مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية دراسة تطبيقية لمؤسسة Rapide Oil

الدكتور: روابحي عبد الناصر **ط/د:طبيب أسامة**
abrouabhi2005dz@yahoo.fr
جامعة سطيف -1- الجزائر.

ملخص:
يتمحور موضوع هذا البحث حول التعرف على إحدى المشاكل المحاسبية المتعلقة بتعدد بدائل تقييم المخزونات من حيث الطرق والآليات المستخدمة والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما تهدف إلى تبيان الأثر المترتب عن تطبيق كل طريقة على كل من قائمة المركز المالي وجدول النتائج بالنسبة لمخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة بالأخذ بعين الاعتبار عوامل السوق والمتمثلة في تقلبات الأسعار ارتفاعا وانخفاضا، إضافة إلى تطبيق هذه الطرق على المؤسسة محل الدراسة بغية الوقوف على مدى تأثيرها بصفة خاصة على قائمة المركز المالي وجدول النتائج.
الكلمات المفتاحية: تقييم المخزونات؛ بدائل التقييم؛ القوائم المالية.

Résumé :
Cet article est consacré pour l'identification de l'un des problèmes comptables liés à l'évaluation des stocks en termes de méthodes et mécanismes utilisées que le SCF a apporté, aussi l'impact de l'application de chaque méthode sur le bilan et le tableau de résultat pour les stocks du dernière durée et le coût des marchandises vendus y compte les facteurs du marché qui se présente au changements des prix, on essaye d'appliquer sur la société é l'étude.
Mot clé : Evaluation des stocks, Méthodes d'évaluation, Etats financiers

I- تمهيد :

تهدف هذه الدراسة إلى الاهتمام بإحدى المشاكل المحاسبية والمتعلقة بالمخزونات في المؤسسة الاقتصادية من حيث الاختيار بين بدائل قياس وتقييم المخزونات، حيث تمثل هذه الأخيرة عنصرا هاما في معظم الأنشطة داخلها، فقد تكون هذه المخزونات في شكل مواد أولية ولوازم مستهلكة وتموينات أخرى تدخل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في عملية الإنتاج وقد تكون بضاعة مقتناة بغرض إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تغيير عليها وقد تكون منتجات تامة أو وسيطية أو قيد الإنجاز تنتجها المؤسسة نتيجة المزج بين العديد من عوامل الإنتاج، هذا جعل المخزون من أهم العناصر المدرجة في الميزانية وجدول النتائج والذي من واجب المؤسسة أن تقييمها بصفة دورية لكن المشكل المطروح هنا هو وجود أكثر من طريقة لقياسه وتقييمه، الأمر الذي خلق العديد من التساؤلات حول مدى إمكانية تطبيق كل طريقة ومزايا وعيوب كل طريقة في حالة تبنيها، كما سعت الدراسة إلى تبيان أثر كل طريقة على نتائج الأعمال وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي محددا هذه الطرق في: طريقة الوارد أولا الصادر أولا، الوارد أخيرا الصادر أولا، وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، ومن هذا المنطلق نطرح التساؤل الرئيسي للبحث كالتالي:

- ما هي المشاكل المترتبة عن عملية تقييم المخزونات في ظل تعدد بدائل التقييم وتقلبات الأسعار؟

وبغية الإجابة عن هذا التساؤل نطرح الفرضيات التالية:
- يرجع أساس المفاضلة بين الطرق المحاسبية لتقييم المخزون لتأثيراتها على القوائم المالية.
- لا تؤثر تقلبات الأسعار في السوق ارتفاعا أو انخفاضا على مجمل طرق تقييم المخزونات دون استثناء.

أهمية الدراسة: تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها:

1. تعالج عنصرا مهما من عناصر قائمة المركز المالي وقائمة جدول النتائج ألا وهو المخزونات من حيث عملية تقييمها، فأي خطأ في هذه العملية ينجم عنه إعطاء صورة غير صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها وبالتالي اتخاذ قرارات غير رشيدة.
2. توضح هذه الدراسة الفرق بين النتائج المتوصل إليها من خلال كل طريقة بغية الوصول إلى معرفة أفضلها وأنجعها بالنسبة للمؤسسة.
3. تعالج عاملا مهما من عوامل السوق ومدى تأثيره على نتائج عملية تقييم المخزونات ألا وهو تقلبات الأسعار ارتفاعا وانخفاضا.

أهداف الدراسة: انطلاقا من الهدف الرئيسي لهذه الدراسة والمتمثل في دراسة تأثير طرق تقييم المخزون التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والتي تبناها النظام المحاسبي المالي على عناصر القوائم المالية في ظل تقلبات الأسعار يمكن تلخيص أهدافها فيما يلي:

1. التعريف بالإطار العام لطرق تقييم المخزونات من حيث ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وما تبناه النظام المحاسبي المالي وما كان عليه المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 من خلال قواعد وتقنيات كل طريقة.
2. دراسة تأثير تقلبات الأسعار في السوق ارتفاعا وانخفاضا على نتائج عملية التقييم بالنسبة لكل طريقة ومحاولة إسقاطها على المؤسسة محل الدراسة.
3. إعطاء توصيات للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية فيما يخص تقييم مخزوناتها في نهاية السنة من حيث الطريقة الأنسب لها بغية التمثيل الصادق لهذا العنصر سواء في المركز المالي أو نتائج الأعمال.

الدراسات السابقة: بعد التفحص الدقيق للدراسات السابقة والتي تناولت بشكل أو بآخر متغيرات هذه الدراسة يمكن سردها كالتالي:

1. دراسة جبر إبراهيم الداعور تحت عنوان:العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الإقتصادية الفلسطينية، حيث استهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي والعوامل المؤثرة في اختيار الطرق وأهميتها في البيئة الإقتصادية الفلسطينية، وخلصت الدراسة إلى أن صغر حجم الوحدات الاقتصادية الفلسطينية وبالتالي صغر حجم مخزونها كما يغلب عليها الطابع العائلي، وكذلك بينت الدراسة أن الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تتبع طرق مختلفة لتقييم مخزونها السلعي وأكثرها استخداما طريقة التكلفة المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا وذلك لعوامل مختلفة من أهمها: تطبيق الطريقة من السياسات المتبعة منذ التأسيس والطريقة توفر الوقت والجهد عند التطبيق و الطريقة تتلاءم مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة، وبينت الدراسة أيضا أن عمر الشركة والمؤهل والخبرة لدى المستقصى منه من أهم المتغيرات المؤثرة على العوامل المؤثرة في اختيار طريقة التقييم.
2. دراسة قورين حاج قويدر تحت عنوان: تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS رقم 02 ضمن النظام المحاسبي المالي، حيث عالجت هذه الدراسة الممارسات المحاسبية الخاصة بالمخزونات التي جاء بها المعيار المحاسبي رقم 02 وما مدى تطبيقه ضمن النظام المحاسبي المالي الذي تبنته الجزائر لإبراز مدى التوافق والاختلاف بينهما وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعيار المحاسبي الخاص بالمخزونات في كل من التعاريف التي جاء بها وطرق تقييم المخزون كما تم التوافق بينهما في الاستغناء عن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا إضافة إلى تدهور قيمته واختلفا فقط في أن النظام المحاسبي المالي نص على أرقام حسابات المخزون في حين لم ينص المعيار المحاسبي رقم 02 هذه الأرقام.

بتفحص الدراستين يمكن القول بأن كل منهما يخدم الدراسة الحالية من حيث:

- ✓ معرفة العوامل التي تحدد الطريقة المستخدمة في تقييم المخزونات سواء كانت عوامل داخلية أو خارجية؛
- ✓ معرفة مدى التوافق بين كل من النظام المحاسبي المالي المعتمد في المؤسسات الجزائرية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ معرفة الاختلافات الموجودة بين المفاهيم المتعلقة بكل طريقة من طرق تقييم مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة.

الجانب النظري:

أولا: تعاريف عامة للمخزونات

المخزون هو عبارة عن أصل قابل للبيع في الحالة العادية للمؤسسة أو عبارة عن بضاعة سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج سلع من أجل البيع1، كما يعرف المخزون على أنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن

النشاط العادي للمؤسسة أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع أو المحتفظ به في شكل مواد خام أو توريدات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج2.

كما عرف النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المخزونات على أنها: الأصول التي تمت حيازتها لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط، أو التي هي قيد الإنتاج لمثل هذا البيع، أو في شكل مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم خدمات. وتشمل المخزونات السلع المقتناة والمحتازة لبيعها، بما في ذلك على سبيل المثال، البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها ليبيعها، أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها، كما تشمل المنتوجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز من المنشأة وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج. وفي حالة القيام بتقديم الخدمة فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المنشأة بإدراج المنتوجات المطابقة لذا في دفاتر المحاسبة3.
وحسب ما جاء به المعيار الدولي رقم 02 الأنواع المختلفة للمخزونات كالتالي:

- المواد الأولية: يقصد بالمواد الأولية تلك المواد التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية4.
- مخزون المواد تحت التشغيل: يقصد بالمواد تحت التشغيل تلك التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية ولكنها لا تزال تحتاج إلى إجراء عمليات أخرى صناعية حيت تستكمل كمنتج نهائي أو كجزء من الأجزاء المكونة له5.
- المخزونات من المنتجات التامة الصنع: وهي مجوعة من المواد التي دمجت خلال العملية الإنتاجية لتصبح جاهزة كمنتج نهائي6.
- المخزونات من المنتجات الوسيطة: هي تلك المنتجات التي خرجت من مرحلة إنتاج لتدخل في مرحة أخرى منه.
- الأغلفة: هي مجموعة الأغلفة التي تحتوي على المنتجات والبضائع الموجهة للبيع.
- المعدات وقطع الغيار: يتضمن الماكينات والتركيبات الصناعية والناقلات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لكل وسائل الإنتاج من آلات صناعية.
- مخزون المواد الاستهلاكية: هي تلك المواد التي تستخدم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في العملية الإنتاجية كالأوراق والأقلام للأغراض الإدارية7.
- مخزون الفضلات والمهملات: وهي تلك المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع أو الزائدة من المواد المستخدمة في النشاط العادي8.

ثالثا: تنظيم النظام المحاسبي المالي الجديد لطرق تقييم للمخزونات ومدى تماشيها والمعايير المحاسبية الدولية

لقد أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة لعنصر المخزونات شأنه شأن المعايير المحاسبية المالية التي تناولت المخزونات في المعيار الدولي رقم 2 مباشرة بعد معيار إعداد القوائم المالية المعيار رقم 1 (9) واعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد تماشيا مع المعيار المحاسبي الثاني في الجريدة الرسمية للعدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009 ثلاثة طرق لتقييم المخزون وقد ألزمت بها كل الشركات والمؤسسات المعدة لقوائمها المالية وفقهما وهما طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وطريقة الوسطية المرجحة والتي تنقسم بدورها إلى قسمين: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال؛ وكذا التكلفة الوسطية المرجحة في نهاية المدة؛ إضافة إلى طريقة التمييز المحدد أو ما يسمى بالحصر الفعلي، وقد ألغ كل من النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا وهذا لأسباب نذكر منها:
- تظليل مستخدمي القوائم المالية؛
- لا تعبر عن الأرباح الحقيقية الخاصة بالفترة؛
- لا تناسب التدفق الحقيقي للوحدات.

وأبقت فقط على الطرق السابقة الذكر، وسنركز في دراستنا على أكثر الطرق شيوعا واستخداما في المؤسسات الجزائرية وهما طريقة FIFO وطريقة CMPU ناهيك عن التطرق إلى الطريقة الملغاة وهي LIFO مبرزين أهم مميزاتها وعيوبها وكذا أسباب التخلي عنها، وتبرز أهمية تقييم المخزون لسببين رئيسيين هما:
- لتأثيره على نتيجة المؤسسة عند إجراء مقابلة تكاليف الفترة بإيراداتها؛

- تقديم بيانات تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء الواردة منها أو الصادرة، ولذلك فنتيجة تقييم المخزون ستؤثر على النتائج التي تظهرها القوائم المالية وخصوصا قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كما تؤثر على مؤشرات التحليل المالي وبالتالي على القرارات المتخذة.

وفيما يلي جدول لطرق تقييم المخروجات من المخزونات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 02 والخاص بالمخزونات:

الجدول رقم 01: طرق تقييم المخزونات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 02

التقييم حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 02	التقييم حسب النظام المحاسبي المالي SCF
تقييم المخزون ينبغي أن يتم حدى الطريقتين: - الوارد أولا الصادر أولا - التكلفة المتوسطة المرجحة وإذا كانت بنود المخزون قابلة للتمييز، في هذه الحالة يتم تحديد تكلفة المخزون لهذه البنود بدقة. - إلغاء كلي لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا.	حسب النظام المحاسبي المالي يتم التقييم حسب طريقتين: - الوارد أولا صادر أولا - التكلفة الوسطية المرجحة - مع إلغاء تام وكلي لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا

من إعداد الباحثين بالاعتماد على: قورين حاج قويدر؛ تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات IAS 02 ضمن النظام المحاسبي المالي SCF؛ مجلة الردة لإقتصادات الأعمال؛ العدد 01؛ 2015؛ ص 44

رابعا: طرق التقييم المعتمدة حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 02 ألزمت الشركات والمؤسسات بالتقيد بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا الصادر أولا سواء إذا تعلق الأمر بالمواد الأولية أو المنتجات التامة أو نصف المصنعة10، واستغنت تماما عن طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا وهذا كما ورد في الجريدة الرسمية الجزائرية في العدد 19: " يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة11"؛ وينصح بعدم تغيير الطريقة في كل مرة تماشيا مع قاعدة الثبات في تطبيق نفس القواعد المحاسبية وفي حالة تطلب التغيير يجب الإفصاح عنه في الملاحق وشرح سبب الانتقال من طريقة إلى أخرى وفيما يلي شرح مفصل لها:

1. **التكلفة الوسطية المرجحة:** تأخذ هذه الطريقة في تقييم المخزونات بعين الاعتبار قيمة المدخلات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة وحدة لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ ومجموع هذه القيم يجمع ويقسم على الكميات الموجودة الإجمالية12.

1.1 التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال: يتم الإخراج فيها بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإجراءات تختلف في عملية تقييمها وبعد كل إدخال نحسب هذه التكلفة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي مباشرة بعدها ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها وهكذا دواليك.

إن هذه الطريقة تقضي على الفروق الوهمية وهو نوع من تحسين سعر المواد أي أنها تجعل سعر المواد مكيفا مع الأسعار الجديدة الموجودة في السوق.

وتستخدم هذه الطريقة العلاقة التالية: $\frac{\text{الإدخال الجديد بقيمته+المخزون المتبقي بقيمته}}{\text{الإدخال الجديد بكميته+المخزون المتبقي بكميته}}$

2.1 التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: بهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد إدخال كل مشتريات وإنتاج الفترة، لذا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط وفي آخر الفترة عند حجم كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الإخراجات وتحسب تكلفة الوحدة وفق العلاقة: $\frac{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالقيمة}}{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالكمية}} = \frac{\text{مجموع تكلفة الإدخالات}}{\text{مجموع كمية الإدخالات}}$

3.1 التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة: تستعمل هذه الطريقة لحساب تكلفة الوحدات الخارجة من المخازن وتحسب في آخر المدة بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الإدخالات الحقيقية التي تمت في المؤسسة إضافة إلى مخزون أول المدة، بحيث نلاحظ بأن هذه الطريقة هي الأحسن والأفضل من بين الطريقتين السابقتين لأنها تخفض من تأثيرات التغير في الأسعار وتحسب بالعلاقة التالية:

2. **الوارد أولا صادر أولا:** تأتي هذه الطريقة بفكرة أن المواد التي تدخل أولا هي التي تكون السباقة في الخروج من المخزن، بمعنى خروج المواد الأقدم في المخازن قبل التي دخلت مؤخرا، ويمكن اعتماد هذه الطريقة بالنسبة للمواد سريعة التلف13.
3. **الوارد أخيرا صادر أولا:** تناقض هذه الطريقة السابقة بحيث تقوم على افتراض أن المواد التي تدخل أخيرا هي التي تخرج من المخازن أولا بمعنى تنافي مبدأ الأقدمية14.

لكن المشرع الجزائري عبر النظام المحاسبي المالي الجديد فيما يخص اعتماد هذه الطريقة فقام بإلغائها حاله حال المعايير المحاسبية الدولية فلم يأتي ذكر هذه الطريقة في محتوى المعيار الدولي رقم IAS 2.

خامسا: مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات

فيما يلي جدول يبين لنا أهم مميزات وعيوب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وكذا طريقة الوارد أولا الصادر أولا وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

الجدول رقم 02: مزايا وعيوب طرق تقييم المخزون

الطريقة	المزايا	العيوب
التكلفة الوسطية المرجحة	- تتميز بالسهولة في التطبيق لأن جميع المواد المخزنة سوف تسعر بسعر موحد. -تخفيض أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية.	- تأجيل عملية التسعير غلى نهاية المدة باعتبارها أفضل طريقة وبالتالي التأثير في توفير المعلومات. - لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني للتوريدات من السلع.
طريقة الوارد أولا صادر أولا	- المخزون المتبقي يكون من أحدث الشحنات وبهذا يقلل من خطر التلف والتقادم. -رصيد مخزون آخر المدة يسعر على أساس أحدث الأسعار وبالتالي يظهر في الميزانية بتكلفة متقاربة مع التكلفة الجارية.	- عدم الاهتمام بقاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد النتيجة. - يترتب على هذه الطريقة تضخيم الوعاء الضريبي وبالتالي تضخيم الضريبة في حد ذاتها - تؤدي إلى الاختلاف في تكلفة المواد أو المنتجات على الرغم من تماثل ظروف إنتاجها.
طريقة الوارد أخيرا صادر أولا	- تحقيق وفرات ضريبية. - مقابلة التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير قياس أفضل للدخل. -تحسين التدفقات النقدية. -وقاية الأرباح المستقبلية من الانخفاض.	- الأرباح المنخفضة بالمقارنة مع الوفرات الضريبية. - تقويم المخزون بأقل من اللازم نتيجة قدم الأسعار. - عدم قياس دخل التكلفة الجارية. - إفساد عائدات الشراء.

من إعداد الباحثين اعتمادا على المصادر التالية:

محمد سامي راضي؛ المحاسبة المتوسطة؛ الدار الجامعية؛ مصر؛ 2004؛ ص 93.

مصطفى زهير؛ إدارة المشتريات والمخازن؛ دار النهضة العربية؛ لبنان؛ 1996؛ ص 408.
http://www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/lecture.aspx?fid=9&depid=2&lcid=38153
دونالد كيسو؛ جيري ويجانت؛ المحاسبة المتوسطة؛ تعريب أحمد حامد حجاج؛ الجزء الأول؛ دار المريخ للنشر والتوزيع؛ 2009؛ ص 397-400

سادسا: دوافع المفاضلة بين طرق التقييم التي جاء بها المعيار المحاسبي رقم 02 وتبناها النظام المحاسبي المالي وآثارها على قائمة المركز المالي وجدول النتائج

1- دوافع المفاضلة بين بدائل التقييم بالنسبة للمخزونات

- أسباب ضريبية: تشكل الضريبة مصدر عبء على المؤسسة وبالتالي يعمل جميع المدراء الماليين على تخفيض مقدارها إلى أقل حد ممكن باستخدام الحيل المحاسبية المتاحة لهم، وبما أن نسبتها تكون محددة من قبل المشرع في أي بلد ما فهي ثابتة وبالتالي لتخفيضها وجب على تخفيض الوعاء الضريبي والمتمثل في الأرباح المحققة والظاهرة في جدول نتائج الشركة، ويلعب المديرون الماليون على ورقة المخزونات لاختلاف طرق التقييم فيها، فطريقة الوارد أولا صادر أولا تسعر البضاعة المباعة بأقدم الأسعار وبافتراض أن الأسعار تكون في منحنى متصاعد نجد أن الدخل يكون مرتفعا وبالتالي ضريبة مرتفعة، على عكس طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا فتكلفة البضاعة المباعة تقيم بأحدث الأسعار وبالتالي دخل منخفض ومنه ضريبة منخفضة وتحقيق وفرات ضريبية معتبرة، أما فيما يخص طريقة التكلفة الوسطية المرجحة فمقدار الضريبة فيها يكون معتدلا وبالتالي تحد من التلاعب من قبل المديرين الماليين لتخفيض مقدارها.

- أسباب مالية: إن رغبة المديرين الماليين في الاعتماد على إحدى طرق تقييم المخزون يعود للأسباب المالية التالية:

يعتبر سعر السهم في السوق من أهم أهداف المديرين الماليين، حيث يرغبون بوصول سهم المؤسسة إلى أعلى مستوياته مما يجعل فرص الاكتتاب فيه وتداوله مرتفعة الأمر الذي يعود على المؤسسة بالمنافع المالية جراء شراء أسهمها، وهذا ما يتحقق من خلال عائد على السهم مرتفع بمعنى آخر كلما كانت الأرباح المحققة مرتفعة كلما كان نصيب السهم من الأرباح أكبر وبالتالي معدل العائد عليه يكون مرتفعا وهذا ما يبني عليه المستثمرون قراراتهم في السوق المالي من أجل شراء أسهم ما، الأمر الذي يقودنا إلى اعتماد طريقة الوارد أولا صادر أولا باعتبارها معظمة لإرباح المؤسسة، وفي حالة إبقاء السهم في حالة مستقرة يفضل استخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة نظرا لتأثيراتها المعتدلة.

- الحصول على قروض قصيرة الأجل: وذلك من خلال حساب صافي رأس المال العامل، لأن المؤسسات التي تطبق طريقة الوارد أولا صادر أولا يكون رأس المال العامل لديها كبير وموجب وهو الفرق بين مجموع الأصول الجارية ومجموع الخصوم الجارية بمعنى كلما ارتفع مخزون آخر المدة بالميزانية زاد حجم صافي رأس المال العامل المفسر على أنه مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل وبالتالي من أجل زيادة سمعة الشركة أمام دائنيها.

- تحسين صورة المؤسسة أمام الملاك والمساهمين: لا شك أن ارتفاع الدخل وارتفاع قيمة السهم من أهم الصور التي يرغب الملاك والمساهمون في تجسيدها على الواقع من خلال ما يظهر بالقوائم المالية للمؤسسة وهذا ما تتيحه لنا طريقة الوارد أولا صادر أولا أما إذا كان الهدف تقليص الضريبة على الدخل فلا بد من تبني التكلفة الوسطية المرجحة.

2. الآثار المترتبة عن تعددية بدائل التقييم على كل من قائمتي المركز المالي وجدول النتائج

إن التأثيرات التي تحدث على قائمة المركز المالي وقائمة جدول النتائج هي المحدد الأول للطريقة التي سوف تتبناها المؤسسة في تقييم مخزوناتها، لأنه يؤثر على القائمتين على حد سواء فمن ناحية يؤثر على قياس الدخل لأنه يعتبر أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة، ومن ناحية أخرى يؤثر على قائمة المركز المالي من خلال قياس

السيولة والمقدرة على السداد في الأجل القصير15، ويمكن حصر الأسباب التي تجعل القائمين على المؤسسة يفضلون طريقة على حساب أخرى في نقطتين رئيسيتين هي: أسباب ضريبية؛ أسباب مالية.

الجدول 03: تأثير طرق التقييم على قائمتي المركز المالي وجدول النتائج في ظل ارتفاع الأسعار

	التأثير على قائمة المركز المالي	التأثير على جدول النتائج
التكلفة الوسطية المرجحة (بافتراض ارتفاع الأسعار)	تأثير معتدل	تأثير معتدل
الوارد أولا صادر أولا (بافتراض ارتفاع الأسعار)	قيمة مخزون آخر مدة تكون مقيمة بأحدث الأسعار وبالتالي تكون مرتفعة وبالتالي زيادة قيمة الأصول والرفع من قيمة السهم.	تكلفة بضاعة مباعة مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون منخفضة وبالتالي دخل مرتفع وبالتالي ضريبة مرتفعة.
الوارد أخيرا صادر أولا (بافتراض ارتفاع الأسعار)	قيمة مخزون آخر مدة تكون مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون منخفضة الأمر الذي يؤدي غلى انخفاض قيمة الأصول وتدهور قيمة السهم.	تكلفة بضاعة مباعة مقيمة بأحدث الأسعار وبالتالي دخل منخفض وبالتالي ضريبة منخفضة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المراجع التالية:
محمد سامي راضي؛ المحاسبة المتوسطة؛ دار التعليم الجامعي؛ مصر؛ 2015؛ ص 243-253.
بن ربيع حنيفة؛ الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية؛ الجزء الأول؛ دار هومة للنشر؛ الجزائر؛ 2010؛ ص 150.

جدول رقم 04: تأثير طرق التقييم على قائمتي المركز المالي وجدول النتائج في ظل انخفاض الأسعار

	قائمة المركز المالي	**قائمة جدول النتائج**
التكلفة الوسطية المرجحة	تأثير معتدل	تأثير معتدل
الوارد أولا صادر أولا في ظل انخفاض الأسعار	مخزون آخر مدة يكون مقيما بأحدث الأسعار وبالتالي تكون منخفضة وبالتالي انخفاض في قيمة الأصول وتدهور في قيمة السهم.	تكلفة البضاعة المباعة تكون مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون مرتفعة وبالتالي دخل منخفض وضريبة منخفضة.
الوارد أخيرا صادر أولا في ظل انخفاض الأسعار	مخزون آخر المدة يكون مقيما بأقدم الأسعار وبالتالي يكون مرتفعا وبالتالي ارتفاع في قيمة السهم نتيجة ارتفاع قيمة الأصول.	تكلفة البضاعة المباعة تكون مقيمة بأحدث الأسعار وبالتالي تكون منخفضة وبالتالي دخل مرتفع وضريبة مرتفعة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:
دونالد كيسو؛ جيري ويجانت؛ المحاسبة المتوسطة؛ مرجع سابق؛ ص 397-400
وليد ناجي الحيالي؛ المحاسبة المتوسطة؛ ص 213-220

الجزء التطبيقي:

منهجية الدراسة: بغية إسقاط هذه المفاهيم النظرية على واقع المؤسسات الإقتصادية الجزائرية فضل الباحث منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة تطبيقية على مؤسسة تجارية RAPIDE OIL ذات الصيغة القانونية(مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة) والكائن مقرها ولاية سطيف والتي تنشط في مجال بيع زيوت محركات السيارات بحيث تتمثل مبيعاتها في ثلاثة أنواع من الزيوت 40-w05 و 40-w10 و 40-w15 لثلاثة علامات تجارية هي:CASTROL TOTAL NAFTAL والتي تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة في ظل نظام الجرد الدوري للمخزون ، تماشيا مع متغيرات الدراسة سوف يتم الاعتماد على منهجين رئيسين هما:

1. المنهج الوصفي: بحيث يتكفل هذا المنهج بتغطية الجانب النظري من الدراسة بوصف الممارسات المحاسبية المتعلقة بتقييم المخزونات ومختلف طرقه وتقنياتها المستخدمة في حساب كل من مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة
2. المنهج التحليلي: لتأطير الجانب التطبيقي على المؤسسة محل الدراسة من خلال حساب كل من قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام الطرق المتاحة وبافتراض تقلبات الأسعار انخفاضا وارتفاعا، إضافة إلى إجراء التحاليل اللازمة لنتائج الدراسة واستخلاص النتائج.

الجدول رقم 05: كميات المخزون السلعي لسنة: 2016 الوحدة: عدد الوحدات

	مخزون أول مدة	مشتريات جانفي	مشتريات ماي	مشتريات سبتمبر
05w-40				
Castrol	350	450	800	166
Total	300	450	850	152
Naftal	400	350	500	134
10w-40				
Castrol	700	500	700	85
Total	750	600	650	122
Naftal	300	550	800	93
15w-40				
Castrol	300	200	650	116
Total	450	300	700	104
Naftal	200	450	200	86

الجدول رقم06: أسعار التكلفة لكميات المخزون السلعي لسنة 2016 (استقرار الأسعار) الوحدة: دج

	مخزون أول مدة	مشتريات شهر جانفي	مشتريات شهر ماي	مشتريات شهر سبتمبر
05w-40				
Castrol	3300	3500	3500	3500
Total	3000	3200	3200	3200
Naftal	2850	2500	2500	2500
10w-40				
Castrol	3400	3800	3800	3800
Total	3150	3500	3500	3500
Naftal	2100	2200	2200	2200
15w-40				
Castrol	3200	3500	3500	3500
Total	3150	3000	3000	3000
Naftal	2750	2800	2800	2800

الجدول رقم 07: تكلفة المخزونات بافتراض ارتفاع الأسعار الوحدة: دج

	مخزون أول مدة	مشتريات شهر جانفي	مشتريات شهر ماي	مشتريات شهر سبتمبر
05w-40				
Castrol	3300	3500	3800	4200
Total	3000	3200	3800	4800
Naftal	2850	2500	3000	3800
10w-40				
Castrol	3400	3800	4000	4200
Total	3150	3500	4000	4500
Naftal	2100	2200	3000	3800
15w-40				
Castrol	3200	3500	3800	4200
Total	3150	3000	3800	4500
Naftal	2750	2800	3200	4000

الجدول رقم 08: التكلفة المخزونات بافتراض انخفاض الأسعار الوحدة: دج

	مخزون أول مدة	**مشتريات شهر جانفي**	**مشتريات شهر ماي**	**مشتريات شهر سبتمبر**
05w-40				
Castrol	3300	3500	3000	2500
Total	3000	3200	2800	2500
Naftal	2850	2500	2000	1500
10w-40				
Castrol	3400	3800	3200	2800
Total	3150	3500	3000	2500
Naftal	2100	2200	1800	1300
15w-40				
Castrol	3200	3500	3000	2200
Total	3150	3000	2700	2500
Naftal	2750	2800	2200	2000

الجدول رقم 09: مبيعات ومخزون آخر المدة لسنة 2016 **الوحدة: دج**

	مخزون متاح للبيع	مبيعات 2016	مخزون آخر المدة
05w-40			
Castrol	1766	1550	216
Total	1752	1560	192
Naftal	1384	1204	180
10w-40			
Castrol	1985	1822	163
Total	2122	1988	134
Naftal	1743	1603	140
15w-40			
Castrol	1266	1101	165
Total	1554	1330	224
Naftal	936	802	134

الجدول رقم 10: التكلفة الوسطية المرجحة في ظل استقرار وارتفاع وانخفاض الأسعار الوحدة: دج

	استقرار الأسعار	ارتفاع الأسعار	انخفاض الأسعار
05w-40			
Castrol	3481,2	3696,37	3155,6
Total	3182,64	3610,73	2960
Naftal	2257,94	3036,05	2118,42
10w-40			
Castrol	3782,87	3974,30	3279,09
Total	3479,87	3974,69	2985,06
Naftal	2194,66	2722,48	1913,53
15w-40			
Castrol	3472,5	3685,78	3085,46
Total	3010,03	3598,84	2807,33
Naftal	2795,40	3244,12	2336

الجدول رقم 11: جدول قيمة مخزون أول المدة وتكلفة البضاعة المباعة في ظل استقرار الأسعار وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا الوحدة: دج

	CMP	FIFO
قيمة مخزون آخر المدة	4781390,89 دج	4841500
تكلفة البضاعة المباعة	40476222 دج	38389500

الجدول رقم 12: جدول قيمة مخزون أول المدة وتكلفة البضاعة المباعة في ظل ارتفاع الأسعار وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا الوحدة: دج

	CMP	FIFO
قيمة مخزون آخر المدة	5448737,4	6569400
تكلفة البضاعة المباعة	45970792	44850200

الجدول رقم 13: جدول قيمة مخزون أول المدة وتكلفة البضاعة المباعة في ظل انخفاض الأسعار وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا الوحدة: دج

	CMP	FIFO
قيمة مخزون آخر المدة	4284595,8	3454400
تكلفة البضاعة المباعة	36039857	36870200

III- النتائج ومناقشتها :

نتائج الدراسة:

- من خلال الجدول رقم 12 أعلاه نلاحظ بأنه في حالة الارتفاع في المستوى العام للأسعار يكون مخزون آخر المدة مرتفع القيمة حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا وهذا راجع لكونه يسعر بأحدث الأسعار التي تكون مرتفعة بالمقارنة مع الأسعار السابقة وبالتالي ارتفاع في قيمة مخزوناتها بالميزانية ومن ثم ارتفاع قيمة أصولها.

- من خلال الجدول رقم 12 أعلاه نلاحظ أنه في حالة الارتفاع في المستوى العام للأسعار تكون تكلفة البضاعة المباعة منخفضة القيمة حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا وهذا راجع لكونها تسعر بأقدم الأسعار التي تكون بدورها منخفضة بالمقارنة مع الأسعار الجارية وبالتالي زيادة في الربح الإجمالي ومن ثم ارتفاع الضريبة على الدخل.

- من خلال الجدول رقم 13 أعلاه نلاحظ بأنه في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار يكون مخزون آخر المدة منخفض القيمة كونه مسعر بأحدث الأسعار بالمقارنة مع الأسعار السابقة وبالتالي انخفاض في قيمة المخزونات بالميزانية ومن ثم انخفاض في قيمة أصولها.

- من خلال الجدول رقم 13 أعلاه نلاحظ بأنه في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار تكون تكلفة البضاعة المباعة مرتفعة كونها مقيمة بأقدم الأسعار بالمقارنة مع الأسعار الجارية وبالتالي انخفاض مقدار الدخل الإجمالي ومن ثم انخفاض الضريبة.

- نلاحظ من النتائج أعلاه في كل من الجداول رقم 11،12،13 أنه بتطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة يكون أثر التغيرات في الأسعار سواء انخفاضا أو ارتفاعا ضئيلا على كل من قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وهذا راجع إلى أن هذه الطريقة تحد من اثر التقلبات في الأسعار وبالتالي تظهر كل من تكلفة البضاعة المباعة وقيمة مخزون آخر المدة بكل من جدول النتائج والميزانية بقيم معتدلة وأكثر واقعية.

اختبار الفرضيات: من خلال الدراسة بشقيها يمكن الإجابة على الفرضيات المطروحة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: إن المفاضلة بين طرق تقييم المخزونات يرجع لأسباب عديدة تجعل المؤسسة تفضل طريقة على أخرى منها: أسباب ضريبية، أسباب مالية؛ أسباب تتعلق بصورة المؤسسة أمام الأطراف ذات العلاقة؛ وأسباب تتعلق بتقنيات التطبيق لكل طريقة من حيث السهولة والصعوبة وبالتالي يمكن قبول الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: تتأثر طرق التقييم بتقلبات الأسعار في السوق ارتفاعا وانخفاضا ولكن ليس بنفس القدر من التأثير، بحيث أن التأثير يكون معتدلا في حال كانت المؤسسة مطبقة لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وهذا كله راجع إلى طبيعة الطريقة وتقنياتها المستخدمة لحساب كل من المتغيرين، وهذا ما يبينه الجدولين رقم 12، 13 ويكون التأثير كبيرا في حال تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا من خلال أن تكلفة البضاعة المباعة تكون مرتفعة إلى حد كبير بينما يكون مخزون آخر المدة منخفضا بشكل كبير هذا في حالة انخفاض الأسعار كما هو مبين في الجدول رقم 13، أما في حالة ارتفاعها فيكون الوضع عكس الوضع السابق بحيث تكون تكلفة البضاعة منخفضة إلى حد كبير ومخزون آخر المدة يكون مرتفعا بشكل كبيركما يبينه الجدول رقم 12، وبالتالي يمكن القول بأن الفرضية الثانية مقبولة جزئيا.

IV- الخلاصة :

- تفضل المؤسسات الجزائرية تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة عند تقييم تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة نظرا لسهولة تطبيقها من جهة وتأثيراتها المعتدلة على قائمة المركز المالي وجدول النتائج في ظل تقلبات الأسعار في السوق.

- إن تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا يفضل في حالة المؤسسات التي يكون معدل دوران المخزون سريع، وعكس ذلك ينتج عنه تأثيرات بالغة على مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وبالتالي التأثير بالسلب على كل من قائمة المركز المالي وجدول النتائج.

- يفضل تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا في حالة السوق المتوازن والمستقر من حيث الأسعار، ويفضل تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في حالة السوق غير المستقر للحد من آثار تقلبات الأسعار ارتفاعا أو انخفاضا على القوائم المالية للمؤسسة.

- إن الإلغاء التام لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا جاء عقب الانتقادات الموجهة لها من خلال العمل على تخفيض مقدار الضريبة على الدخل نتيجة ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن خلال انخفاض قيمة أصولها نتيجة انخفاض قيمة مخزون آخر مدة الأمر الذي يقودنا إلى القول بأنها تعطي صورة غير صادقة عن صورة المؤسسة ونتائج أعمالها، كما أنها تضر بالمخزونات سريعة التلف بالنسبة للمؤسسات التي تملك معدل دوران مخزون منخفض.

خاتمة:

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول من حيث التأثير على قائمة المركز المالي ومن أهم عناصر المصروفات بالنسبة لتكلفة البضاعة المباعة من حيث التأثير على قائمة جدول النتائج وبالتالي وجب تقييمه بطريقة سليمة تخضع لأسس وقواعد تجعل تقييمه سهلا وفعالا من أجل إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة تمكن مختلف الأطراف ذات العلاقة من اتخاذ أحسن وأفضل القرارات في الأوقات المناسبة.

- الإحالات والمراجع :

1 / محمد معتصم إبراهيم؛ إسماعيل محمد النجيب؛ بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية؛ مجلة العلوم الاقتصادية؛ جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا؛ العدد 16؛ 2015؛ ص 141.
2/ طارق عبد العال حماد؛ دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ مصر؛ 2006؛ ص 467
3/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية؛ العدد 19؛ 25 مارس 2009؛ ص 90.
4/ Javel Georges, Organisation et gestion de la production, Dunod, France, 2000, P 14.
5/ محمد الصيرفي؛ التخزين الإلكتروني؛ دار الفكر الجامعي؛ مصر؛ 2007؛ ص 14.
6/ Paul Fournier, Jean – Pierre Ménard, Gestion de l'approvisionnement et des stocks, Gaétan Morin, France, 2004, P 170.
7/ عبد الفتاح الصحن؛ محمد سمير الصبان؛ المحاسبة المتوسطة؛ الدار الجامعية؛ مصر 1992؛ ص 512.
8/ Saïd Belacel , La gestion des stocks, Edition gestion, Alger, 1994, P 10.

9/ تومي ميلود؛ كحول صورية؛ واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية؛ الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؛ جامعة الوادي؛ 05-06 ماي 2013؛ ص 03.
10/ شعيب شنوف؛ محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ؛ مكتبة الشركة الجزائرية؛ بوداود؛ الجزائر؛ 2009؛ ص 90.
11/ الجريدة الرسمية الجزائرية؛ العدد 19؛ 25 مارس 2009؛ ص 13.
12/ ناصر دادي عدون؛ تقنيات مراقبة التسيير؛ محاسبة تحليلية؛ الجزء الثاني؛ دار المحمدية العامة؛ الجزائر؛ 1994؛ ص 64- 69.
13/ Philippe berne, La rotation des stocks dans les magasins, chotard et associes, Paris, 1989, P 76-77.
14/ وليد ناجي الحيالي؛ المحاسبة المتوسطة؛ منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة؛ الدنمارك؛ 2007؛ ص 213.
15/ جبر إبراهيم الداعور ؛ العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ مجلة جامعة الأزهر؛ العدد A-1؛ المجلد 10؛كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية؛ فلسطين؛ 2008؛ ص 280.