق التأثير على الأرباح السنوية من خلال التغيير في الطرق المحاسبية المتبعة.

هذا وقد اشارت بعض الدراسات الى ضرورة تصنيف المؤسسات الى مجموعات طبقا لهيكل الملكية حيث يختلف دافع وأثر خطط الحوافز الإدارية على الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي باختلاف هذه المجموعات.[2]

- **حجم المؤسسة:** تميل المؤسسات الأكبر حجما الى اختيار الطرق المحاسبية التي من شانها تخفيض او تأجيل الأرباح، كما يؤدي ذلك الى تحقيق منافع متعددة لهذ المؤسسة سواء كانت في صورة تحقيق وفورات ضريبية او تجنب التدخل الحكومي، حيث تتعرض المؤسسات كبيرة الحجم عادة ما يعرف بمفهوم الحساسية السياسية لأنها محط انظار الحكومات والراي العام لتشعب

[1] سليمان بلعور وعبد القادر قطيب، المصدر السابق، ص 352

[2] محمد زيدان إبراهيم، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الاعمال دراسة اختبارية، مذكرة ماجيستر، الجامعة المنوفية،2006، ص11

علاقاتها واتساع رقعة نشاطها، ومن ناحية أخرى نجد المؤسسات الصغيرة الحجم تتجنب اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح لان ذلك قد لا يمكنها من زيادة راس مالها او الحصول على المزيد من القروض او المنافع الأخرى ويلاحظ مما سبق انه كلما زاد حجم المؤسسة كلما زادت الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب في السياسات والطرق المحاسبية لغرض تمهيد الدخل.[1]

- **هيكل التمويل (نسبة المديونية):** يرى البعض ان المؤسسات التي يعتمد هيكلها على نسبة اعلى من الديون مقابل حقوق الملكية تلجا الى التلاعب بالسياسات المحاسبية التي تأذي الى زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية بالمقارنة مع مثيلاتها التي يعتمد هيكلها التمويلي علة حقوق الملكية فقط، ويتبين من ذلك ان هذه المؤسسات لديها فرص اكبر لممارسة التغيير في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل حيث تختار هذه المؤسسات الطرق المحاسبية التي تؤذي الى تحسين نسب الربح والسيولة ويرجع ذلك الى الاتفاقيات المقيدة والموجودة في بنود عقود الديون حيث تتطلب مثل هذه الاتفاقيات وضع حد ادنى لنسب السيولة او توزيعات الأرباح وغيرها.

وتأسيسا لما سبق فان المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة المديونية يكون المديرون فيها ميالين الى اختيار الطرق والسياسات لتقييم المخزونات التي تؤدي الى زيادة الأرباح للتخفيف من التكاليف الناتجة عن اتفاقيات عقود المديونية.[2]

- **ربحية المؤسسة:** يعتبر حجم الأرباح المحققة والمتوقعة من المؤسسة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة المؤسسة على التغيير في الطرق والسياسات المحاسبية لتقييم المخزونات.

[1] نفس المرجع ص11

[2] المرجع السابق، ص11

2. العوامل الخارجية:

- **التكاليف السياسية:** يقصد بها تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة نتيجة صدور قرارات سيادية او ما تقوم به الدولة من إجراءات تنظيمية او ما تسنه من تشريعات من شانها ان تأثر على قيمة المؤسسة، او تحويل الثروة الى الدولة او بين الطراف ذوي المصالح في المؤسسة او تزيد من سيطرة الدولة على الموارد المتاحة للمجتمع. ويمكن تصنيف تأثير التكاليف السياسية الناتجة عما تقوم به المؤسسات الحكومية المختلفة واتحادات العمال من إجراءات عديدة، الى تأثير مباشر من خلال تنظيم محتويات التقارير المالية، وتأثير غير مباشر ينتج من استخدام المؤسسات الحكومية لما تتضمنه التقارير المالية بيانات كأساس لفرض إجراءات تنظيمية معينة تحمل المؤسسة تكاليف إضافية، كذلك التي تنشا عن مطالب نقابات العمال والتدخل الحكومي لصالح بعض الفئات كالمستهلكين، زيادة نسبة الضرائب الحالية او قرض ضرائب جديدة.[1]
- **المدفوعات الضريبية:** تعتبر الضرائب التي تتحملها المؤسسة حافزا لدى المديرين لتحقيق وفورات نقدية كنتيجة لتخفيف الضريبة المدفوعة وذلك باختيار السياسات والطرق المحاسبية والتي يترتب عليها تخفيض الأرباح ومن ثم تخفيض الضريبة التي تتحملها المؤسسة، حيث ان الدافع من وراء تدخل الإدارة في عملية التقرير المالي هو تخفيض العبء الضريبي الملقى على عاتق المؤسسة، حيث ان ظهور مستويات أرباح مرتفعة من شانه ان يدفع السلطات الى رفض تكاليف إضافية وفرض قواعد جديدة لاحتساب الضرائب على نشاط المؤسسات مما يزيد من المدفوعات الضريبية، وهذا يحفز الادارة الى المناورة بتخفيض رقم الربح المعلن عنه للحد من زيادة

[1] رضا إبراهيم صالح، المدخل الإيجابي لتحليل محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، تعتبر الضرائب التي العدد3، سبتمبر2003، ص18

المدفوعات الضريبية الناجمة عن ذلك، واحدى الطرق المستخدمة لتخفيض مدفوعات الضرائب هي طريقة تقويم المخزون السلعي التي تؤدي الى احداث تغيرات في التدفقات النقدية للمؤسسة، ففي فترات التضخم عادة ما يستعمل المؤسسات طريقة FIFO لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي الى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية، في المقابل نجد ان استعمال طرق أخرى مثل طريقة CMUP تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية مما يؤدي الى تخفيض مدفوعات الضرائب وزيادة التدفق النقدي للمؤسسة.[1]

- **العوامل الأخرى:** المتمثلة في عدة عوامل نذكر منها

- **درجة التحفظ:** تتوقف عملية الاختيار المحاسبي بين بدائل السياسات المحاسبية في بعض الدول على درجة تحفظ المؤسسات في اختيارها، وقد تكون المؤسسات على درجة عالية من التحفظ تماشيا مع سياسة الحيطة والحذر، فتلجا الى اختيار السياسة المحاسبية التي تقلل من أرباح العام الحالي وتفضيل ترحيل الأرباح الى الأعوام المقبلة، ومن ناحية أخرى تكون هذه المؤسسة غير متحفظة في اختيار سياستها المحاسبية فتفضل اختيار السياسات المحاسبية التي تزيد من أرباح العام الحالي، وبناء على ذلك تفترض النظرية الإيجابية انه كلما زادت درجة التحفظ لجات المؤسسة الى الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية التي تقلل الأرباح الى ادنى حد ممكن والعكس صحيح.
- **رأي مدقق الحسابات:** قد تلجا بعض المؤسسات في بعض الدول النامية عادة الى مراعاة راي مدقق الحسابات في الاختيار بين بدائل السياسات وذلك للتوصل الى الاختيار الأكثر ملائمة لظروفها وطبيعة نشاطها. ويرجع ذلك الى ان مدقق الحسابات تكون لديه الخبرة والدراية والفهم لطبيعة عملية الاختيار المحاسبي وعلاقتها ببيئة الممارسة العملية. ففي

[1] سليمان بلعور وعبد القادر قطيب، مرجع سبق ذكره، ص351

الأحوال التي لا تفضل فيها الإدارة احدى السياسات المحاسبية على الأخرى فإنها تلجا الى راي مدقق الحسابات لمساعدتها في هذا الشأن، وبناء عليه في حالة غياب المعايير يتوقع ان تبنى المؤسسات او تختار السياسة المحاسبية التي يفضلها مدقق الحسابات والاعتماد عليها.

1

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى طرق تقييم المخزونات عامة حيث عالجنا مزايا وعيوب كل طريقة والعوامل المؤثرة في اختيارها وكذا اهداف تقييم المخزونات وأثر الخطأ في تقييم المخزونات حيث تبين لنا من خلال هذا الفصل ان هناك تعدد في طرق تقييم المخزونات وهذا التعدد له أثر كبير في تحديد تكلفة المخزون وينتج عن ذلك اختلاف في القوائم المالية للمؤسسة.

[1] حسين توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة لسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الأردن، العدد2، ديسمبر 2017، ص755

الفصل الثالث: تدقيق في طريقتي الوارد الأول الصادر الأول وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

من اهم طرق تقييم المخزونات التي اقرها المعيار الدولي المحاسبي والنظام المحاسبي المالي نجد كل من طريقة الوارد الأول الصادر الأول وطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، واختيار طريقة بين الطريقتين له اثر كبير على نتائج المؤسسة.

المبحث الأول: طريقة الوارد الأول الصادر الأول.

طريقة الوارد الأول الصادر الأول:

هذه الطريقة يتم من بموجبها تسعير الوحدات المنصرفة وهي تعني ان تسعير كل كمية من المخازن تقوم بأقدم الأسعار الموجودة في المخازن حسب ترتيب فترة شرائها أي المواد بأقدم الأسعار هي الأولى بالصرف لعمليات الإنتاج، وعلى ذلك فان سعر المواد المنصرفة قد يكون على أساس أقدم الأسعار وفي حالة ارجاع جزء من المواد التي سبق منها الى المخازن مرة أخرى بنفس السعر الذي يسبق ان صرف به.[1]

يري أصحاب هذه الطريقة ان الوحدات تحت التشغيل (النصف مصنعة) في انتاج المرحلة خلال الفترة لا تندمج مع باقي عناصر انتاج المرحلة بل تبقى مستقلة حتى يتم انتاجها وتصل الى مئة بالمئة بالنسبة لجميع عناصر التكلفة.

طريقة الوارد أولا الصادر أولا تقتضي ان المخزون الذي تم شراءه أولا يستهلك او يباع أولا، وبالتالي فان المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شراءها او انتاجها مؤخرا، وتعني ان الأسعار والكميات تصرف من المخازن بأقدم الأسعار الموجودة في الشراء والوحدات التي لم

[1] د. نايل عدس، د. نضال الخلف، محاسبة التكاليف– مدخل حديث، ص162

يكتمل تشغيلها خلال الفترة تكون مع باقي العناصر وهي عناصر الإنتاج وتكون مستقلة حتى ان تصل الى كامل الصنع (النصف مصنعة).

1) خطوات طريقة الوارد الأول الصادر الأول:

1. تحدد مستوى الإنجاز الذي وصلت اليه الوحدات تحت التشغيل في اول المدة بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكلفة.
2. تبقى وحدات التشغيل في اول المدة محتفظة باستقلاليتها وستنتج الإنتاج المعادل لها على أساس ما تحتاجه من اكمال للوصول الى مئة بالمئة لكل عنصر.
3. لا تحلل تكلفة الوحدات تحت التشغيل في اول المدة الى عناصرها وبالتالي لا تضاف هذه التكلفة الى ما يقابلها من عناصر تضاف الى المرحلة خلال الفترة بل تبقى الكلفة 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 الى المرحلة خلال الفترة.
5. تحدد تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة والمرحلة التالية وهذا تكلفة الوحدات التي كانت تحت التشغيل في اول الفترة.[1]

2) مزايا وعيوب الطريقة.

- **مميزات طريقة الوارد الأول الصادر الأول:**

1. تقوم هذه الطريقة على فرض منطقي مقبول يتماشى مع مبادئ التخزين السليمة وهي أقدم الكميات يجب صرفها.
2. تمنع حدوث التلف في بعض المواد بسبب قلة التخزين.

[1] د. نايل عدس، د. نضال الخلف، مصدر سابق ذكره، ص163

3. سهولة تطبيق هذه الطريقة دفتريا.

4. يتم تقييم المخزون في اخر المدة بأحدث أسعار والتي تكون قريبة مع أسعار السوق.[1]

5. تناسب المؤسسات المختصة في صناعة وتجارة المواد الغذائية والأدوية والسلع سريعة التلف.

6. تكون مناسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي تتسم بثبات الأسعار وفي ظل ظروف الانكماش الاقتصادي حيث يتم اظهار الأرباح الحقيقية للمؤسسة.

- **عيوب طريقة الوارد الأول الصادر الأول:**

1. لا تناسب خالات التغلب في الأسعار مما يؤدي الى تحميل الإنتاج في تكاليف مختلفة خلال السنة.

2. لا تتماشى مع أسعار المواد حسب هذه الطريقة مع الأسعار الجارية وبالتالي فان تكلفة الإنتاج لا تتناسب مع أسعار السوق.[2]

3. عدم مقابلة التكاليف الجارية مع الحسابات الجارية في جدول النتائج

4. تؤدي هذه الطريقة الى تضخيم الأرباح في حالة ارتفاع الأسعار ومنه زيادة الضرائب

3) أثر طريقة الوارد الأول الصادر الأول على القوائم المالية للمؤسسة:

تقوم طريقة تقييم المخزون الوارد الأول الصادر الأول على افتراض ان المخزون المشترى او المنتج أولا هو الذي يستهلك او يباع أولا، ويتم من خلال التمييز بين وحدات المخزون، في ظل هذه الطريقة يكون المخزون المدرج في الميزانية مقيما بأسعار الشراء الحديثة، وهذا راجع الى خاصية هذه الطريقة في تصريف المخزون الوارد أولا ثم الذي يليه وهكذا، وما يبقى في نهاية الدورة هو الذي اشتري او انتج

[1] د. نايل عدس، د. نضال الخلف، مرجع سابق ذكره، ص163

[2] طلال عبد الحسن، حمزة الكسار، محمد جلال، احمد البياتي، محاسبة التكاليف (مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع) ص281

مؤخرا، الامر الذي يعتبر ظهور المخزون في الميزانية بقيمة اكثر واقعية، وحاصة عندما يزداد دوران المخزون.[1]

ومنه نستنتج ان هذه الطريقة لديها تأثير إيجابي على الميزانية ويجعلها أكثر واقعية وقيمة المخزون المتبقي في اخر المدة يتقارب مع قيمة السوق.

وبما ان تطبيق هذه الطريقة يعطي صورة إيجابية وواقعية عن الميزانية، فكذلك الامر بالنسبة لجدول النتائج فيما يخص عدم إمكانية التلاعب بصافي النتيجة، حيث لا يكون للمؤسسة حرية انتقاء تكلفة مخزون معين لتحميلها.

الا انه ما يؤخذ على هذه الطريقة هو تأثيرها على جدول النتائج عندما يتعلق الامر بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، حيث انها تؤدي الى مقابلة أقدم التكاليف مع الإيرادات الجارية وهذا ما يؤدي ال اختلال عنصر الربح الإجمالي (هامش الربح) والنتيجة الصافية[2]

المبحث الثاني: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

[3]في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة، وتلك التي تم انتاجها او شرائها خلال الفترة، وذلك باحتساب المتوسط للفترة او لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.

[1] محمد سامي رضا، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص298

[2] محمد بغريش، محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية، مذكرة ماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2010، ص60

[3] لخضر علاوة، معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، 2012، ص 219

وتفترض هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة أي امر صرف للمواد يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة الصرف وبكميات تتناسب مع تلك المشتريات ويتم احتساب متوسط التكلفة الموزون بعد كل ادخال جديد للمواد ويعتبر موزونا لأنه يعطي وزنا للكميات ويراعي أهمية نسبية لكمية المواد الموجودة في المخازن وكمية المواد المشتراة.

1) طريقة حساب التكلفة المتوسطة:

تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الوسطية المرجحة = تكلفة مخزون اول المدة +تكلفة الادخالات/كمية مخزون اول المدة+ كمية الادخالات

2) مزايا وعيوب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

- **مميزات استخدام متوسط التكلفة:**

1. انها طريقة تمكن إدارة المنشاة من تقليل بيانات التشغيل والوصول الى توقعات سليمة عن الإنتاج والتكاليف في المستقبل.
2. يقلل استخدام السعر المتوسط إثر التقلبات التي تحدث في أسعار المواد على تكلفة الإنتاج وعلى قيمة المخزون السلعي وحدة ارتفاع وانخفاض الأسعار مما يؤدي ذلك الى اختلاف تقدير التكاليف والارباح.[1]
3. تمكن الإدارة من تحليل بيانات التشغيل والوصول الى توقعات سليمة عن الإنتاج والتكاليف في المستقبل.

[1] عبد الساتر محمد علي، خليل إبراهيم الكنعاني، إدارة سلاسل التوريد، دار المسيرة، عمان، 2009، ص60

4. يقلل استخدام السعر المتوسط من أثر التقلبات التي تحدث في أسعار المواد.[1]
5. شمولية حساب كل المخزونات والدراية بحجم المخزون المتوفر.

- **عيوب طريقة متوسط التكلفة:**

1. لا يمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة اتباع الوحدات الاقتصادية لأوامر التشغيل.
2. تأجيل عملية التسعير الى نهاية المدة/نهاية الشهر
3. لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني لحركة توريد المستلزمات السلعية عند الصرف منها للإنتاج
4. عدم اظهار الأرباح الحقيقية والمركز المالي الصحيح في ظل التقلبات المستمرة والجوهرية في مستويات أسعار المستلزمات.
5. الحسابات لا تكون في اول الفترة الشيء الذي يؤثر في توفير المعلومات.
6. سوء تقدير قيمة المخزون في حالة الاقتصاد التضخمي

3) أثر تطبيق طريقة التكلفة المتوسطة على القوائم المالية للمؤسسة:

ان طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، وكما هو واضح من اسمها تقوم بتقييم المواد والمنتجات المخزنة على أساس التكلفة الوسطية لكل الوحدات المتماثلة والمتاحة خلال الفترة، وتلقى هذه الطريقة القبول العام، وهذا لكونها سهلة التطبيق وتتسم بالموضوعية ولا تخضع لعمليات التلاعب في صافي النتيجة، حيث يري المنادون بهذه الطريقة انه من المستحيل عادة قياس تدفق مادي محدد للمخزون، ومن ثم فانه من الأفضل تحديد تكلفة المخزون على أساس السعر المتوسط خاصة عند تجانس مكونات المخزون من حيث الطبيعة.

[1] د. نايل عدس، د. نضال الخلف، محاسبة التكاليف–مدخل حديث، ص166

ان طريقة التكلفة الوسطية وبما انها مبنية على أساس التكلفة التاريخية، تعطي انطباعات معقولة في المدى القصير حول الميزانية وجدول حساب النتائج، فهي توفر قياسا معقولا للمركز المالي خصوصا إذا كان المخزون تم تكوينه حديثا، اما في ظل الارتفاع في مستويات الأسعار وتناقص القوة الشرائية حيث ترتفع الأسعار السوقية للمخزون مقارنة بتكلفته التاريخية المقيمة على أساس التكلفة الوسطية، فان الميزانية وجدول النتائج يعطيان أرقاما لا دلالة لها، وتحليل أداء المؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح.[1]

المبحث الثالث: الطريقة المثلى لتقييم المخزونات.

1) الطريقة المفضلة في تقييم المخزونات:

على الرغم من انه لا توجد طريقة مثلى تصلح لجميع المؤسسات في ظل كل الظروف ينبغي على المحاسب ان يختار الطريقة التي تتفق مع طبيعة المواد وظروف المؤسسة وعليه ان يأخذ بعين الاعتبار الاثار التي سوف تترتب عن كل طريقة فيما يتعلق بالدخل وقيمة المخزون والضراب ويجب ان يراعي مبدا الثبات المتعارف عليه في المحاسبة أي ان تلتزم كل مؤسسة باستخدام نفس الطريقة التي تختارها من سنة الى أخرى كما يجب ان يختار الطريقة التي تحقق الأهداف التالية:

4) يجب ان تعكس الطريقة مقابلة سليمة بين التكلفة الجارية والايراد الجاري.
5) يجب ان يترتب على طريقة التسعير ان تكون التكاليف المحملة على الفترات القادمة تمثل بالفعل ما تستفيد به تلك الفترات مقابل هده التكاليف.
6) يجب ان تعكس الطريقة أساسا مقبولا لقياس نتائج سياسات الشراء والإنتاج والبيع بالمؤسسة.

[1] محمد بغريش، مرجع سبق ذكره، ص81

ملاحظة: نص المعيار المحاسبي المالي الدولي (IAS2)، وكذلك النظام المحاسبي المالي (SCF) على ان تحدد تكلفة المخزونات باستعمال طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) او طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، في حين ان طريقة الوارد الأخير الصادر أولا (LIFO) فانه تم الغائها تماما.[1]

خاتمة:

في الفصل الثالث تم التركيز على سياستين محاسبيتين متعلقتين بتقييم المخزونات وهما طريقتي التكلفة المتوسطة و طريقة الوارد الأول الصادر الأول من مميزات وعيوب كل طريقة، اما في الفصل الأخير اشرنا الى بعض الدراسات السابقة للإلمام اكثر بالموضوع.

وسنحاول في الجانب التطبيقي اسقاط الجانب النظري من خلال القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة "جيبر هيلت" العاملة في مجال الصناعة والإنتاج الصيدلاني بهدف معرفة اهم العوامل المؤثرة على اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي لمؤسسة وكذا أخذ امثلة تحليلية لإثبات ان طريقة التكلفة المتوسطة هي الأكثر استعمالا ونجاحا من طرف المؤسسة.

[1] جمال عمورة، مداخلة بعنوان: المعاملة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها "دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري"، المركز الجامعي الوادي، يومي 16-17 جوان 2010، ص9

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع: أثر اختيار طريقة تقييم المخزون على تكلفة المخزون السلعي لمؤسسة" جيبر هيلت".

تمهيد:

بعد ان تطرقنا في الجانب النظري الى المفاهيم النظرية والعلمية للمخزونات وطرق تقييمها ومدى أهميتها ومساهمتها في تحقيق الربح المحاسبي للمؤسسة، سنحاول في هذا الفصل اختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع العملي الميداني من خلال اسقاط ذلك على مؤسسة (جيبر هيلت) بالجزائر العاصمة والمتخصصة في إنتاج المنتجات الصيدلانية وذلك من خلال توضيح طرق تقييم المخزونات لدى المؤسسة وكذا تأثيرها على نتائج المؤسسة، حيث تم تقسيم هذا الجانب الى أربعة فصول:

- نبذة عن المؤسسة.
- تسيير المخزونات في المؤسسة.
- تقييم المخزونات في المؤسسة.
- المقارنة بين طريقتيCMUPوFIFO ومناقشة وتحليل الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة.

1) تعريف المؤسسة:

هي شركة ذات مسؤولية محدودة ومعمل صيدلاني GEBERHEALTH مؤسسة بموجب القانون الجزائري تأسست عام 2010 في الجزائر العاصمة، يقع مقرها في المنطقة الصناعية واد السمار، لديها فرعين وشركات تابعة لها شركات مرتبطة بها، المؤسسة متخصصة في انتاج الدوية الجافة (أقراص وكبسولات) ومضادات حيوية ومكملات غدائية.

لقد تم انشاء المصنع الخاص بالشركة في أوائل عام 2019، بنطاق منتجات يتكون من ادوية عامة من فئات علاجية مختلفة وتتكون من:

- منتجين مسجلين ضمن إطار الاستعانة بمصادر خارجية.
- 4 منتجات مصادق عليها من طرف وزارة الصحة MSP.
- 6 منتجات قيد المصادقة.
- 26 منتج ضمن صنف المكملات الغدائية.

هدف المؤسسة: في إطار الاستراتيجية المسطرة من القائمين على راش الشركة كذلك التسهيلات الحكومية تهدف المؤسسة الى تطوير البحث العلمي الصيدلاني ورفع الإنتاجية وتغطية احتياجات السوق المتزايدة والمساهمة في كبح ارتفاع معدلات البطالة واهم أهدافها اقتحام مجال تصدير المنتجات الصيدلانية والترويج للمنتج الجزائري المحلي.

التسمية الكاملة المؤسسة: جيبر هيلث GEBERHEALTH.

الرأسمال الاجتماعي للمؤسسة: 875894000.00

نشاطات المؤسسة:

- انتاج المنتجات الصيدلانية
- توزيع وتصدير المكملات الغذائية والفيتامينات
- البحث العلمي في مجال الادوية

عدد عمال المؤسسة: 27

حيث يتوزعون حسب الشرائح والمهن المبينة في الجدول:

جدول رقم 2: تقسيم وتوزيع عمال المؤسسة

الصنف	العدد
أطباء	2
صيدلانية	1
مندوب طبي	8
تجاريون	2
اداريون	7
أعوان تنفيذ	7

المصدر: مصلحة المستخدمين

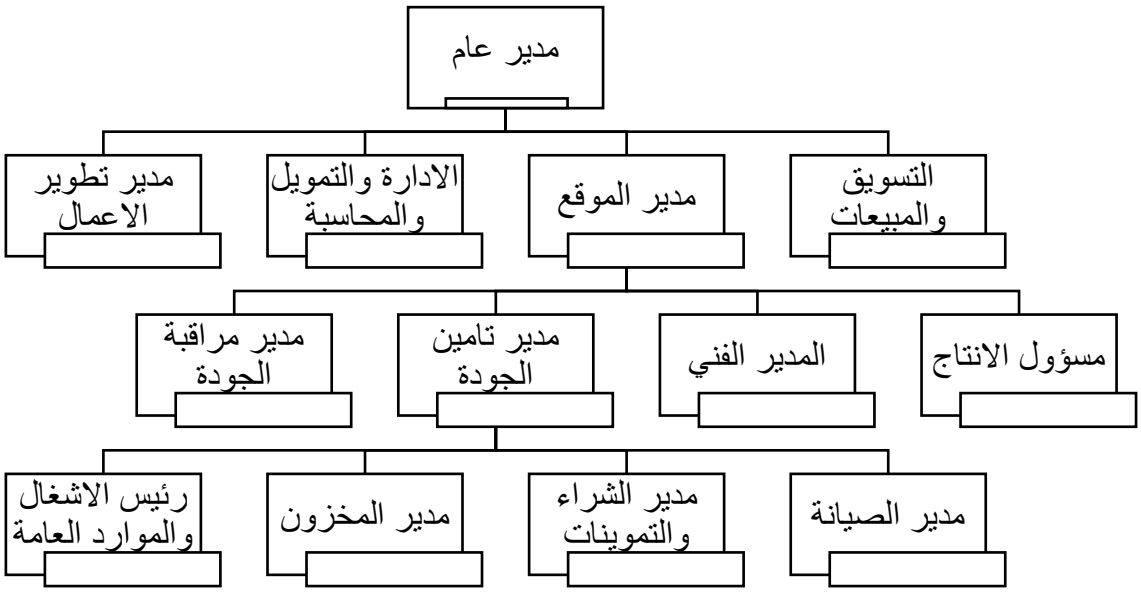
أهداف المؤسسة:

- تلبية الاحتياجات الوطنية من مواد صيدلانية وادوية.

- تقليص الفجوة بين عنصري العرض والطلب.
- خلق فضاء تطبيقي مهني من خلال الاشراف على تأطير طلبة المدارس والجامعات.
- المساهمة في النمو الاقتصادي للبلد والترويج للإنتاج المحلي.

الهيكل التنظيمي للمؤسسة: من اجل السير الحسن لكافة المؤسسة وانشطتها تم وضع هيكل تنظيمي قصد تسهيل عملية توزيع المهام وتحديد المسؤوليات بين مختلف مصالح المؤسسة كالتالي:

الشكل الأول: (الهيكل التنظيمي للمؤسسة)



المصدر: مصلحة المستخدمين.

2) تنظيم وتسيير المؤسسة:

1. مصلحة الشراء والتموينات:

تقوم هذه امصلحة بمتابعة الطلب على المشتريات الذي يصدره مسؤول المخزون سواء من مستهلكات او من مواد أولية، انطلاقا من مخزون العمل او مخزون الأمان ويسعى مدير الشراء والتموبنات الى توفيرها باقل الأسعار واقرب الاجال الممكنة.

2. قسم التسويق والمبيعات:

تتكون من بائع تجاري ومسوق، وهي تقوم باستقبال لطلبيات الزبائن **(الملحق1)** وتدوين كل ما يتعلق بها عن طريق اذن تسليم المنتجات ومتايعة انشغالات واراء الزبائن.

3. مصلحة الإدارة والتمويل والمحاسبة:

تشرف على تحرير الفواتير **(الملحق2)** وسندات التسليم **(الملحق 3)** وتسجيل المدخلات والمخرجات **(الملحق4)**، ومن مهامها نذكر:

- حساب رقم اعمال المؤسسة.
- تسجيل وحساب ميزانية المؤسسة.
- تسجيل الفواتير اليومية.
- القيام بالعمليات المحاسبية

4. مصلحة تسيير المخزون:

يوجد بهذا القسم مدير المخزون(امين المخزون)، وهو المسؤول على ضمان توفر المخزون من مواد أولية تفاديا لاي انقطاع محتمل كما من مسؤولياته الوقوف على تسيير المخزونات و ترتيبه.

المبحث الثاني: تسيير المخزونات في المؤسسة

من اجل التسيير الامثل للمخزونات قامت المؤسسة بوضع مجموعة من الإجراءات والوثائق التي تساعد في السير الحسن لذلك

1) إجراءات التخزين:

ان إجراءات التخزبن في هذه المؤسسة تختلف بين المؤسسات حسب امكانياتها الخاصة حيث يقوم الالمكلف بالشراء باستلام الشحنات من المواد الأولية الواردة الى المخزون والتاكد من مطابقتها للطلبية، ثم يقوم مسؤول الاستلام بالعملية التالية:

- فتح الشاحنة ووزنها وهي محملة ومقارنتها مع وزنها الصافي وهي فارغة، والتاكد من صحة الكمية المذكورة في الفاتورة **(الملحق2)** قبل الامضاء على فاتورة الشراء ثم بعد ذلك تفريغها في المكان المخصص لها.

ان المؤسسة تصنف مخزونها حسب التداول والحركة أي معدل الدوران:

- المساحة الأولى مخصصة للمنتجات والمواد ذات الطلب الواسع.
- المساحة التانية مخصصة للاصناف متوسطة الطلب.
- المساحة الثالثة تضم المواد قليلة الطلب وبطيئة الحركة.

مع العلم أن مخزون الشركة مكون من مخزون العمل والمخزون الإحتياطي، حيث أن مخزون العمل يضم كل أنواع المواد الواسعة التداول والمتوسطة التداول (المساحة الأولى والثانية).

والمؤسسة محل دؤاستنا تراقب مخزونها شهريا وفق جدول الاستهلاك بالقيم والكميات وذلك بالطريقة التالية:

مخزون اول مدة + المدخلات (مشتريات) – المخرجات (المبيعات)

كما تستخدم بطاقة المخزون في مراقبة المواد المخزنة والتي فيها جميع الإدخالات والمخرجات والقيم التي تظهر في نهاية الدورة.

2) أسلوب الجرد المتبع:

تعتمد هذه المؤسسة في عملية جرد مخزونها على أسلوب الجرد المستمر لانه الأكثر فعالية بالنسبة لها، ويتم ذلك من خلال فحص وضبط وجمع كافة المعلومات المتعلقة بالمواد المخزنة والتأكد من مطابقتها للموجودات.

3) الجرد المادي سنويا:

يتم الجرد نهاية كل دورة بحيث يتم جرد كل عناصر المخزون بصورة عادية من طرف مجموعة من العمال وعد الكمية المخزنة والتأكد ان المخزون الفعلي هو المسجل محاسبيا ولا يختلف عنه، وذلك بتسجيل الكمية الحقيقية للمخزون، وفي حالة وجود فوارق الجرد يتم معالجتها والبحث عن أسبابها.

المبحث الثالث: تقييم المخزونات في المؤسسة.

1) تقييم المخزونات في المؤسسة:

يتم تقييم المخزون في المؤسسة كما يلي:

تقييم المخرجات:

تستعمل المؤسسة في تقيم مخزون بعض المواد على طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMUP) بعد كل إدخال، حيث تقوم بحساب متوسط تكلفة كل ما موجود بالمخزن بعد كل شراء جديد وتستعمل لتسيير المواد الصادرة، وتحسب وفق العلاقة التالية:

مخزون اول مدة+ المدخلات(بالقيمة)/مخزون اول مدة+ المدخلات(بالكمية)

كما تستعمل طريقة الوارد الأول الصادر الأول في بعض المواد التي مدة صلاحياتها قصيرة من مواد صيدلانية ومواد كيمياوية وادوية حيث يتم اخراج المواد التي أدخلت أولا الى المخزون بتكلفتها الأولى.

وتعتمد المؤسسة هذه الطرق لأنها أكثر قبولا والأكثر فعالية مع مخزونها عندما تكون أسعار المواد متقلبة بشكل ملحوظ.

2) أهمية المخزون في المؤسسة:

تعطي هذه المؤسسة المخزون السلعي أهمية كبيرة سواء تعلق بالمواد الأولية المستهلكة او المنتجات تامة الصنع، اذ ان نشاطها يتمحور جول مخزونها ويتجلى ذلك من خلال عنصر المخزون لدورتي 2020 و2021:

جدول رقم 3

مقطع من الميزانية المحاسبية لدورتي2020 و2021:

الدورة	الأصول			
	البيان	المبلغ الإجمالي	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
2020	المخزونات والمخزون الجاري	137023413	0	137023413
	المجموع	137023413	0	137023413
2021	المخزونات والمخزون الجاري	166385134	0	166385134
	المجموع	166385134	0	166385134

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تحتفظ بمخزون معتبر يشهد ارتفاعا ملحوظا خلال دورتين متتاليتين، مما يدل على أهمية هذا الأخير في المؤسسة.

المبحث الرابع: مقارنة بين طريقتي CMUP و FIFO

تعتمد المؤسسة في تقييم مخرجاتها على ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وذلك بتطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال حيث وضعت المؤسسة برنامج حديث خاص بمحاسبة المخزون والذي يقوم بتسجيل كل عمليات المخزون سواء كانت ادخال، اخراج، تحويل وغيرها من العمليات، ويتولى هذا البرنامج إعطاء كل المعلومات الخاصة بالمخزون اليا حيث يبين لنا الكمية المتوفرة وتكلفتها وكذا عمليات الدخال والإخراج الخاصة بها، وذلك بإدخال مرجع كل سلعة ثم يقوم البرنامج بترتيبها وتسجيلها اوتوماتيكيا.

ومن أجل معرفة أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على هامش ربح المؤسسة، جربنا تطبيق طرق تقييم أخرى حيث تمكنا من تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا **(FIFO)**، بعدها قمنا بإجراء مقارنة بين مخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل إدخال وطريقة الوارد أولا صادر أولا، من أجل معرفة مدى التغير في هامش الربح الذي تحققه كل طريقة، حيث تقوم تطبيقها على أصناف مخزون المؤسسة الثلاث (منتجات كثيرة الطلب، منتجات متوسطة الطلب، منتجات قليلة الطلب).

جدول رقم 4

المخرجات من المواد الاولية والمنتجات التامة ذات الطلب الواسع مقيمتين بطريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة (CMUP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)

للفترة 2021

المرجع	التعيين	CMUP التكلفة المتوسطة المرجحة(بالدينار)	FIFO الوارد أولا صادر أولا (بالدينار)
SPB1	SUPLEMENTO vitamine B1/B6	1084578.34	1087452.20
SPD3	SUPLEMENTO vitamine D3	1334410.36	1334418.30
SPC	SUPLEMENTO vitamine C	2736962.28	2738500
PBIO	PACK BIOFORCE	48702.28	48680

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا من معلومات مقدمة من المؤسسة

جدول رقم 5

المخرجات من المواد الاولية والمنتجات التامة ذات الطلب المتوسط مقيمتين بطريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة (CMUP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)

للفترة 2021

FIFO الوارد أولا صادر أولا (بالدينار)	**CMUP** التكلفة المتوسطة المرجحة(بالدينار)	**التعيين**	**المرجع**
1401664.07	1401664.07	SELENIUM GL	SGL
3520314.02	3414200.6	SUPLEMENTO ALLAITEMENT	SA
2621385.61	2613458.64	VITAMINE B12	VB12

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا من معلومات مقدمة من المؤسسة

جدول رقم 6

المخرجات من المواد الاولية والمنتجات التامة قليلة الطلب مقيمتي بطريقتي التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)

للفترة 2021

FIFO الوارد أولا صادر أولا (بالدينار)	**CMUP** التكلفة المتوسطة المرجحة(بالدينار)	**التعيين**	**المرجع**
1266421.02	1243500.6	NIGELLE MIEL	NM
3000000	3000000	GEL HYDRO ALCOOLIQUE	GHA
494315.1	524320.2	SUPLEMENTO MORINGA	SMOR

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا من معلومات مقدمة من المؤسسة

مناقشة الدراسة الميداني:

سنحاول في مناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال تسيير المخزون في المؤسسة وأهميته بالنسبة للربح المحاسبي والاختبار الاحصائي وطرح أهم النتائج والاستنتاجات المتوصل إليها.

يعتبر المخزون جزء بالغ الأهمية في المؤسسة حيث يجب ان يتم التحكم فيه بطريقة عقلانية ودقيقة وهذا لا يتوقف عند التسليم والاستلام وانما هناك إجراءات أخرى تتمثل في الرقابة والجرد والتقييم الجيد لضمان السير الحسن والمرن للمخزونات وهي التي تعتبر لمزاولة نشاط المؤسسة واستمراريتها، وتعد هذه الإجراءات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة الخاصة بالمخزون وهذا بتوفير المعلومات اللازمة لاستخدامها في حساب أسعار تكلفة المواد والمنتجات المخزنة وكذا في الميزانية الختامية للمؤسسة.

ونظرا لان النظام المحاسبي المالي SCF اعطى الحرية الكاملة للمؤسسات في اختيار طرق جرد مخزونها وكذا طرق تقييم مخزوناتها وفقا لطريقتي التكلفة المتوسطة وطريقة الوارد الأول الصادر الأول بعد ان تم الغاء طريقة الوارد الأخير الصادر الأول لأسباب سبق ذكرها، فان مؤسسة "جيبر هيلت" تتابع أسلوب الجرد المستمر الذي يمكنها من مراقبة والتحكم في مخزونها باستمرار ومعرفة كل تفاصيله والارباح المحققة في كل وقت كما تعتمد غالبا على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزون موادها الأولية ومنتجاتها لما يميزه من سهولة في التطبيق وملائمته لطبيعة وحجم المخزون السلعي لديها ويساهم في تخفيض أثار التغيرات في الأسعار الناتجة عن جائحة كورونا ولكن هناك مواد صيدلانية وكيمياوية يتوجب على المؤسسة تقييمها بطريقة الوارد الأول الصادر أولا وذلك لان مدة صلاحيتها محددة .

ان التغيير في أسعار الشراء هو السبب الرئيسي الذي أدى الى اختلاف تكلفة المخزون باستعمال احدى الطريقتين، وذلك حتى ان كانت عناصر المخزون من نفس النوع والصنف الا ان توالي دخولها الى المخزون بأسعار مختلفة نظرا لعدة أسباب نذكر منها:

- تدبدب وارتفاع أسعار السلع الناجم عن فيروس كورونا.
- تعدد اقتراحات الأسعار بسبب تعدد الموردون.
- تغير مواقع الموردون وبالتالي اختلاف أعباء التوصيل والشحن.
- تدني القدرة الشرائية للمؤسسات جراء التضخم النقدي.

تحليل الدراسة الميدانية:

من خلال دراستنا التطبيقية تبين لنا ان كلما كان دوران المخزون اسرع واكبر كلما كانت نسبة التغير في الأسعار اقل فبالتالي بالنسبة للمواد والمنتجات ذات الطلب الواسع كما هو موضح في **الجدول رقم4** لا تتأثر بتغير الأسعار بحيث لا توجد فروق في تكلفتها المقيمة بطرقتي الوارد الاول والصادر الأول و طريقة التكلفة المتوسطة وكذا هامش الربح المحقق وهذا راجع الى مرونة المخزون وسرعة دورانه، اما بالنسبة للمنتجات متوسطة الطلب وقليلة الطلب تبين لنا انه توجد فوارق جوهرية في التكاليف والربح المحاسبي للمؤسسة حيث انه نلاحظ في **الجدول رقم 5** ان المنتج "SGL" له نفس التكلفة بالطريقتين لأنه ادخل مرة

واحدة اما الطريقة الاحسن في تقييم المخزونات في هذا الصنف هي طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، وهذه الفروق ناتجة عن الحركة البطيئة للمخزون.

من خلال الجدول رقم 6 المتعلق بالمنتجات قليلة الطلب نلاحظ انه هناك فروق معتبرة في التكاليف وكذا في اختيار طرق التقييم فبالنسبة للمنتج "NM" فان التكلفة المتوسطة هي الاحسن وهذا راجع الى تدني سعر موادها الأولية مؤخرا بعد فتح السوق بعد زوال فيروس كورونا، اما بالنسبة للمعقم "GHA" فان لديه نفس التكلفة بكلى الطريقتين CMUP وFifo، ان المكمل الغذائيMORINGA الذي يحتوي على كيمياوية صيدلانية الموجب استهلاكها سريعا لتجنب تلفها يتم تقييمه بطريقة الوارد الأول الصادر الأول، ويعتبر هذا المنتج المنتج الأقل طلبا من طرف زبائن المؤسسة، حيث انها تخطط الى الغاء انتاجه.

ومنه فان طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة تحقق هامش ربح أكثر للمؤسسة، ويتم حساب هامش الربح عن طريق العلاقة التالية:

- **هامش الربح = المبيعات – تكلفة المبيعات.**

وهكذا نستنتج ان هناك علاقة عكسية تربط بين تكلفة المبيعات وهامش الربح حيث ان كلما زادت تكلفة المبيعات قل هامش الربح والعكس صحيح.

نتائج تحليل الدراسة الميدانية:

- للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة كونه يعتبر جزء هام من تنظيم المؤسسة.
- تتم عملية سير المخزونات في هذه المؤسسة وفق إجراءات وطرق جرد علمية حديثة **(الملحق 5)**.
- تقوم المؤسسة بجرد مخزونها وفقا لطريقة الجرد المستمر.
- تتبع مؤسسة جيبر هيلت في تقييم مخزونها على طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة التي تساعدها نظرا لنوع وحجم مخزونها المتمثل في المواد الأولية والمنتجات تامة الصنع، اما بالنسبة للمنتج MORINGA فانه يقيم بطريقة الصادر الأول الوارد الأول لاحتوائه على مواد كيمياوية عكس باقي المنتجات التي تصنع بمواد طبيعية.
- تتبع المؤسسة في محاسبتها على النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي.
- بالنسبة للمنتجات كثيرة الطلب لا توجد هناك اختلافات واضحة في الربح المحقق لو طبقت المؤسسة احدى الطريقتين CMUP او FIFO نتيجة لسرعة ومرونة دوران المخزون هذا الصنف حيث لا تؤثر تقلبات الأسعار على تكلفته، بينما يوجد فروقات جوهرية عند تطبيق الطريقتين بالنسبة للمنتجات متوسطة الطلب والمنتجات ذات الطلب القليل بسبب بطأ دورانها مما يسمح بتأثير تدبدب الأسعار على تكلفتها في ظل الوضع الحالي مع انخفاض أسعار المواد الاولية مقارنةً بفترة جائحة

كورونا حيث يتوجب على المؤسسة اتباع التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم مخزونها لأنها تحقق هامش ربح اكبر مقارنة بالطريقة الأخرى.

الاستنتاجات المتوصل اليها:

- ان استخدام المؤسسة للطرق والأساليب الحديثة ينتج عنه التسيير الأمثل للمخزون.
- لا يؤثر اختلاف طرق تقييم المخزونات في المواد كثيرة الطلب على هامش الربح بسبب سرعة دورانها، عكي المخزونات متوسطة وقليلة الطلب التي تتأثر بتغير طريقة تقييم المخزونات وهذا راجع الى تدبدب الأسعار.
- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة هي الطريقة الأمثل بالنسبة للمؤسسة حيث تحقق هامش ربح أكبر.
- ان اتباع المؤسسة لقواعد النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS2افي تقييم وتسيير مخزوناتها يزيد من دقة معلوماتها المحاسبية ويساهم في تفادي الوقوع في الأخطاء.

خاتمة:

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في: "ماهي الطريقة الأمثل في تقييم المخزون السلعي والعوامل المؤثرة على اختيارها في المؤسسة؟".

حيث تم اجراء دراسة ميدانية على مستوى شركة جيبر هيلت في الجزائر العاصمة، وذلك بأخذ المعلومات من محاسب الشركة ومسير مخزوناتها وتطبيق طريقتين مختلفتين المتمثلتين في التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد الأول الصادر الأول، ومنه توصلنا الى ان لدوران المخزونات اثر على التكلفة وعند اختلاف طرق التقييم حيث ان كلما زادت سرعة دوران المخزون كلما نقص التغير في الأسعار وبالتالي لا يوجد اختلاف في هامش عند تطبيق المؤسسة لإحدى الطريقتين بينما اذا كان دوران المخزون بطيء يكون التغير في الأسعار دائما كبير ومتوجه نحو الارتفاع وبالتالي ينتج عنه اختلاف ظاهر في هامش الربح.

تطبق المؤسسة التكلفة الوسطية المرجحة لأنها الطريقة التي تحد من أثر تقلب الأسعار (نزولا وصعودا)، وكذلك تعتبر الطريقة الاسهل والأكثر مرونة وتساعد في الدراية بحجم المخزون المتوفر وشمولية حساب كل المخزونات.

الخاتمة

خاتمة:

يعتبر موضوع تخزين المخزونات من المواضيع التي نالت اهتمام الباحثين والمحاسبين حيث تأخذ نسبة كبيرة من مجموع أصول الميزانية نظرا لتأثيره على القوائم المالية للمؤسسة، اذ يستوجب على المؤسسة اختيار طرق تقييم مخزونات تناسب طبيعتها للحصول على المصداقية والشفافية لاجتناب المشاكل وتحقيق الهدف الرئيسي المتمثل في تعظيم الربح، ومن خلال دراستنا حاولنا حل الاشكالية المتمثلة في:

- ماهي الطريقة الأفضل لتقييم المخزونات والعوامل المؤثرة على اختيارها في المؤسسة؟

وعليه يمكن تلخيص اختبار فرضيات الدراسة ونتائجها وتقديم اقتراحات وتوصيات للمؤسسة وكذا ترك افاق للدراسات المقبلة بالشكل التالي:

1. اختبار الفرضيات:

بعد تناول هذه الدراسة تمكنا من اختبار الفرضيات التي قدمناها في المقدمة كما يلي:

- **حسب الفرضية الأولى:**

ان المخزون عنصر هام في تركيبة المؤسسة ويعتبر تسييره من اهم وظائف المؤسسة لأنه يساعد في ضمان استمرارية وسيرورة المؤسسة، اذ على المؤسسة اتخاد قرارات واتباع إجراءات تسهل عملية التسيير وفقا لما ينص عليه النظام المالي المحاسبي.

ان البرنامج الالي الذي تعتمد عليه المؤسسة في تسيير مخزوناتها له دور كبير في متابعة حركة دخول وخروج المواد والسلع من المخازن ورصدها.

- **حسب الفرضية الثانية:**

على المؤسسة المعرفة الكاملة بطرق تقييم المخزونات، فالتقييم السليم للمخزونات يخضع لأسس وقواعد تجعله سهلا وفعالا من اجل إعطاء صورة صادقة للمؤسسة تمكنها من تحقيق أصغر تكلفة ممكنة مراعاةً لظروف المؤسسة وطبيعة ونوع مخزونها، حيث توصلنا في دراستنا ان المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة لأنها تنطبق على عوامل وظروف المؤسسة.

- **حسب الفرضية الثالثة:**

توجد هناك فوارق معتبر في هامش الربح للمؤسسة بالنسبة للمخزونات ذات الطلب الكبير إذا استخدمنا احدى الطريقتين التكلفة المتوسطة او الوارد الأول الصادر الأول اذ حاولنا اثبات هذه

الفرضية من خلال إعطاء امثلة من المخزون وحساب تكلفتها بالطريقتين وتوصلنا الى نفيها حيث استنتجنا انه لا توجد فروق وهذا راجع الى سرعة دوران المخزون.

- **حسب الفرضية الرابعة:**

هناك فروق جوهرية في هامش الربح للمؤسسة بالنسبة للمخزونات ذات الطلب المتوسط والمخزونات قليلة الطلب إذا استخدمنا احدى الطريقتين التكلفة المتوسطة او الوارد الأول الصادر الأول، اذ قمنا بإعطاء امثلة من المخزونات ذات الطلب المتوسط وذات الطلب الكبير وتوصلنا الى تأكيد هذه الفرضية، واستنتجنا ان هذه الفروق ترجع الى تدبدب الأسعار وان طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة هي الأمثل في هذه الحالات.

2. نتائج الدراسة:

- ان للمخزون أهمية كبيرة في نشاط المؤسسة ويساهم تسييره بطريقة جيدة في تحقيق اهداف المؤسسة.
- تطبق المؤسسة قواعد النظام المحاسبي الماليSCF الذي يساعدها في ابراز صورتها الحقيقية ووضعيتها المالية وهذا عن طريق الطرق التي يقرها هذا النظام.
- توجد طرق متعددة لتقييم المخزون السلعي ولكل طريقة مزاياها وعيوبها التي تأثر على القوائم المالية للمؤسسة.
- ان تغير في تطبيق سياسة تقييم المخزون يؤثر على هامش ربح المؤسسة.
- تعتبر طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة ذات قبول عام كونها تقضي على أثر تغيرات الأسعار بحيث تعتمد عليه المؤسسة التي تطبق نظام الجرد المستمر وذلك بتقييم مخزوناتها بهذه الطريقة بعد كل ادخال.
- ان لسرعة دوران المخزون أثر كبير على تقلبات تكاليف المخزون فاذا كان المخزون سريع الدوران لا يتأثر هامش الربح بتغير طرق التقييم، اما إذا كانت سرعة الدوران بطيئة فيتأثر هامش الربح بتغير طرق التقييم.
- لا توجد طريقة أفضل لتقييم المخزونات وكلها مشروعة باستثناء طريقة الوارد الأخير الصادر الأول التي تم الغاءها، فلكل طريقة مزايا وعيوبها.

3. اقتراحات الدراسة:

على ضوء ما توصلت اليه الدراسة من نتائج فانه يمكننا ان نقترح بعض الاقتراحات التي نعتقد انها تعود بالنفع والفائدة للمؤسسة:

- يستحسن على المؤسسة استخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل ادخال على مؤسساتها لأنها ملائمة لنوعها وتوفر الوقت والجهد نظرا لسرعة حركة مخزونها.
- يفضل ان تعتمد المؤسسة على التكنولوجيا الحديثة ومسايرة الطرق العلمية الجديدة في عملية تسيير مخزوناتها وهذا لمواكبة التقدم العلمي.
- يمكن للمؤسسة التخلي على بعض المنتجات التي مدة صلاحيتها قصيرة والتي لا تحظى بالطلب الكبير.

4. توصيات الدراسة:

- على المؤسسة الثبات في اتباع سياسة التقييم معينة وعدم اللجوء الى تعديلها سنويا.
- يجب على المؤسسة إيلاء أهمية خاصة لعملية حفظ المخزون لاسيما المواد الكيمياوية التي يتم حفظها في أماكن قابلة للسرقة والأماكن العامة وهذا من شانه ان يؤثر على عملية الإنتاج.
- لابد على المؤسسة زيادة العمال داخل المخزن وهذا لتسريع عملية نقل وإخراج وإدخال المخزونات.
- ضرورة توفير الاليات والأدوات الحديثة اللازمة التي تساعد في عملية جرد المخزون.

5. افاق الدراسة:

ان موضوع طرق تقييم المخزونات دائما ما كان مفتوحا وسيبقى مفتوح لمواضيع الدراسات المستقبلية التي يمكن ان تساهم في اثراءه، حيث يمكن ان نقترح بعض الدراسات:

- الدراسة حول أسباب التحول من طريقة محاسبية الى أخرى في تقييم المخزونات.
- دراسة العوامل المؤثرة في اختيار سياسة محاسبية معينة للمؤسسة الكبيرة التي لديها الكثير من الفروع.
- أثر التضخم وارتفاع الأسعار على تقييم المخزونات في المؤسسة الاقتصادية.
- مدى تأثير تطبيق قواعد النظام المحاسبي على نتائج المؤسسة.

نرجو ان نكون وفقنا بإسقاط وربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي في هذه الدراسة وإعطاء نظرة واقعية عن تسيير المخزونات مما تطرقنا اليه في فترة تربصنا في المؤسسة.

قائمة المراجع

-أبو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011/2010

-احمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار الزهران للنشر، الأردن،2000،

- بن بلقاسم عادل، بجاوي سمير، أبو شامة ياسر، إدارة المخازن مذكرة نيل شهادة ليسانس جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير,2002

-بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016،

-الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الرقم 19, الجزائر بتاريخ 25 مارس 2009, ص12

-جمال عمورة، مداخلة بعنوان: المعاملة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها "دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري"، المركز الجامعي الوادي، يومي 16-17 جوان 2010،

-حسين توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة لسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الأردن، العدد2، ديسمبر 2017،

-دادي ناصر عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، طبعة2، الجزائر،

-رضا إبراهيم صالح، المدخل الإيجابي لتحليل محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، تعتبر الضرائب التي العدد3، سبتمبر2003

-رواجي عبد الناصر، طيب أسامة، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2017/17

-شايلي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر 1997

-شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المالي المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016

-طلال عبد الحسن، حمزة الكسار، محمد جلال، احمد البياتي، محاسبة التكاليف (مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع)

-عباسي خالد، جابر أبو بكر الصديق، قيبوعة صالح، تسيير المخزون والمواد الصيدلانية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس تطبيقي جامعة الجزائر، دالي براهيم، دفعة 2001،

-عبد العزيز جميل، إدارة المشتريات والتخزين، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية

-عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، الطبعة الأولى، الجزائر،2011،

-عبد الساتر محمد علي، خليل إبراهيم الكنعاني، إدارة سلاسل التوريد، دار المسيرة، عمان، 2009

-علي الشرقاوي، إدارة المخازن، الدار الجامعية، دار الحديث للنشر والتوزيع، مصر، ص50

-عوالي حسان، تسيير المخزونات، مذكرة ليسانس، كلية الاقتصاد- جامعة الجزائر 2002

-القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19, 2007

-محمد عبد الله عبد الرحيم، محاضرات في إدارة المخزون، سنة1987

-مهدي حسين زوليف، إدارة الشراء والتخزين

-محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2012

-محمد زيدان إبراهيم، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الاعمال دراسة اختبارية، مذكرة ماجيستر، الجامعة المنوفية،2006

-محمد سامي رضا، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر

-محمد بغريش، محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية، مذكرة ماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2010

-مؤسسة المعايير الدولية لتقرير المالي، IAS/IFRS, المعيار 2, ص1, 2019/03/25, WWW.ifrs.org

-لخضر علاوة، معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، 2012،

-نور الهادي العشي، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، مذكرة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006

-د. نايل عدس، د. نضال الخلف، محاسبة التكاليف-مدخل حديث

-هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2002، الطبعة 2،

الملاحق

الملحق 1

Votre partenaire d'hier, d'aujoud'hui et de demain
Distribution des produits pharmaceutiques et parapharmaceutiques

Adresse Lot 500 Logts 16063 Zeralda Alger
Tél : 023 20 52 05
Fax : 023 20 51 81
Compte : BDL 00500157400227965022

Id Fiscal : 099916000982356
AI : 16460015941
RC : 99 B 0009823

BON DE COMMANDE N°:

Date : **13/03/2022 16:01:30**
Mode paiement : A Terme

Fournisseur : EURL GEBERHEALTH
Adresse :

Lot	DESIGNATION PRODUIT	QTE	P.ACHAT	P.VENTE	PHP	PPA	Marge	MONTANT	TVA
4100	SUPLEMENTO MAGNESIUM GELULES 150 MG BTE 20	4100	450.00	450.00	0	706.86	0.00	1 845 000.00	19.00
001	SUPLEMENTO VIT B1/B6 B/30 .	310	267.38	294.12	0	420.00	0.00	82 887.80	0.00

Total PPA **3 028 326.00**
Total SHP **0.00**
Correction **0.00**

Total H.T	**1 927 887.80**
Total TVA	**350 550.00**
Timbre	
Remise	**0.00**
TOTAL TTC	**2 278 437.80**

LogiPharm Crée par : K.BENSAID 13/03/2022 16:02:51

Imprimé par : K.BENSAID le : 13/03/2022 16:42:48

1/1

الملحق2

EURL GEBERHEALTH PRODUCTION

Production de produits pharmaceutiques

Cite AADL Bt D N°02 Gue de Constantine Alger

Tél. : 023 57 03 27

Fax : 023 57 03 35

Compte : AL BARAKA AGENCE BIRKHADEM
RIB : 00600102303029190328

Site web :

RC : 10B1003935
AI : 16185704211
Id Fiscal : 001016100393510
NIS :

Facture FI22/038

Alger, le : 14-03-2022

Mode de Paiement :

BLI22/161

par :

DOIT C16020
VECOPHARM
LOT 500 LOGTS DNC ZERALDA -ALGER
ALGER 16000 ALGER
IF :099916000982356 AI: 16460015941 RC :16/00-0009823B99

REF	DESIGNATION	QTE	N° Lot	Exp.	PU HT	RIST.	PPA	SHP	TVA	MT HT
00027	SUPLEMENTO MAGNESIUM 150MG (	4 100	008	12-24	450.00	-	706.86	0.00	19	845 000.00
00072	SUPLEMENTO vitamine B1/B6 4.2 m	310	001	02-25	267.38	-	420.00	0.00	19	82 887.80

NB. UV :4 410.00 PPA :3 028 326.00 DA REMISE :1 100 438.20 DA

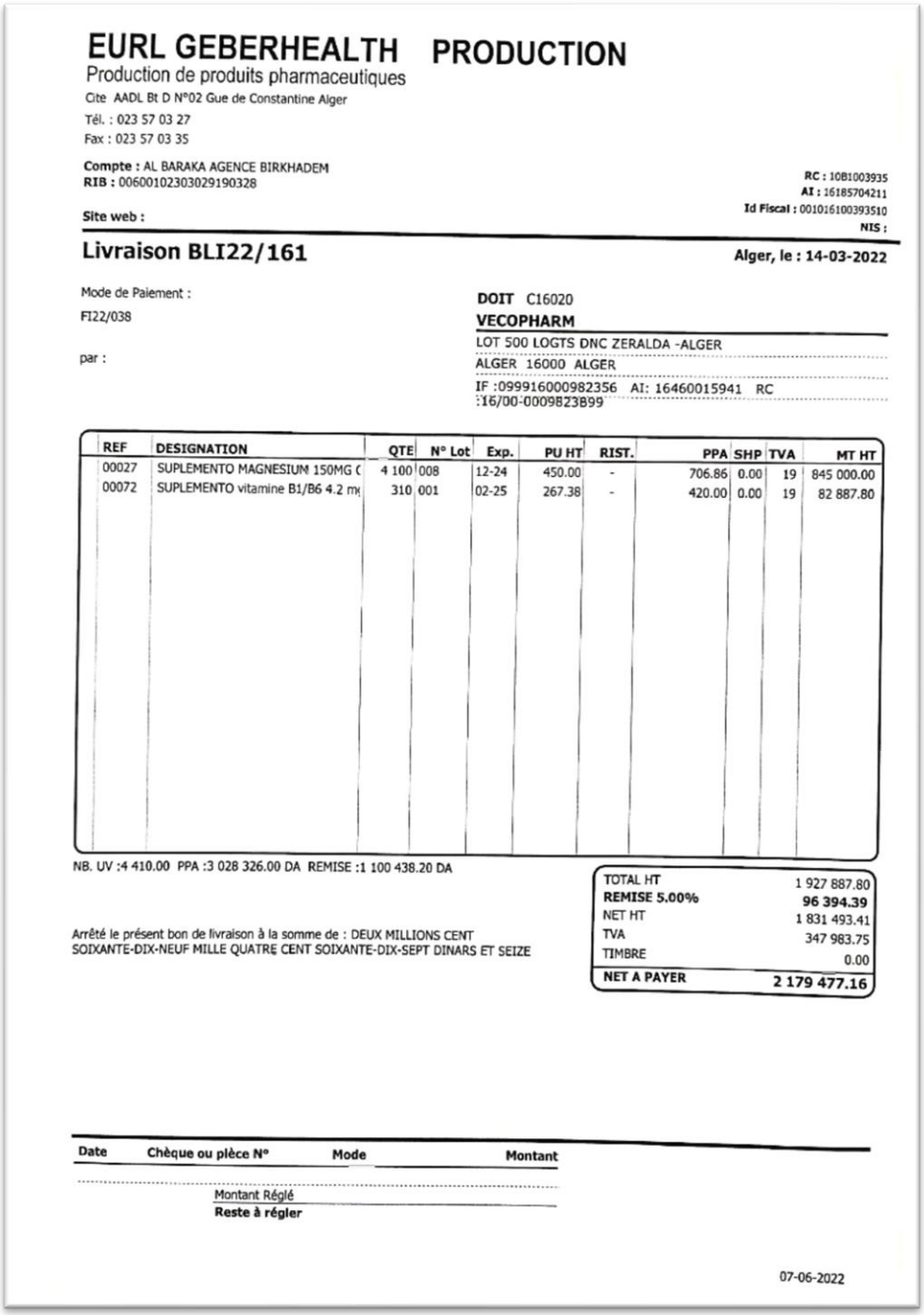
TOTAL HT	1 927 887.80
REMISE 5.00%	**96 394.39**
NET HT	1 831 493.41
TVA	347 983.75
TIMBRE	0.00
NET A PAYER	**2 179 477.16**

Arrêtée la présente facture à la somme de : DEUX MILLIONS CENT SOIXANTE-DIX-NEUF MILLE QUATRE CENT SOIXANTE-DIX-SEPT DINARS ET SEIZE CENTIMES

Date	Chèque ou pièce N°	Mode	Montant
30-03-22	TRUST 398/22	Traite	2 179 477.16
	Montant Réglé		2 179 477.16
	Reste à régler		**-2 179 477.16**

07-06-2022

الملحق3



EURL GEBERHEALTH PRODUCTION

Production de produits pharmaceutiques

Cite AADL Bt D N°02 Gue de Constantine Alger

Tél. : 023 57 03 27

Fax : 023 57 03 35

Compte : AL BARAKA AGENCE BIRKHADEM
RIB : 00600102303029190328

Site web :

RC : 10B1003935
AI : 16185704211
Id Fiscal : 001016100393510
NIS :

Livraison BLI22/161

Alger, le : 14-03-2022

Mode de Paiement :

FI22/038

par :

DOIT C16020
VECOPHARM
LOT 500 LOGTS DNC ZERALDA -ALGER
ALGER 16000 ALGER
IF :099916000982356 AI: 16460015941 RC :16/00-0009823B99

REF	DESIGNATION	QTE	N° Lot	Exp.	PU HT	RIST.	PPA	SHP	TVA	MT HT
00027	SUPLEMENTO MAGNESIUM 150MG C	4 100	008	12-24	450.00	-	706.86	0.00	19	845 000.00
00072	SUPLEMENTO vitamine B1/B6 4.2 mg	310	001	02-25	267.38	-	420.00	0.00	19	82 887.80

NB. UV :4 410.00 PPA :3 028 326.00 DA REMISE :1 100 438.20 DA

TOTAL HT	1 927 887.80
REMISE 5.00%	**96 394.39**
NET HT	1 831 493.41
TVA	347 983.75
TIMBRE	0.00
NET A PAYER	**2 179 477.16**

Arrêté le présent bon de livraison à la somme de : DEUX MILLIONS CENT SOIXANTE-DIX-NEUF MILLE QUATRE CENT SOIXANTE-DIX-SEPT DINARS ET SEIZE

Date	Chèque ou plèce N°	Mode	Montant

Montant Réglé
Reste à régler

07-06-2022

الملحق4

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 0 1 6 1 0 0 3 9 3 5 1 0

Désignation de l'entreprise: EURL GEBERHEALTH

Activité: FABRICATION DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES

Adresse: CITé AADL 400LOGTS BT"D" AIN NAADJA ALGER

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	395 991 050		395 991 050	395 991 050
Bâtiments	79 008 950	2 765 313	76 243 636	76 243 636
Autres immobilisations corporelles	11 198 461		11 198 461	5 322 765
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	29 935 782		29 935 782	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif	2 010 502		2 010 502	2 010 502
TOTAL ACTIF NON COURANT	**518 144 745**	**2 765 313**	**515 379 432**	**479 567 954**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	166 385 134	56 360 719	110 024 414	80 662 694
Créances et emplois assimilés				
Clients	69 552 361		69 552 361	119 559 445
Autres débiteurs	1 382 684		1 382 684	1 382 684
Impôts et assimilés	18 529 815		18 529 815	8 966 068
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	367 004 547		367 004 547	380 357 846
TOTAL ACTIF COURANT	**622 854 543**	**56 360 719**	**566 493 823**	**590 928 738**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 140 999 288**	**59 126 032**	**1 081 873 255**	**1 070 496 692**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 0 1 6 1 0 0 3 9 3 5 1 0

Désignation de l'entreprise: EURL GEBERHEALTH

Activité: FABRICATION DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES

Adresse: CITé AADL 400LOGTS BT"D" AIN NAADJA ALGER

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	875 894 000	875 894 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-71 922 297)	(-49 170 657)
Autres capitaux propores - Report à nouveau	202 198 008	202 208 008
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**1 006 169 711**	**1 028 931 351**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	40 488 331	40 488 331
Impôts (différés et provisionnés)	146 801	146 801
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**40 635 132**	**40 635 132**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	11 523 136	(-17 323 579)
Impôts	12 548 967	9 328 232
Autres dettes	2 358 609	287 856
Trésorerie passif	8 637 698	8 637 698
TOTAL III	**35 068 411**	**930 208**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**1 081 873 255**	**1 070 496 692**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés

GeberHealth
Ensemble pour votre bien être

ETAT DE STOCK - GELULES au 25/05/2022

N°	Designation article	Qte Commandée	N°lot	DDP	Quantité livrée	Date de livraison	STOCK RESTANTE GEBER 25/05/22	STOCK SOMEDIAL 25/05/22	STOCK GLOBAL 25/05/22	Remarque
1	**Gélules taille 3**	9 769 000	3607868	sept-25	7 200 000	1ére LV: 17/07/21 2éme LV : 14/07/21 3éme LV : 29/08/21 4éme LV: 04/10/21 5 émeLV 24/10/2021 6émé LV 09/01/2022 7eme LV 13/02/2022	2 569 000	681 800	3 250 800	
		1 125 000	3610162	oct-25			1 125 000	0	1 125 000	
	TOTAL TAILLE 3						**3 694 000**	**681 800**	**4 375 800**	
2	**Gélules taille 0**	11 291 000	3608765	oct-25	1 700 000	1ére LV: 26/10/2021 2éme LV : 22/05/22	9 591 000	600 000	**10 191 000**	
3	**Gélules taille 00**	1 050 000	3610360	juin-24	1 050 000	Livrée :28/10/2020	0	**37 500**	**37 500**	

الملحق6

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 0 1 6 1 0 0 3 9 3 5 1 0

Désignation de l'entreprise: EURL GEBERHEALTH

Activité: FABRICATION DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES

Adresse: CITé AADL 400LOGTS BT"D" AIN NAADJA ALGER

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2021 DEBIT (en Dinars)	2021 CREDIT (en Dinars)	2020 DEBIT (en Dinars)	2020 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			6 729 557		14 972 154
Production vendue	Produits fabriqués		31 838 816		186 403 136
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			38 568 374		201 375 291
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			38 568 374		201 375 291
Achats de marchandises vendues		4 830 812		10 793 512	
Matières premières		22 855 494		134 379 103	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations				164 577	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance	456 209		424 375	
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	4 304 164		1 711 087	
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions	194 008		183 882	
Autres services		762 365		697 665	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		33 403 055		148 354 204	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			5 165 318		53 021 087

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 0 1 6 1 0 0 3 9 3 5 1 0

Désignation de l'entreprise: EURL GEBERHEALTH

Activité: FABRICATION DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES

Adresse: CITé AADL 400LOGTS BT"D" AIN NAADJA ALGER

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	27 294 943		19 820 002	
Impôts et taxes et versements assimilés	622 015		62 281 061	
IV-Excédent brut d'exploitation	22 751 640		29 079 976	
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles			45 755	
Dotations aux amortissements			56 360 719	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	22 751 640		85 486 452	
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	22 751 640		85 486 452	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	22 751 640		85 486 452	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

فهرس المحتويات

الاهداء I

كلمة شكر وتقدير II

الملخص III

قائمة الجداول VI

قائمة الاشكال VI

قائمة الملاحق VII

قائمة الاختصارات والرموز VIII

المقدمة العامة ..... أ

الفصل الأول: 2

المبحث الأول: مفاهيم حول المخزونات 2

1) مفهوم المخزون: 2

2) أهمية المخزون: 4

3) أنواع المخزون واصنافه: 6

المبحث الثاني: تسيير المخزونات 9

1) تعريف تسيير المخزونات: 9

2) اهداف تسيير المخزونات: 9

3) طرق تمييز المخزون: 9

4) مستويات المخزون: 10

المبحث الثالث: مفاهيم حول الجرد 11

1) **تعريف جرد المخزون وانواعه:** 11

2) فروقات الجرد وطرق العد: 13

3) اهداف الجرد: 13

الفصل الثاني: تقييم المخزونات 15

المبحث الأول: طرق واهداف تقييم المخزونات. 15

1) تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون (تكلفة المخزون): 15

2) طرق تقييم المخزونات: 16

3) مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات: 19
المبحث الثاني: سياسة تقييم المخزونات. 21
1) اهداف تقييم المخزون السلعي: 21
2) مخاطر الخطأ في تقييم المخزونات: 22
3) العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزونات: 22
الفصل الثالث: تدقيق في طريقتي الوارد الأول الصادر الأول وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة. 29
المبحث الأول: طريقة الوارد الأول الصادر الأول. 29
1) خطوات طريقة الوارد الأول الصادر الأول: 30
2) مزايا وعيوب الطريقة. 30
3) أثر طريقة الوارد الأول الصادر الأول على القوائم المالية للمؤسسة: 31
المبحث الثاني: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة 32
1) طريقة حساب التكلفة المتوسطة: 33
2) مزايا وعيوب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة. 33
3) أثر تطبيق طريقة التكلفة المتوسطة على القوائم المالية للمؤسسة: 34
المبحث الثالث: الطريقة المثلى لتقييم المخزونات. 35
1) الطريقة المفضلة في تقييم المخزونات: 35
الفصل الرابع: أثر اختيار طريقة تقييم المخزون على تكلفة المخزون السلعي لمؤسسة" جيبر هيلت". 38
المبحث الأول: ماهية المؤسسة. 39
1) تعريف المؤسسة: 39
2) تنظيم وتسيير المؤسسة: 43
المبحث الثاني: تسيير المخزونات في المؤسسة 44
1) إجراءات التخزين: 44
2) أسلوب الجرد المتبع: 45
3) الجرد المادي سنويا: 45
المبحث الثالث: تقييم المخزونات في المؤسسة. 45
1) تقييم المخزونات في المؤسسة: 45
2) أهمية المخزون في المؤسسة: 46
المبحث الرابع: مقارنة بين طريقتي CMUP وFIFO 47

مناقشة الدراسة الميداني: 48

تحليل الدراسة الميدانية: 49

نتائج تحليل الدراسة الميدانية: 50

الاستنتاجات المتوصل اليها: 51

خاتمة: 54

قائمة المراجع 57