

المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون (CUMP, FIFO)

المحاضرة الثالثة

- تمهيد
- مفهوم المخزونات وأنواعها
- تقييم المخزونات (تقييم الادخالات والاعراجات)
- أمثلة
- الجرد الدائم للمخزونات
- فوارق الجرد
- تمرين مع الحل المفصل

تمهيد:

تعتبر عملية التخزين عملية مكتملة لعملية الشراء، فلا يتوقف توفير المواد والمستلزمات والمنتجات فقط على مجرد شرائها، بل يجب توفير الإجراءات المناسبة التي تكفل حفظ هذه المواد المشتراة والعمل على تخزينها بشكل ملائم يجعلها في متناول الاستعمال ويحفظها من الضياع والتلف. ومن أهم أهداف عملية التخزين نذكر ما يلي:

✓ **أهداف الترمين:** الإمداد المستمر لورشات الإنتاج بمستلزماتها من المواد الأولية واللوازم المختلفة. ومواجهة الظروف الطارئة في التوريد كاحتمال تأخر الموردين في التسليم أو تزويدهم بأصناف مخالفة للمواصفات المتفق عليها فيتعين رفضها.

✓ **أهداف تجارية:** وجود مخزون بشكل مستمر يضمن تزويد السوق بمختلف المنتجات والسلع النهائية لتلبية احتياجات الزبائن وضمان رضائهم وولائهم.

✓ **أهداف إقتصادية:** حيث كلما كانت الكمية المشتراة كبيرة كانت أسعارها منخفضة.

✓ **أهداف مالية:** تعد عملية التخزين هامش أمان ضد ارتفاع الأسعار، كما أن وجود بضائع ومواد مخزنة بأسعار منخفضة يمكن المؤسسة من الحصول على ميزات نسبية على منافسيها، وذلك عن طريق البيع بأسعار أقل أو رفع الأرباح.

1- مفهوم المخزونات وأنواعها:

تعتبر المخزونات أحد المكونات الرئيسية في حساب الأعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة، وحسب مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) فإن المخزونات هي: " كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها إما في إطار النشاط العادي للمؤسسة، أو في شكل منتجات جارية أو قيد الإنجاز، أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات".

وتمثل المخزونات المجموعة الثالثة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، وتشمل ما يلي:

- ✓ ح/ 30 البضاعة: هي السلعة التي تشتري لغرض بيعها على نفس شكلها الأولي دون تغيير في شكل أو مضمون تلك السلعة، وهذا النوع من المخزون نجده في مؤسسة تجارية.
- ✓ ح/ 31 المواد واللوازم: ويتكون هذا الحساب من عنصرين هما كما يلي :
 - المواد الأولية: وهي السلعة التي تشتري لغرض تحويلها وتصنيعها وتحصل من خلالها على المنتجات، وهذا النوع من المخزون يكون في مؤسسة إنتاجية.
 - اللوازم: وهي السلعة التي تشتري لا لغرض تحويلها أو بيعها، ولكن لغرض تركيبها في المنتج التام والذي لا يكون تام وكامل إلا بها، وهذا النوع أيضا نجده في مؤسسة إنتاجية.
- ✓ ح/ 32 تموينات أخرى: عبارة عن سلع مساعدة على الإنتاج أو الاستغلال دون وجود علاقة مباشرة بينها وبين المنتجات المحصل عليها، وتنقسم إلى:
 - ح/ 321 المواد القابلة للإستهلاك: مثل زيوت التشحيم، مواد التنظيف... إلخ.
 - ح/ 322 اللوازم القابلة للإستهلاك: مثل اللوازم المكتبية كالأقلام، الأوراق..... إلخ.
 - ح/ 326 الأغلفة التالفة: وهي التي تستعمل مرة واحدة في العملية الانتاجية، وتدخل تكلفتها ضمن تكلفة المواد المصنعة.
- ✓ ح/ 33 سلع قيد الإنجاز: وهي عبارة عن منتجات قيد التصنيع أو أشغال تحويل خاصة بمنتجات معينة، وتنقسم إلى:
 - ح/ 331 المنتجات الجاري إنجازها: وهي المنتجات التي لم تبلغ بعد المرحلة النهائية ضمن الدورة التصنيعية،
 - ح/ 335 الأشغال الجاري إنجازها: وهي العمليات التحويلية على المادة الأولية في المراحل الأولى من انتاج المنتجات المصنعة، انتهت الدوة التصنيعية ولم يأخذ المنتج شكله الأولي بسبب عدم بلوغ نهاية المرحلة بعد.
- ✓ ح/ 34 خدمات قيد الإنجاز: وهي عبارة عن الخدمات المقدمة للغير والتي انتهت الدورة المحاسبية ولم تنته بعد. وتنقسم إلى:
 - ح/ 341 الدراسات الجاري إنجازها: عبارة عن الدراسات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بإنجازها للغير أين انتهت الدورة المحاسبية ولم تنجز بعد.
 - ح/ 345 الخدمات الجاري تقديمها: وهي عبارة عن الخدمات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بتقديمها للغير أين انتهت الدورة المحاسبية ولم تقدم كاملة.
- ✓ ح/ 35 مخزونات المنتجات: وهي الأنواع المختلفة من المنتجات التي يمكن أن نصادفها في المؤسسة وتقسم إلى ما يلي:
 - ح/ 351 المنتجات الوسيطة: وهي المنتجات التي خرجت من مرحلة صنع معينة كاملة الصنع بالنسبة للهدف

الذي سطر إليها، ونجد هذا النوع من المنتجات على مستوى المؤسسات التي تنتج منتجاتها على أساس مجموعة من المراحل المتوالية.

- ح/355 المنتجات المصنعة (التامة الصنع): وهي المنتجات التي خرجت من المرحلة النهائية للصنع كاملة وقابلة للبيع.

- ح/358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة: وهذا النوع من المخزون ينقسم إلى فرعين كما يلي:

- المواد المسترجعة (البقايا المسترجعة): وهي بقايا العملية الإنتاجية التي لها قيمة بيع أو التي يمكن إعادة استعمالها ضمن العملية الإنتاجية كمواضع.
- المنتجات المتبقية (المهملات): وهي المنتجات التي تحمل عيب معين في إنتاجها إما أن يكون ظاهري أو باطني، وهذا النوع من المنتجات إما أن يباع بسعر أقل من سعر المنتجات السليمة أو يعاد للورشات لغرض تعديلها.

✓ ح/36 المخزونات المتأتية من التثبيتات: وهي مختلف مكونات التثبيتات التي يمكن الحصول عليها في حالة تفكيك التثبيت جزئياً أو كلياً لإعادة استعمالها.

✓ ح/37 المخزونات في الخارج: وهي المخزونات التي تحولت ملكيتها للمؤسسة المعنية دون استلامها وتخزينها، إما مخزنة للغير مسبق عليها ولم تستلم أو في طريقها إلى المؤسسة.

II- تقييم الادخالات إلى المخزن:

نميز بين نوعين من الإدخالات:

- 1- المدخلات التي تأتي من خارج المؤسسة وهي المشتريات، وتسجل بتكلفة الشراء التي تساوي ثمن الشراء مضافاً إليها مصاريف الشراء (نقل، رسوم جمركية.....)
- 2- المدخلات التي تأتي من قسم الإنتاج وتتمثل في المنتجات بأنواعها (تامة ، نصف مصنعة ، جارية) وتقيم بحساب كل التكاليف التي أنفقت عليها من بداية إنتاجها حتى المرحلة التي بلغت من التصنيع.

III- تقييم الاخراجات من المخزن:

على خلاف المدخلات التي تتميز بسهولة التقييم، فإن تقييم الإخراجات هو الإشكال المطروح أمام المؤسسة بسبب اختلاف تواريخ الادخالات وكذلك تكاليفها، ولتجاوز ذلك تم اقتراح مجموعة من الطرق، إلا أن النظام المحاسبي المالي (SCF) اقتصر فقط على طريقتين أساسيتين هما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) وطريقة نفاذ المخزون ما دخل أولاً يرحل أولاً (FIFO).

1- تكلفة الوحدة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (CUMP¹):

تتطلب هذه الطريقة حساب تكلفة الإخراجات بعد كل عملية إدخال جديدة، ويقيم بها الإخراج الموالى مباشرة. وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت.و.م (CUMP)} = \frac{\text{تكلفة المخزون المتبقي} + \text{تكلفة الإدخال الجديد}}{\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية الإدخال الجديد}}$$

وتتمثل مزايا هذه الطريقة فيما يلي:

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة.
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة، وعلى تكلفة البضاعة المباعة.
- تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة.

مثال 1:

إليك المعطيات الحسابية التالية الخاصة بمخزون المادة الأولية M خلال شهر أوت الماضي:

- 9/1 مخزون بداية المدة (أولي): 300 كلغ بـ 12000 دج
- 9/5 مذكرة إخراج : 100 كلغ
- 9/7 مذكرة إخراج : 100 كلغ
- 9/10 مذكرة إدخال : 300 كلغ بـ 42 دج/ كلغ
- 9/12 مذكرة إخراج : 100 كلغ
- 9/17 مذكرة إخراج : 100 كلغ
- 9/24 مذكرة إدخال : 300 كلغ بـ 43 دج/ كلغ
- 9/31 مذكرة إخراج : 200 كلغ

المطلوب:

إعداد بطاقة حركة المخزون للمادة الأولية M باستعمال تكلفة الوحدة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (CUMP):

¹CUMP : Le coût unitaire moyen pondéré

الحل:

إعداد حركة المخزون للمادة الأولية M باستعمال طريقة تكلفة الوحدة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (CUMP):

التاريخ	البيان	الادخالات			الاذراجات			المخزون	
		الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة
9/1	مخزون أولي	300	40	12000	-	-	-	300	40
9/5	إخراج	-	-	-	100	40	4000	200	40
9/7	إخراج	-	-	-	100	40	4000	100	40
9/10	إدخال	300	42	12600	-	-	-	400	41,5
9/12	إخراج	-	-	-	100	41,5	4150	300	41,5
9/17	إخراج	-	-	-	100	41,5	4150	200	41,5
9/24	إدخال	300	43	12900	-	-	-	500	42,4
9/31	إخراج	-	-	-	200	42,4	8480	300	42,4
-	المجموع	900	-	37500	600	-	24780	-	-

ت.و.م (CUMP) = $\frac{\text{تكلفة المخزون المتبقي} + \text{تكلفة الإدخال الجديد}}{\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية الإدخال الجديد}}$

$$41,5 = \frac{12600 + 4000}{300 + 100} = \text{ت.و.م (CUMP)}_1$$

$$42,4 = \frac{12900 + 8300}{300 + 200} = \text{ت.و.م (CUMP)}_2$$

ملاحظة:

مخزون آخر المدة (المتبقي) = مجموع الإدخالات + مخزون أولي - مجموع الإذراجات

$$\text{أي: } 12720 = 37500 - 24780 \text{ دج}$$

$$900 - 600 = 300 \text{ كغ}$$

2- طريقة نفاذ المخزون: ما يدخل أولا يخرج أولا (FIFO²)

تعتمد هذه الطريقة على جعل كل ما يدخل من المخزونات يحتفظ بمميزاته (سعره وكميته) دون دمج المخزونات فيما بينها، وطريقة التمييز هنا فيما بين المخزونات تجعل المسير يرتب تلك المخزونات زمنيا حسب وقت دخولها إلى المخازن.

ووفقا لهذه الطريقة فإن الإخراجات من المواد الأولية أو المنتجات تقيم بتكلفة المخزونات التي وجدت أولا في المخازن، وتستهلك تدريجيا إلى أن تنفذ نهائيا ثم تستهلك بتكلفة ما دخل ثانيا ثم ثالثا مع الحرص على ضرورة عدم استخدام التكلفة الجديدة إلا بعد نفاذ المخزون القديم. فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا حسب التواريخ المسجلة أي بنفس الترتيب الزمني الذي دخلت فيه، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.

ومن مزايا هذه الطريقة:

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول.
- يتحدد المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح تقدم.
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث التكاليف، ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية.
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين.
- يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار، وبالتالي إنخفاض مجمل الربح.

مثال 2:

المطلوب: إعداد جدول بطاقة التخزين لمعطيات المثال السابق حسب طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا (FIFO)

حل المثال 2:

1- جدول بطاقة التخزين حسب طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا (FIFO)

التاريخ	البيان	الادخالات			الإخراجات			المخزون	
		الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة
9/1	مخزون أولي	300	40	12000	-	-	-	300	40
9/5	إخراج				100	40	4000	200	40
9/7	إخراج	-	-	-	100	40	4000	100	40
9/10	إدخال	300	42	12600	-	-	-	100	40
								300	42
								12600	

² FIFO : first in first out

12600	42	300	4000	40	100	-	-	-	إخراج	9/12
8400	42	200	4200	42	100				إخراج	9/17
8400	42	200				12900	43	300	إدخال	9/24
12900	43	300								
12900	43	300	8400	42	200	-	-	-	إخراج	9/31
-	-	-	24600	-	600	37500	-	600	المجموع	-

مخزون آخر المدة (المتبقي) = مجموع الإدخالات + مخزون أولي - مجموع الإخراجات

أي: $12900 = 37500 - 24600$ بالقيم

$300 = 900 - 600$ بالكميات

ملاحظة فيما يخص الفرق بين الطريقتين:

هذه الطريقة أدت إلى انخفاض مبلغ المواد المستهلكة مقارنة بطريقة تكلفة الوحدة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال، وذلك بسبب ارتفاع أسعار الإدخالات الجديدة، بمقدار $(180 = 24780 - 24600)$ ، على عكس مخزون آخر المدة الذي نجده أكبر قيمة في هذه الطريقة لنفس السبب.