

العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون

دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية / الجزائر

أ. عبد القادر قطيب
جامعة غرداية / الجزائر
Aekgue1@yahoo.fr

أ.د. سليمان بلعور
جامعة غرداية / الجزائر
Bellaouar2002@yahoo.fr

influencing factors in policies of inventory valuation in Algerian economic institutions

*Bellaouar Slimane & Guetib Abdelkader
University of Ghardaia; Algeria*

Received: 15 Jan 2016

Accepted: 07 May 2016

Published: 30 June 2016

ملخص:

تتعدد طرق تقييم المخزون وكذلك تتعدد العوامل المؤثرة في اختيار هذه الطرق، لذلك استهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و أهم العوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية، حيث تم جمع البيانات من القوائم المالية ل 20 مؤسسة في مختلف القطاعات خلال الفترة 2010- 1014 وذلك لإنشاء نموذج إحصائي يبلور أهم العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية لتقييم المخزون، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية تختار ما بين طريقتي FIFO و CMP في تقييم مخزوناتها، وأكثرها استعمالا هي طريقة FIFO، وأن أهم العوامل المؤثرة في اختيار هذه الطرق هي: نسبة المديونية ونوع القطاع وحجم المؤسسة والتي لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوي 5% أما عاملي الضرائب وهيكل الملكية فليس لهما دلالة إحصائية ويعود ذلك للمقدار الضئيل من الضرائب التي تخضع لها المؤسسات بالإضافة إلى أن هيكل الملكية الممركزة ليس له تأثير على التحكم في قرارات الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التي تحقق مصالحهم الذاتية.

الكلمات المفتاحية: اختيار السياسات المحاسبية، تقييم المخزون، نموذج LOGIT، العوامل المؤثرة.
تصنيف JEL: M4

Abstract :

Methods of inventory valuation differs in several ways. The same thing goes for influencing factors in the selection of these methods. So this study aims to find out the methods used in stock assessments in Algerian economic institutions and the most important factors influencing the choice of those methods. To achieve this we conducted a practical study on a sample of economic institutions where data were collected from financial statements of 20 institutions in various sectors during the period 2010-2014 in order to create a statistical model that crystallizes the most important influential factors in the selection of accounting policies for inventory valuation. Descriptive and analytic statistics are used for data analysis and hypothesis testing.

The study finds that the economic institutions choose between FIFO and CMP methods in the assessment of stocks, the most widely used is FIFO method, and that the most important factors that affect the selection of these methods are: the proportion of debt and the type of sector and size of the institution that have a statistical significance at the level of 5%, while global taxes and the ownership structure is not for them statistically significant. This is due to the small amount of tax-governing institutions in addition to the centralized ownership structure has no effect on the control of management decisions to choose accounting methods that achieve their own interest.

Key Words: Choice of accounting policies, inventory valuation, LOGIT model, influencing factors.

(JEL) Classification: M4

تمهيد:

يعتبر المخزون هو أحد مفردات الأصول المتداولة غير النقدية التي تحظى باهتمام غالبية المؤسسات التجارية والصناعية في حين يقل هذا الاهتمام في المؤسسات الخدمية، لما له من تأثير مباشر القوائم المالية، وهي من أهم الأدوات لعرض وتوصيل المعلومات عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وأي تقدير لعنصر المخزون غير صحيح يؤثر بصورة مباشرة على دلالة هذه القوائم وعلى قيمة ما تقدمه من معلومات بالنسبة لمستخدميها.

وقد حظيت العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون باهتمام الدارسين والباحثين منذ أمد بعيد، إلا أنهم لم يتوصلوا إلى نتائج حاسمة فيما يتعلق بعدد هذه العوامل وأهمها، ومن أهم طرق تقييم المخزون التي أقرها المعيار الدولي رقم 02 والنظام المحاسبي المالي نجد كل من طريقة الوارد أولاً وصادر أولاً وطريقة المتوسط المرجح، واختيار طريقة من الطرق المذكورة سابقاً له أثر على كل من القوائم المالية ومن تم على مستخدميها.

كما أن وجود أكثر من طريقة لتقييم المخزون في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية سواء في المؤسسة الصناعية أو المؤسسة التجارية واختلاف الطرق المحاسبية وتعددتها يترتب عليه اختلاف في نتائج الأعمال وقائمة الدخل والمركز المالي مما يثير التساؤلات حول الأسباب والعوامل المؤثرة على قرار المؤسسة في تحديد الطريقة المتبعة في تقييم المخزون لديها، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي:

ما هي أهم العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون في المؤسسة الاقتصادية؟

أولاً. مفهوم سياسة تقييم المخزون:

يمثل المخزون عنصراً محركاً لنشاط المؤسسة ومن أهم الأصول التي تملكها ومحور العمليات التي تستمد منها قدرتها على الاستمرار، كما يؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية وعليه سنتطرق إلى مفاهيم حول المخزون أهميته أنواعه.

1. مفهوم المخزون:

لقد أعطى الكثير من الاقتصاديين أهمية بالغة لموضوع المخزون، حيث اختلفت التعاريف من شخص لآخر وسنتطرق لأهم تعريفين وهما ما جاء به النظام المحاسبي المالي وتعريف المعيار الدولي المحاسبي الثاني:

1.1 حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي scf :

المخزونات هي الأصول المحازة لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط، أو التي هي قيد الانتاج لمثل هذا البيع، أو في شكل مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات.

وتشمل المخزونات السلع المقتنية لغرض بيعها ، بما في ذلك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لبيعها أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تم حيازتها لغرض بيعها ، كما تشمل المنتوجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الانجاز كمنتجات من المؤسسة وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الانتاج .

وفي حالة القيام بتقديم الخدمة فإن المخزونات تدرج ضمن كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج المنتجات المطابقة لها في دفاتر المحاسبة¹.

2.1 حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS2 :

عرف المعيار المخزون في جميع أحواله سواء للنشاط التجاري أو الصناعي أو الخدمي ففي النشاط التجاري يعتبر المخزون أصلا عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري ، أما في النشاط الصناعي فخلال مرحلة التصنيع لغرض البيع ، أو إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات. وعليه فإن المخزونات حسب المعيار (02) هي²:

- ♦ 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 الخدمات³ ؛
- ♦ مدة بقائها لا تتعدى 12 شهرا.

2. أنواع المخزونات :

تتعدد أنواع المخزونات بتعدد طبيعة نشاط المؤسسة ، فالمؤسسة التجارية تقوم بشراء السلع من أجل إعادة بيعها على حالها وبالتالي فأهم عنصر في مخزوناتا هو البضاعة ، أما المؤسسة الإنتاجية فتقوم عادة بشراء مواد أولية ولوازم من أجل تصنيعها وبيعها في شكل منتج تام الصنع أو نصف مصنع ، غير أنه وكما رأينا آنفا فالمخزون هو السلع الموجودة داخل المؤسسة أو خارجها في نقطة زمنية معينة ، وفي هذه النقطة قد توجد بعض الوحدات التي لم يكتمل إنتاجها وتمثل مخزون قيد التصنيع أو تحت التشغيل ، إضافة إلى ما تبقى من مخلفات العملية الإنتاجية من فضلات ومهملات التي تدخل ضمن المخزونات ، ويمكن توضيح هذه الأنواع من المخزونات كما يلي⁴:

- ♦ المخزونات في شكل بضاعة؛
- ♦ المواد الأولية؛

♦ المنتجات وتشمل : منتجات تامة الصنع، منتجات نصف مصنعة، منتجات قيد التصنيع، الفضلات والمهملات.

3. أهمية المخزون :

للمخزون تكاليفه وأعباؤه ولكنه ضرورة لا غنى عنها في المؤسسات الصناعية والتجارية بسبب أهميته وتظهر أهمية المخزونات بالنسبة للمؤسسة على ثلاثة مستويات رئيسية هي:

التأمين والحماية ضد المخاطر: وتظهر نتيجة الحاجة للاحتفاظ بالمخزون في الحسابان عند اعداد المؤسسة لخططها الانتاجية والتسويقية.

الاستقرار و الاستمرار :ويتعلق أساسا برغبة المؤسسة في استغلال الطاقات الانتاجية المتاحة لديها بأكبر كفاءة ممكنة وتحقيق نوع من الثبات أو الاستقرار

تحقيق وفورات اقتصادية : وتكمن هذه الأهمية في رغبة المؤسسة في تحقيق بعض المنافع الاقتصادية سواء في شكل أرباح أو في صورة تخفيضات للتكاليف والأضرار المرتبطة بالمخزون.

ويمكن تلخيص أهمية المخزون فيما يلي⁵ :

- ♦ أن المال المستثمر في المخزون غالبا ما يكون مهما نسبيا بالنسبة لإجمالي الأصول.
- ♦ أن قيمة مخزون البضاعة ستؤثر على المجمل ومن ثم على صافي أرباح الفترة باعتبار أن مخزون نهاية الفترة له علاقة طردية بالربح.
- ♦ أن مخزون نهاية الفترة يؤثر في حساب وتسوية تكلفة البضاعة المباعة خاصة في ظل نظام المخزون الدوري ومن المعروف أن تكلفة البضاعة المباعة من أهم عناصر التكاليف عند حساب دخل العمليات أو دخل النشاط.
- ♦ إن الخطأ في تقييم المخزون في نهاية الفترة سيؤثر على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي وتحديد صافي الربح وحقوق الملاك والأصول.
- ♦ أن الخطأ في حساب قيمة تكلفة المبيعات ومخزون نهاية الفترة سيكون له تأثير ملموس على دلالة المؤشرات المالية ومدى فعاليتها في تقييم أداء المؤسسة والخطأ في تقييم المخزون يؤثر على كثير من المؤشرات والنسب المالية التي تعد أساسا لترشيد القرارات الخاصة بالإدارة والمستثمرين والدائنين والحكومة.
- ♦ ويؤثر على مقدار العبء الضريبي وسياسة توزيع الأرباح ومدى سلامة الأرباح الموزعة بعدم تضمينها توزيعا لجزء من رأس المال.

ثانيا. طرق تقييم المخزون و العوامل المؤثرة في اختيارها:

تعتبر قدرة المؤسسة على تقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباع بصورة دقيقة حجر الأساس لنجاح هذه المؤسسات في تعظيم العائد على الاستثمار، وهو أهم ما يشغل المحاسبين خاصة مخزون آخر المدة لما لذلك من أثر على إظهار الربح و الخسارة بأكثر أو بأقل من حقيقته الذي قد ينشأ أرباحا وهمية تؤدي إلى توزيع وهمي للأرباح على المالكين أو إلى دفع ضرائب على دخل لم يتحقق فعلا و كلتا الحالتين سوف تؤديان إلى تآكل رأس المال.

1. طرق تقييم المخزون :

سوف نتطرق إلى قواعد التقييم حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، وما اعتمده النظام المحاسبي المالي،

ويرتبط تسعير المخزون بمشكلتين رئيسيتين وهما :

1.1 اختيار طريقة تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون: يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

1.1.1 تكلفة المخزون : يجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي ترتب عليها جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين، تقييم تكلفة المخزون عند الإدخال وفق العلاقة التالية⁶:

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويله + تكاليف أخرى ناتجة حالة المخزون ومكان تواجده

2.1.1 صافي القيمة القابلة للتحويل :

يقصد بصافي القيمة القابلة للتحويل بسعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع، حيث تدرس المؤسسة مدى تدهور قيم المخزونات، وذلك بمقارنة القيمة الصافية القابلة للتحقيق للمخزون المعني مع تكلفة إدخاله، ويكون هناك تدهور، وتدهور ضروري إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحقيق أصغر من تكلفة إدخاله إلى المخازن عند الحصول عليه، ويقيم المخزون عند الجرد بالمبلغ الأصغر ما بين المبلغين، مبلغ القيمة الصافية القابلة للتحقيق، وتكلفة المخزون عند الحصول عليه، وتحسب القيمة الصافية القابلة للتحقيق للمخزون كما يلي⁷:

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

لتحقيق عملية البيع

2.1 تحديد طريقة احتساب الوحدات التي يتم صرفها من المخزون :

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) وكذلك النظام المحاسبي المالي SCF على طريقتين في تقييم

المخزونات وهما :

1.2.1 طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) :

وتقوم هذه الطريقة على فكرة تسعير المواد المنصرفة وفق أقدم المشتريات وبالتالي تسعير الكميات الصادرة حسب أقدم سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة الصرف وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يقوم وفق أحدث أسعار الشراء وحيث إن تقييم المخزون السلعي سيتم بأحدث الأسعار مثل سعر السوق السائد فإنه سيعكس على الميزانية العمومية لتعبر عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها كما تؤثر على مجمل الربح وصافي الربح في قائمة الدخل في نهاية المدة⁸.

تفترض 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 مؤخرا⁹

مميزات طريقة FIFO :

- ♦ المخزون المتبقي يتكون من أحدث الشحنات وهذا ما يقلل أخطار التلف والتقدم.
- ♦ تقييم مخزون آخر المدة بأحداث أسعار الشراء لغرض إعداد الميزانية الختامية .
- ♦ إن تدفق التكلفة يتماشى إلى حد كبير مع التدفق المادي، ولا يخضع لتحكم المديرين أو المستهلكين .
- ♦ تقدم أساسا ثابتا لتقييم آخر المدة، مما يسهل عملية إجراء مقارنات بين نتائج مؤسسة مماثلة .
- ♦ يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح.

2.2.1 طريقة متوسط التكلفة المرجحة (CMP):

في ظل 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 ذلك على ظروف المؤسسة¹⁰.

و تفترض هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة أي أمر صرف للمواد يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة الصرف وبكميات تتناسب وتلك المشتريات ويتم احتساب متوسط التكلفة الموزون بعد كل إدخال

جديد للمواد و يعتبر موزونا لأنه يعطي وزنا للكميات ويراعي الأهمية النسبية لكمية المواد الموجودة في المخازن وكمية المواد المشتراة¹¹.

مميزات طريقة CMP:

- ♦ بإتباع هذه الطريقة سوف تتأثر تكلفة مخزون آخر المدة بجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال الدورة، فالسعر المدفوع في بدايتها يكون له نفس الحدث في التقييم مثل السعر المدفوع في نهاية الدورة .
- ♦ يظهر الربح التشغيلي بقيمة معتدلة في جدول النتائج، ويظهر المخزون أيضا بقيمة معتدلة في الميزانية الختامية .
- ♦ لا تفرض أي تدفق للتكلفة، كما هو الحال في طريقة FIFO، ولكن يمكن القول بأن ذلك يخضع للاختيار العشوائي للمستهلكين مما يجعل لكل عنصر من المخزون خلال الدورة فرصة متساوية لكي يظهر في مخزون آخر المدة .
- ♦ تعتبر محايدة باستعمالها واحدة لتقييم مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات، فهي لا تخضع لقاعدة مقابلة الإيرادات بالتكلفة التاريخية، ولا تقرب مخزون آخر المدة للأسعار الجارية .
- ♦ تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن وبالتالي على ربح المؤسسة .

3. الطريقة المفضلة لتسعير المخزون :

على الرغم من انه لا توجد طريقة مثلى تصلح لجميع المؤسسات في ظل كل الظروف ينبغي على المحاسب أن يختار الطريقة التي تتفق مع طبيعة المواد وظروف المؤسسة وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار الآثار التي سوف تترتب عن كل طريقة فيما يتعلق بالدخل و قيمة المخزون والضرائب ويجب أن يراعي مبدأ الثبات المتعارف عليه في المحاسبة أي أن تلتزم كل مؤسسة باستخدام نفس الطريقة التي تختارها من سنة إلى أخرى كما يجب أن يختار الطريقة التي تحقق الأهداف التالية¹²:

- ♦ يجب أن تعكس الطريقة مقابلة سليمة بين التكلفة الجارية والإيراد الجاري؛
- ♦ يجب أن يترتب على طريقة التسعير أن تكون التكاليف المحملة على الفترات القادمة تمثل بالفعل ما تستفيد به تلك الفترات مقابل هذه التكاليف؛
- ♦ يجب أن تعكس الطريقة أساسا مقبولا لقياس نتائج سياسات الشراء والإنتاج والبيع بالمؤسسة.

ثانيا. العوامل المؤثرة في اختيار سياسة تقييم المخزون:

عندما يختار المحاسب طريقة من طرق تقييم المخزون سواء طريقة FIFO أو طريقة CMP، فإنه يختارها تحت ظروف وعوامل معينة لذا سنتطرق إلى أهم العوامل المؤثرة في إختيار طريقة تقييم المخزون

1. هيكل الملكية:

هيكل الملكية هو توزيع رأس مال المؤسسة بين المساهمين، وفي هذا الإطار يوجد نوعين شائعين لنظام هيكل الملكية وهما: نظام الملكية المركزة ويسمى نظام الداخلي ونظام الملكية المشتتة وهو نظام الخارجيين، ويشير تركيز وتشتت الملكية إلى توزيع الملكية بين مجموعات المستثمرين¹³.

فعندما تكون الملكية مشتتة تتجه رقابة المساهمين لأن تكون ضعيفة، نتيجة الإشراف الضعيف لهم، فلن يهتم المساهمين بالإشراف نتيجة تحملهم تكاليف تفوق المنافع التي يحصلون عليها، وعندما تكون الملكية مركزة، يمكن أن يؤدي الدور المهم لكبار المساهمين في الإشراف على الإدارة، لذلك يعد تشتت الملكية وتركزها أحد المظاهر التي تدرس ضمن مجال إختيار السياسات المحاسبية ومنها قرار اختيار سياسة تقييم المخزون، لضمان حماية حقوق الأقلية من المساهمين بما يبرز ذلك في تقييد السلوك النفعي للإدارة التي يتولها عادة كبار المساهمين والمستثمرين والذين يمثلوا إحدى الضغوطات التي تؤثر على تعدد البدائل والطرق المحاسبية في المؤسسة بسبب رغبتهم في اجتذاب أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال للاستثمار داخل مؤسستهم وتحقيق مصالحهم الذاتية على حساب أصحاب الأقلية من المساهمين.

2. عقود المديونية:

يلجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة الشركة التي بمقتضاها توضع قيود تحد من حرية الإدارة في اتخاذ قرارات التمويل و الاستثمار التي تقلل من قدرة الشركة على الإيفاء بالتزاماتها، حيث تخلق هذه العقود حافزاً للمديرين لاختيار السياسات المحاسبية التي تحد من التكاليف الناتجة عن القيود المفروضة أو الإخلال بشروط العقد بالإضافة إلى الحصول على قروض جديدة، لذا من المحتمل أن تميل الإدارة إلى تفضيل الطرق والسياسات التي تساعد على التخفيض من حدة الشروط المقيدة لحريتها، وفي الوقت نفسه تجنبها الوقوع في المسألة الناتجة عن تجاوز شروط العقد¹⁴.

وتأسيساً لما سبق فإن المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة المديونية يكون المديرون فيها ميالين إلى إختيار الطرق والسياسات المحاسبية لتقييم المخزون التي تؤدي إلى زيادة الأرباح للتخفيف من التكاليف الناتجة عن اتفاقيات عقود المديونية.

3 . التكاليف السياسية :

إن المؤسسات في البيئة المنظمة سياسيا تخضع لضغوطات كبيرة من طرف سلطات مكافحة الاحتكار بشأن الرقابة على الأسعار والحصص السوقية لها ، وإجبار المؤسسات خاصة الكبيرة منها على الاهتمام بسياسة التسعير وزيادة الاهتمام بالتزاماتها اتجاه جمهور المستهلكين ، بحيث تقوم الجهات الرقابية بالتدخل لمواجهة هذا الاحتكار ، وذلك أن المؤسسات الكبرى يمكن أن تجذب أو تلفت انتباه وسائل الإعلام أو السياسيين بإفصاح هذه المؤسسات عن أرباح ضخمة كنتيجة لزيادة الأسعار على المستهلكين وهو ما يعرضها لتكاليف سياسية عالية ، مما يترتب على ذلك قيام المديرين باختيار السياسات والأساليب المحاسبية التي من شأنها أن تنقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترات المستقبلية لتفادي هذه التكاليف السياسية¹⁵.

ولصعوبة قياس التكاليف السياسية مباشرة استخدم الباحثون مقياس تقريبي للتعبير عن هذه التكاليف ، وأكثر هذه المقاييس استخداما هي¹⁶ حجم المؤسسة ، حيث تزداد التكاليف السياسية بزيادة حجم المؤسسة ، ولهاذ فإن الإدارة في المؤسسات كبيرة الحجم تميل إلى اختبار السياسات المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترات اللاحقة .

4 . المدفوعات الضريبية:

تعتبر الضرائب التي تتحملها المؤسسة حافزا لدى المديرين بتحقيق وفورات نقدية كنتيجة لتخفيف الضريبة المدفوعة وذلك باختيار السياسات والطرق المحاسبية و التي يترتب عليها تخفيض الأرباح ومن ثم تخفيض الضريبة التي تتحملها المؤسسة ، حيث إن الدافع من وراء تدخل الإدارة في عملية التقرير المالي هو تخفيض العبء الضريبي الملحق على عاتق المؤسسة ، حيث أن ظهور مستويات أرباح مرتفعة من شأنه أن يدفع السلطات إلى فرض تكاليف إضافية وفرض قواعد جديدة لاحتساب الضرائب على نشاط المؤسسات مما يزيد من المدفوعات الضريبية ، هذا ما يحفز الإدارة إلى المناورة بتخفيض رقم الربح المعلن عنه للحد من زيادة المدفوعات الضريبية الناجمة عن ذلك ، وإحدى الطرق المستخدمة لتخفيض مدفوعات الضرائب هي طريقة تقويم المخزون السلعي التي تؤدي إلى إحداث تغييرات في التدفقات النقدية للمؤسسة ، ففي فترات التضخم عادة ما تستخدم المؤسسات طريقة 'FIFO' لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية ، في المقابل نجد أن استعمال طرق أخرى مثل طريقة CMP تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر بالقوائم المالية مما يؤدي إلى تخفيض مدفوعات الضرائب وزيادة التدفق النقدي للمؤسسة¹⁷.

5. نوع القطاع :

تتعدد أنواع المخزونات بتعدد طبيعة نشاط المؤسسة، فالمؤسسة التجارية تقوم بشراء السلع من أجل إعادة بيعها على حالها وبالتالي فأهم عنصر في مخزوناتها هو البضاعة، أما المؤسسة الانتاجية فتقوم عادة بشراء مواد أولية ولوازم من أجل تصنيعها وبيعها في شكل منتج تام الصنع أو نصف مصنع، والمؤسسة الخدمائية لها مخزون خاص يختلف عن مخزون المؤسسات الأخرى، هذا الاختلاف في القطاع يؤدي إلى اختلاف في تكاليف المخزون حسب كل قطاع، فالقطاع الصناعي له تكاليف كبيرة لمخزوناتة مقارنة بالقطاع التجاري والخدمي على التوالي¹⁸.

لذا فنوع القطاع له تأثير كبير على إختيار السياسات المحاسبية ومنها سياسة تقييم المخزون والتي تتفاوت حسب حجم التكاليف للمخزون في كل قطاع .

ثالثا. الدراسة التطبيقية :

انطلاقا من هدف الدراسة والمتمثل في أهم العوامل المؤثرة في إختيار سياسات تقييم المخزون بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، تم إجراء دراسة تطبيقية وذلك من خلال جمع البيانات من القوائم المالية ل 20 مؤسسة من مختلف القطاعات بولاية غرداية خلال الفترة 2010 - 2014، تم استعمال برنامج (Eviews) نسخة 8 لتحليل المعطيات والإجابة على إشكالية الدراسة وإثبات أو نفي فرضياتها والمتمثلة في:

الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية في الجزائر طرق مختلفة لتقييم المخزون وذلك لعوامل مختلفة.

الفرضية الثانية: هناك عوامل تعاقدية وأخرى تنظيمية وبيئية تؤثر على إختيار سياسات تقييم المخزون في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

1. تقديم الدراسة التطبيقية:

1.1 عينة الدراسة:

في هذه الدراسة تم الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية لولاية غرداية حيث تم جمع مجموعة من القوائم المالية بشكل، عشوائي، وتميزت عملية الانتقاء بالخصائص التالية:

- ♦ أن تكون القوائم المالية معدة وفق أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي .
- ♦ تم استثناء المؤسسات التي تمسك محاسبة خاصة قطاعية مثل البنوك ووكالات التأمينات .
- ♦ تم استثناء المؤسسات التي لا تتوفر على محاسبة منتظمة .

بعد تجميع وفحص للقوائم المالية والتأكد من توفر المؤسسات على المعايير المبينة أعلاه، حيث بلغ حجم العينة في النهاية (100) مشاهدة تتعلق ب (20 مؤسسة مختلفة الحجم، خلال الفترة 2010- 2014 حتى تنوعت هذه المؤسسات حسب الانتشار الجغرافي في الولاية وكذا حسب نوع القطاع .

2.1 النماذج المستخدمة :

نموذج Logit : يسمى هذا النموذج بنموذج الانحدار اللوجستي Logit، الذي هو تحويلية لوغارتمية للانحدار الخطي يتبع التوزيع اللوجستي الذي يقيد الاحتمالات المقدره ويجعلها محصورة بين 0 و 1، حيث يبنى نموذج الانحدار اللوجستي على فرضية أساسية متمثلة في كون المتغير التابع، هو متغير ثنائي يتبع توزيع Bernolli، يأخذ القيمة 1 لاحتمال P والقيمة صفر باحتمال q=1-p، أي حدوث الاستجابة وعدم حدوثها، وتكتب دالة التوزيع

$$\ln \left(\frac{p_i}{1 - p_i} \right) = b_0 + \sum_{j=1}^k \hat{b}_j + X_{ij}$$

اللوجستي بالعلاقة التالية:

حيث : $j=1.2.....k$ ، $i=1.2.....n$ ، $\ln(p_i/1-p_i)$: لوغاريتم نسبة الأفضلية.

ويسمى هذا النموذج بنموذج الانحدار اللوجستي، والتحويلية $\ln(p_i/1-p_i)$ بتحويلية Logit وتكون الدالة اللوجستية مستمرة تأخذ القيم (1.0)، بحيث يقترب y من الصفر كلما اقترب الطرف الأيمن للدالة اللوجستية من ∞ - ويقترب y من الواحد كلما اقتربت الدالة من $\infty+$ وتسمى النسبة $p_i/(1-p_i)$ باحتمال الحدث المرغوب فيه أو احتمال اختيار $y = 1$ ¹⁹.

3.1 اختبار صحة النموذج:

يمكن اختبار صحة النموذج من خلال :

1.3.1 مشكلة الازدواج الخطي المتعدد :

يشير مشكل التعدد الخطي، إلى وجود ارتباط خطي بين المتغيرات المفسرة، بحيث يؤثر هذا المشكل على معاملات الانحدار، مما يجعل معرفة اسهام كل متغير مستقل على حدة في تفسير المتغير التابع أمرا صعبا وذلك لأن تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع تكون ممزوجة ببعضها

2.3.1 اختبار المعنوية الإحصائية للمعالم

بخلاف النماذج الخطية المقدره بطريقة المربعات الصغرى العادية، لا تكون قيم معاملات نموذج الانحدار اللوجستي قابلة للترجمة الاقتصادية مباشرة، بل تدل إشارات المعاملات فقط على التأثير الإيجابي أو السلبي على الاحتمال P_i ، وتجدر الإشارة إلى أن دلالة المعاملات تكون مقدره باستخدام نسبة Z المحسوبة (Z - Statistique)،

لكون توزيع نسب المعاملات إلى انحرافها المعياري لا تتبع توزيع ستودنت كما في النماذج الخطية العامة، بل يتبع القانون الطبيعي، بحيث يكون للمعلم معنوية إحصائية، أي يختلف معنويا عن الصفر، إذا كانت القيمة المحسوبة ل Z أكبر من القيمة الحرجة للتوزيع الطبيعي عند نسبة معنوية 5% البالغة 1.96 ويمكن التأكد من ذلك بالاعتماد على الاحتمالات الحرجة Prob كما في الانحدار الخطي، بحيث إذا كانت نسبة الإحتمال الحرج prob أقل من نسبة المعنوية 5% فالمعلم يختلف معنويا عن الصفر وهو مقبول والعكس صحيح .

3.3.1 اختبار القيود على المعالم:

$$H_0 : b_1 = b_2 = b_3 = \dots = b_k = 0$$

يتم استخدام نسبة المعقولة العظمى للنموذج المقيد وغير المقيد، بحيث تعطى الإحصائية بالعلاقة التالية:

$$LR = -2(\ln(L_R) - \ln(L_U))$$

حيث: LR : قيمة دالة المعقولة المقيدة في ظل الفرضية H_0 ، L_U : قيمة دالة المعقولة غير المقيدة في ظل

الفرضية الصفرية H_0

تتبع إحصائية LR توزيع χ^2 بدرجة حرية K ونسبة معنوية 5%، نرفض الفرضية الصفرية، أي أن القيود غير محققة، والنموذج المقدر مشكل على الأقل من متغيرة مفسرة ذات دلالة .

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الاختبار، يعد مكافئا لاختبار فيشر للمعنوية الكلية في نموذج الانحدار الخطي.

وعند الأخذ في الاعتبار لميزة المتغير التابع في أخذه القيمة 0،1 يكون معامل التحديد غير قابل للتفسير من

حيث تعديل النموذج، لذلك يتم استخدام إحصائية pseudo- R^2 والتي تعطى بالعلاقة التالية: $R^2 \leq 1$ - $\frac{\log(L_U)}{\log(L_R)}$

4.1 نموذج الدراسة المستخدم (نموذج Logit):

لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في اختيار سياسة تقييم المخزون في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر وبمأن طرق

تقييم المخزونات وفق SCF تنحصر في طريقتين هما طريقة المتوسط المرجح CMP وطريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO تم الاعتماد على أسلوب الانحدار اللوجستي نموذج Logit .

يهدف هذا النموذج إلى تقدير $P(y=1)$ المتعلق باحتمال اختيار طريقة FIFO مقابل بديلة $P(y=0)$ اختيار

طريقة CMP وذلك لمعرفة ما إذا كانت العوامل المختارة (هيكل الملكية، المديونية الحجم، الضرائب، القطاع).

لها تأثير على السياسة المحاسبية المختارة لتقييم المخزون كل معامل حسب إشارته المتوقعة، وقد تم كتابة المعادلة ذات الشكل الخطي لهذا النموذج بالصيغة التالية:

$$P_i = C + A_1x_1 + A_2x_2 - A_3x_3 - A_4x_4 + A_5x_5 + e.$$

حيث :

Pi: السياسة المختارة وتأخذ قيمة 1 في حالة اختيار طريقة FIFO مقابل قيمة 0 في حالة اختيار طريقة CMP .

C: قيمة الثابت

من A1 إلى A5 : معاملات المتغيرات المستقلة .

X1: هيكل الملكية : ويأخذ القيمة 01 في حالة تركيز الملكية والقيمة 0 في حالة تشتت الملكية.

X2: المديونية : ويحسب بقسمة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول

X3: حجم المؤسسة ويحسب باللوغاريتم الطبيعي لمجموع أصول المؤسسة

X4: الضرائب : ويحسب بقسمة قيمة الضريبة على الأرباح لكل مؤسسة على رقم الأعمال المحقق .

X5: نوع القطاع، حيث نرسمب 1 للمؤسسة المنتمة للقطاع الصناعي وبالرمز 0 للمؤسسة التابعة للقطاعات الأخرى.

é : الخطأ المعياري .

2. النتائج ومناقشتها:

باستخدام برنامج إفيوز وبعد ترميز البيانات وإدخالها للحاسب، تحصلنا على النتائج التالية:

1.2 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

1.1.2 المتغير التابع : سياسة تقييم المخزون

من خلال الجدول 01 يتضح أن نسبة اختيار طريقة FIFO للمؤسسات الاقتصادية عبر فترة الدراسة بلغت 55% في حين بلغت نسبة اختيار الطريقة الوسطية المرجحة (CMP) 45% وهذا ما يبين أن المؤسسات المختارة منها ما تميل لاختيار السياسة التي تؤدي لزيادة الأرباح وأخرى تميل إلى تخفيض الأرباح وهذا كل حسب العوامل المؤثرة والمختارة للدراسة منها ما يدفع إلى اختيار السياسة التي تزيد في الربح و منها ما يدفع إلى السياسة المخفضة للربح .

الجدول 01: توزيع اختيار طرق تقييم المخزون لعينة الدراسة

الرقم	طريقة التقييم المختارة	العدد	النسبة
01	طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)	55	55%
02	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)	45	45%
	المجموع	100	100%

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (Eviews)

وهذا يثبت الفرضية الأولى : أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تختار بين طريقتين مختلفتين عند سياسة

تقييم المخزون.

2.1.2 المتغيرات المستقلة :

جدول 02 : خصائص عينة الدراسة

الرقم	المتغيرات	الطبيعة	العدد	النسبة
1	هيكل الملكية	مركزة	45	45%
2	المديونية	متشعبة كبيرة	55	55%
3	الحجم	كبيرة صغيرة	45	45%
4	الضرائب	كبيرة صغيرة أكبر نسبة المتوسط أصغر نسبة	44	44%
5	القطاع	صناعي التجاري الخدمي	66	66%
			0.09	9%
			0.008	0.8%
			0.00	0%
			11	55%
			04	20%
			05	25%

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (Eviews)

من خلال الجدول رقم 02 نلاحظ أن خصائص عينة الدراسة تتوزع كما يلي :

♦ هيكل الملكية : 45 مؤسسة ذات ملكية متشعبة أما 55 مؤسسة فتركز فيها الملكية عند عدد محدود من المساهمين .

♦ المديونية : من خلال المقارنة بمتوسط المديونية لعينة الدراسة نجد أن 55% من المؤسسات تعتمد على الديون في نشاطها بينما 45 من المؤسسات فتقع تحت المتوسط والذي يبلغ 55 % من أصول المؤسسة .

♦ الحجم : صنفت المؤسسات حسب الحجم إلى مؤسسات كبيرة إذا كانت مجموع أصولها يفوق متوسط مجموع أصول مؤسسات عينة الدراسة وإذا كان العكس فتعتبر مؤسسة صغيرة، فوجدنا أن 44 % من العينة تعتبر مؤسسات كبيرة الحجم مقابل 66 % صغيرة الحجم.

♦ نوع القطاع: 55 مؤسسة ذات قطاع صناعي و45 مؤسسة تنتمي إلى القطاع التجاري والخدمي

♦ الضرائب : متوسط الضرائب لجميع المؤسسات يقدر بـ 0.008 ، في حين أن أكبر نسبة من الضرائب هي 9 % من رقم الأعمال وفي المقابل أقل نسبة هي 0: حيث نجد أن بعض المؤسسات معفاة من الضرائب .

2.2 اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي:

1.2.2 مشكلة الازدواج الخطي المتعدد:

يوضح الجدول رقم 03 عدم وجود ارتباط تام بين المتغيرات المفسرة وبالتالي فالنموذج لا يعاني من مشكلة

الازدواج الخطي المتعدد.

جدول 03 : معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة

القطاع	الضرائب	الحجم	المدىونية	هيكل الملكية	هيكل الملكية
			1	1	المدىونية
		1	0.118047	-0.148090	الحجم
	1	-0.211273	-0.613667	0.019280	الضرائب
1	-0.398414	0.086608	0.079045	0.191919	القطاع

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (Eviews)

2.2.2. اختبار القيود على المعالم :

قد بلغ معامل التحديد (MC- Fadden R- squaed) 0.89 وهو ما يوضح أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته 89% من التغير في المتغير التابع، وان 11% فقط لعوامل أخرى أي أن كل من حجم المؤسسة ونوع قطاع النشاط بالإضافة إلى عامل الضرائب لها تأثير كبير في اختيار المؤسسات لسياسة تقييم المخزون المناسبة لهذه العوامل، وبالتالي فالنموذج له قوة تفسير عالية. وهو ما يؤكد الشكل رقم 01 تفسير المتغيرات المقدره للمتغيرات الفعلية (أنظر الملحق).

أما إحصائية LR فقد بلغت 122.6751 وهي أكبر من القيمة الحرجة الجدولية لتوزيع χ^2 وبدرجة حرية 5 (عدد المتغيرات المفسرة للنموذج) ونسبة معنوية 5% والتي تساوي 11.070، (5) $\chi^2_{0.05} > LR$ ، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية H_0 أي ان القيود غير محققة وعليه فإن النموذج اللوجستي مقبول ويضمن على الأقل متغيرة مفسرة ذات دلالة.

وهو ما نؤكد عند التطرق لإحصائية المعالم حيث أن كل من عامل نوع القطاع و الحجم والضرائب لها دلالة إحصائية أقل من مستوى معنوية 0.05.

3.2.2. اختبار المعالم الإحصائية :

يتضح من الجدول رقم 04 أن متغير نوع القطاع احتل المرتبة الأولى في التأثير على المتغير التابع سياسة تقييم المخزون، إذ أن معامل الانحدار لهذا المتغير بلغ 28.06 وباحتمال حرج يقدر بـ: 0.017 وهو ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، أي أن القطاع الصناعي الذي له تكاليف أكبر مقارنة بالقطاع التجاري والخدمي يسعى لتخفيض تلك التكاليف باتباع سياسة تقييم المخزون التي تزيد في الربح فهو يختار سياسة FIFO بدل سياسة التكلفة الوسطية المرجحة وحتى بعض المؤسسات في كل من القطاع التجاري والخدمي تتبع طريقة FIFO في تقييم مخزوناتها وهو ما يؤكد معامل الانحدار الموجب والذي يزيد بنسبة 28 % عن المؤسسات التي تختار التكلفة الوسطية المرجحة .

وفي المرتبة الثانية جاء متغير الحجم من حيث التأثير إذ بلغ معامل الانحدار 4.74 وبإشارة سالبة بحيث أنه إذا زاد حجم الشركة بقيمة وحدة واحد (دج) تسعى المؤسسة بتخفيض الربح بقيمة 4.74 وهو ما يتفق مع الفرضية بحيث أن زيادة حجم المؤسسة يفرض عليها تكاليف سياسية وبالتالي تسعى إلى تخفيض هذه التكاليف بتخفيض الربح المعلن عنه، وقد بلغ الاحتمال الحرج لهذا المتغير 0.02 أقل من مستوى المعنوية 0.05 . واحتل المتغير الضرائب المرتبة الثالثة من حيث أهمية التأثير إذا بلغ معامل هذا المتغير 414.75 ذو إشارة موجبة ومستوى معنوي عند 0.05 يساوي 0.021 وهذا ما يؤكد ان عامل الضرائب ليس له تأثير كبير على اختيار السياسة المحاسبية المناسبة حيث أن زيادة الضرائب تفرض على المؤسسة إختيار السياسة المحاسبية لتقييم المخزون المنخفضة للربح وهنا نلاحظ العكس إذا أن المعامل موجب وكبير وهو ما يؤكد متوسط الضرائب لجميع المؤسسات الذي لا يتعدى 10 % من رقم الأعمال، وهذا عكس ما هو متوقع أن الضرائب لها تأثير على اختيار السياسة المحاسبية المنخفضة للربح وهذا لضالة الضرائب بالإضافة إلى وجود بعض المؤسسات المعفاة من الضرائب فهو عامل غير مؤثر .

وفي المرتبة الرابعة جاء المتغير المديونية بمعامل انحدار 13.54 أي أن زيادة الديون بوحدة واحد يؤدي إلى اتباع إختيار السياسة المحاسبية التي تزيد في الربح وهي FIFO بمقدار 13.54 ولكن ليس له دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 حيث بلغ الاحتمال الحرج لهذا المتغير 0.0503 وهو تقريبا يساوي 0.05 ولكن له دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.1 .

وهو ما يفسر أن زيادة المديونية يؤدي إلى زيادة إختيار السياسات المحاسبية لتقييم المخزون التي تؤدي إلى إظهار الربح بأعلى مستوياته وهذا لتفادي شروط التعاقد ومقاضاة المدينين وزيادة تقتهم في استثمار أموالهم والحصول على فوائد أعلى بالإضافة إلى الحصول على قروض جديدة وتمثل السياسة التي يجب إختيارها في هذا الوضع هي سياسة FIFO .

أما بالنسبة لمتغير هيكل الملكية هو العامل الوحيد الذي ليس له دلالة إحصائية فظهر باحتمال حرج قدره 0.1800 أكبر من نسبة المعنوية 0.05 ومعامل انحدار سالب، وهذا يوضح أن هيكل الملكية سواء كانت الملكية مشتتة أم متركزة فهي لا تؤثر على سياسة تقييم المخزون ، فأصحاب الملكية الأكثر في المؤسسة لا يسعون لتحقيق مصالحهم الذاتية على حساب المساهمين الآخرين لأن أغلب المؤسسات هي مؤسسات تضامن ومؤسسات مختلطة بين القطاع العام والخاص أو مؤسسات حكومية وهو ما يعزز عامل الرقابة والثقة والتضامن الذي يحد من تصرفات المديرين الانتهازية.

الجدول 04: نتائج نموذج الانحدار اللوجستي

الاحتمال الحرج	إحصائية Z	المعاملات	المتغيرات المستقلة
0.1863	-1.321662	-6.746563	هيكل الملكية
0.0503	1.957720	13.54249	الديونية
0.0200	-2.326180	-4.748619	الحجم
0.0211	2.305464	414.7585	الضرائب
0.0175	2.376986	28.06008	القطاع
0.0221	2.288239	59.88793	القيمة الثابتة C
		0.891354	معامل التحديد R ²
		122.6751	LR
		-68.81388	LU
		0.000000	احتمال LR
	11.070		X ² 0.05(s)

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (Eviews)

ومن خلال الجدول رقم 04 الذي يحتوي على المعاملات النموذج بوحدة Log-odds نحصل على معادلة

النموذج على النحو التالي :

$$\text{Log}(P/1-p) = 59.88 - 6.74 x1 + 13.54 x2 - 4.74 x3 + 414 x4 + 28.06 x5$$

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة في اختيار الطرق المحاسبية لتقييم المخزون في المؤسسات

الاقتصادية يمكن استخلاص النتائج التالية:

♦ تطبق المؤسسات الاقتصادية كل من طريقتي الوارد أولا الصادر أولا FIFO، التكلفة الوسطية المرجحة CMP عند تقييم مخزوناتها، وتعتبر طريقة FIFO الأكثر إختيار وبالتالي فالمؤسسات تسعى إلى إظهار مستويات مرتفعة من الأرباح باختيارها هذه الطريقة مقارنة مع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

♦ يؤثر نوع القطاع على الطرق المحاسبية في تقييم المخزون، حيث أن القطاع الصناعي والذي له تكاليف أكبر مقارنة مع القطاع التجاري والخدمي، ومنه فالمؤسسات تميل إلى اتباع الطرق التي تزيد في الربح لاستدراك التكاليف التي تميز القطاع الصناعي عن باقي القطاعات.

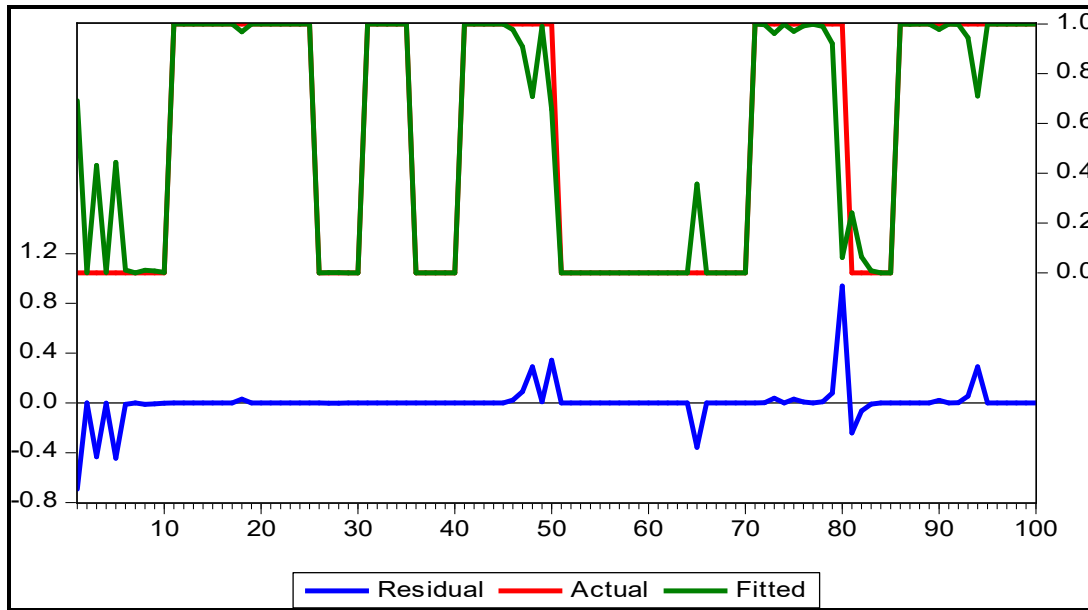
♦ إن إختيار المؤسسات لطريقة FIFO كان بدافع تفادي الإخلال بشروط التعاقد مع الدائنين وإظهار مستويات ربحية كبيرة من أجل كسب ثقة المدينين وطلب قروض جديدة.

- ♦ المؤسسات كبيرة الحجم تميل إلى إتباع السياسات المخفضة للربح ومنها طريقة CMP وذلك لتفادي التكاليف السياسية من سن قوانين في غير صالح المؤسسات وفرض ضرائب وتسهيلات للمستهلكين مما يؤثر على ربحيتها .
- ♦ تتميز المؤسسات المدروسة بصغر حجم الضرائب المفروضة على الأرباح مقارنة مع رقم الأعمال المحقق، بالإضافة إلى إعفاء البعض منها من الضرائب، وبالتالي فالضرائب ليس لها تأثير على اختيار السياسات المحاسبية لتقييم المخزون.
- ♦ لم يكن لعامل هيكل الملكية الممركزة بنسبة تفوق الملكية المشتتة أثر على اختيار السياسات المحاسبية لتقييم المخزون من أجل السيطرة على الإدارة والتحكم بقراراتها من أجل إتباع استراتيجيات تحقق مصالحهم الذاتية على حساب مصلحة الأقلية من المساهمين .
- وفي ختام هذه الدراسة نخلص لمجموعة من التوصيات، نجلها في ما يلي:
- ♦ تحليل العوامل المؤثرة في اختيار السياسة المحاسبية لتقييم المخزون سواء كان التأثير إيجابيا أم سلبيا للاستفادة من الفرص وتجنب التهديدات
- ♦ ضرورة قيام الجهات الرقابية ذات العلاقة بالمؤسسات الاهتمام بعنصر المخزون والتأكد من صدق التقييم وأن المؤسسات تقوم بالإفصاح عن هذا العنصر بصدق وأنه يعكس الواقع.
- ♦ يجب على المحاسب أن يختار الطريقة التي تتفق مع طبيعة المواد المخزنة وظروف المؤسسة .
- ♦ الأخذ بعين الاعتبار الآثار التي تترتب عن كل طريقة فيما يتعلق بالدخل وقيمة المخزون والضرائب بالإضافة إلى الاستقرار والنمو .
- ♦ اختيار الطريقة التي تلبى أكبر قدر ممكن من مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة والموازنة بينهم.
- ♦ يوصى باستخدام هذه طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: CMP في الحالة التي تكون فيها أثمان شراء البضاعة متقلبة صعودا و هبوطا فاستخدام هذه الطريقة يحد من آثار التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون وقيمة كل من مجمل الربح
- ♦ يوصى باستخدام هذه طريقة FIFO في حالة كبر حجم تكلفة وحدات المواد الأولية، وكذا في حالة عدم تذبذب أسعار المواد بشكل كبير خلال الدورة الواحدة.

نتائج نموذج Logit

Dependent Variable: PI				
Method: ML - Binary Logit (Quadratic hill climbing)				
Date: 03/24/16 Time: 12:57				
Sample: 1 100				
Included observations: 100				
Convergence achieved after 7 iterations				
Covariance matrix computed using second derivatives				
Variable	Coefficient	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	59.88793	26.17206	2.288239	0.0221
X1	-6.746563	5.104605	-1.321662	0.1863
X2	13.54249	6.917482	1.957720	0.0503
X3	-4.748619	2.041381	-2.326180	0.0200
X4	414.7585	179.9024	2.305464	0.0211
X5	28.06008	11.80490	2.376986	0.0175
McFadden R-squared	0.891354		Mean dependent var	0.550000
S.D. dependent var	0.500000		S.E. of regression	0.154417
Akaike info criterion	0.269527		Sum squared resid	2.241385
Schwarz criterion	0.425837		Log likelihood	-7.476342
Hannan-Quinn criter.	0.332788		Deviance	14.95268
Restr. deviance	137.6278		Restr. log likelihood	-68.81388
LR statistic	122.6751		Avg. log likelihood	-0.074763
Prob(LR statistic)	0.000000			
Obs with Dep=0	45		Total obs	100
Obs with Dep=1	55			

الشكل رقم 01 : تفسير المتغيرات المقدرة للمتغيرات الفعلية والبواقي



الإحالات والمراجع:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد رقم 19 ، ص : 09 .
- 2 محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة المالية الدولية IAS/IFRS ، الجزائر ، الصفحات الزرقاء ، 2010 ، ص :166.
- 3 Mc Belaid et autres, *Comptabilité & Suivre des Stoks Conforme au nouveau(SCF)*,Alger:Pages BleusEditions,2011,p14.
- 4 محمد العدوان وآخرون ، إدارة الشراء والتخزين ، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الطبعة الأولى ، 2005 ، ص : 178 - 179.
- 5.علي، عبد الوهاب ، مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004 ، ص : 166
6. محمد بوتين ، المرجع السابق ، ص 167
- 7.المرجع السابق ، ص 169.
8. جعفر عبد الإله ، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر، عمان2003.ص:513.
9. حواس صالح ، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ،الجزائر ، 2012 :ص108
10. لخضر علاوة ،معايير المحاسبة الدولية ،الجزائر: الصفحات الزرقاء ص 219
11. المجمع العربي للمحاسبين ،مرجع سابق ، ص : 96.
12. نور، عبد الناصر؛ صيام، وليد؛ الخداس، حسام(، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن ، 1999 ، ص : 413
13. يوسف علي ، أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية دراسة تطبيقية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 28 ، العدد الأول ، 2012،ص:252.
14. مؤيد محمد على الفضل ، محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية ، دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن ، دورية الإدارة العامة ، العدد الأول ، فيفري 2006 ص: 78.
15. مؤيد محمد على الفضل ، مرجع سابق ص 77.
16. محمد شريف توفيق ، تقييم استخدام المنهج الإيجابي في تفسير بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتها بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية ، 2007 ، ص 6- 7 ، موقع النسخة: <http://mstawfik.7p.com/pscg.pdf> تم الاطلاع عليها ا يوم : 2015/05/12
- 17 *Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent, Empirical Research on Accounting Choice, Working Paper, 2001, p 35-39, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=258519,14/06/2014.*
18. محمد العدوان وآخرون ، مرجع سابق ص : 178.
19. عدنان غانم ، فريد خليل الجاعوني . استخدام تقنية الانحدار اللوجستي ثنائي الاستجابة في دراسة أهم المحددات الاقتصادية والاجتماعية لكفاية دخل الأسرة ، دراسة تطبيقية على عينة عشوائية من الأسر في محافظة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 27 ، العدد الأول ، 2011 ، ص : 116.