

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير والعلوم التجارية

فرع : العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم : المالية والمحاسبة.

رقم: .....

## مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالب: حيمر سمير

تحت عنوان

أثر طرق تقييم المخزونات على الربح المحاسبي للمؤسسة

دراسة حالة : "ش.ذ.م.م رسال أقلو بيطون"

بحمام الضلعة -المسيلة-

لجنة المناقشة:

د.محمودي حسين

د.غزي محمد العربي

أ.فكار أحمد فوضيل

رئيسا

مشرفا و مقررا

مناقشا

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

السنة الجامعية: 2019/2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة



كلية العلوم التجارية والعلوم الإقتصادية

وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة.

.....:ميدان

.....: فرع

تخصص: محاسبة وتدقيق

.....:رقم

## مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالب: حيمر سمير

تحت عنوان

أثر طرق تقييم المخزونات على الربح المحاسبي للمؤسسة

دراسة حالة : "ش.ذ. م.م رسال أقلو بيطون"

بحمام الضلعة-المسيلة-

لجنة المناقشة:

د.محمودي حسين

د.غزي محمد العربي

أ.فكار أحمد فوضيل

رئيسا

جامعة المسيلة

مشرفا و مقررا

جامعة المسيلة

مناقشا

جامعة المسيلة

السنة الجامعية: 2019/2018

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي العزيزة أطال الله عمرها ،  
إلى روح أبي الطاهرة، تغمده الله برحمته الواسعة،  
إلى عائلتي الكريمة، إخوتي: مراد وأبناؤه: تسنيم، تقوى، خالد، محمد، نور الهدى،  
أحمد وأبناؤه: حمزة سيف الإسلام، براء جواد،  
صابر وأبناؤه: جويرية، تميم،  
إلى أخواتي وأبناؤهم: إنصاف ضحى ، صفوان، ندى الريحان، أسامة، لميس،  
إلى زوجتي الكريمة، وابنتي الكتوتة: إحسان رحمة  
إلى كل عمال وطاقم شركة رسال أفلو بيطون بحمام الضلعة  
إلى كل أساتذتي طيلة فترة دراستي الذين شجعونا على مواصلة درب العلم والطريق الصحيح  
إلى المشرف أستاذي الفاضل " غزي محمد العربي "  
إلى أعز أصدقائي الذين جمعني بهم أعلى الذكريات  
إلى كل زملائي ماستر محاسبة وتدقيق دفعة 2019، وإلى طلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير بجامعة المسيلة  
إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل مؤمن بأن بذور النجاح والتغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا  
قبل أن تكون أشياء أخرى  
"إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع"

## شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا

لإتمام هذا العمل المتواضع، اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير

الممات وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتنا وثبت إيماننا وأرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا واغفر خطايانا

ونسألك العلا في جناتك الفردوس الأعلى وصل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد:

نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام، وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في

إنجاز هذه المذكرة، ثم نتقدم بالشكر الجزيل والخاص إلى الأستاذ المشرف غزي محمد العربي على دعمه ومساندته

لنا طيلة فترة إعدادها،

كما أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى جميع عمال شركة أفلو بيطنو بحمام الضلعة محفوظ على مدهم لنا يد العون

والمساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية،

نشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عنا خير الجزاء.

## المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة ، وذلك من خلال تقييم مخزون آخر المدة المندرج في الميزانية، وكذا تكلفة المنتجات المباعة، وتكلفة الإنتاج المخزن المتضمنة في جدول حسابات النتائج.

إعتمدنا في دراستنا على دراسة عينة من مخزون شركة ( ش ذ م م رسال أقلو بيطون) بحمام الضلعة قصد تحقيق أهداف الدراسة والتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة كما استخدمنا كذلك اختبار T وإعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

خلصت دراستنا هذه إلى أن لطرق تقييم المخزون الأثر على الربح المحاسبي وذلك من خلال ظاهرة دوران مخزون المؤسسة حيث أنه كلما كان دوران المخزون أكبر كانت تقلبات الأسعار أقل وبالتالي لا يوجد اختلاف في الربح المحاسبي باختلاف طرق تقييم المخزون، بينما إذا كان دوران المخزون أقل يؤدي إلى ارتفاع الأسعار هنا تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً يحقق ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

**الكلمات المفتاحية:**

تقييم المخزون، ربح محاسبي، قوائم مالية، تكلفة وسطية مرجحة، وارد أولاً صادر أولاً.

## Abstract

The study aimed to find out and to display the impact of different methods of inventory on valuation on the accounting profit within the financial statements issued by the institution through the assessment of last stock included in the budget and the cost of sold finished products and also the stored product included in the accounts of the results table.

In our study we based on a sample of the stock of private company called *RESSAI AGLO BITON* situated in Hammam Dalaa, at M'sila, in order to achieve the objectives of our study and to well understand the problematic posed here. We used also the T test and we have adopted in the analysis of the data on the statistical program of Social Sciences «SPSS ».

Our study concluded that the methods of inventory valuation has an impact on the assessment of the accounting profit through company inventory turnover. Once the rotation of is large, the fluctuations price is less and thus there is no difference in accounting profit in different ways inventory valuation and if inventory turnover is less, it will lead to higher prices evaluation inventory in a manner set out (FIFO) first achieve greater profit compared to the weighted average cost method.

**Key Words :** Inventory valuation, profit accounting, financial statements, the weighted average cost, first-in-first Out.

## قائمة المحتويات

III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة

### الفصل الأول : المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزون والربح المحاسبي

2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظر للمخزون والربح المحاسبي
15	المبحث الثاني : المفاهيم التطبيقية
22	خلاصة الفصل

### الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

24	تمهيد
25	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
31	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
49	خلاصة الفصل
51	الخاتمة
55	قائمة المصادر والمراجع
59	الفهرس
63	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	تصنيف عمال المؤسسة	01
33	الميزانية المختصرة لسنتي 2017 و 2018	02
34	المخرجات من المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة مقيمة بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الصادر أولا و وارد أولا (FIFO) للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	03
34	المخرجات من المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المتوسطة مقيمة بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الصادر أولا و وارد أولا (FIFO) للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	04
35	المخرجات من المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المرتفعة مقيمة بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الصادر أولا و وارد أولا (FIFO) للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	05
36	الأدوات الإحصائية	06
38	إختبار التوزيع الطبيعي لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة	07
38	إختبار التوزيع الطبيعي لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المتوسطة	08
38	إختبار التوزيع الطبيعي لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المرتفعة	09
40	حساب إختبار T لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة	10
40	إختبار الفرضية الأولى	11
42	حساب إختبار T لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المتوسطة	12
42	إختبار الفرضية الثانية	13
43	حساب إختبار T لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المرتفعة	14
43	إختبار الفرضية الثالثة	15
44	أوزان المقارنة	16
44	إختبار الفرضية الرئيسية	17

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	01

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
63	سند طلب المواد الأولية	01
64	فاتورة البيع	02
65	سند تسليم المنتجات التامة	03
66-69	الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنتي 2017 و 2018	04
70	نتائج برنامج (SPSS) الخاصة بالفرضية الأولى	05
71	نتائج برنامج (SPSS) الخاصة بالفرضية الثانية	06
72	نتائج برنامج (SPSS) الخاصة بالفرضية الثالثة	07
73	جدول التوزيع الإحصائي T	08

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	الإختصار/الرمز
النظام المحاسبي المالي	Systeme Comptable Financier	SCF
التكلفة الوسطية المرجحة	Cout moyen Pondéré	CMP
الوارد أولاً صادر أولاً	First Input First Output	FIFO
الوارد أخيراً صادر أولاً	Last Input First Output	LIFO
المعيار المحاسبي الدولي	International Accounting Standard	IAS
الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package For the Social Sciences	SPSS

مقدمة

لا شك أن للمخزون دور مهم في المؤسسة بصرف النظر عن طبيعته أو ملكيته، ذلك انه يعتبر من أهم العناصر التي تتضمنها مخرجات النظام المحاسبي في شكل قوائم مالية وذلك بما له من تأثير على عنصر الميزانية (الوضعية المالية) وعنصر حساب النتيجة (الذي يعبر عن أداء المؤسسة) إذ يؤثر على الربح المحاسبي من خلال تقييمه عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة أو المنتج المباع.

وحيث تتوفر هنالك عدة طرق لتقييمه ، ولعل أبرزها : طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وكذا طريقة نفاذ المخزون، أو طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، حيث أن استخدام أي منها يؤثر دون شك على الربح الذي يمكن أن تحققه المؤسسة.

إن الاهتمام بالطرق التي بها يتم تقييم المخزون، لا يعزى إلى صعوبة التطبيق العملي لأي من هذه الطرق، وإنما انتقاء لأكثر الطرق تناغماً واتساقاً مع الظروف الاقتصادية للمؤسسة، أو أكثر تحقيقاً للدقة والموضوعية والتي هي من الخصائص التي نادى بها النظام المحاسبي المالي في مبادئه ويتداخل في ذلك أيضاً الواقع الاقتصادي والتغيرات الحاصلة في أسعار المواد والمنتجات

### طرح الإشكالية:

على ضوء ما تم تقديمه تتجلى أهمية طرح الإشكالية في السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي ؟**

للإجابة على هذه الإشكالية يجب علينا طرح التساؤلات التالية:

- هل هناك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)؟.
- هل هناك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)؟.
- هل هناك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المرتفعة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)؟.

فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية :

- هنالك فرق معتبر في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاك المخزونات باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)، أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

الفرضية الجزئية:

- هنالك فرق معتبر في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاك المخزونات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)، أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

- هنالك فرق معتبر في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاك المخزونات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)، أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

- هنالك فرق معتبر في الربح المحاسبي للمؤسسة عند استهلاك المخزونات ذات التكلفة المرتفعة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)، أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

مبررات اختيار الموضوع: وتتمثل في

- الرغبة الشخصية واستكمال البحث في مجال التخصص،
- الحاجة الملحة لتحقيق وتعظيم الربح من طرف المؤسسة الاقتصادية وذلك في سبيل ضمان استمرارها،
- الإفتقار إلى إطار نظري من شأنه إثبات العلاقة بين طرق تقييم المخزون والربح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

أهداف الدراسة وأهميتها:

تهدف هذه الدراسة عموماً إلى:

- التعرف على أهمية المخزونات في المؤسسة الاقتصادية،
- التعرف على وظيفة تسيير المخزون والطرق المتبعة في تقييمه،
- إبراز أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي للشركة محل الدراسة " ش.ذ.م.م رسال أقلو بيطون"،

أهمية الدراسة:

إشتمال دراسة موضوع طرق تقييم المخزون أهمية قصوى لما لها من مكانة في المؤسسة كونه يمثل نسبة عالية من أصولها المتداولة واحد العناصر المحددة للربح المحاسبي

تستوجب قضية اختيار طرق تقييم المخزونات ودورها في انجاز وتحقيق أهداف المؤسسة الكثير من الاهتمام والدراسة نظرا لأهمية المعلومات التي تولدها لاختيار المؤسسات الطريقة المناسبة والملائمة في تقييم مخزونها

**حدود الدراسة:**

إجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية ،

**الحدود المكانية:** تم إجراء دراسة حالة على مستوى شركة "ش.ذ. م. م رسال أفلو بيطنون" بحمام الضلعة-المسيلة

**الحدود الزمانية:** من أجل إبراز أهمية المخزون قمنا بدراسة ميزانيتين مختصرتين لسنتي: 2017 و 2018

**منهج البحث والأدوات المستخدمة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة ودراسة الفرضيات ، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال استعراض المعلومات وتحليلها والتوصل إلى النتائج ، أما عن الجانب التطبيقي فاعتمدنا على منهج دراسة الحالة وذلك عن طريق استخدام المقابلة الشخصية والملاحظة، مع الاستعانة بالوثائق والمستندات الرسمية للمؤسسة واختبار "T" وتحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

**صعوبات البحث:**

✓ عدم توفر المؤسسة محل الدراسة على محاسبة تحليلية دقيقة تعكس التكلفة الحقيقية التي يتحملها كل عنصر من عناصر المخزونات،

✓ قلة الدراسات التي تمحورت حول هذا الموضوع أو تناولته بشكل مباشر،

### هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها وكذلك من أجل اختبار صحة الفرضيات تناولنا الموضوع من خلال فصلين ابتداء بمقدمة وأقبا بخاتمة، حيث تضمن الفصل الأول المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزون والريح المحاسبي ، من خلال مبحثين، اشتمل المبحث الأول على الإطار النظري للمخزون والريح المحاسبي ، وذلك من خلال تناول مدخل حول المخزون في المطلب الأول والريح المحاسبي واثار طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية في المطلب الثاني ، أما في المبحث الثاني فتم تناول المفاهيم التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة في المطلب الأول واستعراض أوجه الشبه والاختلاف في المطلب الثاني.

أما الفصل الثاني فقد تمحور حول الدراسة الميدانية ، حيث تناول دراسة حالة "ش ذ م م رسال أقلو بيطون" واشتمل هو بدوره على مبحثين، تضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية ، أما عن المبحث الثاني فقد تضمن نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

# الفصل الأول

المفاهيم النظرية والتطبيقية  
للمخزون والرياح المحاسبي

## تمهيد:

تسعى العديد من المنظمات والمؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية بشكل فعال، حيث تعد المخزونات من أهم أصول المؤسسة، لما تكتسبه من أهمية تضمن لها إبقاء نشاطها في السوق والتحسين من قدرتها التنافسية.

وعليه فإن أهمية المخزونات، تبرز من خلال الدور المعترف الذي تلعبه في الحفاظ على استمرارية المؤسسة، وتحقيق الهدف الرئيسي، ألا وهو القدرة على البقاء من خلال تعظيم الأرباح، ولعل الأهمية التي أخذها عنصر المخزونات تعزى إلى القيمة المضافة التي يحققها للمؤسسة في صورة أرباح متأتية خاصة من أنشطتها العادية، ومن خلال هذا عمد أهل الاختصاص في المجال المحاسبي إلى صياغة معايير تتناسب وطبيعة وحجم هذا العنصر، كما إهتم النظام المحاسبي المالي في الجزائر أيضا بكيفية الاعتراف بها وتقييمها ومعالجتها محاسبيا، وذلك من أجل الحفاظ عليها وإعطائها الصورة الحقيقية والصادقة التي تمثلها بكل عناية ودقة حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية من تقييم الوضعية المالية الحقيقية لها، من هذا المنطلق فقد تم تقسيم لمستخدمي القوائم المالية الوضعية الحقيقية لها، ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول:** الإطار النظري للمخزون والربح المحاسبي؛

**المبحث الثاني:** المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزون.

## المبحث الأول: الإطار النظري للمخزون والربح المحاسبي

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمخزونات وأهميتها، وطرق تقييمها، وإلى الربح المحاسبي والعلاقة بينهما في أثر طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية.

### المطلب الأول: مدخل لمفهوم المخزون

لا شك أن المخزون يعتبر أحد أهم أصول المؤسسة وهو محور نشاطها ومصدر دخلها المقرر عنه في القوائم المالية، فنشاط أغلب المؤسسات يركز حول شراء بضاعة وإعادة بيعها على حالها أو شراء مواد وتصنيعها ثم بيعها في شكل منتج تام.

#### الفرع الأول: مفهوم المخزون

##### أولاً : حسب النظام المحاسبي المالي :

جاء في النظام المحاسبي المالي (SCF) " في الجزائر، أن المخزونات هي الأصول المحازة 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 الخدمات.

وتشمل المخزونات، السلع المقتناة والمحازة لبيعها، بما في ذلك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لغرض بيعها، أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها، كما تشمل على المنتجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز كمنتجات من مؤسسة، وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج.

وفي حالة القيام بتقديم الخدمة فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج المنتجات المطابقة لها في دفاتر المحاسبة<sup>1</sup>.

##### ثانياً: حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS2):

لقد عرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) المخزونات بأنها<sup>2</sup> "مجموعة السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي للمؤسسة والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع والسلع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات ، وبهذا المفهوم أيضا يشمل المخزون عنصر

<sup>1</sup> القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، البند: 223-1.

<sup>2</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص587.

مخزون الوقود (غاز أو بنزين أو غيرها) لدى الشركات الصناعية، وعادة ما يتكون المخزون في المؤسسات التجارية من البضاعة الجاهزة واللوازم والمهمات ، أما المخزون في المؤسسات الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر هي:

- المواد الخام التي تستعمل في عملية التصنيع؛
- المنتجات قيد التصنيع (التي لم تستكمل عملية إنتاجها حتى نهاية السنة المالية)؛
- المنتجات تامة الصنع.

وعليه فإن المخزونات حسب هذا المعيار هي:

- ✓ مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي؛
- ✓ مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز تباع بعد الانتهاء من إنتاجها؛
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واللوازم التي تشتري لتستهلك في العمليات الإنتاجية أو تستهلك في تقديم الخدمات

#### الفرع الثاني: أهمية المخزون

على الرغم من تفاوت الأهمية النسبية لأسباب الاحتفاظ بالمخزون من مؤسسة لأخرى ومن صنف لآخر فإنه يمكن إجمالها في ثلاث مجموعات رئيسية:

#### أولاً: التأمين والحماية ضد المخاطر:

- ظهرت الحاجة إلى الاحتفاظ بالمخزون، نتيجة رغبة المؤسسة في الاحتياط للظروف غير المتوقعة، أو التي لم تؤخذ في الحسبان عند إعداد خططها الإنتاجية والتسويقية، ومن أهم الأسباب التي تدخل ضمن هذا العنصر مايلي:
- ✓ احتمال زيادة حجم الطلب الفعلي من بعض الأصناف على حجم الطلب المتوقع عليها ؛
  - ✓ تغير الإحتياجات من المواد من فترة إلى أخرى نتيجة بعض المشاكل الفنية في التصنيع؛
  - ✓ احتمال تلقي المؤسسة لطلبات طارئة أو أوامر مستعجلة من عملائها ،ورغبتها في تجنب ما قد يترتب على عدم الوفاء بتلك الطلبات في مواعيدها من آثار غير مرغوب فيها.

**ثانيا: الاستقرار والإستمرار:**

تظهر هذه المجموعة من الأسباب في المؤسسات الصناعية، نظرا لرغبتها في استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة استغلالا أمثالا<sup>1</sup>؛

✓ المرونة في التخطيط، وجدولة العمليات الإنتاجية، وذلك من خلال توفير المواد اللازمة لمقابلة التوسعات المرتقبة بالقدر المناسب؛

✓ الموازنة بين معدلات الإنتاج و بين المراحل الإنتاجية المختلفة؛

✓ تحسين مستوى خدمة العملاء وكسب ثقتهم عن طريق السرعة في مواجهة التغيرات في طلباتهم.

**ثالثا: تحقيق وفورات اقتصادية:**

تتمثل هذه المجموعة من الأسباب في رغبة المؤسسة في تحقيق بعض المنافع الاقتصادية سواء في شكل أرباح

أو في تخفيض للتكاليف والأضرار المرتبطة بالمخزون، ومن بين أهم هذه الأسباب نجد مايلي:

- الإستفادة من خصم الكمية، مثلما ما يقوم بعض الموردين بتخفيض أسعار البيع في حالة قيام المشتري بشراء كميات كبيرة؛

- الإستفادة من تقلبات الأسعار الناتجة عن المضاربة في الأسعار؛

- الاستفادة من الوفورات الناتجة من تحسين مستوى الجودة، وفي هذه الحالة تكسب الأصناف المخزنة قيمة أكبر؛

**الفرع الثالث: جرد وتقييم المخزون**

يتم جرد وتقييم المخزون كما يلي :

**أولا: جرد المخزون**

يمكن تعريف الجرد بأنه متابعة كميات المخزون والتأكد من وجوده من حيث الكمية والنوعية ومطابقة ذلك مع

السجلات المخزنية.

**1- 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:

<sup>1</sup> علي كساب، تسيير المخزون مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2013، ص57.

### 1-1- طريقة الجرد المستمر :

تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية، كما تسمح هذه الطريقة فيما يتعلق بالمنتجات التامة الصنع، بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزونات المبيعة والعائدات المتعلقة بها.

ويستخدم الجرد الدائم للمخزون، فإننا نسجل وباستمرار عملية الحصول على ملكية المخزون، الدخول إلى المخازن، عملية تحويل الملكية على أساس سعر البيع وخروج المخزون لغرض البيع على أساس تكلفة الشراء<sup>1</sup>.

### 1-2- طريقة الجرد المتناوب:

تعتمد هذه الطريقة على القيام بإجراء جرد فعلي (طبيعي) للمخزون السلعي الموجود بتاريخ معين، عن طريق عد أو وزن وقياس الوحدات الموجودة في ذلك التاريخ باستخدام إحدى طرق التقييم السابقة، وبإتباع هذا النظام فإنه عند عملية الشراء أو البيع نقوم بتسجيل الحصول على ملكية المخزون أو تحويله فقط على أساس الفاتورة (المبلغ المدفوع)<sup>2</sup>

### 2-الجرد المادي:

مهما كان نظام الجرد الذي تعتمده المؤسسة، فإنه يجب عليها أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة، فمهما كانت إجراءات تسجيل ومتابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائما.

عند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع الدفاتر المحاسبية (الجرد المحاسبي) وتستخلص الفوارق، وتصحح الدفاتر المحاسبية لتتطابق مع الكميات الموجودة فعليا، وتستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم والتقارير المحاسبية السنوية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، منشورات الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص276.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، المرجع نفسه، ص274.

<sup>3</sup> محمد بغريش، محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2010، ص58-60.

## ثانيا: تقييم المخزون

تقيم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها إلى المخازن ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

### 1- تقييم المخزونات عند الإدخال:<sup>1</sup>

تقييم تكلفة المخزون عند الإدخال وفق العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة المخزون} = \text{تكلفة الحصول عليه} + \text{تكلفة تحويله} + \text{تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجدہ}$$

### 2- مكونات تكلفة المخزون:

#### 2-1- تكلفة الحصول على المخزونات :

وتشتمل على: سعر الشراء، حقوق الجمارك، رسوم غير قابلة للإسترجاع، نقل، شحن وتفريغ، تكاليف أخرى مباشرة واجبة التحميل مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.

#### 2-2- تكلفة تحويل المخزونات:

✓ تكاليف مباشرة مرتبطة بالوحدات الإنتاجية(اليد العاملة...إلخ)

✓ تكاليف إنتاج غير مباشرة ثابتة ومتغيرة؛

✓ مصاريف تم حسابها حسب النشاط العادي للإنتاج.

### 3- طرق تقييم المخزون :

#### 3-1- طرق تقييم مبنية على أساس التكلفة التاريخية:

يقصد بالتكلفة التاريخية، تكلفة حيازة المخزون والتي سجل بها عند دخوله المخازن، وتوجد ثلاث طرق أساسية

لتقييم المخزون مبنية على أساسها ومتعارف عليها في الفكر المحاسبي وتتمثل في:

#### 3-2- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) :

حسب هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة، وتلك

التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة، وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد

كل ذلك على ظروف التخزين التي تمتع بها المؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، منشورات الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص167.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص219.

### 3-3- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:

إن التكلفة الوسطية للوحدة وفق هذه الطريقة تحسب بعد الإدخال من خلال تقسيم قيمة المخزون المتبقي مضافاً إليها مبلغ الإدخال، على كمية المخزون المتبقي مضافاً إليها كمية الإدخال.<sup>1</sup>

$$\frac{\text{قيمة الرصيد الموجود} + \text{قيمة الإدخال الوارد}}{\text{كمية الرصيد الموجود} + \text{كمية الإدخال الوارد}} = \text{التكلفة الوسطية بعد كل إدخال}$$

ويستمر تطبيق هذا السعر (سعر التكلفة الوسطية) مادام ليس هناك إدخالات جديدة، ففي هذه الطريقة فإن الإدخالات وحدها هي التي تغير التكلفة الوسطية، أما الاخراجات فلا أثر لها في ذلك.

### 3-4- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (عند نهاية المدة):<sup>2</sup>

إن تكلفة الوحدة وفق هذه الطريقة تحسب عند نهاية الدورة، وهذا من خلال قسمة قيمة مخزون أول المدة مضافاً إليها قيمة مجموع إدخالات المدة، على كمية مخزون أول المدة مضافاً إليها كمية مجموع مدخلات المدة

$$\frac{\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{مجموع تكلفة الإدخالات}}{\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية الإدخالات}} = \text{التكلفة الوسطية في نهاية المدة}$$

### 3-4-1- مزايا هذه الطريقة:

أهم مزايا التكلفة الوسطية المرجحة مايلي:

- تخفيض أثر التغيرات في الأسعار؛
- شمولية الحساب لكل المخزونات.

### 3-4-2- عيوب هذه الطريقة:

أما العيوب فنذكر منها مايلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص93.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، المرجع نفسه، ص 94.

<sup>3</sup> مصطفى زهير، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص408.

- الحسابات لا تكون في أول الفترة، الشيء الذي يؤثر في توفير المعلومات؛
- سوء تقدير قيمة المخزون في حالة الاقتصاد التضخمي.

### 3-5 طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):

تقتضي هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولا يستهلك أو يباع أولا، وبالتالي فإن المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا.<sup>1</sup>

#### 3-5-1- مزايا هذه الطريقة

من مزايا هذه الطريقة نورد مايلي :

- تتناسب المؤسسات المتخصصة في صناعة وتجارة المواد الغذائية والأدوية والسلع سريعة التلف؛
- تكلفة المخزون السلعي تكون بأحدث الأسعار وهذا يعني اقترابها من الأسعار الجارية وقت التقويم؛
- تكون مناسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي تتسم بثبات الأسعار وفي ظل ظروف الانكماش الاقتصادي، حيث يتم إظهار الأرباح الحقيقية للمؤسسة

#### 3-5-2- عيوب هذه الطريقة:

من عيوب طريقة الوارد أولا صادر أولا مايلي:

- تؤدي هذه الطريقة إلى تضخيم الأرباح في حالة ارتفاع الأسعار، وبالتالي زيادة الضرائب ؛
- عدم مقابلة التكاليف الجارية مع الإيرادات الجارية في جدول النتائج.

### 3-6 طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO):<sup>2</sup>

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي أن الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا للوصول إلى الأول دخولا ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثا، والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي حصلت عليها المؤسسة أولا.

<sup>1</sup> حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، الجزائر، 2012، ص108.

<sup>2</sup> <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=285968> /, consulté le 18/04/2019.

### 3-6-1 مزايا هذه الطريقة:

من مزايا هذه الطريقة نورد مايلي:<sup>1</sup>

- القضاء على الأرباح الصورية الناتجة عن تضخيم قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة بسبب إرتفاع الأسعار؛
- تقييم المواد المصروفة لأقسام الإنتاج بثمن كلفتها الحقيقية ؛
- تكلفة المنتج تكون أقرب للواقع.

### 3-6-2- عيوب هذه الطريقة:

من عيوب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا مايلي:<sup>2</sup>

- لا تستخدم إلا على نطاق محدود على صعيد التطبيق العملي حيث تستخدم فقط في المؤسسات التي لا يتعرض فيها المخزون السلعي للتلف؛
- صعوبة العمل المحاسبي؛
- التذبذب في تكاليف المنتجات تارة بالصعود وتارة بالنزول،

**ملاحظة :** نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS2)، وكذلك النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن تحدد تكلفة المخزونات باستعمال طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، في حين أن طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا (LIFO) فإنه تم إلغاؤها تماما.<sup>3</sup>

### 4- طرق تقييم بديلة للتكلفة التاريخية

#### 4-1- طريقة التكلفة المعيارية :

التكلفة المعيارية هي عبارة عن تكلفة مقدرة على أساس الأسعار الأخيرة وتطورها، حيث أن هذه الطريقة تسمح بتقييم ومتابعة حركة المخرجات باسم تكلفة قريبة من التكلفة الفعلية وتحدد بالعلاقة التالية:<sup>4</sup>

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{التكلفة الوسطية للفترة السابقة} + \text{نسبة معينة من التغير المتوقع للفترة الحالية (زيادة أو نقصان)}$$

<sup>1</sup> أبو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 1988، ص71.

<sup>2</sup> أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 1999، ص90.

<sup>3</sup> جمال عمورة، مداخلة بعنوان: المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها "دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، يومي 16-17 جانفي 2010، ص9.

<sup>4</sup> عبد الستار محمد علي، خليل إبراهيم الكنعاني، إدارة سلاسل التوريد، دار المسيرة ،عمان، 2009، ص314.

وفي آخر الفترة عندما يتم معرفة التكلفة الفعلية، أي وصول الفواتير المتعلقة بهذه الفترة يتم حساب فرق التقييم الذي يسجل في حساب فروق التسجيل المحاسبي.

#### 4-2- طريقة مخزون التجزئة:

تستخدم طريقة مخزون التجزئة بصفة أساسية في المؤسسات التجارية بالضبط في محلات البيع بالتجزئة أين تكثر أعداد البضائع وتتنوع.

وتقوم هذه الطريقة على أساس تقييم المشتريات عند استلامها وفق لأسعار التجزئة، وإذا ما تم التعرف على العلاقة بين أسعار البيع والتكلفة يمكن تقدير قيمة المخزون بالتكلفة، ولتطبيق هذا الأسلوب يجب التعرف على العناصر التالية:

- ✓ إجمالي مخزون أول المدة مقيمة بالتكلفة وبأسعار البيع؛
- ✓ إجمالي المشتريات مقيمة بالتكلفة وبأسعار البيع؛
- ✓ تحديد البضاعة المتاحة للبيع مقيمة بالتكلفة وبأسعار البيع؛
- ✓ مبيعات الفترة.

عندما نقوم بطرح المبيعات من البضاعة المتاحة للبيع مقيمة بسعر البيع لنحصل على مخزون آخر المدة مقيماً بسعر البيع، وبعد ذلك نحدد نسبة التكلفة بقسمة البضاعة المتاحة مقيمة بالتكلفة على البضاعة المتاحة مقيمة بسعر البيع، وتستخدم هذه النسبة في تقدير تكلفة مخزون آخر مدة من خلال ضرب هذه النسبة في قيمة مخزون آخر المدة محددًا وفق أسعار البيع.<sup>1</sup>

#### 5- تقييم المخزون عند الجرد :

تدرس المؤسسة مدى تدهور قيم المخزونات وذلك بمقارنة القيمة الصافية القابلة للتحقق للمخزون المعني مع تكلفة إدخاله، ويكون هناك تدهور، إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحقق أصغر من تكلفة إدخاله إلى المخازن عند الحصول عليه.

يقيم المخزون عند الجرد بالمبلغ الأصغر من بين المبلغين: مبلغ القيمة الصافية القابلة للتحقق وتكلفة المخزون عند الحصول عليه، وتحسب القيمة الصافية القابلة للتحقق للمخزون كما يلي.<sup>2</sup>

القيمة الصافية القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر في النشاط العادي - التكلفة المقدرة لإنتاج المخزون - التكاليف المقدرة الضرورية لتحقيق عملية البيع

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة "القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي" دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 371 - 372.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المرجع نفسه، ص 169.

### المطلب الثاني: الربح المحاسبي

كان مقياس الربح وسيلة لقياس مدى لصاح المؤسسة في تحقيق الأهداف، ولا يزال مؤشر مهم في عصر التكنولوجيا والمعلومات، حيث يستخدم كدليل نجاح المؤسسة في الوصول إلى تلك الأهداف ويساعدها في اتخاذ قراراتها المستقبلية.

### الفرع الأول: مفهوم الربح المحاسبي

يمكن استنتاج تعريفين للربح المحاسبي: الأول متعلق بالوضع المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية، والثاني متعلق بجدول النتائج.

#### 1- من حيث حسابات الميزانية:

تنص المادة 140 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة، الفقرة الثانية منه على أن: " يتشكل الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول لدى اختتام وافتتاح الدورة، التي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لذا الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء أو خلال الدورة" ويحدد من خلال العلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{قيم الأصول في بداية الدورة} - \text{قيم الأصول في نهاية الدورة}$$

#### 2- من حيث حسابات النتائج:

يرتبط الربح المحاسبي بشكل عام بالإيرادات والأعباء وبالتالي، فإن عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة هي أكثر القوائم أهمية، بحيث تدمج بموجبها حسابات المجموعة السابعة وعناصر المجموعة السادسة، وتعرض الإيرادات والأعباء بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المؤسسة، وعلى هذا الأساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفق المعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{مجموع الإيرادات (د/7xx)} - \text{مجموع الأعباء (د/6xx)}$$

<sup>1</sup> مبارك بوعلاق وآخرون، مداخلة بعنوان: الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2015، ص 617.

<sup>2</sup> لطفي شعباني، جبابة المؤسسة، منشورات الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 170.

## الفرع الثاني : مكونات الربح المحاسبي

يتكون الربح المحاسبي من:

### 1-الإيرادات:

1-1- **تعريف الإيراد :** "هو إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية للمؤسسة نتيجة الزيادة الإجمالية في

أصولها أو النقص الإجمالي في خصومها أو في كليهما، خلال الفترة المحاسبية والناجمة من الأنشطة العادية للمؤسسة المنتجة للربح، والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية، وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات".<sup>1</sup>

### 2- الأعباء :

1-2- **تعريف العبء :** لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصاريف على أنها " التدفقات الخارجة من المؤسسة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا، والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج أو بيع أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناتجة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة للمؤسسة".<sup>2</sup>

## الفرع الثالث: آثار طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية

إن لطرق تقييم المخزون أثر بالغ الأهمية على القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج، والتي يمكن إدراجها فيما يلي :

### أولا : آثار طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)

إن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة ، وكما هو واضح من اسمها تقوم بتقييم المواد أو المنتجات المخزنة على أساس التكلفة الوسطية لكل الوحدات المتماثلة والمتاحة خلال الفترة، وتلقى طريقة التكلفة الوسطية قبول عام، وهذا لكونها سهلة التطبيق وتتسم بالموضوعية ولا تخضع لعمليات التلاعب في صافي النتيجة، حيث يرى المنادون بهذه الطريقة أنه من المستحيل عادة قياس تدفق مادي محدد للمخزون، ومن ثم فإنه من الأفضل تحديد تكلفة المخزون على أساس السعر المتوسط خاصة عند تجانس مكونات المخزون من حيث الطبيعة.

إن طريقة التكلفة الوسطية وبما أنها مبنية على أساس التكلفة التاريخية، تعطي انطباعات معقولة في المدى القصير حول الميزانية وجدول حسابات النتائج، فهي توفر قياسا معقولاً للمركز المالي خصوصا إذا كان المخزون تم تكوينه حديثا، أما في ظل الارتفاع في مستويات الأسعار وتناقص القوة الشرائية حيث ترتفع الأسعار السوقية

<sup>1</sup>Benaibouche Mohand Cid, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier(S.C.F) 3<sup>ème</sup> édition, OPU, 2013, p172.

<sup>2</sup> Ibid, p162.

للمخزون مقارنة بتكافته التاريخية المقيمة على أساس التكلفة الوسطية، فإن الميزانية وجدول النتائج يعطيان أرقام لا دلالة لها، وتحليل أداء المؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح.

(جدول النتائج) والمركز المالي (الميزانية) يعطي نتائج مضللة.<sup>1</sup>

ثانياً : آثار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)

تقوم طريقة تقييم المخزون الوارد أولاً صادر أولاً على افتراض أن المخزون المشتري أو المنتج أولاً هو الذي يستهلك أو يباع أولاً، ويتم هذا من خلال التمييز بين وحدات المخزون، في ظل هذه الطريقة يكون المخزون المدرج في الميزانية مقيماً بأسعار الشراء الحديثة، وهذا راجع إلى خاصية هذه الطريقة في تصريف المخزون الوارد أولاً ثم الذي يليه و وهكذا، وما يبقى في نهاية الدورة هو الذي اشترى وأنتج آخر، الأمر الذي يعتبر ظهور المخزون في الميزانية بقيمة أكثر واقعية، وخاصة عندما يزداد معدل دوران المخزون<sup>2</sup>

ومنه نستنتج أن تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً له أثر إيجابي على الميزانية يجعلها أكثر واقعية، وقيمة مخزون آخر المدة تتقارب مع قيمته الحالية.

وبما أن تطبيق هذه الطريقة يعطي صورة إيجابية و واقعية عن الميزانية، فذلك الأمر بالنسبة لجدول النتائج فيما يخص عدم إمكانية التلاعب بصافي النتيجة، حيث لا يكون للمؤسسة حرية انتقاء تكلفة مخزون معين لتحميلها. إلا أنه ما يؤخذ على هذه الطريقة هو تأثيرها على جدول النتائج عندما يتعلق الأمر بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، حيث أنها تؤدي إلى مقابلة أقدم التكاليف مع الإيرادات الجارية وهذا ما يؤدي إلى إختلال عنصر الربح الإجمالي (هامش الربح) والنتيجة الصافية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد بغريش ، مرجع سبق ذكره ،ص 81

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، المرجع نفسه، ص 297 – 298.

<sup>3</sup> محمد بغريش ، مرجع سبق ذكره ،ص 58-60.

## المبحث الثاني: المفاهيم التطبيقية

يعتبر استطلاع الأبحاث والدراسات السابقة من المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ولقد تم الاستطلاع على العديد من الدراسات فيما يخص موضوع بحثنا حيث سنعرض أهم و أحدث ما توفر لدينا، لذا سنتناول في هذا المبحث دراسات لذا علاقة مع موضوع الدراسة الحالية وفق مطلبين: الأول يتمثل في عرض الدراسات السابقة أما الثاني يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات .

## المطلب الأول: الدراسات السابقة

سنحاول في عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك حسب التسلسل التاريخي لها من الأحدث إلى الأقدم، حيث تم تقسيمها حسب الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

## الفرع الأول: الدراسات العربية

**1- دراسة : الحمود تركي، منذر المؤمني ، الموسومة ب: "دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون السلعي"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد السابع، قطر، 1996.**

استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدى الإفصاح عن السياسات والطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية وكذلك التعرف على العوامل التي تدعو الشركات الأردنية لاستخدام طريقة معينة في تقييم مخزونها السلعي.

حيث و لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم دراسة عدد من التقارير السنوية لهذه الشركات، كما تم إرسال استبيان للاستفسار عن عوامل استخدام طرق معينة في تقييم مخزونها.

من أهم النتائج المتوصل إليها من طرف الباحثين أن نسبة الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المستعملة لتقييم المخزون السلعي غير كافية، حيث بلغت مستوى ضعيف في مخزون المواد الخام، وأن الشركات الأردنية لا تطبق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، بل تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة المتوسط المرجح لأنها تعطي صورة أقرب إلى الحقيقة عن قيمة المخزون وتتماشى مع شركات من نفس البضاعة، وكذا الحرص على الاستمرار على نفس الطريقة التي تم تبنيها عند بداية حياة المؤسسة.

2- دراسة: "جبر إبراهيم الداغور" ، الموسومة ب: "العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية"، مجلة جامعة الأزهر، العدد الأول، غزة، 2008.

إستهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية والعوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق و أهميتها.

ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، ومن الجانب التطبيقي تم تصميم استبيان اشتمل على مجموعة من الأسئلة وزعت على عينة من المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية.

وكان من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي أن المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية تتبع طرق مختلفة لتقييم مخزونها السلعي وأكثرها إستخداما طريقة التكاليف المباشرة وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وذلك لعوامل مختلفة من أهمها تطبيق الطريقة من السياسات المتبعة منذ التأسيس، والطريقة توفر الوقت والجهد عند التطبيق وتتلاءم مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة.

3- دراسة: "محمد بغريش" ، الموسومة ب: "محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2010.

إستهدفت هذه الدراسة توضيح الأهمية المحاسبية للمخزون وبيان أثر مختلف طرق محاسبة المخزون وطرق تقييمه على القوائم المالية وخاصة منها الميزانية وجدول النتائج معتمدة على النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2).

إعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي، حيث تم وصف واستعراض مختلف الممارسات المحاسبية المستخدمة في معالجة المخزون مع تحليل ومحاولة بيان أثر ذلك على القوائم المالية للمؤسسة، أما الجانب التطبيقي اعتمد على دراسة حالة في شركة منشآت السكة الحديدية.

حيث من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، أن القوائم المالية وعلى رأسها الميزانية وجدول النتائج من أهم مخرجات النظام المحاسبي حيث أن استبعاد أو إدراج أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة سوف يكون هناك خطأ في القوائم المالية، وكذلك لأساليب تقييم المخزون أثر على القوائم المالية للمؤسسة .

4- دراسة " عبد الله قنيع "، الموسومة ب: "التقييم المحاسبي للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2014.

استهدفت هذه الدراسة توضيح طرق التقييم والمعالجة المحاسبية وكذلك تقويم حركة المخزونات في مختلف العمليات وفق النظام المحاسبي المالي، ومساهمة هذا النظام في توفير قوائم مالية تمتاز بالشفافية والصدق وكسب ثقة مستخدميها من أجل الحكم على الوضعية المالية للمؤسسة.

من أجل معالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل العلاقة بين المخزونات وكيفية تقييمها محاسبيا في ظل النظام المحاسبي المالي ذلك في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي اعتمد على منهج دراسة الحالة في مؤسسة مطاحن الأغواط.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن استخدام قواعد النظام المحاسبي المالي في طريقة التقييم والمعالجة والتسجيل المحاسبي يزيد من دقة القوائم الدالية، ويساهم في ثقة مستخدمي تلك القوائم، وهناك توافق كبير بين ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) فيما يخص طرق وأساليب التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات.

وأن مخزون أول المدة يتم إدراجه سواء بالوحدات أو بالتكلفة ضمن الوحدات المتاحة للبيع عند احتساب متوسط التكلفة المرجح للوحدة، أما إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد المستمر فإن هناك طريقة أخرى لحساب متوسط التكلفة تسمى متوسط التكلفة المتحرك حيث يتغير متوسط التكلفة ويستلزم حسابه كلما وردت كميات جديدة أو تم شراء مشتريات من السلع بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الشراء. حيث أوصت الدراسة إلى عدم استخدام طريقة الوارد أولا الصادر خلال ارتفاع الأسعار لأن هذه الطريقة ستؤدي إلى وجود أرباح أكبر من الحقيقة ومن ثم زيادة عبء ضريبة الدخل، حيث وفي ظل هذه الطريقة تصبح الأرباح مبالغ فيها لأنه يتم حساب إجمالي الربح عن طريق طرح التكلفة القديمة للمخزون من إيرادات المبيعات بدلا من طرح التكلفة الجارية.

## الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية

## 1-الدراسة الأولى :

**Dopouch Nicholas, Pincus Mortan, Evidence on the choice of Inventory Accounting Methods: LIFO Versus FIFO, Journal of Accounting Research, spring, 1988.**

حيث إستهدفت هذه الدراسة تبيان الأسباب الضريبية وغير الضريبية التي تدفع المؤسسة إلى التحول من طريقة إلى أخرى عند التعامل بالمخزون. لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وذلك لتناسبه مع طبيعة البحث، وعلى منهج دراسة الحالة لمجموعة من المؤسسات للوصول إلى أهداف الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن بعض المؤسسات تفضل استخدام الوارد أولاً صادر أولاً خوفاً على بعض قيمة أسهمها التي يمكنها أن تتخفف نتيجة انخفاض الأرباح في حالة التحول إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وهناك المؤسسات التي تسعى إلى إظهار قيمة أكبر لأصول المؤسسة وأرباحها من أجل إظهار التزامها بشروط تعاقدية معينة مع الدائنين، وإن الشركات التي تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً وهي المؤسسات الكبيرة أما الشركات الصغيرة فتفضل استخدام الوارد أولاً صادر أولاً لأن ذلك يساعدها على رفع قيمة أصولها وبالتالي يمكنها الحصول على قروض طويلة الأجل، وأن الاعتبارات الضريبية مهمة جداً في بعض المؤسسات التي ترغب في تخفيض دخلها من أجل دفع الضريبة أقل وهذه تقوم باستخدام الوارد أخيراً صادر أولاً .

كانت أهم نتائج الدراسة تكمن في أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً هي الطريقة الأكثر ملائمة للشركات التي تكون فيها نسبة دوران المخزون عالية.

## 2-الدراسة الثانية :

**Johnson Bruce, Dhaliwal Dan, LIFO Abandonment, Journal of Research, 1988.**

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على الظروف المحيطة بالمؤسسة و التي تتفادى استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم مخزونها. حيث ولمعالجة هذا الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة لعينة من المؤسسات، ومن أهم النتائج التي توصل إليها هي أن المؤسسات التي تعاني من انخفاض في الأرباح وتراجع في أسعار أسهمها هي التي عملت على التخلي عن هذه الطريقة على الرغم من الزيادة الواضحة في العبء الضريبي، وأن المؤسسات التي ابتعدت عن هذه الطريقة كانت تعاني من خسائر كبيرة بالمقارنة مع المؤسسات التي استمرت في تطبيق هذه الطريقة، وأن عدد كبير من المؤسسات قد تخلت عن هذه الطريقة في محاولة لرفع رأس المال العامل حتى تتماشى و شروط المتعاقدين.

## 3- الدراسة الثالثة:

Winters c, Managing supplier lead Time, Journal of purchasing and Materials Management, v 15,1995.

استهدفت هذه الدراسة إلى دراسة الطرق المحاسبية، وإهتمت بطريقة المتوسط المرجح من حيث تطبيقها وملائمتها للمؤسسات وكيف أن القرار الإداري سيؤثر في إدارة الوقت، ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة لعينة من المؤسسات لتوضيح الطرق المحاسبية المطبقة لتقييم مخزوناتها. حيث أن من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تستعمل فيما إذا كانت المؤسسة تستعمل نظام الجرد الدوري، وأن هذه الطريقة تقوم على أساس حساب متوسط التكلفة للوحدة في نهاية الفترة ويتخذ أساساً لتقييم المخزون في نهاية الفترة .

## المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

سنحاول إجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، وذلك من خلال الوقوف على أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بينهما.

## الفرع الأول: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات العربية والدراسة الحالية

## 1- دراسة الحمود تركي، منذر المؤمني سنة 1996 :

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى معرفة طرق التقييم الأكثر تطبيقاً ومدى وملائمتها للمؤسسات كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي و يكمن وجه الاختلاف في أن الدراسة ركزت على مدى إفصاح المؤسسات عن السياسات والطرق المتبعة في تقييم المخزون وتوضيح الطرق المطبقة وغير المطبقة في المؤسسات الأردنية بينما دراستنا ركزت على إبراز مدى مساهمة هذه الطرق في تقليل تكلفة المخزون وبالتالي تحقيق ربح تهدف إليه المؤسسات، ويكمن الاختلاف أيضاً في مجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع استبيان على مجموعة من المؤسسات ودراسة عدد من تقاريرها، أما دراستنا هذه فقد اعتمدت على دراسة عينة من مخزونات المؤسسة تم تقييمها بطريقتين من أجل معالجة المشكل المطروح.

**2-دراسة جبر إبراهيم الداغور سنة 2008 :**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون في المؤسسات كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي، في حين يكمن الاختلاف في تركيز الدراسة على العوامل المؤثرة في اختيار المؤسسة لطريقة معينة أما دراستنا ركزت على ابراز مدى الربح الذي تحققه هذه الطرق ويكمن الاختلاف أيضا في الدراسة الميدانية حيث اعتمدت الدراسة على استبيان تم توزيعه على عينة من المؤسسات ،أما دراستنا اعتمدت على دراسة عينة من مخزون مؤسسة تم تقييمه بطريقتين من أجل معالجة المشكل المطروح.

**3- دراسة أحمد بغريش سنة 2010 :**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون، وذلك من خلال إبراز ودراسة أهمية المخزون وأثره على القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، في حين برز الاختلاف في أن الدراسة اعتمدت على توضيح أثر الخطأ في تقدير مخزون آخر مدة واختلاف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية بينما دراستنا ركزت على طرق تقييم المخزون فقط مبرزة في ذلك أثر اختلافها على هامش الربح.

**4- دراسة عبد الله قنيع سنة 2014:**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف ، وذلك من خلال دراسة المخزونات وتقييمها وتوضيح أهميتها بالنسبة للمؤسسة كما اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة إلا أن الاختلاف يظهر في تركيز الدراسة على المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي وإبراز مساهمة هذا النظام في إعطاء مصداقية للقوائم المالية أما دراستنا ركزت على طرق تقييم المخزون وإبراز مساهمة هذه الطرق في تحقيق الربح.

**الفرع الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية****1- دراسة (C WIETERS 1995):**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف والمضمون في دراسة الطرق المحاسبية، حيث اهتمت بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا، وتوضيح الطريقة الأكثر ملائمة للمؤسسة في ظل نظام الجرد المتبع كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي إلا أن الاختلاف يكمن في المجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت الدراسة على عينة من المؤسسات في حين تمثلت عينة ومجتمع دراستنا في عينة من مخزونات المؤسسة.

**2- دراسة (DOPOUCH, PINCUS) (1988):**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى إبراز العوامل التي تدفع المؤسسة في اختيار طريقة معينة في تقييم المخزون كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي إلا أن الاختلاف يكمن في تركيز الدراسة على الأسباب الضريبية في اختيار طريقة التقييم بينما دراستنا ركزت على الربح من خلال اختيار الطريقة التي تعطي ربح أكبر كما اختلفت الدراسة أيضا في مجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت على عينة من المؤسسات بينما دراستنا اعتمدت على عينة من مخزونات المؤسسة.

**3- دراسة (JOHNSON, DHALIWAL) (1988):**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى دراسة الظروف المحيطة بالمؤسسات ومساهمتها في اختيار أو الابتعاد عن طريقة معينة حيث ركزت على الظروف التي تبعد المؤسسات عن تطبيق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا كما نص النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2) على إلغاء تطبيق هذه الطريقة كما اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي ويكمن الاختلاف في المجتمع وعينة الدراسة حيث اعتمدت الدراسة على عينة من المؤسسات بينما اعتمدت دراستنا على عينة من مخزون المؤسسة .

**خلاصة الفصل:**

للمخزون آثار بالغة الأهمية على القوائم المالية للمؤسسة، كونه يندرج بقيمته المتبقية (مخزون نهاية الدورة) في جانب الأصول بالنسبة للميزانية، كما يظهر أثره من خلال الإستهلاكات من البضائع ومن المواد واللوازم، والإنتاج الجاري والمنتجات التامة، في جدول حساب النتيجة، ومع تعدد الممارسات المحاسبية على المخزون اختلف أثر ذلك على القوائم المالية حيث ثبت أن لمختلف طرق تقييم هذا الأخير أثر على الميزانية وجدول النتائج كونها الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها في تقييم وتحديد تكلفة المخزون التي تهدف كل مؤسسة للتقليل منها وذلك في سبيل تحقيق هامش ربح أكبر.

# الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزونات وطرق تقييمها، ومدى مساهمتها في تحقيق الربح المحاسبي، سنحاول في هذا الفصل اختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع العملي من خلال إسقاط ذلك على المؤسسة محل دراستنا وهي : ( ش. ذ. م. م رسال أقلو بيطون) بحمام الضلعة والمتخصصة في إنتاج المنتجات المصنعة من الخرسانة ، وذلك من خلال توضيح أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي ، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

**المبحث الأول :** الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

**المبحث الثاني :** نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

## المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة

سنترك في هذا في هذا المبحث إلى كيفية التي تمت بها عملية إنجاز هذه الدراسة، أي توضيح المنهجية المتبعة، اختيار مجتمع الدراسة والعينة وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها وذلك بغية الوصول إلى النتائج لتعميمها وكذا إبراز أهم الأدوات المستخدمة في تحليل المعطيات واختبار الفرضيات.

### المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة

#### الفرع الأول: المنهج المتبع ومصادر المعلومات

##### 1- المنهج المتبع

من أجل الوصول إلى الموضوع والإجابة عن مختلف الأسئلة التي سبق طرحها سيتم الاعتماد على منهجين الأول المنهج الوصفي لطرق تقييم المخزون وأثرها على الربح المحاسبي لتوضيح سياسة التوصيل الفعلي في الموضوع، أما الثاني منهج دراسة الحالة حيث يتم الاعتماد في الدراسة التطبيقية على دراسة حالة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة ( ش. ذ. م. م رسال بيطون) لإنتاج المنتجات المصنعة من الخرسانة بحمام الضلعة، من أجل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي واختبار فرضيات البحث وتوضيح أثر إختلاف طرق تقييم المخزون للمؤسسة لزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع.

##### 2- مصادر المعلومات

اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين من المعلومات :

#### 2-1- مصادر ثانوية : تم معالجة الجانب النظري للموضوع من خلال البيانات الثانوية وذلك بالاعتماد على عدة

مراجع متاحة باللغة العربية والأجنبية والمتمثلة في الكتب، الرسائل الجامعية، المداخلات، المقالات، المجلات،

النصوص التشريعية والتنظيمية، ومواقع الإنترنت بغية إثراء الموضوع و إضفاء مصداقية أكبر لنتائجه ؛

#### 2-2- مصادر أولية : من أجل معالجة الجانب التطبيقي تم الاعتماد على الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف

المؤسسة .

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً : مجتمع الدراسة

1- **التعريف بالمؤسسة :** تعتبر الشركة ذات المسؤولية المحدودة رسال أقلو بيطون شركة فنية تم استحداثها خلال سنة 2016، كانت تنشط في مجال التجارة بالجملة لمواد البناء عند تأسيسها، لتتحول إلى النشاط الإنتاجي حيث تخصصت في تصنيع للمواد المصنعة من الخرسانة ، وتتواجد على المخرج الشمالي مدينة حمام الضلعة على الطريق الوطني رقم 60 حيث تعتمد في منتجاتها على تشكيلة متنوعة من المنتجات ذات الجودة العالية

1-1- **الهدف الإجتماعي :** البحث والتطوير، الرفع من الإنتاجية، تغطية احتياجات السوق المتزايدة، التوزيع والمساهمة في كبح ارتفاع معدلات البطالة.

1-2- **التسمية الاجتماعية:** ش ذ م رسال أقلو بيطون (SARL RESSAL AGLO BITON)

الرأسمال الإجتماعي للمؤسسة: 40.000.000,00 دج

2- **نشاطات المؤسسة:**

- إنتاج المنتجات المصنعة من الخرسانة ؛

- مقاوله البناء والأشغال العمومية؛

- النقل العمومي للبضائع وللحساب الخاص؛

3- **عدد العمال:** 23 عاملا .

حيث يتوزعون حسب الشرائح والمهن المبينة في الجدول أدناه :

جدول رقم (01)

العدد	الصنف
02	مهندسون
04	تقنيون سامون
07	إداريون
10	أعوان تنفيذ
23	المجموع

المصدر: مصلحة المستخدمين

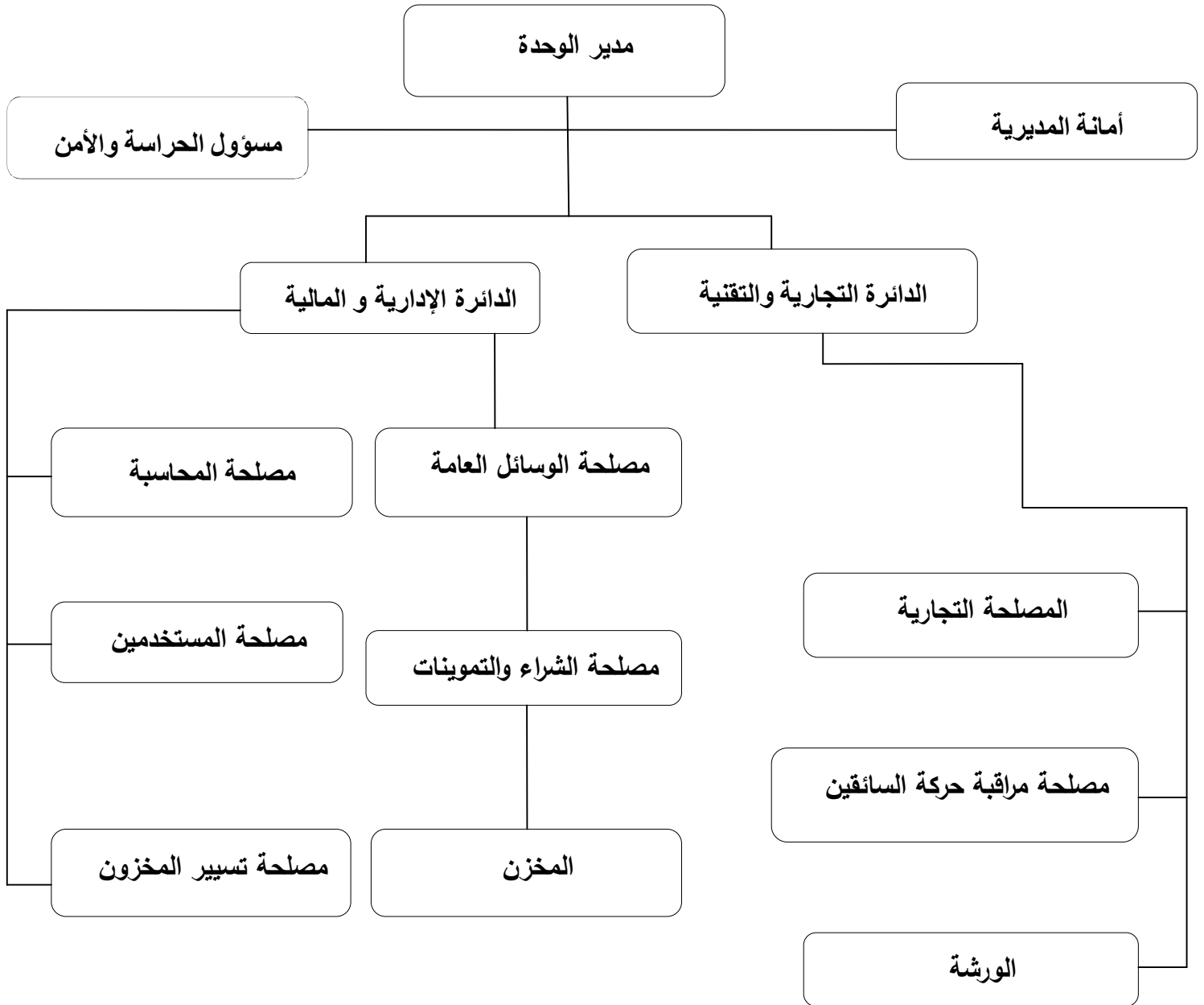
**4- أهداف المؤسسة :**

تلبية الاحتياجات الوطنية من المواد الداخلة في إنجاز المشاريع الكبرى والحيوية ؛  
تقليص الفجوة بين عنصرى الإنتاج والطلب ؛  
تدنية سعر المنتجات والخدمات بضمان المردودية ؛  
خلق فضاء تطبيقي مهني من خلل الإشراف على تأطير طلاب المدارس والجامعات والمتمهين ،  
المساهمة في النمو الاقتصادي والاجتماعي من خلال توفير مناصب عمل وامتصاص البطالة.

**5- الهيكل التنظيمي للمؤسسة :**

من أجل السير الحسن لكافة أنشطة المؤسسة تم وضع هيكل تنظيمي قصد تسهيل عملية توزيع المهام وتحديد المسؤوليات بين مختلف مصالح المؤسسة ،حيث يمكن توضيح هذا الهيكل التنظيمي من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (1):  
(الهيكل التنظيمي للمؤسسة)



المصدر: مصلحة المستخدمين

## 6- سير المصالح محل الدراسة

### 6-1- مصلحة الشراء والتموينات :

تقوم هذه المصلحة بمتابعة الطلب على المشتريات الذي يصدره مسؤول المخزن سواء من مستهلكات أو من مواد أولية، انطلاقاً من مؤشرات مخزون العمل ومخزون الأمان حيث يتصرف المسؤول فيها بدراسة سوق هذه المواد والسعي على توفيرها بأقل العروض وفي أقرب الآجال الممكنة

6-2- المصلحة التجارية : وتضم بدورها قسمين أساسيين وهما:

#### 6-2-1- قسم المبيعات البيع:

تتكون من بائع وقابض، وهي تقوم باستقبال لطبيات الزبائن (ملحق رقم 1) وبتدوين كل ما يتعلق بها عن طريق إذن تسليم المنتجات ومتابعة انشغالات الزبائن

#### 6-2-2- قسم الفوترة :

تشرف على تحرير الفواتير (الملحق رقم 2) وسندات التسليم (الملحق رقم 3) ومراقبة الصفقات وإبلاغ الزبون قبل انتهاء مبلغ الصفقة بمدة معينة، وحيث تعتبر واسطة بين مصلحة تسيير المخزون ومصلحة المحاسبة المالية، ومن مهامها :

- حساب رقم الأعمال الشهري؛
- تصنيف الزبائن ومتابعة عمليات البيع ومقارنتها بتسديداتهم ؛
- متابعة عملية استرجاع المنصات الحاملة.

#### 6-3- مصلحة تسيير المخزون:

يوجد بهذا القسم أمين مخزن، وهو المسؤول عليه بعد مسؤول المصلحة، مع مساعد له ومسؤول الاستلام، حيث تكمن وظيفته في السهر على ضمان توفر المخزون، من المواد الأولية خاصة، وكذا مخزون الأمان الضروري تقاديا لأي إنقطاع محتمل.

#### ثانيا : عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في مصلحة تسيير المخزن من خلال دراسة مخزون المؤسسة من مواد أولية مستهلكة، ومنتجات تامة الصنع وذلك بتطبيق طرق تقييم المخزون (CMP.FIFO) وتوضيح مدى الريح الذي تحققه المؤسسة جراء تطبيق كل طريقة منهما.

### الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي :

#### 1- المتغير المستقل:

يتمثل في طرق تقييم المخزون، كونها الركيزة الأساس التي يعتمد عليها في تقييم المخزون لإظهاره في القوائم المالية

#### 2- المتغير التابع:

يتمثل في الربح المحاسبي، قصد الكشف عن تأثير المتغير المستقل على هذا الأخير من خلال تقييم المخزون بطرق مختلفة للوصول إلى الطريقة التي تحقق ربح أكبر.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل معالجة موضوع الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على الأدوات التالية :

#### 1- المقابلة الشخصية :

تفيد المقابلة في التأكد من الحقائق الخاصة، وذلك عن طريق الأسئلة والتحاور حيث وأثناء الدراسة قمنا بإجراء مقابلة مع المكلف بتسيير المخزن بغرض الحصول على معلومات حول كيفية سير هذه المصلحة في المؤسسة من إجراءات التخزين والجرد والتقييم، كما أتاحت لنا هذه الأداة فرص أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها.

#### 2- الملاحظة :

إعتمدنا في هذا البحث على عنصر الملاحظة بغية التأكد من مدى صحة فرضيات البحث، وتشخيص وضعية المؤسسة محل الدراسة، وكذا الحصول على المعلومات التي لا نستطيع الحصول عليها من المقابلة.

#### 3- استغلال الوثائق:

إعتمدت الدراسة على الوثائق الخاصة بإجراءات تسيير وتقييم المخزون وكذا الخاصة منها بإعداد الميزانية، ومن خلال دراسة وتحليل هذه الوثائق تم التوصل إلى نتائج مهمة ومفيدة، كما أن الاعتماد على مجموعة من الوثائق يساهم في الوصول إلى نتائج عديدة ومتنوعة وكذا استنتاجات مهمة حول الموضوع محل الدراسة.

## 4- الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا بدراسة تطبيقية استخدمنا فيها أدوات وبرامج إحصائية متمثلة في مايلى :  
حساب طريقة تكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) لعينة من مخزون المؤسسة مصنفة حسب طبيعتها وأسعارها مواد أولية مستهلكة، منتجات تامة الصنع...إلخ  
أما الاختبار المستخدم لقياس دلالة الفروق بين المتوسطات فقد تمثل أساساً في اختبار " T " .

## المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

يشتمل هذا المبحث من مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة وتفسيرها أما المطلب الثاني فسنحاول من خلاله تحليل ومناقشة نتائج الدراسة من أجل استخلاص النتائج وتوضيح الاستنتاجات المتوصل إليها.

## المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

## الفرع الأول: تسيير المخزون في المؤسسة

من أجل ضمان التسيير الحسن للمخزون وضعت المؤسسة مجموعة من الإجراءات والوثائق التي تساعد في ذلك، لكن التطرق لموضوع تسيير المخزون من خلال محاوره الرئيسية والتي نرى أنها تتمثل في مايلى :

## 1- إجراءات التخزين في المؤسسة

إن إجراءات التخزين قد تختلف من مؤسسة لأخرى حسب قدرتها وإمكانياتها الخاصة حيث يقوم المكلف بالشراء باستلام الشحنات من المواد الواردة إلى المصنع ، والتأكد من مطابقتها ، ثم يقوم مسؤول الاستلام بالعمليات التالية :

- فتح الغطاء. ثم وزن الشاحنة وهي محملة ومقارنتها مع وزنها وهي فارغة ومقارنتها بالكمية المشار إليها في فاتورة الشراء (ملحق رقم 02) قبل الإمضاء عليه وإرجاعه إلى المورد ثم بع ذلك تفريغها في المكان المخصص لها؛

## 2- وضعية المخزونات وتركيبها

إن المؤسسة تصنف مخزونها حسب التداول أو الحركة أي معدل دورانها كالتالي :

- المساحة الأولى مخصصة للمنتجات ذات الطلب الواسع ؛
  - المساحة الثانية مخصصة للأصناف قليلة الطلب؛
  - المساحة الثالثة وتضم الأصناف البطيئة الحركة.
- مع العلم أن مخزونها مركب من مخزون العمل والمخزون الاحتياطي، حيث أن مخزون العمل يضم كل أنواع المواد الواسعة التداول والمتوسطة التداول.

ولأن المؤسسة محل دراستنا تفتقر إلى فصيلة خاصة بالرقابة على المخزون وبالتالي فهي لا تتحكم في نظام ثابت أو مستقر في مراقبة مخزونها إلا أنها تراقبه شهريا وفق جدول استهلاك بالقيم والكميات وذلك عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{الإدخالات} - \text{المخرجات (المبيعات)}$$

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

### 1- أسلوب الجرد المتبع:

لأنه أكثر فعالية بالنسبة إليها، إن المؤسسة محل دراستنا تعتمد في عملية الجرد على أسلوب الجرد المستمر ويتم ذلك من خلال فحص وضبط المواد التي هي في حوزة مسؤولي المصلحة، حيث يتم جمع كافة المعلومات المتعلقة بهذه المواد والتأكد من مطابقتها للموجود.

### 2- الجرد المادي (السنوي):

يتم الجرد في نهاية كل دورة بصورة عادية حيث يقوم به مجموعة من عمال المؤسسة، يتم جرد كل عناصر المخزون والتأكد من أن المخزون الفعلي هو المسجل في المحاسبة ولا يختلف عنه، ذلك بتسجيل الكمية الحقيقية للمخزون، في حالة وجود فوارق تعالج للبحث عن أسبابها.

### 3- تقييم المخزونات

يتم تقييم المخزون في المؤسسة كما يلي :

### 4- تقييم المخرجات:

تقيم المؤسسة مخزونها بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) بعد كل إدخال، وذلك لأنها أكثر فعالية للمخزون حيث تقوم بحساب متوسط تكلفة كل موجود بالمخزن بعد شراء جديد وتستعمل لتسيير المواد الصادرة، وتحسب وفق العلاقة الموالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{المدخلات (بالقيمة)} / \text{مخزون أول مدة} + \text{الإدخالات (بالكمية)}$$

حيث تعتمد المؤسسة هذه الطريقة لأنها أكثر قبولا عندما تكون أسعار المواد متقلبة بشكل ملحوظ.

الفرع الثاني : أهمية المخزون في المؤسسة

للمخزون السلعي الأهمية البالغة في المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالمواد الأولية المستهلكة أو بالمنتجات التامة، إذ يعتبر سبب نشاطها ويتجلى ذلك من خلال عنصر المخزون لدورتي: 2017 و 2018

الجدول رقم(02):

مقطع من الميزانية المحاسبية لدورتي: 2018/2017

الأصول				الدورة
المبلغ الصافي	مخصصات الإهلاكات والمؤونات	المبلغ الإجمالي	البيان	
1 290 746	0	1 290 746	المخزونات والمخزون الجاري	2017
1 290 746	0	1 290 746	المجموع	
4 344 046	0	4 344 046	المخزونات والمخزون الجاري	2018
4 344 046	0	4 344 046	المجموع	

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.

الفرع الثالث: الاختبار الإحصائي

أولا : مجتمع وعينة الدراسة

تعتمد المؤسسة في تقييم مخرجاتها على أساس التكلفة التاريخية باعتماد طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال وهذا باستخدام برنامج خاص بمحاسبة المواد تحت تصرف محاسب المخزون والذي يقوم بتسجيل كل العمليات الواردة على المخزون سواء كانت إدخال، إخراج، تحويل، إرجاع...إلى غير ذلك من العمليات، ويتولى برنامج محاسبة المخزون إعطاء كل المعلومات المرتبطة بالمخزون أليا حسب الطلب وذلك عن طريق إدخال مرجع كل سلعة سواء مادة أولية أم منتجات تامة.

ومن أجل معرفة أثر إختلاف طرق تقييم المخزون، قمنا بتطبيق طرق تقييم أخرى حيث تمكنا من تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، ونقوم من خلالها بإجراء مقارنة بين المخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، من أجل معرفة مدى الربح الذي تحققه كل طريقة، حيث تم اختيار عينة عشوائية من مخزونات المؤسسة ذات التكلفة المنخفضة (بين 1 و 300 دج) وأخرى متوسطة (بين 301 إلى 1000) دج وأخرى ذات تكلفة مرتفعة (تفوق 1000 دج).

### الجدول رقم (03):

المخرجات من المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة مقيمة بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

المرجع	التعيين	CMP التكلفة الوسطية المرجحة ( بالدينار)	FIFO الوارد أولاً صادر أولاً ( بالدينار)
P20	طوب قياس 200x200x400 ملم (Parpaing 200x200x400 mm)	1 953 259,27	1 954 101,26
HRD	طوب التسقيف (Hourdis)	1 582 102,39	1 582 700,35
P1	حافة طريق (Bordure P1 80x1000x200 mm)	1 652 525,61	1 653 600,28
COF	ملون أكسيد الحديد (Colorant Oxyde de Fer)	252 522,25	252 530,24
ADJ	مادة مساعدة (Adjuvant)	758 252,11	738 300,11
FEC	شريط بلاستيكي للتغليف (Film étirable en cellophane)	515 252,25	525 300,27

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

### الجدول رقم (04):

المخرجات من المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المتوسطة مقيمة بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

المرجع	التعيين	CMP التكلفة الوسطية المرجحة ( بالدينار)	FIFO الوارد أولاً صادر أولاً ( بالدينار)
G38	حصى قطر 8/3 (Gravier 3/8)	2 253 600,21	2 234 000,21
G815	حصى قطر 15/8 (Gravier 8/15)	2 658 225,21	2 656 121,21
CS3	مزراب (CS3 Caniveau CS3 130x160x250x1000 mm)	3 658 225,21	3 659 000,03
SC04	حصى مفتتة صنف 4/0 (Sable Concassé 0/4)	3 536 538,27	3 516 928,25
SC46	حصى مفتتة صنف 6/4 (Sable Concassé 4/6)	2 325 336,25	2 325 916,25
TVC	رواسب المقالع (TVC)	2 142 522,34	2 132 530,34

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

## الجدول رقم (05):

المخرجات من المواد المستهلكة والمنتجات التامة ذات التكلفة المرتفعة مقيمة بطريقتي

التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة والوارد أولا صادر أولا (FIFO)

للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

FIFO الوارد أولا صادر أولا ( بالدينار)	CMP التكلفة الوسطية المرجحة ( بالدينار)	التعيين	المرجع
5532505,50	5532700,23	(Ciment CEM I 42.5 R 2.2T) إسمنت تركيز 42.5	CMP
4755328,59	4755925,36	(Ciment CEM I 42.5 R sac) إسمنت أكياس تركيز 42.5	CMS
4125225,32	4125758,35	(Ciment CEM II BL 32,5 sac) اسمنت تركيز 32.5 اكياس	CMS3
4283670,21	4284600,35	(Ciment colle blanc standard sac) إسمنت لاصق للاستعمال العام كيس	CCBS
3658225,21	3659000,03	(Ciment colle blanc sac) إسمنت لاصق أبيض	CCB
3582102,39	3582700,35	(Sable fin ) رمل ناعم	SF

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا : الأدوات الإحصائية المستخدمة

تم استخدام الوسائل الإحصائية المناسبة للبحث والإستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)

الجدول رقم (06):

(الأدوات الإحصائية)

قانون الحساب	الأداة
$\bar{x} = (\sum_{i=1}^N x_i) / N$	المتوسط الحسابي
$V(x) = \sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2 / N$	التباين
$\sigma(x) = \sqrt{V(x)}$	الإنحراف المعياري
$t = \frac{\bar{X}_1 - \bar{X}_2}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2} - 2r \left( \frac{S_1}{\sqrt{n_1}} \right) \left( \frac{S_2}{\sqrt{n_2}} \right)}}$	إختبار T
$R_p = \frac{n \sum xy - (\sum x) \sum y}{\sqrt{(n \sum x^2 - (\sum x)^2) (n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$	معامل الارتباط بيرسون

المصدر : من إعداد الطالب

يمثل الجدول رقم (06) أعلاه مجموعة القوانين المعتمد عليها في حساب إختبار T ، كما يمكن حساب هذه الأخيرة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS).

ثالثا: فرضيات البحث التجريبية

1- الفرضية الرئيسية:

هنالك فروق جوهرية في الربح المحاسبي للمؤسسة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) في التقييم.

2- الفرضيات الجزئية:

- هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)،
- هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)،
- هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المرتفعة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).

## رابعاً: فرضيات البحث الإحصائية

عند اختبار الفرضيات يجب أن تصاغ الفرضيات التجريبية صياغة إحصائية.

## 1-الفرضية الرئيسية

لا توجد هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي للمؤسسة باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) في التقييم.

## 2-الفرضيات الجزئية

- لا توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

- لا توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

- لا توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المرتفعة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

## خامساً: إختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية قمنا باستخدام اختبار **T** لعينتين غير مستقلتين ( Paired Smples T-Test) لقياس مدى دلالة الفروق بين متوسطي العينتين.

يشترط في اختبار "T" لعينتين غير مستقلتين أن تتوفر على الشروط التالية :

- 1- إعتدالية العينة : وهي أف تكون العينة مأخوذة من مجتمع يتوزع توزيعاً طبيعياً.
- 2- العشوائية: يفترض أن يكون اختيار العينة عشوائياً.
- 3- العينتين غير مستقلتين : أي نفس العينة خضعت لقياسين مختلفين.
- 4- أن تكون البيانات كمية.

1. التوزيع الطبيعي للعينة

الجدول رقم (07):

اختبار التوزيع الطبيعي لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
CMPFV	,247	6	,200*	,902	6	,385
FIFOV	,246	6	,200*	,904	6	,399

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول نستطيع القول بأن العينتين تحققان الإعتدالية حسب اختبار شبيرو - ويليك لأن مستوى المعنوية 0.385 و 0.399 أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05

الجدول رقم (08):

اختبار التوزيع الطبيعي لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
CMPCM	,238	6	,200*	,835	6	,118
FIFOVM	,243	6	,200*	,828	6	,104

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول نستطيع القول بأن العينتين تحققان الإعتدالية حسب اختبار شبيرو - ويليك لأن مستوى المعنوية 0.118 و 0.104 أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05

الجدول رقم (09):

اختبار التوزيع الطبيعي لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المرتفعة

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
CMPCE	,222	6	,200*	,873	6	,240
FIFOCE	,218	6	,200*	,877	6	,255

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول نستطيع القول بأن العينتين تحققان الإعتدالية حسب اختبار شبيرو - ويليك لأن مستوى المعنوية 0.240 و 0.255 أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05

اختبار الفرضية الأولى :

الفرضية  $H_0$  :

- لا توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

الفرضية  $H_1$  :

- توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

الفروض الإحصائية بشكل آخر:

$$H_0: \bar{X}_1 = \bar{X}_2$$

$$H_1: \bar{X}_1 \neq \bar{X}_2$$

$\bar{X}_1$  : المتوسط الحسابي للمواد الأولية مقيمة بطريقة CMP.

$\bar{X}_2$  : المتوسط الحسابي للمواد الأولية مقيمة بطريقة FIFO.

لاختبار الفرضية الثانية نقوم بحساب اختبار T وذلك من خلال:

لإختبار الفرضية الأولى نقوم بحساب إختبار T وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بطريقتي (CMP-FIFO) ومعامل الارتباط بين الطريقتين كذلك بالنسبة لمخزون المواد الأولية ذات التكلفة

المنخفضة وكذا مخزون المنتجات ذات التكلفة المنخفضة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم ( 10 )

حساب إختبار " T " لمخرجات المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة

معامل الارتباط	الإتحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.999	699 482,93	1117755,41	<b>CMP(CF)</b>
	698 646,69	1118985,64	<b>FIFO(CF)</b>

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على برنامج (SPSS)

يمكن حساب القيمة الجدولية عند مستوى معنوية **0.05** بدرجات حرية  $df = n-1$  أي 5 من خلال جدول توزيع **T** (ملحق رقم 08) حيث أن :

إذا كانت قيمة **T** المحسوبة  $T >$  الجدولة نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

إذا كانت قيمة **T** المحسوبة  $T <$  الجدولة نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم (11) :

إختبار الفرضية الأولى

درجة الحرية	مستوى الدلالة	المقارنة		العنصر
		T الجدولة	T المحسوبة	
5	0.05	2,015	0,304	المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (11) أعلاه، فإنه يمكننا أن نلاحظ أن  $T$  المحسوبة أقل من  $T$  المجدولة تحت مستوى دلالة 0.05، عند درجة حرية 5 وبما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية البديلة إذا كانت  $T$  المحسوبة أقل من  $T$  المجدولة، فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على: لا توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية  $H_0$ :

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

الفرضية  $H_1$ :

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)، الفروض الإحصائية بشكل آخر:

$$H_0: \bar{X}_1 = \bar{X}_2$$

$$H_1: \bar{X}_1 \neq \bar{X}_2$$

$\bar{X}_1$ : المتوسط الحسابي للمواد الأولية مقيمة بطريقة CMP.

$\bar{X}_2$ : المتوسط الحسابي للمواد الأولية مقيمة بطريقة FIFO.

لاختبار الفرضية الثانية نقوم بحساب اختبار  $T$  وذلك من خلال:

حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بطريقتي (FIFO.CMP) ومعامل الارتباط بين طريقتي

(FIFO.CMP) للمواد الأولية كما هو موضح في الجدول الموالي :

## الجدول رقم (12):

حساب اختبار " T " لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة

العنصر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط
CMP(CM)	2754082,71	670901,60	0.999
FIFO(CM)	2762407,91	670342,52	

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول السابق (جدول توزيع T) يمكن حساب القيمة الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 بدرجات حرية  $df=n-1$  أي 5 كما هو موضح في الجدول التالي :

## الجدول رقم (13): اختبار الفرضية الثانية

السلع	المقارنة		درجة الحرية	مستوى الدلالة
	T المحسوبة	T المجدولة		
المخزونات ذات التكلفة المتوسطة	2.131	2.015	5	0.05

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول (13) نلاحظ أن " T " المحسوبة أكبر من " T " المجدولة تحت مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 5، وبما أن القاعدة تنص على قبول الفرضية البديلة إذا كانت " T " المحسوبة أكبر من " T " المجدولة، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

الجدول رقم (14): حساب اختبار T لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المرتفعة

العنصر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط
<b>CMP(CE)</b>	4323447,44	732136,07	0.999
<b>FIFO(CE)</b>	4322842,87	732301,55	

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول السابق (جدول توزيع T) يمكن حساب القيمة الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 بدرجات حرية  $df=n-1$  أي 5 كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم ( 15 ): اختبار الفرضية الثالثة

درجة الحرية	مستوى الدلالة	المقارنة		السلع
		T الجدولة	T المحسوبة	
5	0.05	2.015	5.965	المخزونات ذات التكلفة المرتفعة

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول (15) نلاحظ أن " T " المحسوبة أكبر من " T " الجدولة تحت مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 5، وبما أن قاعدة القرار تنص على قبول الفرضية البديلة إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولة، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد هنالك فروق معتبرة في الربح المحاسبي للمؤسسة عند إستهلاكها لمخزون المواد والمنتجات ذات التكلفة المرتفعة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)،

الجدول رقم (16): أوزان المقارنة

التساوي	أقل	أكبر	الأوزان العنصر
2	1	3	مخزونات ذات التكلفة المنخفضة
2	1	3	مخزونات ذات التكلفة المتوسطة
2	1	3	مخزونات ذات التكلفة المرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب

يمثل الجدول (16) أوزان مقترحة بهدف المقارنة بين الطريقتين قصد إختبار الفرضية الرئيسية حيث أنه : إذا كانت لا توجد فروق (ساوي) بين الطريقتين نعطي الوزن 2 لكلا الطريقتين : ، (FIFO=2) (CMP=2) إذا كانت توجد فروق بين الطريقتين نعطي الوزن 3 للطريقة ذات التكلفة الأكبر، ونعطي الوزن 1 للطريقة ذات التكلفة الأقل وذلك من خلال المتوسط الحسابي.

الجدول رقم (17): إختبار الفرضية الرئيسية

طريقة (FIFO)	طريقة (CMP)	العنصر
2	2	مخزونات ذات تكلفة منخفضة
3	2	مخزونات ذات تكلفة متوسطة
5	7	مخزونات ذات تكلفة مرتفعة

المصدر : من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول (17) نلاحظ أن تكلفة المخزون المقيمة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) أكبر من تكلفة المخزون المقيمة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

حيث أن لتكلفة المخزون أثر على هامش الربح وذلك من خلال العلاقة المئوية:

$$\text{هامش الربح} = \text{المبيعات} - \text{تكلفة المبيعات}$$

ومنه نستنتج أن هنالك علاقة عكسية بين تكلفة المبيعات وهامش الربح حيث أنه كلما كانت تكلفة المبيعات أقل كلما كاف هامش الربح أكبر، وبالتالي فإن الطريقة الأفضل التي تحقق هامش ربح أكبر هي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO. حيث أن :

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{هامش الربح} - \text{التكاليف الأخرى ( الخدمات، الأجور، الضرائب، الاهتلاكات)}$$

وبالتالي نستنتج اختبار للفرضية الرئيسية بأنه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي للمؤسسة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم مخرجاتها سواء كانت من المواد الأولية المستهلكة أو من المنتجات التامة.

## المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا المطلب مناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال تحليل تسيير المخزون في المؤسسة وأهميته بالنسبة للربح المحاسبي والاختبار الإحصائي وطرح أهم النتائج و الاستنتاجات المتوصل إليها.

## الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

إن لعنصر المخزون مكانة بالغة الأهمية في المؤسسة حيث أن التحكم الجيد في تسييره يلعب دورا هاما وأساسيا ضمن الوظائف المختلفة للمؤسسة، فهي لا تتوقف عند تسليم واستلام المخزونات وإنما تتعدى عدة عمليات متمثلة في إجراءات التخزين التي لها الأهمية البالغة في الحفاظ على السلع، وكذا الرقابة على المخزون وتصنيفه للوصول إلى نوع معين من المنتجات.

جرد وتقييم المخزون وذلك لضمان السير الحسن لمخزونها الذي يعتبر ضروريا لمزاولة نشاطها التجاري ؛ للمخزون الأهمية بالغة في المؤسسة باعتباره جزءا من ممتلكاتها حيث أن المؤسسة تحتفظ بمخزون زيادة عن المطلوب مما يجعل تكاليف الاحتفاظ به مرتفعة،

يعد الجرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة في المؤسسة فهما يهدف من جهة إلى التحكم وضمان السير الحسن للمواد المخزنة والحفاظ عليها، ومن جهة أخرى توفر المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار تكلفة المنتجات المباعة والمخزنة وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة . وبما أن النظام المحاسبي المالي أعطى للمؤسسات حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها بين أسلوب الجرد المستمر أو المتناوب وألزمها بتقييم مخزونها وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا وتم إلغاء طريقة الوارد ولا صادر أخيرا ، فإن شركة " ش . ذ . م . م رسال أفلو بيطنون " تتبع أسلوب الجرد المستمر الذي يمكنها من التحكم في مراقبة مخزونها باستمرار ومعرفة المخزون الباقي والأرباح المحققة في أي وقت ، كما تعتمد في تقييم مخزونها على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال سواء فيما تعلق بمخزون المواد الأولية أو مخزون المنتجات التامة لما تتميز به من مرونة في التطبيق وملائمتها لطبيعة وحجم مخزونها وتساهم في تخفيض آثار التغيرات في الأسعار

ومن خلال تحليل ودراسة الفرضية الأولى تبين أنه لا توجد فروق جوهرية في تكلفة المخزون في تطبيق

المؤسسة للطريقة المعتمدة ، أي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (CMP) والطريقة البديلة

المتمثلة في طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) بالنسبة للمواد الأولية والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة والتي تتميز بسرعة الحركة نظرا لكثرة الطلب عليها من طرف الورشة والزبائن.

يكمن السبب الرئيسي في اختلاف تكلفة المخزون بالنسبة للصنف الواحد في تطبيق طرق تقييم مختلفة وهو التغير في الأسعار وذلك أن عناصر المخزون حتى وإن كانت من نوع أو صنف واحد إلا أن تواتر دخولها إلى المخزن يتم بأسعار متباينة وبأعباء ومصاريف مختلفة نظراً لعدة اعتبارات منها :

- ✓ تذبذب أسعار النوع أو الصنف الواحد في السوق؛
- ✓ تعدد الموردين وبالتالي تعدد اقتراحاتهم للأسعار؛
- ✓ اختلاف أعباء الشحن والتفريغ وغيرها حسب الموقع ؛
- ✓ يؤدي التضخم إلى تدني القدرة الشرائية وبالتالي تدني نسبة النقد.

تبين لنا في دراستنا هذه أن سرعة دوران المخزون من المواد والمنتجات ذات التكلفة المنخفضة تقضي على هذا التغير والتذبذب في الأسعار، بحيث كلما كان دوران المخزون أكبر كلما كانت نسبة التغير في الأسعار أقل، وبالتالي لا توجد فروق جوهرية في تكلفة المنتجات المباعة المقيمة بالطريقتين (CMP) و (FIFO) وكذا هامش الربح المحقق وهذا راجع إلى سرعة دوران هذا الصنف من المخزون.

بعد دراسة وتحليل الفرضيتين الثانية و الثالثة تبين لنا أنه توجد فروق في تكلفة مخزون المؤسسة عند تطبيق الطرق المعتمدة في تقييم مخزونها هي التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (CMP) والطريقة البديلة المتمثلة في الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) بالنسبة للمواد الأولية والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة وذات التكلفة المرتفعة والتي تتميز بحركة بطيئة، حيث أن تكلفة المخزون المقيمة بطريقة (CMP) أكبر من تكلفة المخزون المقيمة بطريقة (FIFO) وهذا راجع إلى أن دوران هذا الصنف من المخزون ضعيف ويتطلب تصريفه وقتاً طويلاً مما ينتج عنه إرتفاع في الأسعار.

ومنه فإن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تأخذ بعين الاعتبار كل الأسعار في تقييم المخزون مما يؤدي إلى تضخيم تكلفة المنتجات وبالتالي تحقق هامش ربح أقل، بينما طريقة الوارد أولاً صادر أولاً تقييم المخزون بأقل الأسعار مما يؤدي في حالة ارتفاع الأسعار إلى انخفاض ملحوظ في تكلفة المنتجات المباعة وبالتالي ارتفاع هامش الربح وذلك انطلاقاً من العلاقة العكسية بين هامش الربح وتكلفة المنتجات المباعة.

### الفرع الثاني : نتائج التحليل:

- ✓ للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة كونها تحتفظ بمخزون يشهد ارتفاعا مما يحملها تكاليف تخزين، لكن طبيعة نشاط المؤسسة يقضي على هذه التكاليف؛
- ✓ تتم عملية تسيير المخزون في المؤسسة وفق طرق وإجراءات روتينية تعتمد على الخبرة الميدانية وتفتقر نوعا ما إلى الأساليب والطرق العلمية الحديثة في التسيير (برامج متطورة... إلخ) ؛
- ✓ تتم عملية جرد المخزون في المؤسسة وفق للشروط والقوانين المعمول بها؛
- ✓ تتبع المؤسسة في تقييم مخزونها على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وما ساعدنا على ذلك نوع وحجم مخزونها الممثلة في المواد المستهلكة وكذا مخزون المنتجات التامة ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2) ؛
- ✓ لا يوجد اختلاف جوهري في الربح المحقق في تطبيق المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا على مخزون المواد ذات التكلفة المنخفضة نتيجة سرعة دورانها الذي يقضي على أثر تقلبات الأسعار؛ بينما يوجد هذا الاختلاف عند تطبيق هاتين الطريقتين بالنسبة لإستهلاكات المواد الأولية والمنتجات ذات التكلفة المتوسطة والمرتفعة، خاصة التي تتميز ببطء في دورانها؛
- ✓ في ظل ارتفاع الأسعار تعتبر طريقة الوارد أولا صادر أولا الطريقة الأنسب في تقييم السلع ذات الأسعار الكبيرة لأنها تحقق هامش ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

### الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها

- ✓ التسيير الأمثل للمخزون يتحقق باستخدام المؤسسة للطرق والأساليب الحديثة في التسيير ؛
- ✓ تطبيق المؤسسة لقواعد النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (IAS2) في تقييم مخزونها يزيد من دقة القوائم المالية وتساهم في الحصول على ثقة مستخدمي تلك القوائم ؛
- ✓ اختلاف طرق تقييم المخزونات ذات التكلفة المنخفضة لا يؤثر على هامش ربح المؤسسة ؛
- ✓ تتأثر المخزونات ذات التكلفة المتوسطة والمرتفعة باختلاف طرق تقييم المخزون حيث أن طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) تحقق هامش ربح أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي حيث تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى شركة "ش. ذ. م. م رسال أفلو بيطن" بحمام الضلعة، وذلك بأخذ عشوائية من مخزون المؤسسة تم تقييمه وفق طريقتين مختلفتين متمثلتين في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) فتوصلنا إلى أن لدوران المخزون أثر على تكلفة المخزون عند إخلاف طرق التقييم حيث انه كلما كان دوران المخزون اكبر كلما كان التغير في الأسعار أقل وبالتالي لا يوجد اختلاف في الربح المحاسبي عند تطبيق المؤسسة الطريقتين في التقييم فيما يخص المخزون المواد الأولية المستهلكة ذات الأسعار المنخفضة و التي تدخل في عملية التصنيع والإنتاج وكذا بالنسبة للمنتجات التامة الصنع المقيمة بتكاليف منخفضة ، وذلك نظرا لسرعة دورانها، بينما إذا كان دوران المخزون بطيء يكون التغير في الأسعار كبير دائما نحو الارتفاع وبالتالي يوجد اختلاف في الربح المحاسبي.

لكن عند تطبيق المؤسسة الطريقتين في التقييم فيما يخص مخزون المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المتوسطة وذات التكلفة المرتفعة نظرا لدورانها البطيء، في هذه الحالة تحقق طريقة (FIFO) ربحا محاسبيا أكبر مقارنة بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP).

الختامة

إن موضوع المخزونات من المواضيع التي نالت اهتمام الباحثين والمحاسبين حيث تمثل الاستثمارات فيه نسبة كبيرة من مجموع الأصول، نظرا لما يتسم به من تأثير مزدوج عند إعداد القوائم المالية وهي القضية الأساس في محاسبة المخزونات وعليه يستوجب على المؤسسة اختيار طرق تقييم مخزونات تتناسب وطبيعتها ، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية وتحقيق هدفها الرئيس التي وجدت من أجله و المتمثل في الربح، ومن خلال الدراسة التي أجريناها حاولنا حل الإشكالية المتمثلة في مدى تأثير طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي، وعليه يمكن تلخيص اختبار فرضيات البحث، نتائج الدراسة، الاقتراحات ثم أفاق البحث بالشكل التالي :

### 1- إختبار فرضيات الدراسة

بعد تناولنا هذه الدراسة مكنتنا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في مقدمة البحث لذا سنلخصها في ما يلي:

#### 1-1- حسب الفرضية الأولى:

هنالك فروق جوهرية في الربح المحاسبي للمؤسسة بالنسبة لإستهلاكاتها من الأولوية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة باستخدام طريقتي التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO). حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال الاختبار الإحصائي في الدراسة الميدانية وتوصلنا إلى نفي الفرضية الأولى حيث استنتجنا أنها لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي للمؤسسة باستخدام الطريقتين للتقييم؛

#### 1-2- حسب الفرضية الثانية:

هنالك فروق جوهرية في الربح المحاسبي للمؤسسة بالنسبة لإستهلاكاتها من الأولوية والمنتجات التامة ذات التكلفة المتوسطة باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)، حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أدوات الاختبار الإحصائي المتبعة في الدراسة الميدانية وتوصلنا إلى ذلك حيث استنتجنا أنها توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي باستخدام الطريقتين للتقييم لهذا النوع من المخرجات؛

#### 1-3- حسب الفرضية الثالثة:

هنالك فروق جوهرية في الربح المحاسبي للمؤسسة بالنسبة لمستهلكات المؤسسة من الأولوية والمنتجات التامة ذات التكلفة المرتفعة باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)، حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال الاختبار الإحصائي في الدراسة الميدانية وتوصلنا إلى تأكيدها حيث استنتجنا أنها توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي باستخدام الطريقتين للتقييم لهذا النوع من المخرجات .

#### 1-4- حساب الفرضية الرئيسية :

توجد فروق جوهرية في الربح المحاسبي للمؤسسة باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) ، حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال الاختبار الإحصائي في الدراسة الميدانية واعتماداً على اختبار الفرضيات الجزئية توصلنا إلى صحة الفرضية الرئيسية حيث استنتجنا أنها توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الربح المحاسبي للمؤسسة باستخدام الطريقتين للتقييم حيث تبين أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) تحقق ربح محاسبي أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

#### 3- نتائج الدراسة :

- ✓ للمخزون أهمية كبيرة في نشاط المؤسسة ويساهم تسييره العقلاني في تحقيق هدف المؤسسة ؛
- ✓ الاعتقاد أن تخفيض مستوى المخزون هو العامل الأساس في تخفيض تكاليف التخزين ومن ثم تحقيق وفورات اقتصادية هو اعتقاد خاطئ ذلك أن تخفيض مستوى المخزون يقلل فقط من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون لكنه بالمقابل يزيد من مخاطر انقطاع المخزون ؛
- ✓ يسعى النظام المحاسبي المالي في الجزائر لتمكين المؤسسات الجزائرية من إبراز الصورة الحقيقية للوضع المالي، وهذا من خلال الطرق التي يقرها هذا النظام للعمل المحاسبي الذي تعتبر مخرجاته النهائية والتي تعبر عن الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة؛
- تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة ذات قبول عام كونها تقضي على أثر تغيرات الأسعار حيث تعتمد على المؤسسات التي تطبق نظام الجرد المستمر وذلك بتقييم مخزونها وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال أما المؤسسات التي تطبق نظام الجرد المتناوب (الدوري) تقيم مخزونها وفق طريقة التكلفة الوسطية في نهاية الفترة ؛
- لسرعة دوران المخزون الأثر الكبير في القضاء على تقلبات الأسعار وبالتالي فإن ربح المؤسسة في هذه الحالة لا يتأثر باختلاف طرق تقييم المخزون؛
- في ظل ارتفاع الأسعار الناتج عن بطء دوران المخزون فإن تقييم المخزون بطريقة (FIFO) تحقق للمؤسسة ربح أكبر مقارنة بطريقة (CMP)؛
- لا توجد طريقة أفضل في تقييم المخزون ، وكلها مشروعة باستثناء طريقة (LIFO)، لكن عندما تكون الأسعار أخذت في الارتفاع فإن طريقة (FIFO) تكون أعلى سعر تكلفة مخزون آخر مدة والأقل تكلفة للمواد المستهلكة والمنتجات المباعة أو المخزنة.

تؤثر طرق تقييم المخزون على الربح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية من خلال تقييم مخزون آخر مدة المندرج في الميزانية و تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة و المتضمن بدوره في حسابات النتائج ويختلف أثر كل طريقة في حالة تغير الأسعار (ارتفاع ، انخفاض بسبب تذبذب أسعار المواد في السوق و معدل دوران المخزون في المؤسسة).

#### 4-إقتراحات الدراسة

- ✓ على ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإنه يمكننا أن نملي جملة من الإقتراحات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتتمثل في ما يلي:
- ✓ اعتماد المؤسسة على التكنولوجيا الحديثة ومسايرة الطرق العلمية في عملية تسيير المخزون وهذا لمواجهة الصعوبات الإدارية والمنافسة الخارجية؛
- ✓ على المؤسسة أن تستمر في تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال على المواد الأولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المنخفضة لأنها ملائمة لهذا الصنف و توفر الوقت والجهد نظرا لسرعة حركة هذا المخزون؛
- ✓ تطبيق المؤسسة لطريقة الوارد أولا صادر أولا على مخرجات المواد الولية والمنتجات التامة ذات التكلفة المرتفعة لأنها تحقق ربح محاسبي أكبر مقارنة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- ✓ إعداد ملتقيات ودورات تكوينية للمحاسبين من أجل توضيح مزايا وعيوب كل طريقة من طرق تقييم المخزون ومساعدة أصحاب المؤسسات على اعتماد الطريقة المثلى التي تناسب نوع صناعته و تناسب الوضع الاقتصادي.

#### 5- آفاق الدراسة

إن موضوع طرق تقييم المخزون يبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية يمكن أن تساهم في إثراءه وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- ✓ المخزونات من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ؛
- ✓ أثر التغير على القوائم الدالية عند اعتماد طريقة أخرى بدل الطريقة المطبقة عند تقييم المخزون؛
- ✓ العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون في المؤسسات التجارية ؛
- ✓ أثر التضخم على تقييم المخزون في المؤسسات الاقتصادية.

# قائمة المصادر والمراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

أ/ الكتب

- 1- أبو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 1988.
- 2- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، رأي المراجع المهني تجاه مشاكل المحاسبة عن تحديد الربح وتوزيعه، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009 .
- 4- جمعة حميدة، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.
- 5- حنفي عبد الفتاح، القياس والتقييم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008 .
- 6- حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، الجزائر، 2012.
- 7- خالد حسن الشريف، محمود عبد الحلیم منسي، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج (SPSS) الجزء الأول، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2014.
- 8- رضوان حلون، بدائل القياس المحاسبي المعاصر - التضخم - تكلفة الاستبدال القيمة البيعية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، مصر، 2000.
- 9- عبد الستار محمد علي، خليل إبراهيم الكنعاني، إدارة سلاسل التوريد، دار المسيرة، عمان، 2009.
- 10- علي كساب، تسيير المخزون مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- 11- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 12- محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 13- محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 14- مصطفى زهير، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
- 15- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة "القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000 .

ب /البحوث الجامعية

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

ج /المجلات العلمية المحكمة

- 17- الحمود تركي، منذر المؤمني، دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون السلعي، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد7، قطر، 1996.
- 18- جبر إبراهيم الداور، العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر، العدد6، غزة، 2008.

د/ وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدارسية)

- 19- جمال عمورة، مداخلة بعنوان : المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها "دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري"،
- 20- الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الدالي، المركز الجامعي بالوادي، يومي 16-17 جانفي 2010.
- 21- مبارك بوعلاق وآخرون، مداخلة بعنوان : الاشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة.
- 22- المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24- 25 نوفمبر 2015.

و/ القرارات، المراسيم، القوانين

- 23- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مؤرخة في 2009/03/25.

ي/ المواقع الإلكترونية

24- <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=285968>

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

- 25-Benaibouche Mohand Cid, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier(S.C.F) 3ème édition, OPU, 2013.
- 26- Dopouch Nicholas, Pincus Mortan, Evidence on the choice of Inventiry Accounting Methods: LIFO Versus FIFO,Journal of Accounting Research,spring, 1988.
- 27- Johnson Bruce, Dhaliwal Dan, LIFO Abandonment, Journal of Research, 1988.
- 28-Stéphane BRUN, Guide d'application des Normes IAS/IFRS, Alger BERTI Editions, 2011.
- 29- Wieters c, Managing supplier lead Time, Journal of purchasing and Materials Management, v 15,1995.

# الفهرس

الفهرس

III.....	الإهداء.....
IV.....	شكر وعرفان.....
V.....	الملخص.....
VI.....	قائمة المحتويات.....
VII.....	قائمة الجداول.....
VIII.....	قائمة الأشكال البيانية.....
IX.....	قائمة الملاحق.....
X.....	قائمة الإختصارات والرموز.....
أ.....	مقدمة.....

**الفصل الأول: المفاهيم النظرية والتطبيقية للمخزون والربح المحاسبي**

2.....	تمهيد.....
3.....	المبحث الأول: الإطار النظري للمخزون والربح المحاسبي.....
3.....	المطلب الأول: مدخل للمخزون.....
3.....	الفرع الأول: مفهوم المخزون.....
4.....	الفرع الثاني: أهمية المخزون.....
5.....	الفرع الثالث: جرد وتقييم المخزون.....
12.....	المطلب الثاني: الربح المحاسبي.....
12.....	الفرع الأول: مفهوم الربح المحاسبي.....
13.....	الفرع الثاني: مكونات الربح المحاسبي.....
14.....	الفرع الثالث: آثار طرق تقييم المخزون على محتوى القوائم المالية.....
15.....	المبحث الثاني: المفاهيم التطبيقية.....
15.....	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
15.....	الفرع الأول: الدراسات العربية.....
18.....	الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية.....

19.....	المطلب الثاني:المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
19.....	الفرع الأول:أوجه الشبه والإختلاف بين الدراسات العربية والدراسة الحالية.....
20.....	الفرع الثاني: أوجه الشبه والإختلاف بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية.....
24.....	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
24.....	تمهيد.....
25.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
25.....	المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة.....
25.....	الفرع الأول: المنهج المتبع ومصادر المعلومات.....
26.....	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....
30.....	الفرع الثالث: متغيرات الدراسة.....
30.....	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
30.....	الفرع الأول:المقابلة الشخصية.....
30.....	الفرع الثاني : الملاحظة.....
30.....	الفرع الثالث: الوثائق.....
31.....	الفرع الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة.....
31.....	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشته.....
31.....	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية.....
31.....	الفرع الأول: تسيير المخزون في المؤسسة.....
33.....	الفرع الثاني: أهمية المخزون في المؤسسة.....
33.....	الفرع الثالث: الإختبار الإحصائي.....
46.....	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية.....
46.....	الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية.....
48.....	الفرع الثاني: نتائج التحليل.....
48.....	الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها.....
49.....	خلاصة الفصل.....

51.....	الخاتمة.....
55.....	قائمة المصادر والمراجع.....
63.....	الملاحق.....
63.....	الملحق الأول:سند طلب المواد الأولية.....
64.....	الملحق الثاني: فاتورة البيع .....
65.....	الملحق الثالث : سند تسليم المنتجات التامة.....
69-66.....	الملحق الرابع: الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنتي 2017 و2018.....
70.....	الملحق الخامس: نتائج برنامج (SPSS) الخاصة بالفرضية الأولى.....
71.....	الملحق السادس: نتائج برنامج (SPSS) الخاصة بالفرضية الثانية.....
72.....	الملحق السابع: نتائج برنامج (SPSS) الخاصة بالفرضية الثالثة.....
73.....	الملحق الثامن: جدول التوزيع الإحصائي T.....

الملاحق

الملحق رقم 01 : سند طلب المواد الأولية



**SARL RESSAL AGLO BITON**  
FABRICATION DES PRODUITS MANUFACTURES EN BETON  
ADRESSES: HAMMAM DALAA BP 310 MSILA

C-SOCIAL: 80.000.000,00 DA  
NIS :001628030010270  
NIF : 001628056419820  
ART: 28031003066  
R.C : 16 B 0564198 - 28/00  
RIB: 00771000004200156  
TEL : 05 60 22 06 14  
: 05 60 22 05 43

SPA STATION AGREGATS

Adresse: KEF AZROU EL M'HIR-BBA

BON DE COMANDE N° : 022/2018


Date : 18/06/2018

REF	DESIGNATIONS	UNITE	QTE	PRIX UNT	OBSERVATION
SC04	Sable concassé 0/4	Ton	157,88	-	-
SC06	Sable concassé 4/6	Ton	602,5	-	-
SC15	Sable concassé 8/15	Ton	-	-	-

Cachet et Signature



الملحق رقم 02 : فاتورة البيع

	<b>SARL RESSAL AGLO BITON PRODUCTION</b>					
	FABRICATION DES PRODUITS MANUFACTURES EN BETON RN 60 HAMMAM DALAA BP310 - M'SILA Courriel: sariressalaglobiton@gmail.com Tél. : 0472124715 Fax :					
<b>Client</b> Code : 065 <b>RAHAL MOHAMED</b> Adresse : COOP DAR EL SABAH-ANNABA VILLA N°13 LES CAROUBIERS-ANNABA Activité : ENTREPRISE DE TRAVAUX PUBLICS			NIS : 195524120111547 RC : 23/00 1814901 A98 NIF : 195524120111547 ART : 23110093901			
CAPITAL SOCIAL : 80 000 000,00 DA. RC : 28/00-0564198 B16 ART : 28031003068 NIS : 001628030010270 NIF : 001628056419820 RIB : 02700771000004200156			<b>FACTURE</b>			
N° Facture	Date	Votre Commande	M. Reglement	Références règlement	Page	
0129	23/12/2018	N° : DU :	A TERME	9979061	1/1	
REF.	DESIGNATIONS	UNITE	QUANTITE	Prix UHT	MONTANT HT	TVA
T3	BORDURE T3 170*280*1000 mm	ML	690,000	235,29	162 350,10	19,00
CS3	CANIVEAU CS3 130*160*250*1000 mm	ML	692,000	235,29	162 820,68	19,00
					<b>TOTAL H.T.</b>	325 170,78
					<b>TOTAL T.V.A.</b>	61 782,45
					<b>TIMBRE</b>	0,00
					<b>REMISE</b>	262,73
					<b>TOTAL FACTURE</b>	386 690,50

Arrêtée la présente facture en toutes taxes à la somme de  
Trois Cent Quatre Vingt Six Mille Six Cent Quatre Vingt Dix  
Dinars Algériens et Cinquante Centimes

Cachet et Signature



الملحق رقم 03 : سند تسليم المنتجات للزبون

**SARL RESSAL AGLO BITON**  
**FABRICATION DES PRODUITS MANUFACTURES EN BETON**  
**ROUTE NATIONAL N°60 HAMMAM DALAA-M'SILA**  
**0472.12.47.15\*\*0560.22.05.43**

N° RC : 16 B 0564199-28/00  
 BNP 00771000004200156

N° Art : 28031003056

N° IF : 001628056419820

N° IS : 001628030010270

, le 26/08/2018

**BON DE LIVRAISON**  
**N°:000988**

Client : OULAHCEN MOURAD  
 TIPAZA

N° RC :  
 N.I.F :

N.I.S :  
 N°

Mode de paiement : A TERME

Page : 1 / 1

N°	REF	DESIGNATION	QTE	P.U HT	Montant HT	TVA		Montant TTC
						Taux	Montant	
1	1000000000	BORDURE T2 GRIS 150*1000*260mm	338.00	300.00	100 800.00	0.00	0.00	100 800.00
2	1000000000	PALETTE BORDURE	16.00	300.00	4 800.00	0.00	0.00	4 800.00

Total HT	105 600.00
Total TVA	0.00
Timbre	0.00

Total TTC	105 600.00
Remise	0.00
Net a payer	105 600.00

La durée de retour du conseil de palette ne dépasse pas 21 jour

Arrêter le présent bon de livraison a la somme de :

CENT CINQ MILLE SIX CENT Dinar Algérien

Non Payé  
 LIVRÉE



الملحق رقم 04: الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنة 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F |001628039009937|

Désignation de l'entreprise :
SARL RESSAL AGLO BITON
Activité VENTE EN GROS MAT DE CONSTRUCTION <i>إنتاج مواد البناء</i>
Adresse LOCAL N° 03 LETHLAH HAMMAM DALAA M'SILA

Exercice clos le 31/12/2018

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	2018			2017
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	286 458 061	27 823 569	258 634 492	212 199 211
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	286 458 061	27 823 569	258 634 492	212 199 211
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	4 344 046		4 344 046	1 290 746
Créances et emplois assimilés				
Clients	922 250		922 250	10 054 532
Autres débiteurs	39 088		39 088	3 013 144
Impôts et assimilés	44 086		44 086	2 671 272
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1 624 770		1 624 770	2 812 653
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	6 974 240	0	6 974 240	19 842 346
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	293 432 301	27 823 569	265 608 733	232 041 556

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0001628039009931

Désignation de l'entreprise	SARL RESSAL AGLO BITON
Activité	VENTE EN GROS MAT DE CONSTRUCTION
Adresse	LOCAL N° 03 LETHLAH HAMMAM DALAA M'SILA

Exercice clos le 31/12/2018

**BILAN (PASSIF)**

PASSIF	2018	2017
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis	80 000 000	80 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	131 553	131 553
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	10 896 684	2 291 597
Autres capitaux propres I Report à nouveau	2 291 597	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>93 319 834</b>	<b>82 423 150</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières	71 248 063	92 487 616
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>	<b>71 248 063</b>	<b>92 487 616</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	631 257	4 104 122
Impôts	273 337	455 450
Autres dettes	100 136 243	52 571 220
Trésorerie Passif		
<b>TOTAL III</b>	<b>101 040 837</b>	<b>57 130 793</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>265 608 733</b>	<b>232 041 559</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000116280390099311

Désignation de l'entreprise :	
SARL RESSAL AGLO BITON	
Activité	VENTE EN GROS MAT DE CONSTRUCTION
Adresse	LOCAL N° 03 LETHLAH HAMMAM DALAA M'SILA

Exercice du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		14 754 356		
Production vendue	Produits fabriqués	63 406 619		577 147 746
	Prestations de services	775 000		
	Vente de travaux			8 673 800
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b>	<b>0</b>	<b>78 935 975</b>	<b>0</b>	<b>585 821 546</b>
Production stockée ou déstockée		2 800 000		
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>	<b>0</b>	<b>81 735 975</b>	<b>0</b>	<b>585 821 546</b>
Achats de marchandises vendues	14 051 762		549 658 737	
Matières premières	21 967 000		2 510 785	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	25 470		202 071	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale	973 059			
Locations				
Entretien, réparations et maintenance	2 564 027			
Primes d'assurances	2 421 932			
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
Publicité	1 554 044			
Déplacements, missions et réceptions	99 150		293 998	
Autres services	545 910		1 111 600	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
<b>II-Consommations de l'exercice</b>	<b>44 202 353</b>	<b>0</b>	<b>556 636 961</b>	<b>0</b>
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>	<b>0</b>	<b>37 533 622</b>	<b>0</b>	<b>29 184 584</b>
Charges de personnel	5 191 032		3 318 933	
Impôts et taxes et versements assimilés	223 097		8 168 448	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>	<b>0</b>	<b>32 119 493</b>	<b>0</b>	<b>17 697 204</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0001628039009931

Désignation de l'entreprise :	SARL RESSAL AGLO BITON
Activité	VENTE EN GROS MAT DE CONSTRUCTION
Adresse	LOCAL N° 03 LETHLAH HAMMAM DALAA M

Rubriques	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles	44 468		6 428	
Dotations aux amortissements	20 493 820		7 329 748	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V-Résultat opérationnel</b>	<b>0</b>	<b>11 581 205</b>	<b>0</b>	<b>10 361 027</b>
Produits financiers		115 793		18 090
Charges financières	714 394		7 280 106	
<b>VI-Résultat financier</b>	<b>598 601</b>	<b>0</b>	<b>7 262 016</b>	<b>0</b>
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>	<b>0</b>	<b>10 982 604</b>	<b>0</b>	<b>3 099 011</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)	0			
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Impôts exigibles sur résultats	85 920		807 414	
Impôts différés (variations) sur résultats				
<b>IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>0</b>	<b>10 896 684</b>	<b>0</b>	<b>2 291 597</b>

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.

Bénéfice Gros	330 450	IBS 26 %	85 920
Bénéfice Production	10 652 144	ANDI	
	10 982 604		

الملحق رقم 05 : نتائج برنامج ( SPSS ) الخاصة بالفرضية الأولى

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	CMPCF	1117755,4180	6	699482,93980	285562,71440
	FIFOFCF	1118985,6470	6	698646,69260	285221,31790

Corrélations

		CMPCF	FIFOFCF
CMPCF	Corrélation de Pearson	1	1,000**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	6	6
FIFOFCF	Corrélation de Pearson	1,000**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	6	6

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Test des échantillons appariés

		Différences appariées					t	ddl	Sig. (bilatéral)
		Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %				
					Inférieur	Supérieur			
Paire 1	FIFOFCF - CMPCF	1230,22833	9921,54950	4050,45562	-9181,79931	11642,25598	,304	5	,774

## الملحق رقم 06 : نتائج برنامج ( SPSS ) الخاصة بالفرضية الثانية

### Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	FIFO	2762407,9150	6	670342,52670	273666,19060
	CMPC	2754082,7150	6	670901,60270	273894,43240

### Corrélations

		FIFO	CMPC
FIFO	Corrélation de Pearson	1	1,000**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	6	6
CMPC	Corrélation de Pearson	1,000**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	6	6

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

### Test des échantillons appariés

		Différences appariées					t	ddl	Sig. (bilatéral)
		Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %				
					Inférieur	Supérieur			
Paire 1	FIFO - CMPC	8325,20000	9571,44482	3907,52599	-1719,41533	18369,81532	2,131	5	,086

الملحق رقم 07 : نتائج برنامج ( SPSS ) الخاصة بالفرضية الثالثة

**Statistiques des échantillons appariés**

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	CMPCS	4323447,4450	6	732136,07290	298893,30010
	FIFOCS	4322842,8700	6	732301,55840	298960,85930

**Corrélations**

		CMPCS	FIFOCS
CMPCS	Corrélation de Pearson	1	1,000**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	6	6
FIFOCS	Corrélation de Pearson	1,000**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	6	6

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

**Test des échantillons appariés**

		Différences appariées					t	ddl	Sig. (bilatéral)
		Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %				
					Inférieur	Supérieur			
Paire 1	CMPCS - FIFOCS	604,57500	248,26285	101,35288	344,03912	865,11088	5,965	5	,002

الملحق رقم 08 : جدول التوزيع الإحصائي T

one-tail	0.50	0.25	0.20	0.15	0.10	0.05	0.025	0.01	0.005	0.001	0.0005
two-tails	1.00	0.50	0.40	0.30	0.20	0.10	0.05	0.02	0.01	0.002	0.001
df											
1	0.000	1.000	1.376	1.963	3.078	6.314	12.71	31.82	63.66	318.31	636.62
2	0.000	0.816	1.061	1.386	1.886	2.920	4.303	6.965	9.925	22.327	31.599
3	0.000	0.765	0.978	1.250	1.638	2.353	3.182	4.541	5.841	10.215	12.924
4	0.000	0.741	0.941	1.190	1.533	2.132	2.776	3.747	4.604	7.173	8.610
5	0.000	0.727	0.920	1.156	1.476	2.015	2.571	3.365	4.032	5.893	6.869
6	0.000	0.718	0.906	1.134	1.440	1.943	2.447	3.143	3.707	5.208	5.959
7	0.000	0.711	0.896	1.119	1.415	1.895	2.365	2.998	3.499	4.785	5.408
8	0.000	0.706	0.889	1.108	1.397	1.860	2.306	2.896	3.355	4.501	5.041
9	0.000	0.703	0.883	1.100	1.383	1.833	2.262	2.821	3.250	4.297	4.781
10	0.000	0.700	0.879	1.093	1.372	1.812	2.228	2.764	3.169	4.144	4.587
11	0.000	0.697	0.876	1.088	1.363	1.796	2.201	2.718	3.106	4.025	4.437
12	0.000	0.695	0.873	1.083	1.356	1.782	2.179	2.681	3.055	3.930	4.318
13	0.000	0.694	0.870	1.079	1.350	1.771	2.160	2.650	3.012	3.852	4.221
14	0.000	0.692	0.868	1.076	1.345	1.761	2.145	2.624	2.977	3.787	4.140
15	0.000	0.691	0.866	1.074	1.341	1.753	2.131	2.602	2.947	3.733	4.073
16	0.000	0.690	0.865	1.071	1.337	1.746	2.120	2.583	2.921	3.686	4.015
17	0.000	0.689	0.863	1.069	1.333	1.740	2.110	2.567	2.898	3.646	3.965
18	0.000	0.688	0.862	1.067	1.330	1.734	2.101	2.552	2.878	3.610	3.922
19	0.000	0.688	0.861	1.066	1.328	1.729	2.093	2.539	2.861	3.579	3.883
20	0.000	0.687	0.860	1.064	1.325	1.725	2.086	2.528	2.845	3.552	3.850
21	0.000	0.686	0.859	1.063	1.323	1.721	2.080	2.518	2.831	3.527	3.819
22	0.000	0.686	0.858	1.061	1.321	1.717	2.074	2.508	2.819	3.505	3.792
23	0.000	0.685	0.858	1.060	1.319	1.714	2.069	2.500	2.807	3.485	3.768
24	0.000	0.685	0.857	1.059	1.318	1.711	2.064	2.492	2.797	3.467	3.745
25	0.000	0.684	0.856	1.058	1.316	1.708	2.060	2.485	2.787	3.450	3.725
26	0.000	0.684	0.856	1.058	1.315	1.706	2.056	2.479	2.779	3.435	3.707
27	0.000	0.684	0.855	1.057	1.314	1.703	2.052	2.473	2.771	3.421	3.690
28	0.000	0.683	0.855	1.056	1.313	1.701	2.048	2.467	2.763	3.408	3.674
29	0.000	0.683	0.854	1.055	1.311	1.699	2.045	2.462	2.756	3.396	3.659
30	0.000	0.683	0.854	1.055	1.310	1.697	2.042	2.457	2.750	3.385	3.646
40	0.000	0.681	0.851	1.050	1.303	1.684	2.021	2.423	2.704	3.307	3.551
60	0.000	0.679	0.848	1.045	1.296	1.671	2.000	2.390	2.660	3.232	3.460
80	0.000	0.678	0.846	1.043	1.292	1.664	1.990	2.374	2.639	3.195	3.416
100	0.000	0.677	0.845	1.042	1.290	1.660	1.984	2.364	2.626	3.174	3.390
1000	0.000	0.675	0.842	1.037	1.282	1.646	1.962	2.330	2.581	3.098	3.300
<b>Z</b>	0.000	0.674	0.842	1.036	1.282	1.645	1.960	2.326	2.576	3.090	3.291
	0%	50%	60%	70%	80%	90%	95%	98%	99%	99.8%	99.9%
	<b>Confidence Level</b>										



Nom du document : ماستر محاسبة وتدقيق بعنوان أثر طرق

تقييم المخزونات على الربح المحاسبي للمؤسسة

Répertoire : E:\2019

Modèle :

C:\Users\Samir\AppData\Roam

ing\Microsoft\Templates\Normal.dotm

Titre : المقدمة

Sujet :

Auteur : hp

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 02/07/2019 08:09:00

N° de révision : 25

Dernier enregistr. le : 29/07/2019 07:23:00

Dernier enregistrement par : Samir

Temps total d'édition : 647 Minutes

Dernière impression sur : 29/07/2019 07:26:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 89

Nombre de mots : 14 752 (approx.)

Nombre de caractères : 83 060 (approx.)