الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس– مستغانم –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكـــــرة مقدم ضمن متطلبات الحصول على شهادة ما ستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية، نقود وتأمينات

الموضوع:

تقنيات تقييم المخزون وفقا لكلي من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

إعداد الطالبة:
❖ حمياني أمينة

تحت إشراف:
❖ أ/ قادري عبد القادر

أعضاء اللجـــــنة

❖ أســـتاذ	قادري عبد القـــادر	مقـــررا	جامعة مستغانم
❖ أســـتاذ	بلـــقـــاسم أمحـــمد	رئـــيسا	جامعة مستغانم
❖ أســـتاذ	قوار الحبيب سعـــيد	مناقشـــا	جامعة مستغانم

السـنة الجامعية:
2015-2014

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الإهـــــداء

إلى من حملتني وهنا على وهن وكان

سندي في هذه الحياة، العزيزة الغالية

"أمي" أطال الله في عمرها.

إلى الذي كان سببا في وجودي العزيز

الغالي "أبـي" أطال الله في عمره.

إلى جدتي العزيزة التي كانت دائما

تحثني على الدراسة.

إلى كل أخوتي: محمد، جمل، فؤاد،

إبـراهيم.

إلى كل أخواتي: وزية وصارة.

إلى ابنة خالتي الصغيرة "العجال بثينة

إلى كل صديقاتي: فتيحة، حنان ونجاة.

كما لا أنس صديقان من أيام الثانوية.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قُل لَّوْ كَانَ ٱلْبَحْرُ مِدَادًا لِّكَلِمَٰتِ رَبِّى لَنَفِدَ ٱلْبَحْرُ قَبْلَ أَن
تَنفَدَ كَلِمَٰتُ رَبِّى وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِۦ مَدَدًا ﴿١٠٩﴾ قُلْ إِنَّمَآ أَنَا۠
بَشَرٌ مِّثْلُكُمْ يُوحَىٰٓ إِلَىَّ أَنَّمَآ إِلَٰهُكُمْ إِلَٰهٌ وَٰحِدٌ فَمَن كَانَ يَرْجُوا۟
لِقَآءَ رَبِّهِۦ فَلْيَعْمَلْ عَمَلًا صَٰلِحًا وَلَا يُشْرِكْ بِعِبَادَةِ رَبِّهِۦٓ أَحَدًۢا ﴿١١٠﴾ ﴾

(سورة الكهف: الآية 109، 110)

اللهم اجعلني شكورا، واجعلني صبورا واجعلني
في عيني صغيرا وفي أعين الناس كبيرا.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

قائمة المراجع:

قائمة الكتب:

1- أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الدار الهندسية، سنة 2008.

2- محمد راتول، بحوث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، سنة 2006.

3- عمر وضعي عقيل، منعم زمزيم المرسي، قحطان بدر العبدالي، إدارة مواد الشراء والتخزين من منظور كمي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 2004.

4- د. محمد راشد العزيز، إدارة الشراء والتخزين، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر، عمان الأردن، سنة 2000.

5- د. السيد عليوة، تنمية مهارات ومراقبة وتحليل المخزون، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، سنة 2002.

6- سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى والثانية.

7- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، مكتبة الفلاح، الكويت، سنة 1995.

8- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسات طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، سنة 2009.

9- حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2000.

10- د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الإسكندرية، سنة 2002، 2003.

11- خالد جمال الحجارات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة الجامعة، الشارقة، الطبعة الأولى، سنة 2008.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

12- د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي 2، الجزء الخامس، سنة 2002، 2003.

13- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة 2011/2010.

قائمة المذكرات:

1- بصغير إسماعيل، هواري خديجة، أعمال نهاية السنة، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي، دفعة 2012، 2015.

2- بصغير فوزية، المعالجة المحاسبية لصنف التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، دفعة 2012، 2013.

3- بن سعدة فاطمة، تسيير محاسبة المخزون في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، الدفعة 2012/2011.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المقدمـــة:

إن للمخزون دور فعال وهام جداً داخل المنظمة حيث يعتبر المخزون المصدر الرئيسي الداخلي لتلبية احتياجاتهم لجل استمرارية العملية الإنتاجية.

ولأجل تكوين هذا المخزون تتكلف هذه المنظمة المؤسسة تكاليف ضخمة لا يستهان بها تمثل جزء كبير من سعر التكلفة.

لهذا تعمل المؤسسة جاهدة لأجل تخفيض التكاليف الغرض تلبية احتياجات المستعملين بالنوعية والكمية النوعية المناسبة والزمان والمكان المحدد.

ونتيجة التطورات والعولمة الحاصلة وانفتاح الاقتصاد الوطني عليها، أصبح هناك ضرورة قصوى لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي المعمول بع سابقا، وقد كلن هذا المخطط يعاني من نقائص تمس جميع جوانبه ابتداءً من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، لذا أصبح من الضروري التعجيل بالتغيير الجذري لهذا المخطط وحل محله النظام المحاسبي المالي، الذي أصبح بدوره متوافقا واحتياجات مستعملي المحاسبة على كل من المستوى الدولي والوطني.

لهذا يقيم المخزون وفقا لمعايير المحاسبة الدولية حتى تسهل عملية التبادل بين الدول ونلاحظ أن في الجزائر أصبحت تعمل بنظام المحاسبي المالي.

وعليه نطرح الإشكالية التالية:

- فيما تكمن تقنيات تقييم المخزون وفقا لكل من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ؟

وارتأينا الأسئلة الفرعية وهي على النحو التالي:

1- ماذا نقصد بالمخزون ؟ وفيما تتجلى أهميته؟

2- فيما تنحصر تكاليف المخزون؟ وما هي مستوياته؟

3- ماذا نقصد بالمعايير المحاسبة الدولية؟

4- ما هي أهداف معايير المحاسبة الدولية؟

5- ما مفهوم النظام المحاسبي المالي ؟ ولماذا التجأنا إليه ؟

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الفرضيات:

1- المخزون عبارة عن مجموعة السلع المتراكمة لغرض الاستخدام للأجل القريب.

2- للمخزونات دور كبير وفعال داخل المنظمة لأجل تلبية حاجياتهم.

3- تتمثل تكاليف المخزون في تكاليف الحصول على المخزون، تكاليف التخزين وتكاليف النفاذ.

4- ظهر النظام المحاسبي المالي بعد فشل المخطط الوطني المحاسبي.

5- هناك عدة تقنيات تقيم بها المخزونات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

أهداف البحث:

1- معرفة المخزونات وكل من تكاليفها ومستوياتها.

2- التعرف على النظام المحاسبي المالي وخصائصه.

3- التعرف على معايير المحاسبة الدولية.

4- معرفة تقنيات تقييم المخزون وفقا لكل من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

أسباب دراسة الموضوع:

قد تطرقنا لهذا الموضوع نظرا لمعرفة تقنيات تقييم المخزون داخل المنظمات على كل من المستوى الوطني والدولي وخصوصا بعد فشل المخطط الوطني المحاسبي، لهذا كان لابد من أن نسلط الضوء على كل من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المنهج المتبع:

اتبعنا المنهج الوصفي التحليل لأجل دراسة موضوعنا.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

خاتـــمة عـــامة:

المخزون عبارة مجموعة السلع والمواد الولية المتراكمة لغرض استخدامها للأجل القريب، وهذا لأجل استمرارية العملية الإنتاجية داخل المؤسسة.

كما أن للمخزون دور كبير وفعال داخل المؤسسة، وهذا لأجل تلبية احتياجاتهم المستمرة، كما نلاحظ أن للمخزون عدة تكاليف منها: تكاليف الحصول على المخزون وهي تكـــاليف الطلب والإعداد، تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وتكاليف النفاذ ونقصد بهـــا تكـــاليف عـــدم الاحتفاظ.

ولجل تقييم هذا المخزون وتسييره تسيير جيد كان لابد من تطبيـــق المعـــايير المحاســـبة الدولية الخاصة به والتي تتمثل في المعيار المحاسبي رقم (II).

وبعد فشل المخطط الوطني المحاسبي أصبحت الجزائر تعتمد على النظام المحاسبي المالي لأنه يعتبر خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية خصوصا في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات.

وفي الأخير نستنتج أن نظام المحاسبي المالي هو نظام مقتبس مـــن معـــايير المحاســـبة الدولية.

نتائج البحث:

* المخزون هو عنصرا هاما داخل المؤسسة بحيث يمثـــل المصـــدر الرئيســـي لتلبيـــة احتياجاتها.

* المخزون يتغير من فترة زمنية لأخرى بفعل تأثير تدفقين متعاكسين:

الأول: تدفق الدخول عن طريق التموين، الإنتاج ..... إلخ.

الثاني: تدفق الخروج عن طريق الاستهلاك، التوزيع، الضياع، التلف.

* تقييم المخزونات عن طريق التنظيم الجديد الذي سمي بالنظام المحاسبي المالي SCF.

* ظهر نظام المحاسبي المالي سنة 2007 على الأصول وبدأ تطبيقه من جانفي 2010.

* توافق أسس وقواعد النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي المحاسبي رقم 2.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الفـــهـــــرس:

البـــيان **الصفحة**

الإهداء .....

كلمة شكر .....

فهرس الجداول .....

المقدمة ..... أ

الفصل الأول: عموميات حول المخزون

تمهيد 4

المبحث الأول: ماهية المخزونات وأهميّتها 5

المطلب الأول: تعريف المخزون 5

المطلب الثاني: أهمية المخزون 6

المطلب الثالث: أسباب الاحتفاظ بالمخزون 7

المبحث الثاني: تكاليف المخزون 9

المطلب الأول: تكاليف الطلب والإعداد 9

المطلب الثاني: تكاليف الاحتفاظ بالمخزون 12

المطلب الثالث: تكاليف عدم الاحتفاظ بالمخزون (تكاليف النفاذ) 15

المبحث الثالث: مستويات المخزون 17

المطلب الأول: الحد الأدنى للمخزون 17

المطلب الثاني: نقطة (مستوى) إعادة النظر 19

خلاصة 21

الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد: 23

المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية 24

المطلب الأول: ماهية ونشأة المعايير المحاسبية الدولية 24

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المطلب الثاني: عوامل توحيد المعايير المحاسبية الدولية 27
المطلب الثالث: لجنة معايير المحاسبة الدولية 28
المطلب الرابع: أهداف المعايير المحاسبة الدولية 30
المبحث الثاني: عموميات حول النظام المحاسبي المالي SCF 32
المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF وخصائصه 32
المطلب الثاني: مجال تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي في الجزائر 35
المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي 36
المطلب الرابع: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي 38
خلاصة 41

الفصل الثالث: متطلبات تقييم المخزون وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم II المخزون والنظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد 43
المبحث الأول: تقييم المخزون وفقا للمعيار لمحاسبي الدولي رقم II 44
المطلب الأول: التمييز المحدد 44
المطلب الثاني: طريقة الوارد أولا يصرف أولا .F.I.F.O 45
المطلب الثالث: طريقة المتوسط المرجح 47
المطلب الرابع: المعالجة البديلة المسموح بها طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا 49
المبحث الثاني: تقييم المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF 54
المطلب الأول: تقييم المخزون عند تاريخ الدخول 54
المطلب الثاني: تقييم المخزون عند تاريخ الجرد 59
المطلب الثالث: تقييم مخزون تاريخ إيقاف الحسابات 60
المبحث الثالث:مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير المحاسبة الدولية 62
المطلب الأول: المقارنة من جانب الإطار ألمفاهيمي 62
المطلب الثاني: المقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية 65
الخلاصة 72

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الخاتمة 73
قائمة المراجع 75

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الفصل الأول

عموميات

حول المخزون

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

تمهيد:

إن المخزون يعتبر عنصراً هاماً داخل المؤسسات أو المنظمات، حيث أن هذا المخزون يمثل المصدر الداخلي لتلبية احتياجاتها.

ولأجل استمرار العملية الإنتاجية داخل هذه المؤسسة أو المنظمة لابد من تزويدها بالمواد الأولية، وكذلك المواد نصف مصنعة .... إلخ.

وتكوين هذا المخزون سيكلف المؤسسة أو المنظمة تكاليف كبيرة لا يستهان بها تتشكل نسبة معتبرة من سعر التكلفة، لذا فإن حصر هذه التكاليف أمر ضروري لأجل جعلها في حدها الأدنى، مع ضمان تلبية احتياجات المستعملين بالكمية النوعية المناسبة والزمان والمكان المحدد.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحث الأول: ماهية المخزونات وأهميّتها.

المطلب الأول: تعريف المخزون:

يعرف المخزون في شكله العام بأنه: "مجموعة الموارد والسلع المتراكمة في انتظار استخدامها في الأجل القريب، والذي يسمح بتزويد المستعملين على ضوء احتياجاتهم في الوقت المناسب للإنتاج والتوزيع".

فالمخزون يتكون من المواد المادية الخاصة بالإنتاج والموجهة للتصنيع، والسلع المعدة خصيصا للبيع، لذلك فإن المخزون يخدم أهم نشاطين رئيسيين في المنظمة الصناعية؛ وهما الإنتاج والتسويق وما تجدر الإشارة إليه حينئذ البدء أن ما يهمنا في هذا النظام هو مخزون الإنتاج فقط لما له من أهمية بالنسبة للمنظمات الصناعية.

إن مستوى المخزون يتغير من فترة زمنية إلى أخرى بفعل تأثير تدفقين متعاكسين.

الأول: يمثل تدفق الدخول عن طريق التموين، الإنتاج، إرجاع الورشة ..... إلخ، وهذا التدفق يؤدي إلى ارتفاع في مستويات المخزون.

الثاني: يعبر عن تدفق المخزون ويكون عن طريق الاستهلاك، التوزيع، الضياع، التلف .... إلخ، مما يؤدي إلى انخفاض في مستوى المخزون.[1]

ويعرف المخزون بصفة عامة كما يلي:

المخزون: هو عبارة عن العمليات التي تحتفظ بها المؤسسة إلى غاية استعمالها، إلا أنه هناك عدة تعاريف وذلك حسب وجهات نظر التي ينظر إليها المخزون.

والمخزون لا يقصد به الاحتفاظ لفترة ما بالمواد الأولية التي تدخل عمليات الصناعات المختلفة فحسب، بل يشمل كل العمليات[2] من السلع سواءً كانت أولية أو مواد نصف مصنعة أو كاملة الصنع، والمحتفظ بها لفترة زمنية معينة لاستخدامها لغرض الحفاظ على وتيرة الإنتاج في المصانع ومواجهة احتمالات التي فاض مستواها وتأثير ذلك على معدلات الإنتاج، أو لضمان التواجد المستمر والمنتظم في الأسواق بالنسبة للمؤسسات

---

(1) أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الدار الهندسية، سنة 2008، ص ص37، 38.

(2) محمد راتول، بحوث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، سنة 2006، ص347.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

التجارية أو لضمان استمرارية تأدية الخدمات بصفة منتظمة بالنسبة للمؤسسات الخدمية.[1]

تعريف المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF:

تمثل المخزونات أصولا:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
- هي قصد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلغة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.[2]

المطلب الثاني: أهمية المخزون.

نظرا لاختلاف وتيرة كل منهما فإن المخزون يلعب دورا تعديليا (Régulateur)، فإذا وجدنا في فترة زمنية معينة أن الكميات المطلوبة من ورش التصنيع أكبر من مستوى المخزون فهذا يعني أن المنظمة في حالة عجز يتطلب معالجته عن طريق تموين جديد، وهي الحالة التي تنعكس أثارها سلبا على نشاط المنظمة فما دام هناك استمرارية للتدفقيين معا سواء وفق برنامج مسطر أو بصفة عشوائية، فإن أهمية المخزون تزداد أكثر من أجل ضمان تزويد المستعملين، فإن انقطاع (أي التدفقيين) لفترة طويلة فالمخزون الباقي هو عبارة عن مخزون حيث؛ يجب التصرف فيه في أقرب وقت.[3]

وتتجلى أيضا أهمية المخزون فيما يلي:

- المخزون يضيف أبعادا من المرونة في نشاط الشراء مما يسمح بتطبيق سياسات شرائية اقتصادية يتعذر إذا ما تم الشراء الاحتياجات الفورية مثال ذلك الاستفادة من

---

(1) د. محمد راتول، نفس المرجع السابق، ص347.

(2) بن سعدة فاطمة، تسيير محاسبة المخزون في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، الدفعة 2012/2011.

(3) اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، الطبعة الأولى، الدار الهندسية، سنة 2008، ص38.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

وفرات الإنتاج عند التعاقد مع الموردين على تصنيع الاحتياجات بكمية كبيرة وكذلك خفض تكاليف النقل نتيجة لشحن المشتريات.

- للمخزون تكاليفه وأعباءه ولكنه ضرورة لا غنى عنها في المشروعات الصناعية بسبب أهميته اقتصاديا ولتأمين ما يقلل الاحتياجات دوما.
- الحصول على أفضل حجم اقتصادي لطلبية الشراء أو لعملية الإنتاج (الحجم الاقتصادي).[1]
- المخزون ضمان لتواجد المواد عند لطلب والتأمين ضد أخطاء التقدير وعقبات التنفيذ والتخطيط والتنبؤ في تقدير المواد والبيع.
- المخزون ضمان لتواجد المواد عند لطلب والتأمين ضد أخطاء التقدير وعقبات التنفيذ والتخطيط والتنبؤ في تقدير المواد والبيع السلعة.
- مقابلة التقلبات غير متوقعة في الشراء الإنتاج أو البيع (مخزون الأمان).
- مقابلات التقلبات غير متوقعة في الشراء أو البيع (مخزون التوقع).
- وكذلك تكمن أهمية المخزون في المزايا العديدة والتي نذكر منها ما يلي:

– ضمان استمرارية العملية الإنتاجية أي استمرار تدفق الإنتاج.

– تغطية الأخطار الناجمة عن عدم قدرة الموردين في بعض الحالات عن تلبية احتياجات المؤسسة في الوقت المناسب، أي مجابهة انقطاع التموين.

– التقليل من عدد الطلبيات أي الشراء بكميات معتبرة للاستفادة من مختلف الامتيازات.[2]

المطلب الثالث: أسباب الاحتفاظ بالمخزون.

- لمواجهة احتمالات التأخير في توريد المواد.
- الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من فروق الأسعار، نتيجة المواسم والتخفيضات للكميات الكبيرة.

---

(1) عمر وضعي عقيل، منعم زمزيم المرسي، قحطان بدر العبدالي، إدارة مواد الشراء والتخزين من منظور كمي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 2004، ص50.

(2) عمر وضعي عقيل، منعم زمزيم المرسي، قحطان بدر العبدالي، نفس المرجع السابق، ص50.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

- الاحتمال نقص المواد من مصادرها الأصلية "الموردين" وصعوبة أو عدم الحصول عليها عند الحاجة "ندرة المواد".
- عدم تصريف المواد المنتجة في الوقت المناسب "كعدم البيع" أي إنتاج مواد وعدم القدرة أو المعرفة على تصريفها أو كيفية التصرف بها مهما يضطرنا إلى تخزينها ولهذا السبب تزداد كمية المواد الموجودة في المخازن فتتجمد أموالنا على شكل مخزون لأننا لا ننتج بناء على الطلبية[1] الواحدة وإنما تنتج بشكل مستمر على أمل أن تسير أمورنا بشكل صحيح ونبيع ونقوم بصرف كميات كبيرة من هذه المواد.

فالسوق أحيانا يعجز عن الاستيعاب بشكل كبير وأن بعض مصادر الشراء التي كنا نتعامل معها أصبحت تريد مفاوضتنا على إنتاج أفضل أو نتعامل مع موردين آخرين مما يؤدي إلى تزايد حجم المخزون.[2]

(1) د. محمد راشد العزيز، إدارة الشراء والتخزين، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر، عمان الأردن، سنة 2000، ص329.

(2) محمد راشد العزيز، نفس المرجع السابق، ص330.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحث الثاني: تكاليف المخزون.

المطلب الأول: تكاليف الطلب والإعداد.

وتمثل تكاليف الحصول على المخزون:

- إما عن طريق مورد خارجي.
- إما عن طريق التصنيع الداخلي.[1]

وتتمثل في تكاليف الشراء وتشمل كل المصاريف التي تنفق من أجل الحصول على المواد منذ البحث عن الموردين إلى غاية دخولها للمخازن وتضم ثمن الشراء ومصاريف الشراء، تتضمن هذه الأخيرة الرسوم الجمركية، مصاريف الشحن والتفريغ وفروق التحويل ومصاريف دفع الثمن ومصاريف النقل ..... إلخ.

كما أن ثمن الشراء قد يرتبط بعدد الوحدات المراد شراءها، فينخفض كلما كانت هذه الكميات كبيرة، وفقا لجدول عروض الموردين، وقد يكون هذا الثمن ثابتا، وتحدد تكلفة الشراء للوحدة التي تم شراءها بناءً على حصة كل وحدة من إجمالي مصاريف الشراء مضافا إليها ثمن الشراء.[2]

وتضم التكاليف السنوية للطلبيات Les Commandes وتشمل جميع الأعباء التي تنفق من أجل إعداد وتنفيذ أوامر التوريد خلال سنة وتخص مختلف مصاريف الإدارات والأقسام التي تخدم أمر التوريد كهيئة مشتريات، الاستلام والفحص، وتتمثل هذه التكاليف في الأجور والرواتب، الإهتلاكات، بريد، هاتف، ... إلخ. وبصفة عامة جميع المصاريف المتعلقة بإصدار وإرسال الطلب والمتابعة إلى حين استلام وفحص الكميات المطلوبة ويمكن حصرها فيما يلي:

1- مصاريف تحضير وإرسال الطلب، تتضمن كل ما يصرف من أجل إعداد أوامر التوريد وإرسالها للموارد كنفقات الهاتف، البريد، الفاكس، اللوازم المكتبية .... إلخ.

2- مصاريف متابعة الطلب كنفقات سفر وإيفاد المختصين إلى ورش الموردين ... إلخ.

---

(1) د. السيد عليوة، تنمية مهارات ومراقبة وتحليل المخزون، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، سنة 2002، ص40.

(2) أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص46.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

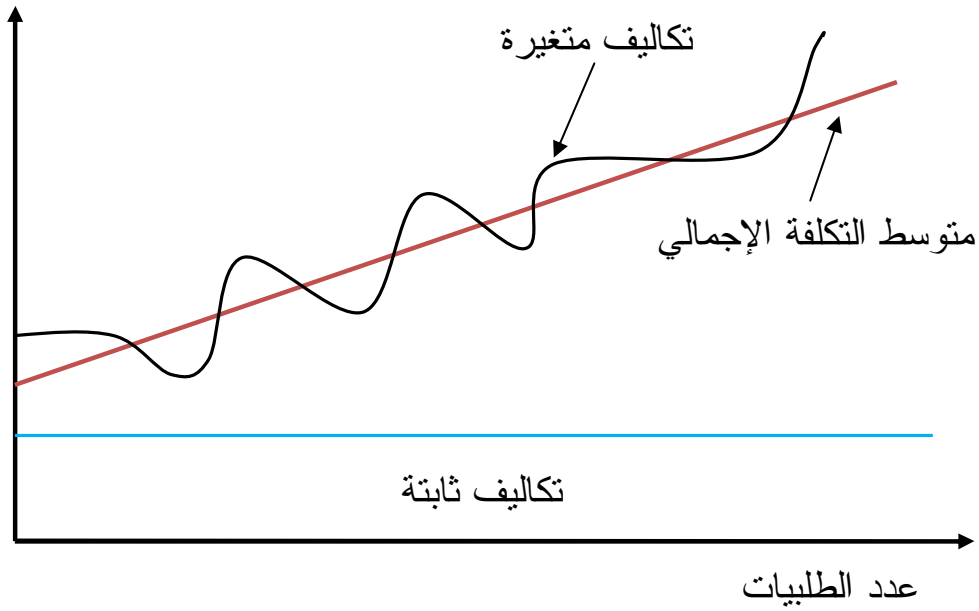
3- تشمل نفقات استلام وفحص الكميات المطلوبة، مصاريف التفريغ .... إلخ.

وبما أن هذه التكاليف تحسب عند كل أمر توريد، فإن الأمر يطرح إشكالية تحديد التكلفة .... لكل طلبية، وهذا غير ممكن لأن الطلبية الواحدة قد تتضمن طلب أنواعا متعددة من المواد، ثم أن هذه التكلفة متباينة من طلبية إلى أخرى.

وفي هذه الحقيقة فإن بعض هذه المصاريف تتكرر بتكرار عدد الطلبيات من عدد إلى أخر (أنظر الشكل 05) لذلك يمكن اعتبارها مصاريف متغيرة كالأجور والرواتب الإضافية، مصاريف الفحص والاستلام، أي كل مصاريف متابعة الطلب واستلامه، بالإضافة إلى أن بعضها الأخر تعتبر مصاريف ثابتة لأنها تنفق بغض النظر عن عدد الطلبيات كتآكل المعدات والمباني .... إلخ.[1]

ولأن هذه المصاريف تختلف باختلاف الأصناف والمواد المطلوبة، لذا يكون من الأفضل حساب متوسط التكاليف فيضاف لكل ما ينفق عن كل أمر توريد، المصاريف الثابتة المجملة لكل طلبية، للحصول على تكلفة الطلبية الواحدة.

الشكل 01: تحليل تكاليف الطلب.



(1) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص ص26، 27.

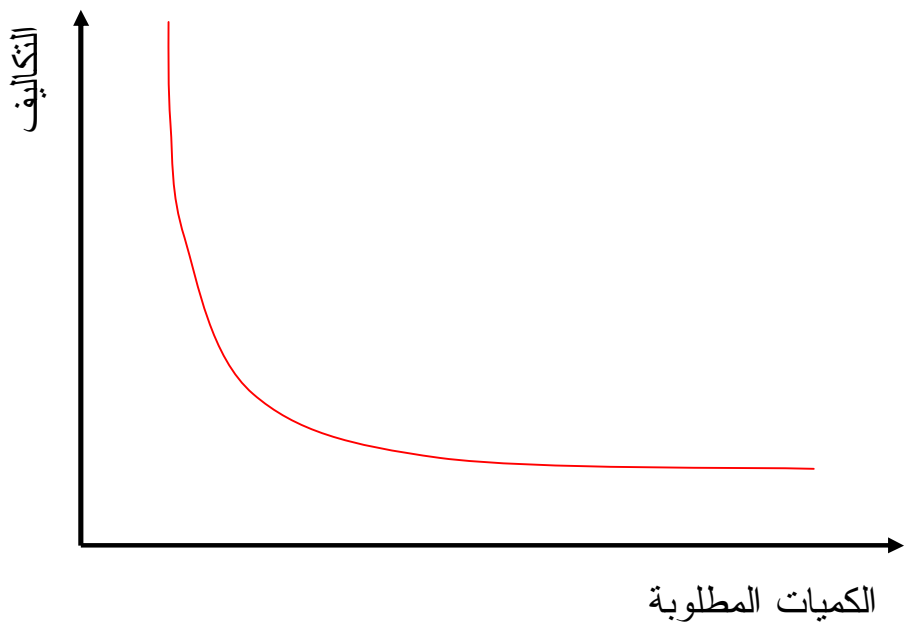
Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المصدر: أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص47.

تفيدنا الهيئة المكلفة بالمحاسبة التحليلية في المنظمة وهيئة الكومبيوتر بكل ما ينفق عن كل أمر توريد، وتضاف إليها المصاريف الثابتة المجملة لكل طلبية، للحصول على تكلفة الطلبية الواحدة، غير أنه الكثير من المنظمات يتعذر عليها تحديد تكلفة الطلبية بهذه الكيفية، لذلك عادة ما يتم حساب متوسط التكاليف، أي تحديد إجمالي التكاليف السنوية للطلبيات وتقسيمها على عدد الطلبيات خلال السنة، وهذا الحساب متوسط تكاليف الطلبية.[1]

ويأتي من الكيفيات تحديد تكلفة الطلبية، فإن هذه الأخيرة وعلى أساس الاحتياج السنوي، من الصنف ترتفع قيمتها كلما قلت الكميات المطلوبة في كل أمر توريد، مع ارتفاع عدد الطلبيات خلال السنة، بينما تقل قيمتها كلما زادت الكمية المطلوبة والتي بدورها تؤدي إلى انخفاض عدد مرات التموين. والشكل 06 يبين العلاقة العكسية بين الكميات المطلوبة في كل أمر توريد وتكلفة الطلبيات السنوية.

الشكل (02): منحنى تكاليف الطلبيات.



(1) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص48.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المصدر: أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص47.

ومع أن نصيب كل طلبية من هذه التكاليف محدود إلا أن مجمل هذه التكاليف يصل إلى مبالغ كبيرة، الأمر الذي يلزم مدير المخزون أن يمارس رقابة صارمة على مستوى إنفاق هذه المصاريف.[1]

المطلب الثاني: تكاليف الاحتفاظ بالمخزون.

أي تكاليف الحيازة وتشمل نوعين:

- تكاليف الوجود المادي (الإيجار، صيانة، تأمين، إضاءة وتدفئة وتهوية، مناولة، السجلات ... إلخ.
- تكلفة المال المستثمر في المخزون، تكلفة الفرص البديلة.[2]

وتمثل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون إجمالي ما تنفقه المنظمة بغرض الحفاظ على المخزون خلال فترة زمنية معينة وتعتبر عنصرا هاما من عناصر تكلفة المواد والتي قلما تولي لها محاسبة التحليلية أهمية، وتشمل هذه التكاليف المصاريف التالية:

1- تكاليف الخزن: تضم مجموعة من المصاريف أهماه:

* نفقات استئجار المخازن والمستودعات أو امتلاكها.

* نفقات التأمين التي تدفعها المنظمة ضد الحرائق، الكوارث الطبيعية، كذلك تأمين العاملين، تأمين المخازن ومعداته.... إلخ.

* نفقات الحصول على المعدات المخزنية وصيانتها أو امتلاكها.

* مصاريف اليد العاملة في المخازن، أجور، رواتب، مكافآت، مصاريف تدريب... إلخ.

* تظهر بعض المصاريف المختلفة والتي لا يمكن إهمالها كنفقات الطاقة الكهربائية.

2- تكاليف التلف والتقادم: نتيجة للخزن قد تتعرض بعض المواد المخزنة للتلف لاسيما منها قليلة الدوران، أو التي تتطلب إجراءات خاصة لحفظها ولم تولى لها العناية كتأكسد

---

(1) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص49.

(2) د. السيد عليوة، تنمية مهارات ومراقبة وتحليل المخزون، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، سنة 2002، ص40.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

بعض المعادن أو كسر بعض المواد، كما قد تتعرض مواد أخرى للتقادم، كل هذا من شأنه أن يحمل المنظمة مصاريف معتبرة خصوصا إذا كانت مخزنة بكميات كبيرة.[1]

لهذا فإن تكاليف التلف والتقادم تعد من العوامل التي تدفع الاحتفاظ بالمخزون أو التقليل منه بغرض تخفيض هذه التكاليف، كما تضم هذه التكاليف بعض المصاريف الناتجة من جراء الضياع الذي تتعرض له المواد.

3- تكاليف رأس المال المستثمر في المخزون: تمثل قيمة المخزونات بنداً هاما في ميزانية المنظمة وجزءا من الموارد المالية المجمدة، ويتم تمويل المخزون بإحدى الكيفيتين التاليتين أو كليهما معا، الأولى عن طريق القروض وفي هذه فإن تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون هذه المصاريف المالية التي تتحملها المنظمة، وتعتبر الفوائد أحد العناصر الهامة المشكلة لتكلفة الاحتفاظ بالمخزون وتزداد ضخامة كلما كانت قيمة المخزون كبيرة و/أو نسبة الفائدة مرتفعة، أما الكيفية الثانية تتمثل في تمويل المخزون عن طريق التمويل الذاتي للمنظمة (Autofinancement) أي أن الأموال تعود ملكيتها للمنظمة، ففي هذه الحالة فإن تكلفة رأس المال هي تكلفة الفرصة البديلة، وتتمثل في تكلفة التضحية بالفوائد المتوقعة من بدائل التي تم رفضها على الرغم من أن هذه التكلفة لا تسجل ..... مما يصعب تقسيمها، ويمكن اعتبار معدل الفائدة في هذه الحالة معدل المردود الداخلي (TRI) للاستثمار أو البديل الذي تم رفضه.

في الحقيقة ولأن المخزون يتميز بالحركة (دخول وخروج) فإنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المختزنة من إجمالي هذه التكاليف، لذلك تحسب تكاليف الاحتفاظ بالمخزون كنسبة مؤوية من قيمة متوسط المخزون، أو حجم متوسط المخزون، والملاحظ أن جزء من هذه التكاليف هي مصاريف ثابتة لأنها تنفق بغض النظر عن مستوى المخزون كالرواتب وأجور عمال، المخازن والاهتلاكات ... إلخ، وأن جزئها الآخر يعتبر مصاريف متغيرة كمصاريف التلف والتقادم، المصاريف المالية ... إلخ.[2]

---

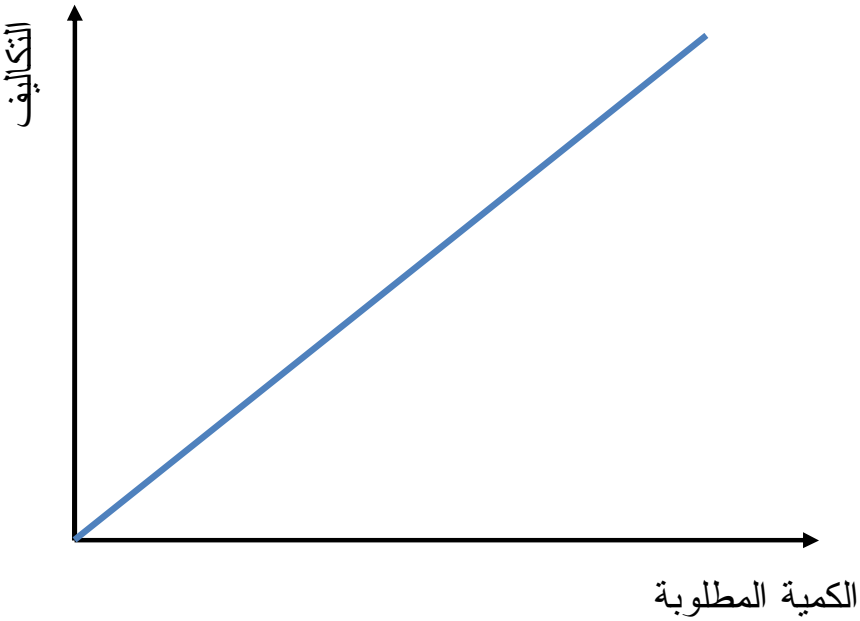
(1) أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص48.

(2) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص50.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

ومن هذا المنطلق فإن التحكم في هذه التكاليف أمر ضروري يتطلب حصر وتمحيص لمكوناتها ومستوى إنفاقها، لاسيما وأنها من العوامل التي تدفع إلى تقليل من المخزون أو الاستغناء عنه، ترتفع قيمتها كلما ارتفعت الكميات المطلوبة والعكس صحيح، ليأخذ منحنى هذه التكاليف خط مستقيم، كما هو مبين في الشكل التالي:[1]

الشكل رقم (03): التمثيل البياني للتكاليف الاحتفاظ.



المصدر: أ. اليمين الفالتة، إدارة المخزون باستخدام الكمية الحديثة لتخفيض التكاليف، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص51.

(1) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص51.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المطلب الثالث: تكاليف عدم الاحتفاظ بالمخزون (تكاليف النفاذ).

- وتتمثل في التكاليف التي تتحملها المنشأة بسبب عدم كفاية المخزون.
- ضياع المبيعات الحالية والمستقبلية.
- فقد العملاء.
- سوء سمعة المنشأة.
- تكلفة تدبير المخزون بسرعة.[1]

وتتمثل هذه التكاليف في كل النفقات والخسائر التي تتحملها المنظمة نتيجة لنفاذ أو نقص في الكميات المختزنة أو لعدم تكوين المخزون أصلا تسمى هذه التكاليف بتكاليف النفاذ، ويعرفها كل من Gavanlat Et Lamet بقولهما: "عدما تطلب مواد ضرورة لإنتاج أو السلع للبيع ويتبين أنها مفقودة بمخازن المنظمة نتيجة لنفاذ المخزون منها؛ فإن المنظمة تتحمل خسارة تسمى تكلفة النفاذ".

من هذا التعريف فإن أي نفاذ أو انقطاع في المخزون سينعكس سلبا على سير نشاط المنظمة، ويحملها مصاريف معتبرة تختلف بحسب الأثر الذي يتركه في حالات معينة قد يؤدي إلى تعطل طفيف في العملية الإنتاجية يمكن تداركه بسرعة و سهولة، وفي حالات أخرى فإن ذك يؤدي إلى اضطرابات في العملية الإنتاجية ذات الأثر البليغ على نشاط الإنتاج من جهة ومن جهة ثانية على نشاط السوق، مما يؤدي إلى تراجع في رقم الأعمال وإلى خسائر معنوية.

تتمثل تكلفة النفاذ في مجموعة المصاريف الناتجة عن النفاذ كالأرباح المفقودة طيلة فترة النفاذ، مصاريف توقف العملية الإنتاجية أو تعطيلها، إلى جانب الخسائر المعنوية كشهرة المنظمة، انخفاض الروح المعنوية لدى العاملين، فقدان أو تراجع حصة المنظمة في السوق ... إلخ.[2]

---

(1) د. السيد عليوة، تنمية مهارات ومراقبة وتحليل المخزون، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، سنة 2002، ص40.

(2) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص52.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

يعد حصر هذه التكاليف من الصعوبة بمكان، إلا أنه عادة ما يتم تقديرها بالرجوع إلى إجراء تحريات دقيقة لكل النشاطات المتضررة من هذا النفاذ، ويتم تقديرها إما حسب الوحدات المفقودة من الصنف خلال فترة زمنية معينة، وبغض النظر عن وحدات المفقودة.

ولإمكانه تفادي خطر النفاذ أو الانقطاع من الضروري تكوين مخزون الاحتياط لتغطية العجز في المخزون، ولكن ونظرا لتفاوت واختلاف الظروف التي تؤدي إلى وقوع هذا الخطر، فلا يمكن بأي حال تجنب حالات النفاذ باستخدام مخزون الاحتياط، إذ أن المبالغة في توفير كميات كبيرة من شأنه أن ينعكس سلبا على المنظمة، ويحملها نفقات تمثل في مجموعة عيوبا أكثر من المزايا المنتظرة، وبتعبير أخر فإنه في بعض الأحيان يكون من الأفضل تحمل المخاطر الناشئة عن النفاذ بدلا من الاحتفاظ بمخزون مبالغ فيه، لذلك تسعى معظم الدراسات لتحديد معدل النفاذ يجل أن لا يتجاوزه المخزون، وفي الحقيقة فإن تحديد هذا المعدل يرتبط بقيمة التكاليف النفاذ على نحو ما سنرى عند التطرق إلى تخطيط المخزون.[1]

(1) أ. اليمين الفالتة، نفس المرجع السابق، ص53.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحث الثالث: مستويات المخزون.

المطلب الأول: الحد الأدنى للمخزون.

يمثل الحد الأدنى للمخزون الحد أو الكمية التي لا يمكن أن يقل عنها رصيد أي صنف ويسمى هذا المستوى أحيانا بحد المنظر أو احتياطي الطوارئ، وتحتفظ هذه الكمية من المخزون على أساس عدم استخدامها إلا في مواجهة حالات الطوارئ التي قد لا تواجهها المنظمة وذلك لضمان استمرارية العمل فيها.

ونذكر من الأمثلة على هذه الحالات الطارئة؛ نذكر عملية التوريد من المورد لأي سبب كان، أو زيادة معدات استخدام بعض الأصناف في عملية الإنتاج بشكل مفاجئ، أو عدم توفر الصنف في السوق ... إلخ.

ومن الضروري أن نلاحظ وظيفة التخزين عدم الاحتفاظ دائما بنفس الكمية من المخزون كحد أدنى، وذلك لكي ..... القدم الذي يمكن أن يصيب هذه الكمية المحفوظة في المخزن باستمرار، وما أن يسببه ذلك من تلف ينقص من قيمتها أن يؤثر في منتجات المنظمة، وإنما تغييرها بنفس الكمية من المشتريات الجديدة.

ولتحديد الحد الأدنى أو الاحتياطي الطوارئ، يستلزم الأمر تحديد معدلات استخدام كل صنف من أصناف المخزون في عمليات الإنتاج خلال فترة زمنية معينة، مع تحديد فيما إدا كانت معدلات الاستخدامات تعتبر ثابتة، أم متغيرة بالزيادة والانخفاض عن المعدل العادي.[1]

وللوصول إلى هذه المعلومات تستخدم عادة الأدوات الإحصائية، مثل معامل الارتباط بين أحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات، وبين كمية المستخدم من كل صنف في عمليات الإنتاج، وتحديد الانحراف المعياري عن هذه المعدلات، وذلك بغرض اتخاذ ذلك كأساس لتقدير الموقف في المستقبل، ولا شك أن هذا العمل يعتمد بشكل أساسي على خبرات المنظمة في الماضي، لأن الخبرات الماضية كثيرا ما تدل على تطورات المستقبل، كما يعتمد على شروط السوق والتسليم، ومدى تقيد الموردين بتنفيذ التزاماتهم في مواعيدها.

---

(1) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى والثانية، ص163.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

بالإضافة لما سبق يؤخذ في الاعتبار عادة أثر نقص الكميات المخزونة أو نفاذها من المخزن في سير العمليات الإنتاجية، والواقع أن هذا الأمر يختلف من المنظمة لأخرى وباختلاف الظروف، ففي بعض الأحيان يكون هذا الأمر بسيطا لدرجة يمكن إهماله، ولكن في حالات أخرى فإن النقص أو النفاذ لبعض المواد الأولية الأساسية، أو بعض قطع الغيار اللازمة لعمل الآلات والتجهيزات سيؤدي إلى توقف الإنتاج كلية وبالتالي فقدان مبيعات وعملاء، وفقدان السمعة في السوق، وتحصيل المنظمة تكاليف التأخير ... إلخ.

إن كمية احتياطي الطوارئ (الحد الأدنى للمخزون) يجب ألا يغالي فيها، لأن لها تكلفة تخزين قد تبلغ في بعض الأحيان أرقاما كبيرة تشمل فوائد استثمار الأموال المجمدة، وتكلفة حفظها وحمايتها من التلف، وأقساط التأمين ... إلخ، وبما أن القسم الأكبر من هذه التكلفة متغير، يتغير بتغير مع تغير الكمية المخزونة، لذا يجب عدم المغالاة فيه لتحديد كمية احتياطي الطوارئ.

وبشكل عام يزداد هذا الاحتياطي كلما كانت المنظمة تعمل في إطار ظروف عدم التأكد، سواء داخلها وذلك عندما تكون برامج الإنتاج غير منتظمة، أو خارجها إذا كانت ظروف السوق والموردين غير مستقرة وينخفض هذا الاحتياطي إذا كان الوضع على عكس ما تقدم.

ويتم تحديد حجم المخزون الاحتياطي (الحد الأدنى للمخزون) حسب المعادلة الآتية:

الحد الأدنى للمخزون = عدد الأيام التي يكون من المرغوب فيها الاحتفاظ بالمخزون X أقصى استعمال يومي للمخزون.

مثال: إذا علمت أم مدير الرقابة على المخزون قد أكد أن المخزون لصنف معين يجب أن يفيد بالاحتياجات لمدة عشرة أيام على الأقل، وإذا علمت أن المنظمة تستخدم (120) وحدة يوميا من هذا الصنف الواجب الاحتفاظ به.

الحل:

الحد الأدنى للمخزون = 10 أيام X 120 وحدة = 1200 وحدة.[1]

(1) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، نفس المرجع السابق، ص ص164، 165.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المطلب الثاني: نقطة (مستوى) إعادة النظر:

وهي الكمية التي عندما يصل إليها رصيد المخزون، يجب إبلاغ وظيفة الشراء للقيام بإجراءات إعادة الشراء للصنف الذي يصل رصيده لهذا المستوى أو هذه النقطة، لكي تصل لكمية المعاد شراءها في وقت معين إلى المخازن، دون توقف العمل نتيجة نفاذ المخزون، الصنف.

إذن مستوى (نقطة) إعادة الطلب يمثل حداً تتقيد به وظيفة التخزين في عمليات الصرف للمخزون، حيث تعمد إلى صرف الموجودات من أحد الأصناف المحفوظة لديها بناءً على الطلبات التي تتلقاها من جهات الاستخدام في المنظمة، بحيث يتناقص المخزون لديها بصورة مستمرة، ولكن عندما تصل كمية المتبقية إلى حد معين (نقطة إعادة الطلب)، يتوجب عليها أن تتقدم بطلب شراء كميات جديدة.

ولتحديد مستوى إعادة الطلب يستلزم الأخير تحديد ما يلي:

1- معدلات استهلاك اليومي أو الشهري من الصنف المراد شراؤه.

2- الفترة الزمنية التي تستغرقها عملية إعادة طلب الشراء (فترة توريد المادة)، وذلك من تحديد طلب الشراء حتى لحظة دخول الكمية المشتراة مخازن المنظمة، بعد فحصها والتأكد من سلامتها ومطابقة مواصفاتها للمواصفات المحددة.

وتجرى عملية حساب نقطة (مستوى) إعادة الطلب في ظل الافتراضات التالية:

1- العمل في ظل الطلب المستقبل، الذي يشير مفهومه إلى أن الطلب على صنف معين إذا تم فإنه لا يؤثر في مكونات المخزون الأخرى، وبمعنى أخر أنه لا يكون متوافقا مع طلب شراء صنف أخر من مكونات المخزون في المنظمة.

2- الطلب على الصنف يتصف بالاستمرارية، وهذا يعني أن الصنف يحتاج له ويطلب باستمرار خلال فترة زمنية معينة، التي تكون في العادة سنة.

3- فترة التوريد التي أشرنا إليها سابقا معروفة وثابتة وليست متغيرة.

4- ثبات معدل استخدام أو استهلاك الصنف وهذا يعني أن استهلاكه يتم تدريجيا وبشكل منتظم ثابت خلال الفترة الزمنية.

في ضوء الافتراضات السابقة يتم تحديد نقطة إعادة الطلب حسب المعادلة التالية:

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

نقطة إعادة الطلب = معدل الاستهلاك (الاستخدام) اليومي x فترة التوريد.

في ضوء ما تقدم، فمخزون الصنف الواحد يتناقص تدريجيا من خلال مدى استهلاكه الثابت، إلى أن يصل إلى نقطة إعادة الطلب التي عندها (أو عند رصيدها المخزوني) يتم إصدار طلب شراء جديد للصنف، حيث يتم استلام كمية الطلب المطلوبة عند بلوغ رصيد مخزون الصنف ..... دون المساس بالحد الأدنى للمخزون، وعند استلام الكمية الجديدة المشتراة، يعود رصيد الصنف إلى حده الأقصى، وهكذا تعود دورة المخزون مرة أخرى.

مثال: إذا كان معدل الاستهلاك اليومي لصنف معين (40) وحدة ومعدل فترة التوريد لهذا الصنف (3) أيام عمل. فما هي نقطة إعادة الطلب لهذا الصنف ؟

الحل:

نقطة إعادة الطلب لهذا الصنف = 40 صنف x 3 أيام عمل = 120 وحدة.[1]

(1) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، نفس المرجع السابق، ص166.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

خـــــــلاصـــة:

إن للمخـــــــزون دور هام فعال في المـــــؤسسة حيث لا يمكن الاستغناء عنه، لأن توافر المخـــــزون لـــدى المؤسسة يحافظ على استمـــرار العملية الإنتاجـــية لديهـــا.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الفصل الثالث

متطلبات تقييم المخزون وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم II المخزون والنظام المحاسبي المالي SCF

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

تمهيد:

إن المخزون يشكل عنصرا هاما جدا من عناصر ميزانيات المؤسسات الفردية والتجارية.

لذا فعملية مراقبة وتقييم المخزونات تعتبر عنصرا حساسا للغاية بالنسبة لمهام مفتش الحسابات لهذه المؤسسة.

وقد تم إدراج معايير التسجيل المحاسبي وتقنيات وقواعد وأسس تقييم المخزون عن طريق التنظيم الجديد الذي سمي بالنظام المحاسبي المالي SCF.

لقد ظهر هذا النظام سنة 2007 على الأصول وبدأ تطبيقه منذ جانفي 2010.

وهذه القواعد والأسس تهدف للتوافق مع المعيار الدولي المحاسبي رقم IAS 02.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحث الأول: تقييم المخزون وفقا للمعيار لمحاسبي الدولي رقم II.

المطلب الأول: التمييز المحدد.

إن الأساس النظري لتقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة، يتطلب تحديد تكاليف الإنتاج والاستحواذ للسلع المحددة المتعلقة بها، فعلى سبيل المثال فإن تكلفة المخزون في نهاية المدة لمنشأة معينة في عامها الأول الذي أنتجت خلاله عشرة بنود يمكن أن يتم من خلال تكلفة الإنتاج الفعلي للوحدات التي استخدمت، فمثلا إذا تبقى كمخزون الوحدات الأولى والسادسة والثامنة فمعنى ذلك الوحدات المستخدمة هي الثانية والثالثة والرابعة والخامسة والسابعة والعاشرة ويتم تحديد التكلفة وفقا لهذا الأساس.

تعتمد هذه الطريقة على ضرورة فصل كل كمية ترد للمخازن بسعر مختلف عن الكميات الأخرى وفي هذه الحالة تسعر البضائع المنصرفة وكذلك المخزون السلعي على أساس التكلفة الفعلية المحددة الظاهرة بمستندات الشراء ...، وبذلك تراعي هذه الطريقة التسلسل الطبيعي للبضائع، فالبضاعة المتبقية بالمخازن في نهاية المدة تسعر بنفس السعر التي وردت وهذه الطريقة تعتبر مناسبة للسلع أو المنتجات التي كان شراءها أو إنتاجها خصيصا لمشروع معين وجلبت من أجله وذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه البنود المشتراة محدودا وكلا منهما تكلفة مرتفعة كما هو الحال في تجارة السيارات، لكن يعاب على هذه الطريقة أنها لا تعتبر مناسبة عندما يكون هناك عدد كبير من بنود البضاعة والتي يمكن أن تحل محل بعضها البعض، كذلك لا تتناسب المشروعات التي تقوم بإنتاج نمطي أو متجانس.[1]

ويلاحظ بالنسبة لطريقة الوحدات المميزة أن الأكثر الاحتمالية هو أن تكون هناك حاجة إلى افتراضات معينة بخصوص تدفقات التكلفة المرتبطة بالمخزون، وهناك واحدة من خصوصيات المحاسبة وهي أن التدفقات الخاصة بالتكلفة قد تعكس أولا تعكس التدفق المادي للمخزون، وعلى مدار سنوات أثرت اهتمامات كبيرة لكل من التدفق الطبيعي للسلع

(1) د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي 2، الدار الجامعية، الجزء الخامس، الطبعة 2002-2003، ص19.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

والتدفق المفترض للتكاليف المرتبطة بتلك السلع، وفي معظم الهيئات المختصة بوضع المعايير المحاسبية فقد تم إدراك أن التدفق الخاص بالتكلفة لا يحتاج إلى أن يكون مرآة للتدفق الفعلي للسلع التي ترتبط بها تلك التكاليف، فعلى سبيل المثال فإن هناك محدد أساسي في معايير المحاسبة الأمريكي ..... ينص على أن:

"التكلفة لأغراض المخزون سوف يتم تحديدها في ظل واحد من عدة اقتراضات عن تدفق عوامل التكلفة، والهدف الأساسي في اختيار طريقة معينة هو أن يتم اختيارها بالشكل الذي يعكس الدخل الدوري في ظل الظروف القائمة".

وفي ظل معايير المحاسبة الدولية فإن المعالجة القياسية تتضمن افتراضات لتدفق التكلفة وفقا للمعالجة القياسية وطريقة أخرى إضافية كمعالجة بديلة مسموح بها، وبالنسبة للمعالجة القياسية فإن اقتراضات تدفقات التكلفة المستخدمة هي:

1- طريقة الوارد أولا يصرف أولا F.I.F.O.

2- طريقة المتوسط المرجع.

أما المعالجة البديلة المسموح بها فهي طريقة الوارد أخيرا صادر أولا L.I.F.O وهكذا فإن اقتراضات تدفق التكلفة تتم بالأولويات التالية:

1- المعالجة الأساسية: طريقة التمييز (الوحدات المميزة).

2- المعالجة القياسية: طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجع.

3- المعالجة البديلة المسموح بها: طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.[1]

المطلب الثاني: طريقة الوارد أولا يصرف أولا .F.I.F.O:

إن طريقة الوارد أولا يصرف أولا الخاصة بتقييم المخزون تفترض أن السلع أو المواد التي يتم شراءها أولا هي السلع أو المواد التي يتم استخدامها أو بيعها أولا أيضا، وذلك بغض النظر عن التدفق الطبيعي الفعلي، ومن المفترض أن هذه الطريقة تتشق مع التدفق الطبيعي لصرف الوحدات من المخازن في معظم الصناعات التي لها مبيعات إجمالية متوسطة أو سريعة، أن قوة هذا الاقتراض لتدفق التكلفة تكمن في قيمة المخزون المفصح

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص20.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

عنها في الميزانية، وذلك لأن السلع التي تم شراءها أولا هي أول السلع التي يتم استبعادها من حساب المخزون ولذلك فإن الرصيد المتبقي يتكون من بنود تم استحواذ عليها بتكاليف حديثة (أحدث الأسعار) وهذا يؤدي إلى نتائج تتشابه مع النتائج التي يتم الحصول عليها في ظل المحاسبة التكلفة الجارية بالنسبة للميزانية، وعلى أية حال فإن طريقة الوارد أولا يصرف أولا لا تعكس رقم الدخل الصحيح عندما ينظر إليه من منظور الأداء الاقتصادي، ويرجع السبب في ذلك أنه سوف يتم مقابلة التكاليف التاريخية الأقدم (أقدم الأسعار) مع إيرادات الجارية، وحسب معدلات ديوان المخزون أو إجمالي المبيعات والسرعة التي تتغير بها الأسعار العامة والخاصة، وهذه المقابلة غير السليمة قد يكون لها تأثير هام على الدخل المفصح عنه وهو ما قد يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال.

ويوضح المثال التالي المبادئ الأساسية لتطبيق طريقة الوارد أولا يصرف أولا.[1]

البيان	الوحدات المتاحة	الوحدات المباعة	تكلفة الوحدة الفعلية	إجمالي تكلفة فعلية
المخزون في بداية الفترة	100	/	2,10	210
المبيعات	/	75	/	/
شراء	150	/	2,80	420
بيع	/	100	/	/
شراء	50	/	3	150
إجمالي	300	175		780

ووفقا لهذه البيانات فإن تكلفة البضاعة المباعة ورصيد المخزون في أخر المدة يتم تحديدها كما يلي:

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص22.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

البيان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
تكلفة البضاعة المباعة	100 75 175	2,10 2,80	210 جنيه 210 420 جنيه
المخزون في آخر المدة	50 70 120	3 2,80	150 جنيه 310 360 جنيه

لاحظ أن إجمالي وحدات تكلفة البضاعة ووحدات مخزون أخر المدة يتساوى مع عدد الوحدات المتاحة للبيع (175+125 = 300 متاحة).

وكذلك تتساوى تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون أخر المدة مع تكلفة البضاعة المتاحة للبيع.

وبالنسبة للخاصية الفريدة الوارد أولا يصرف أولا فهي أنها تعطي نفس النتائج في ظل نظام الجرد الدوري المستمر.

المطلب الثالث: طريقة المتوسط المرجح:

إن المعالجة القياسية الأخرى لتقييم المخزون في ظل المعيار المحاسبي رقم (02) هي المتوسط المرجع ويرجع ذلك إلى أنها تقوم بحساب المتوسط المرجع للوحدة أما على أساس دوري أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة ويتم إيجاد المتوسط المرجع للوحدة كما يلي:

$$\text{المتوسط المرجع} = \frac{\text{تكلفة الوحدات المتاحة للبيع}}{\text{عـــدد الوحدات المتحة للبيع}}$$

أو

$$\text{المتوسط المرجع} = \frac{\text{تكلفة رصيد المخزون أول مدة} + \text{تكلفة الوحدات المتاحة المشتراة}}{\text{عدد الوحدات المخزون أول مدة} + \text{عدد الوحدات المخزون المشتراة}}$$

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

ويتم بعد ذلك تقييم المخزون في نهاية المدة وتكلفة البضاعة المباعة على أساس المتوسط المرجع، وهكذا يختلف المتوسط المرجع عقب كل عملية شراء، وبالتالي تحتاج إلى جهد أكبر خاصة في حالة كثرة أصناف المخزون وتنوعها.

ومن مزايا هذه الطريقة أنها محايدة في تأثيرها على قائمتين المركز المالي والدخل كما أنها تتفق مع تخفيف درجة التقلب في أرباح المنشأة في ظل تغيرات الأسعار وذلك بالمقارنة مع طريقتي الوارد أولا صادر أولا والوارد أخيرا صادر أولا، وكمثال على ذلك إذا افترضنا البيانات التالية:

البيان	الوحدات المتاحة	الوحدات المباعة	تكلفة الوحدة الفعلية	إجمالي التكلفة الفعلية
مخزون أول مدة	100	/	2,10	210
مبيعات	/	75	/	/
شراء	150	/	2,80	420
بيع	/	100	/	/
شراء	50	/	3	150
إجمالي	**300**	**175**		**780**

وبالنسبة لتكلفة المتوسط المرجع فهي $\frac{780}{300}$ أي تساوي 2,60 جنيه، ويكون مخزون أخر مدة 125 وحدة X 2,60 جنيه = 325 جنيه.

وتكلفة البضاعة المباعة = 175 وحدة X 2,60 جنيه = 455 جنيه.

أما عند تطبيق افتراضي المتوسط المرجع في ظل نظام الجرد المستمر فإن متوسط التكلفة يعاد حسابها بعد كل عملية شراء، ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة بأحدث متوسط وهذا الأسلوب يطبق عليه "طريقة المتوسط المتحرك".[1]

وبتطبيق هذه الطريقة على المثال السابق:

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص24.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

البيان	الوحدات المتاحة	عمليات الشراء بالجنيه	المبيعات بالجنيه	إجمالي التكلفة بالجنيه	تكلفة وحدة المخزونات (بالجنيه)
المخزون في بداية الفترة	100	/	/	210	2,10 جنيه
بيع (75 وحدةX2,10 تكلفة)	25	/	157,5	52,5	2,10 جنيه
شراء (150 وحدة بسعر 420 دج)	175	420	/	472,5	2,70 جنيه
بيع (100 وحدة بتكلفة 2,80 للوحدة)	75	/	270	202,5	2,70 جنيه
شراء (50 وحدة بتكلفة كلية 100 دج)	125	150	/	352,0	2,62 جنيه

ملاحظات:

1- الوحدات المتاحة تتغير عقب كل عملية بيع أو شراء، حيث تخصيم عدد الوحدات المباعة وتجمع عدد الوحدات المشتراة.

2- قيمة المبيعات = عدد الوحدات المباعة X متوسط تكلفة وحدة المخزون السابقة للبيع.

3- يحسب متوسط تكلفة وحدة المخزون عقب كل عملية شراء.

$$= \frac{\text{إجمـــــالي التكلـــفة}}{\text{عدد الوحدات المتاحة}} \quad (1)$$

المطلب الرابع: المعالجة البديلة المسموح بها طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا.

إن استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا عند تقييم المخزون تعني اقتراض أن تدفق تكلفة المخزون يتم على أساس أن السلع أو المواد المشتراة في الأخر هي التي تبدأ في بيعها أو استخدامها وهذا يؤدي إلى المقابلة بين النفقات الجارية والإيرادات الجارية، وكما يذكر مؤيدو هذه الطريقة فإنها تقدم أفضل قياس للدخل الدوري والذي يعد هدفا أساسيا للتقارير المالية الدورية، وعلى أية حال فإذا لم تظل تكاليف الاستحواذ على المخزون ثابتة نسبيا فإن طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا سوف تكون ..... بالنسبة لرصيد

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص25.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المخزون في نهاية المدة وذلك لأغراض إعداد الميزانية، وذلك لأن المخزون سوف يتكون من التكاليف في الفترات الأولى، وبالنسبة لمن ينتقدون هذه الطريقة فإن يذكرون أنها لا تتبع التدفق الطبيعي والمادي للسلع والمواد، وعلى أية حال فإن هذا الجدول الأخير لا يجب أن يؤثر على اختيار اقتراض تدفق التكلفة وذلك لأن تتناسب التدفق الطبيعي لا يعتبر هدفا للمحاسبة عن المخزون.

وعلى الرغم من المنطق المشكوك فيه والذي يقوم على اقتراض اختيار طريقة L.I.F.O، أثناء فترات تغير الأسعار وذلك لتحقيق مقابلة سليمة بين النفقات والإيرادات أثناء الفترة المحاسبة، ف'ن الأغراض الضريبية تلعب دورا أساسيا، ففي عدة دراسات أجريت للتعرف على الدوافع الاقتصادية والسلوكية لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية تبين أن أهم مبررات استخدام طريقة L.I.F.O هي كما يلي:[1]

أ-يسبق متغير الوفورات الضريبية غيره من المتغيرات كسبب أول لاختيار طريقة L.I.F.O.

ب-بعض المنشآت الأخرى التي لا تستخدم طريقة L.I.F.O توجد لديها عوامل أخرى مسيطرة، ومعظم هذه العوامل تقلل من قيمة الوفورات الضريبية مثل درجة السيولة، تكاليف إمساك الدفاتر في ظل طريقة LIFO، تخفيض تكلفة الإنتاج، عدم ثبوت إمكانية تحقيق الوفر الضريبي، قواعد إعداد التقارير المالية، عقد الدين، متطلبات استخدام LIFO لأغراض العقود الحكومية.

كما أجرى استقصاء بين مجموعة من الشركات لمعرفة أسباب استخدام طريق LIFO وتبين من الدراسة ما يلي:

1- أسباب ترجع إلى الضرائب والتدفقات النقدية.

1-1- استخدام طريقة FIFO عندما لا تمدنا طريقة LIFO أي منافع ضريبية.

1-2- ارتفاع تكلفة إمساك الدفاتر في ظل طريقة L.I.F.O.

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص26.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

1-3- الشكوك حول مستوى السيولة في ظل طريقة LIFO.

2- آثار اقتصادية أخرى:

2-1- الشكوك حول أسعار الأسهم نتيجة الإفصاح عن أرباح منخفضة في ظل طريقة LIFO.

2-2- الشكوك حول عقود الدين.

3- أسباب أخرى:

3-1- تمثل طريقة FIFO أفضل انعكاس للتدفق المادي للمخزون.

3-2- تمدنا طريقة FIFO بتقييم دقيق للمخزون الذي يظهر في الميزانية.

3-3- تتطابق مع المنشآت الأخرى في نفس الصناعة.[1]

وسوف تختلف طرق تطبيق الوارد أخيرا صادرا أولا في دول مختلفة بشكل واسع، وبالنسبة للمناقشة التالية فإنها توضح العديد من الأساليب التي يجب استخدامها، فالتنفيذ الفعلي لطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا، يتطلب تقييم المخزون في أخر المدة بأسعار سابقة، وبالنسبة لكمية المخزون المتبقي في نهاية المدة عندما يتم تطبيق الطريقة لأول مرة فإنه يطلق عليها مصطلح الطبقة الأساسية Base Layer وهذا المخزون يتم تقييمه بتكلفة فعلية (الاستيعاب الكامل Full Absorption) وتحدد تكلفة الوحدة من خلال قسمة إجمالي التكاليف على كمية المخزون المتاحة وفي الفترات التالية فإن الإيرادات في كميات المخزون المتاح ينظر إليها كزيادات أو طبقات LIFO Layer وهذه الزيادات يتم تقييمها بشكل فردي من خلال تطبيق واحد من التكاليف العديدة الممكنة على كمية المخزون الذي يمثل الطبقة.

1- التكلفة الفعلية للسلع التي تم شراءها حديثا أو إنتاجها.

2- التكلفة الفعلية للسلع المشتراة أو المنتجة بحسب الاستحواذ.

3- متوسط تكلفة الوحدة لكل السلع المشتراة أو المنتجة أثناء العام الجاري.

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص27.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

4- الطريقة الهجين التي سوف تعكس الدخل بوضوح.

ولذلك فإن بعد استخدام طريقة LIFO الوارد أخيرا يصرف أولا لمدة خمس سنوات، فإنه يمكن أن يكون لدينا مخزون أو المدة يتكون من طبقة أساسية Base Layer وخمس طبقات إضافية (أو زيادات) بشرط أن تزيد كمية المخزون أخر المدة في كل عام. [1]

- مثال على سلع مفردة باستخدام طريقة LIFO:

شركة هبة تعمل في السنة الأولى من التشغيل وقد اختارت الوارد أخيرا صادرا أولا لتقييم المخزون، وتبيع الشركة منتج واحد فقط وسوف تطبق شركة هبة LIFO على تكلفة الاستحواذ في العام الجاري، والبيانات التي تغطي الثلاث السنوات الأولى.

البيان	الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
السنة الأولى			
شراء	200	2 جنيه	400 جنيه
بيع	100	/	/
شراء	200	3 جنيه	600 جنيه
بيع	150	/	/
السنة الثانية			
شراء	300	3,20 جنيه	960 جنيه
بيع	200	/	
شراء	100	3,30 جنيه	330 جنيه
السنة الثالثة			
شراء	100	3,50 جنيه	350 جنيه
بيع	200	/	
بيع	100	/	

وفي السنة الأولى حدث الآتي:

1- إجمالي البضائع (السلع) المتاحة للبيع 400 وحدة.

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص28.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

2- إجمالي الوحدات التي بيعت 250 وحدة.

3- ومن ثم، فإن المخزون في آخر المدة كان 150 وحدة.

ويتم تقييم المخزون في نهاية المدة بتكلفة الاستحواذ في العام الحالي على أساس 2 جنيه للوحدة (أقدم الأسعار) ولذلك فإن مخزون أخر المدة يتم تقيمه بمبلغ 300 جنيه (150 وحدة X 2 جنيه للوحدة).[1]

وبطريقة أخرى فإنه يمكن تحليل كل من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون أخر المدة (حيث تحدد تكلفة البضاعة المباعدة بأحدث الأسعار)، بينما يتم تقييم مخزو أخر المدة بأقدم الأسعار كما يلي:

البيان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
تكلفة البضاعة المباعة	200 50 2500	3 جنيه 2 جنيه	600 جنيه 100 جنيه 700 جنيه
مخزون آخر المدة	150	2 جنيه	300 جنيه

ولاحظ أن تكلفة سنة الأساس هي 2 جنيه وأن مستوى مخزون سنة الأساس هو 150 وحدة، ومن ثم فإذا زاد المخزون في نهاية المدة التالية عن 150 وحدة فإنه سوف توجد طبقة جديدة.

السنة الثانية	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
تكلفة البضاعة المباعة	100 100 200	3,30 جنيه 3,20 جنيه	330 جنيه 320 جنيه 940 جنيه
مخزون آخر المدة	150 200 350	2 جنيه 3,20 جنيه	300 جنيه 640 جنيه 940 جنيه

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص29.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

والآن فإنه إذا زاد المخزون في نهاية السنة الثالثة عن 350 وحدة فإنه وحده طبقة جديدة سوف تنشأ.[1]

السنة الثالثة	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
تكلفة البضاعة المباعة	100 200 300	3,50 جنيه 3,20 جنيه	350 جنيه 640 جنيه 990 جنيه
مخزون آخر المدة (المتبقي) لسنة الأساس	150	2 جنيه	300 جنيه

المبحث الثاني: تقييم المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF:

المطلب الأول: تقييم المخزون عند تاريخ الدخول:

1- مبادئ عامة:

تقييم المخزونات عند الدخول بالتكلفة وهي تتضمن كل التكاليف المجملة جعل المخزون للاستخدام 2-123 (SCF):

- تكلفة الشراء (مشتريات، مواد مستهلكة، مصاريف مرتبطة بالمشتريات).
- تكاليف التحويل (مصاريف العمال، وأعباء أخرى متغيرة أو ثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحمل إلى استخدام غير امثل لطاقة إنتاج لمنشأة).
- مصاريف عامة، مصاريف مالية (وفقا للإجراءات الواردة في 126-3).

2- تكلفة الشراء:

تحتوي تكاليف شراء المخزونات على سعر الشراء، حقوق الاستيراد ورسوم أخرى (غير الرسوم المستوردة سابق تجاه الإدارة الجبائية)، كذلك كل مصاريف النقل، ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي ..... مباشرة في الحصول على البضائع .....

(1) د. طارق حماد عبد العال، نفس المرجع السابق، ص ص30، 31.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

والمواد والخدمات. أما المسومات التجارية والمرتجعات والبنود الأخرى المتشابهة فتطرح لغايات تحديد تكاليف الشراء.

مثال:

اشترى إحدى الشركات مجموعة من السلع 200000 د (خارج الرسم) تخفيض تجاري بنسبة 5% ممنوح من قبل المورد، هذا الأخير أرسل فاتورة خاصة لمصاريف النقل بمبلغ 15000 دج، بلغت TVA 43050 د وفاتورة المورد تساوي 248050 د، وإنما يجب لإعادة حسابها.

– سعـــــر الشـــــــراء	200000
– الحسم 5%X200000	– 10000
– مصـــــاريف النقـــــل	15000
	205000

TVA فهي تسترد.[1]

2- تكاليف التحويل:

تضم تكاليف التحويل المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة كما تشمل التجميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الولية إلى بضائع جاهزة.

إن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبيا ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الاستهلاك ومصاريف صيانة مباني ومعدات المصنع وتكاليف إدارة المصنع، أما الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي "تلك التكاليف غير مباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو سبه مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير مباشرة".

3-طرق تحديد التكلفة:

3-1- تحديد تكلفة العناصر غير القابلة للتبديل:

(1) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة 2011/2010، ص106.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

التكلفة المحددة والمعرفة بكل بند من المخزون على حدة بالنسبة لبنود المخزون غير قابلة عادة للتبديل وللسلع والخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، يجب تمييزها بشكل معين وذلك للتكاليف الفردية.

هذه الطريقة غير مناسبة عندما يكون هناك عددا كبيرا من بنود المخزون القابلة عادة للتبديل.

3-2- تحديد تكلفة العناصر القابلة للتبديل:

يجب تحديد تكلفة المخزون عدا المذكورة سابقا بصيغة الوارد أولا صادر أولا FIFO أو صيغة المتوسط الموزون للتكلفة CUMP، تستخدم المنشأة نفس معادلة التكلفة لجميع المخزون الذي يكون ذا طبيعة والاستخدام المختلف، يمكن تبرير معادلات تكلفة مختلفة.

*** المعالجة المرجعية:**

تكلفة المخزون يجب أن تحدد باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجعة.

تستعمل المنشأة نفس معادلة التكلفة لكل المخزون ذات الطبيعة ولاستخدام المتشابه، أما المخزون ذات الطبيعة والاستعمال المختلف، يمكن أن تستعمل معادلات مختلفة.[1]

مثال:

تستعمل الشركة A في إنتاجها المادة M.

المخزون في 1 جانفي N من هذه المادة يساوي 100 وحدة بشعر 3200 د.

عمليات الدخول التي تمت خلال N:

- 1 مارس : 250 وحدة بسعر 852500 د.
- 1 جويلية : 200 وحدة بسعر 686000 د.
- 1 أكتوبر : 100 وحدة بسعر 346000 د.
- 1 ديسمبر : 50 وحدة بسعر 173500 د.

(1) هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص ص106، 107.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

عمليات الخروج التي تمت خلال N:

- 1 أفريل : 230 وحدة.
- 1 سبتمبر : 120 وحدة.
- 1 نوفمبر : 100 وحدة.

تقييم المخزون في 31 ديسمبر N يمكن أن يتم بطرق مختلفة:

1- طريقة الوارد أولا صادر أولا:

- 1 ديسمبر: 50 وحدة بسعر 3470 د 173500
- 1 أكتوبر: 100 وحدة بسعر 34600 د 346000
- 1 جويلية: 100 وحدة بسعر 3430 د 343000

862500

إذن: مخزون أخر مدة يقيم بسعر 862500 د.

2- **طرقة الوسيطي المرجع:** نميز:

- طريقة الوسيطي المرجع بعد كل دخول.[1]

التاريخ	الحركات		الحركات		المخزون	
	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	كمية	سعر الوحدة	القيمة
01/01	100	3200	320000	100	3200	320000

(1) هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص107.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

1172500	3350	350	852500	34,10	250	03/01
402000	3350	120	77050 – 0	3350	230 –	04/01
108000	3400	320	686000	3430	200	07/01
680000	3400	200	40800 – 0	3400	120 –	09/01
1026000	3420	300	346000	3460	100	10/01
684000	3420	200	34200 – 0	3420	100 –	11/01
857500	3430	250	173500	3470	50	12/01

تقييم المخزون النهائي بقيمة 857500 د.

- طريقة الوسيطي المرجع للمدة المتوسطة للتخزين:

يمكن اعتبار أن المدة المتوسطة للتخزين هي ثلاثة أشهر ونصف.

$$\text{المخزون المتوسط} = \frac{250 + 100}{2} = 175 \text{ وحدة}$$

دخول السنة: 600 وحدة.

$$\text{مدة التخزين} = \frac{175 \times 12}{600} = 3 \text{ أشهر ونصف}$$

يجب أن نأخذ دخول الفترة السابقة (من N 09/15 إلى N 12/31).

$$\text{التكلفة المتوسط} = \frac{3470 \times 50 + 3460 \times 100}{50 + 100} = 3463{,}33$$

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المخزون النهائي: 3463,33 X 250 = 865832,05 د.[1]

المطلب الثاني: تقييم المخزون عند تاريخ الجرد:

1- مبدأ الجرد المادي:

عند تاريخ غلق الدورة فإن المخزون والإنتاج قيد الإنجاز يقيمان وفقا للقواعد التقييم العام فالمخزونات والمنتجات قيد الإنجاز، تقيم وحدة بوحدة وصنف بصنف.

هذا التقييم يتطلب البدء في تنفيذ الجرد المادي السنوي باستثناء في حالة الجرد الدائم، فالجرد المادي يجب أن يتحقق عند غلق الدورة (أو عند تاريخ .....) حيث يتم تصحيح كشوف الجرد المادي بالإضافة البنود التي تملكها المنشأة المنشأة ولكنها موجودة في الخارج، طرح البنود الموجودة لدى المنشاة ولكناه ملكا للغير.

يتم تقييم بمقارنة القيمة الحالية لكل بند من مخزون وقيمته الحقيقية للدخول إذا تعلق الأمر ببنود أو أصناف فردية، قيمته المقدرة للدخول باستعمال طريقة الوسطي المرجح للتكلفة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا إذا تعلق الأمر بالبنود القابلة للتعويض.

2- طرق ممارسة الجدر المادي:

الطريقتان الأكثر شيوعا هما الجرد الدوري والجرد الدائم تتطلب تسجيل حركة دخول وخروج المخزون باستمرار لمعرفة الرصيد الجديد للمخزون، أما بالنسبة للجرد الدوري، يتمك تسجيل المبيعات بشكل منتظم ولكن المخزون لا يتم تعديل المخزون، يجب القيام بجرد مادي للمخزون في نهاية الدورة من أجل تحديد تكلفة المخزون المباع، بمعزل عن طريقة الجرد المستعملة فإن كل منشـــأة يجب عليها القيام بجرد مادي لمخونها مرة واحدة في السنة على الأقل.

3- التقييم عند تاريخ الجرد:

(1) هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص108.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

يكو وفقا لمبدأ الحذر، يقيم المخزون بأقل تكلفته وقيمته القابلة للتحقيق القيمة القابلة للتحقق الصافية هي توافق سعر البيع المقدر بعد طرح التكاليف الإنجاز والبيع (5-123 SCF).[1]

المطلب الثالث: تقييم مخزون تاريخ إيقاف الحسابات.

1- مبادئ عامة:

وفقا لمبدأ الحذر، فإن مخزون تقييم القيمة الأقل من التكلفة وقيمة القابلة للتحقق لها، القيمة القابلة للتحقق توافق سعر البيع المقدر بعد طرح التكاليف إتمام البيع، والتسويق (5-123 SCF).

2- تثمين واسترجاع التدني:

تسجل الخسارة في قيمة المخزون في الأبعاد في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من قيمة القابلة للتحقق، حيث يتم تحديد خسارة في قيمة المخزون بند ببند، أو في حالة البنود القابلة للتبديل، صنف بصنف.

[مثال]:

تمتلك شركة C مخزون منتجات تامة 3000 وحد.

تكلفة الإنتاج الوحدة يساوي 800 وحدة.

سعر البيع العادي للوحدة يساوي 1200 د، ومصاريف توزيع الوحدة بلغت 50 د.

ونظرا للتطور الحاصل فإن الشركة تتوقع تخفيضا في نصف سعر مخزونها بمنحها تخفيض تجاري بنسبة 40% من سعر البيع العادي.

- القيمة القابلة للتحقق الصافية للوحدة قبل التخفيض:

سعر البيع المنخفض – مصاريف التوزيع = 1200 – 50 = 1150 د.

(1) هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص ص108، 109.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

هذه القيمة هي اكبر من تكلفة الدخول (800)، الفائض المحتمل لا يتم تسجيله القيمة القابلة للتحقق الصافية لوحدة بعد التخفيض: سعر البيع المخفض.

– مصاريف التوزيع = (1200 X 60%) – 50 = 670 د. هذه القيمة هي أقل من تكلفة الدخول (800).، هناك تدني للوحدة المبلغ 130 د.

يجب تسجيله. التدني الإجمالي يساوي: 130 X (3000 X 50%) = 195000 د.[1]

التسجيل المحاسبي:

N/12/31

685		حصص تدني مخزون المنتجات التامة	195000	
	395	خسارة في قيمة المنتجات التامة		195000

3- حالات خاصة بالمنتجات الزراعية:

تقيم المنتجات الزراعية عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة المطروح منها تكاليف مقدرة لنقطة بيع.

الخسارة أو الربح ..... من تغيرات القيمة العادلة المطروح منه التكاليف المقدرة لنقاط البيع في النتيجة الصافية لدورة التي حدث فيها (SCF 123-7).[2]

(1) هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص109.
(2) هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص ص110.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحـث الثالث:

مقارنة النظام المحاسبي المالي (scf) بالمعايير المحاسبة الدولية.

لمعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي وطرق عرض قياس من عناصر القوائم المالية، يمكن إجراء المقارنة بين النظامين من خلال المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي، والمقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية :

المطلب الأول: المقارنة من الجانب الإطار ألمفاهيمي.

سنحاول ومقارنة أهم المبادئ المحاسبية وذلك من خلال الجدول التالي:[1]

ـ الجدول رقم (2): المقارنة بين scf و IAS / IfRs من حيث الإطار المفاهيمي، من إعداد الباحث ، اعتماد على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية LAS /IfRS .

الإطار الفكري حسب المعايير الدولية LAS/IFRS	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي SCF
1. مبدأ الأهمية النسبية	
ـ تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية وبالتالي هي الحد القاطع أو نقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة	ـ لقد حددت المادة 11من المرسوم 08 /156مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان ،وبالتالي العناصر قليلة لا تطبيق عليها المعايير المحاسبية
2. مبدأ استقلالية السنوات	
ـ يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر	ـ وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة المالية

[1] الدكتور مسعود دراوسي ،مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبة ، جامعة ، سعد دحلب البليدة ، ملتقى جامعة البليدة .

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها،أي استقلالية السنوات المالية	المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة وع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية ولا يتم إجراء أية تسوية طرأ أحدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات،ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في المحلق (م12 و13 من م.ت (156 /08
3. مبدأ الحيطة والحـــذر	
حسب المعايير(IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد،بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)،أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات والمصروفات ،ومع ذلك يجب مراعاة لألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو تخفيض المعتمد للموجودات والدخل أو تضخيم المعتمد للمطلوبات والمصروفات	أشارت المادة 14من المرسوم156/08 على أنه يجب أن نستجيب المحاسبية لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات فيها
4. مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

ـ حتى يكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن نتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شرطية تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي)للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في المداول الملحقة المعيار (IAS 8)	ـ يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات ويبرد الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل ،وتغير في التنظيم ،بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية .(المادة 15من .م ت 08/ 156)
5. مبدأ التكلفـــة التاريخيـة	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لفرض إعداد البيانات المالية ،وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى ،فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو ما في القيمة البيعية أيهما أقل . كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة .	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها ،وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة ،باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية .(م 16من م.ت 08/ 156)
6. مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد نفس يطابق هذا المبدأ	حسب المادة 17من المرسوم 08/ 15،يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19من القانون 11/07 "يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات "

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

7. مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على شكل فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها ،فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادية وليس فقط طبقا لشكلها القانوني	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة18 من م .ت 08/ 156)
8. مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا: ـ إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث . ـ مسموح بها من قبل معيار محاسبي أخر	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم ،أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات (الإيرادات) . ـ الاستثناءات :تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية .(م من ق ر م م 07/ 11) .

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلاحات الناتج عن تبني المرجعية القرن ... في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد

المطلب الثاني: المقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية .

ـ القوائم المالية: تبني النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الواردة في IAS/IFRS وعددها 5 قوائم ،وهي مبينة في الملحق ،ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية فيما يلي :

(ب1) الجدول رقم (02): المقارنة بين SCF و IAS /IFRS من حيث عرض القواالمالية ، من إعداد الباحث.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

القوائم المالية حسب المعايير IAS /IFRS	الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
قائمة المركز المالي	الميزانية
قائمة الدخل أو لصافي الربح أو الخسارة	حساب النتائج
قائمة التدفقات النقدية	جدول سيولة الخزينة
قائمة التغيير في حقوق الملكية	جدول تغير الأموال الخاصة
الإيضاحات والجدول الإضافة	الملحق

يمكن توضيح بعض الحالات الخاصة بعرض القوائم المالية من خلال النقاط التالية .

1- الميزانية : فالمعايير الدولية ،لم تفرض شكلا إجباريا لقائمة المركز المالي (تعرض في شكل قائمة أو جدول) ،ولكنها حددت كحد أدنى للفصول التي يجب أن تعرض في بنو الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب الاستحقاق ،بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير متداولة .

- أما (SCF) فقدم الميزانية والعناصر غير الجارية ،وهي نفس الطريقة المعتمدة في IAS/IfRS .

2- جدول النتائج : حسب (scf)، يتم عرض حساب النتائج حسب الطبيعة مع إمكانيات تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات ... والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة ،كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج ،وهو نفس العرض الوارد في المعيار الدولي (IAS)،لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل .

3- جدول سيولة الخزينة: تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من "الأنشطة التشغيلية ،الأنشطة التمويلية ،الأنشطة الاستثمارية"،كما أوصى(scf) بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين المباشرة مع التأكيد على الطريقة المباشرة ،وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي (IASF) .

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

4 ـ جدول تغير الأموال الخاصة :حسب (SeF) يشكل جدول تغير الأموال الخاصة ... للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة وهذا ما تطرق له المعيار (.IAS) .

5ـ الملحق: ويشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية إضافة إلى الإشارة إلى الامتثال الكامل للمعايير دون تحديد المعايير الدولية صراحة .

وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية بحيث تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم .

(ب2) ـ المقارنة من جانب تقسيم بعض بنود القوائم المالية: نظرا الأهمية التعاريف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية ،وطرق تقسيم بنود أو عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد ،سنحاول إجراء المقارنة بين النظامين كما يلي :

1. التثبيتات العينية والمعنوية ،نلاحظ أنها تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها ثم تقيم لا حقا بـ :

ـ التكلفة منقوصا منها ... ومجموع خسائر القيمة ،أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع ... ومجموع خسائر القيمة اللاحقة وهذا ما يتوافق من المعيارين(IAS 16) و(IAS 38) غير أن (scf) لم يتطرق إلى تفصيل حاط ... الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبة من ثراء منفصل ،اندماج تبادل أصل بأصل مثابة أو حالة التطوير الداخلي ،وبالتالي كيفية تقييم هذه الحاط ت وفق (scf) .

2. التثبيتات المالية : تدرج بتكلفتها التاريخية،أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير وهذا ما لم يتطرق له المعيار (IAS 39) وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان .

مما سبق ،نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا ل(scf)والمعيار (IAS 39) ،فيما عدا بعض النقاط أهمها :

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

ـ أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار (IAS 39) مقارنة بـ (scf) .

ـ (scf) يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة بينما المعيار (IAS 39) لم يشر إلى ذلك .

ـ شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار (IAS 39) أكثر وضوحا منه في(scf).

3. المخزونات :تدرج في الحسابات بتكلفة الثراء والإنتاج ،تم تقيم لا حقا بتكلفتها أو بقيمة الانجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما أقل ، استعمال (FIFo) أو التكلفة المتوسطة المرجحة .

من خلال هذا البند ،نلاحظ أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار(IAS 2)

4. المؤونات المخاطر والأعباء: في هذا العنصر نلاحظ أن (scf) تطرق إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار (IAS 37)،وبالتالي هناك توافق بين النظامين .
5. القروض والخصوم الملية الأخرى:حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقة ثم تعالج لا حقا وفق التكلفة المهتلكة ،كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المتزينة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل للمعالجة المحاسبية المرخص بها ،وهذا ما يتوفق مع المعيار (IAS 23).

أما الخصوم المالية الأخرى فهي مدرجة في(scf) بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار(IAS 39) .

3- 1- 2- 2- 6- الإعانات والأعباء والمنتوجات المالية :بالنسبة للإعانات نلاحظ أن (SCF) ركز على إدراج الإعانات كمنتوجات وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS 20) .

أما الأعباء والمنتوجات (الإيرادات) فتلاحظ أن(SCF) تطرق إلى الأعباء و المنتوجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات .

مما سبق .نستنتج أن هناك توافق بين ما جاء في المعايير الدولية للمحاسبة وبين ما نضمنه النظام المحاسبي المالية في كثير من البنود مع وجود بعض الاختلافات في بعض الطرق التقسيم ، وعدم ذكر بعض العناصر ضمن النظام المحاسبي المالي على خلاف ما ذكره في

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

معايير المحاسبة الدولية ،كما أن هناك اختلاف في المصطلاحات المستخدمة وذلك راجع إلى مصادر التي أخذ منها النظام المحاسبي المالي .

3- 2- الجديد في النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المالي المحاسبي ،من خلال ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية ،واقتراح وبدائل للتقسيم القياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية وهذا ما ستطرق له في ما يلي :

بعض العناصر الجديدة: هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن الكشوف (القوائم) المالية ،رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني ،ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبي من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى ، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية :

ـ العقود طويلة الأجل تتضمن العقود الطويلة الأجل إنجاز سلعة (سلع) وخدمة (خدمات) تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ،ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي :

ـ عقود بناء، ـ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئية ،ـ عقود تقديم خدمات وتدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويلة الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الانجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (نسبة الانجاز) وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS11) المتعلق بعقود الإنشاء .

ـ الضرائب المؤجلة الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية ،تسجل في الميزانية في حساب النتائج ،ولقد تم طرق في (scf) إلى ضرائب في المؤجلة ،مما يعني أن الجزائر بنت المعيار (LAS12) المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة

ـ عقود الإيجار:وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة ،ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر،مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها ،ولقد تم التطرق لذلك المعيار(LAS17) المتعلق بعقود الإيجار .

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

وتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار ،بحيث تعالج من خلال الميزانية بعدما كان يتم تسجيلها من خلال جدول جدول حسابات النتائج.[1]

ـ الحسابات المدمجة الحسابات المجمعة: ويقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعات الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته ،ولقد عالجها المعيار(LAS27) المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة ،كما تطرق لها المعيار (IFRS3) المتعلقة بالاندماج الأعمال.

ـ وهناك اندماج الكيانات المشاركة ،حيث يمارس الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعى ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة والنفوذ الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20% أو أكثر من حقوق التصويت ،ويكون التمثيل في الأجهزة المسيرة والمشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة ،وتم التطرق لهذه الوضعية ضمن المعيار (LAS28) المتعلق بالاستثمارات في الشركات الزميلة .

ـ الجديد في القياس والتقييم المحاسبي: بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي أعتمد في تقييم العديد من العناصر فإنه تم إعتماد في بعض الحالات تقيم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها.[2] .

ـ القيمة الحقيقية : وتعرف بالقيمة العادلة ،وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على وراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية (التامة) .

[1] « Système comptable financier SCF » Editions BERTI.Alger, 2009,P22.

[2] شنوف شعيب ،"محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"(ج1) مكتبة الشركة الجزائرية ،بودواو الجزائر2008 ص 30.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

ـ قيمة الانجاز الصافية: وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع .

ـ القيمة المحينة: وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط .

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الخلاصـــة:

في الأخير نستنتج ان المخزون له دور رئيسي وفعال في المؤسسة الاقتصادية، ولذا وجب عليه تقييم هذه المخزونات لأجل استمرار عملية الإنتاج داخل المؤسسة.

ويتم تقييم وفقا لمعايير المحاسبة الدولية « 02» عن طريق التمييز المحدد، طريقة الوارد أولا يصرف أولا، طريقة المتوسط المرجع المعالج البديلة المسموح بها (طريقة الواردة أخيرا يصرف أولا.

وكذلك يتم تقييم مخزون حسب النظام المحاسبي المالي SCF عند طريقة تقييم المخزون عند تاريخ الدخول، تقييم مخزون عند تاريخ الجرد، تقييم المخزون عند تاريخ إيقاف الحسابات.

كما نستنتج أن النظام المحاسبي المالي SCF هو نظام مقتبس من معايير المحاسبة الدولية.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الفصل الثاني

المعايير المحاسبية الدولية

والنظام المحاسبي المالي

SCF

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

تمهيد:

في ظل التطورات الراهنة وانفتاح الاقتصادي الوطني الجزائري على العولمة الحاصلة أصبحت هناك ضرورة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي المعمول به سابقا منذ 1975 الذي كان يعاني من نقائص عديدة تمس جميع جوانبه ابتداءً من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات لذا أصبح من الضروري التعجيل بالتغيير الجذري لهذا المخطط وحل محله النظام المحاسبي المالي الذي أصبح متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على كل من المستوى الوطني والدولي.

فنظام المحاسبي المالي أصبح متوافق مع معايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية الدولية لأن النظام المحاسبي المالي هو نظام مقتبس من معايير المحاسبة الدولية.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: ماهية ونشأة المعايير المحاسبية الدولية.

1) **تعريف المعيار المحاسبي:** توجد عدة تعاريف للمعيار المحاسبي نذكر من بينها:

1- كلمة المعيار تعني القاعدة المحاسبية.

2- يقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات للمستفيدين والمعيار بهذا المعنى يتطلب عادة بعناصر محددة من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة، البضاعة وغيرها.

3- وقد نقصد بالمعيار كونها القاعدة أو قانون عام سيترشد بها المحاسب بانجاز عمله في تحضير الكشوفات أو التقارير المالية للمؤسسة أو بهذا المفهوم لا بد من وجود قياسات محددة لكي يقوم المحاسب بانجاز عمله بموجبها.

4- وقد يقصد كون المعيار قواعد محددة يتم بموجبها تحديد قياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس لإلى مستخرجي القوائم المالي لغرض اتخاذ القرارات اللازمة من قبل مستخدميها.

5- وقد عرفت لجنة القواعد (المعايير) الدولية القاعدة المحاسبية كونها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلام حكمتهم ولكنها لا تلغى هدر الحكمة أو الاجتهاد أبدا كما أنها وضعت معنى رفيع المستوى الممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما تهدف إلى التقليل درجة الاختلاف في التغيير أو الممارسة في الظروف المشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.[1]

(1) حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، مكتبة الفلاح، الكويت، سنة 1995، ص44.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

2) قائمة المعايير المحاسبية الدولية:

تلخيصا للمعايير المالية هناك قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة والسارية المفعول، وذلك من خلال الجدول التالي.

جدول رقم (01): قائمة معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المعايير الدولية	موضوع المعيار
معيار المحاسبي رقم 01	عرض القوائم المالية
معيار المحاسبي رقم 02	المخزونات
معيار المحاسبي رقم 07	جدول تدفقات الخزينة
معيار المحاسبي رقم 08	نتائج تغيرات والأخطاء السياسية المحاسبية
معيار المحاسبي رقم 10	الأحداث اللاحقة للميزانية
معيار المحاسبي رقم 11	عقود الإنشاء
معيار المحاسبي رقم 12	ضرائب الدخل
معيار المحاسبي رقم 14	التقارير عن القطاعات
معيار المحاسبي رقم 16	الممتلكات والمباني والمعدات
معيار المحاسبي رقم 17	عقود الإيجار – تمويل
معيار المحاسبي رقم 18	الإيراد
معيار المحاسبي رقم 19	منافع الموظفين
معيار المحاسبي رقم 20	الإعلانات الحكومية
معيار المحاسبي رقم 21	آثار التغيرات في أسعار الصرف العملات
معيار المحاسبي رقم 22	اندماج الأعمال
معيار المحاسبي رقم 23	تكاليف الافتراضي
معيار المحاسبي رقم 24	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
معيار المحاسبي رقم 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

معيار المحاسبي رقم 27	البيانات المالية الموحدة
معيار المحاسبي رقم 28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الخليفة
معيار المحاسبي رقم 29	التقرير المالي في الاقتصاد التضخمين الحاد
معيار المحاسبي رقم 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك
معيار المحاسبي رقم 31	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة
معيار المحاسبي رقم 32	الأدوات المالية – الإفصاح والعرض
معيار المحاسبي رقم 33	حصة السهم في الأرباح
معيار المحاسبي رقم 34	التقارير المالية المرحلية
معيار المحاسبي رقم 36	انخفاض قيمة الأصول
معيار المحاسبي رقم 37	المخصصات والالتزامات الطارئة
معيار المحاسبي رقم 38	الأصول غير الملموسة
معيار المحاسبي رقم 39	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس
معيار المحاسبي رقم 40	ملكية الاستثمار
معيار المحاسبي رقم 41	الزراعة

المرجع: سنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص ص338، 339.

3) نشأة المعايير المحاسبة الدولية:

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية، والشركات الدولية، التي تكون متشابهة في القياس والتي تؤثر على المؤسسات وطريقة عرض قوائمها المالية، ونتيجة لكل هذه تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973، أسندت إليها عملية إصدار المعايير المحاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

الدولي، وقد تم لجنة تمثل مجمع المحاسبين القانونيين في عشر دول هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تم انضمام حوالي خمسين دولة أخرى إلى هذا المجتمع. [1]

المطلب الثاني: عوامل توحيد المعايير المحاسبية الدولية: [2]

تعمل الشركات الإقليمية بتوفير مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهناك مجموعة سجلات يجب توافرها في الشركات الإقليمية، ونظام قيود معينة المحاسب الذي ينص عليها المعرف للقيام بالعملية المحاسبية في شركات القطر الواحد، وقد يتم التعارف على النظام المحاسبي المعمول ضمن دول تعترف بمجموعة مبادئ وعمليات ونظام محاسبي، أما الشركات الدولية فتواجه مشاكل منها تعدد المبادئ المحاسبية الإقليمية، فهي بهذه الحالة لا تستطيع أن تخطط أو تراقب أو تعد قوائمها المالية في ظل عشرات المبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى عشرات العملات الأجنبية التي تتم بها عملياتها، وسوف نتعرف على بعض المشاكل التي تستوجب حدوث توحيد للمعايير المحاسبية الدولية.

1- ترجمة العلاقات الأجنبية.

2- الضرائب.

3- تقييم الأداء.

4- التخطيط المالي.

5- أسعار التحويل بين الفروع.

6- أنظمة المعلومات.

7- المشاكل المحاسبية المرتبطة بالإيرادات في صعوبة تحديد مكونات الإيراد وتحديد الاعتبارات النظرية التي تتحكم في إجراءات تحديد وقياس الإيرادات من الناحية المحاسبية، قم تحديد توقيت الاعتراف بوجود إيرادات وإثباتها بالدفاتر.

8- في جرد وتقييم مخزون أخر مدة، والتحقق ومشاكل بضاعة الأمان.

---

(1) حكت احمد الراوي، نفس المرجع السابق، ص53.

(2) حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 200، ص33.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

9- المشاكل المحاسبية المرتبطة بتلك الأصول طويلة الأجل، والاستغناء عن خدمتها.

10- مشاكل الاستهلاك وإعادة تقييم أصول طويلة الأجل.

11- المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات وظهورها في الميزانية العمومية.

12- المشاكل المرتبطة بحقوق الملكية في المؤسسات المختلفة.

13- مشاكل تحقق الإيرادات وإعداد القوائم المالية من السجلات غير الكاملة.[1]

المطلب الثالث: لجنة معايير المحاسبة الدولية:

1- الكيان القانوني للجنة معايير المحاسبة الدولية:

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل مؤسسات الأعمال والمنظمات الأخرى في عملية التواصل المالي حول العالم، ولقد شكلت اللجنة في عام 1973 نتيجة اتفاق هيئات محاسبية مهنية في أستراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا والمكسيك، وهولندا، والمملكة المتحدة وإيرالندا والولايات المتحدة الأمريكية ومنذ عام 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة هيئات المحاسبة المهنية والتي هي عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ جانفي 1999، وكان هناك 142 عضو من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل اللجنة، تستخدم المعايير المحاسبية الدولية في كثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.[2]

2- تطوير معايير المحاسبة الدولية:

أن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنظمات أخرى وأفراد وموظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية.

وتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسات محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، وتضمن الإجراءات كذلك من خلال التشاور

---

(1) **حسين القاضي، نفس المرجع السابق، ص33.**

(2) د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الإسكندرية، سنة 2002، 2003، ص18.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

مع المجموعة الاستشارية، والهيئات الأعضاء في اللجنة وهيئات وضع معايير ومجموعات مهمة أخرى، وأفراد على مستوى العالم، إن معايير المحاسبية الدولية تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدي القوائم المالية، إن إجراءات تطوير معيار محاسبي دولي هي كما يلي:

أ- يؤلف المجلس لجنة توجيهية يرأسها كل واحد منها ممثل في المجلس وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن المنظمات أخرى [1] ، ممثلة في المجلس أو المجموعات الاستشارية أو خبرات في موضوع معين.

ب- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية. وتدرس اللجنة التوجيهية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة الملائمة في الظروف المختلفة، وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المشمولة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.

ت- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت تقوم عادة اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى والغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.

وتطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة. أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.

(1)

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

ث- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ وتضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس المصادقة وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هده القائمة متوفرة للعامة عند الطالب إلا أنها تنشر رسميا.

ج- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار للمصادقة عليها من قبل المجلس وبعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس تنشر، وتدعي الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاث أشهر على الأقل.[1]

ح- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس، وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة للاستشارات إضافة أو من المفصل إصدار ورقة للمناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دولي.[2]

المطلب الرابع: أهداف المعايير المحاسبة الدولية:

تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبة الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية ..... وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصداقية، وقابلية المقارنة للمعلومات زمانيا ومكانيا)، بإعطاء المصداقية للأسواق المالية خصوصا في ظل الفصائح المالية المتوالية (Scandalale Enron, Word Lom, Parmalat) التي تعصف بالوسط الحساب، ما جعل الحذر يسود في التعامل مع المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات.

المؤسسات التي تعتمد على معايير محاسبية واحدة مقبولة على نطاق واسع يؤدي إلى تحقيق في تكلفة رأس المال.

---

(1) د. طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق، ص19.

(2) د. طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق، ص20.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

في الوقت الحالي المعايير المحاسبية الدولية ليست رفاهية يمكن الاستعانة بها أو الاستغناء عنها، تبعا للظروف وأن ضرورتها تتبع بالدرجة الأولى من أهميتها في تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية قبل الأجنبية على التوجه لمنطقة معينة دون الأخرى، هذه الأهمية تتعاظم أكثر في ضوء التنافس [1] العالمي على اجتذاب رؤوس الأموال المحدودة نوعا ما وفي زمن غابت في الحدود الجغرافية، فقد أخذت المعايير المحاسبية الدولية تغزو جل الدول حتى الدول التي لديها معايير محاسبية محلية خاصة بها، أصبحت تعمل على تبني المعايير المحاسبية الدولية وهذا يهدف الوصول إلى عالم يطبق معايير محاسبية متماثلة في الأمور والأنشطة المحاسبية كافة، وبالتالي توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين.

وهذا ما دعا دول الاتحاد الأوروبي إلى التأكيد على ذلك من خلال التزام كافة الشركة المدرجة وعددها ما يزيد عن 7000 شركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

هناك تشجيعا على تطبيق المعايير الدولية في بعض الجهات التي لا تزال متأرجحة بين التطبيق وعدمه، ويلاحظ ذلك على سبيل المثال من تشجيع معهد المدراء الماليين التابع للجنة البورصة والأمم الأمريكية بقبول المعايير المحاسبية الدولية كبديل وحيد للمعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاماً، كذلك يلاحظ أن الدول السبعة الكبرى G7 وصندوق النقد الدولي قد شجعت ودعمت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لتقوية البنيان المالي الدولي.[2]

(1) بصغير فوزية، المعالجة المحاسبية لصنف التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، دفعة 2012، 2013، ص ص07، 08.

(2) خالد جمال الحجارات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة الجامعة، الشارقة، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص22.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المبحث الثاني: عموميات حول النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF وخصائصه:

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هام لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستوجب لمتطلبات العولمة الاقتصادية،عكس المخطط الوطني للمحاسبة والذي يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية والاقتصاد المخطط.

أ- من الناحية الاقتصادية:

المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبة الدولية.

ب- من الناحية القانونية:

نظام المحاسبة المالية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

- ويهدف قانون المحاسبة إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه ويشمل على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS.
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم الخاصة بكل من هذه الأصناف.[1]
- أشكال الالتزام المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.[2]

تعريف أخر:

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه، ويسمى في صلب هذا النص بالمحاسبة المالي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

- كما يمكن تعريفه على أنه ذلك الأسلوب المنظم أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل المستندات المؤيدة لها، في الدفاتر والسجلات المحاسبية لغرض بيان نتيجة المنشأة من ربح أو خسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في نهاية فترة مالية معينة تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية كما يتضمن:

- تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات (يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على 07 مجموعات أساسية).
- تحديد الحسابات.
- وضع القوائم المالية.

---

(1) بصغير فوزية، المعالجة المحاسبية لصنف التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، دفعة 2012، 2013، ص ص15، 16.

(2) بصغير فوزية، نفس المرجع السابق، ص16.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.[1]

2- خصائص النظام المحاسبي المالي للوحدة:

هناك مجموعة من عناصر تمثل أهم خصائص المعايير المحاسبة الدولية هي:

- لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الانكلوساكسونية.
- معدة لمصلحة المستثمرين.
- إعداد المرجع بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي.
- معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مناهيجي وليس قواعد.
- تطبيق شامل في نفس الوقت للقواعد المحاسبية وعناصر المعلومة المالية من ملحق، تقارير، تسيير .....
- تطبيق إجباري لكل المعايير وتلك التفسيرات.
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات.
- إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة "Juste Valeur" والمعروف بالانجليزية " Fan Value " والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة، وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد للذمة المالية.
- إدخال مفهوم التحسين (Actualisation) والتي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم.
- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.[2]

(1) بصغير إسماعيل، هواري خديجة، أعمال نهاية السنة، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي، دفعة 2012، 2015، ص02.

(2) بصغير فوزية، المعالجة المحاسبية لصنف التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، دفعة 2012، 2013، ص ص16، 17.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المطلب الثاني: مجال تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات سوقية أولا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين، زبائن، عمال التأمين والجهور.

وتلزم الكيانات الآتية بمسك الحاسبة المالية:

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن لكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[1]

(1) بصغير فوزية، نفس المرجع السابق، ص17.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي:

إن هذا النظام المحاسبي ينشئ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد، وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداة تغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها.

- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.

- المساهمة في النمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.

- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدول والمستعملين الآخرين، المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين.

- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية مراقبة ومجتمعة ضمن شروط الموثوقية، والسرعة المرضية.

- السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها كل المعاملات والحقوق الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمون منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح) حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم التي تم إعدادها حسب معايير التقارير المالية الدولية.[1]

- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

(1) بصغير إسماعيل، هواري خديجة، أعمال نهاية السنة، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي، دفعة 2012، 2015، ص12.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية.
- إعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط (الأصول، الخصوم، حسابات النتائج، حالة تغيير الخزينة، حالة تغيير الأموال الخاصة، اللواحق).
- تعريف الإطار التصميمي لمجال التطبيق، مستعملي القوائم المالية، وطبيعة وأهداف القوائم المالية، الاتفاقيات المحاسبية الأساسية والمبادئ الأساسية للمحاسبة.
- تنظيم المحاسبة، تنظيم ومراقبة الدفاتر المحاسبية، تبرير والمحافظة على الوثائق المحاسبية.

أهميته:

تتمثل أهمية هذا النظام في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر، وهذا لتبنيها لفكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي جاء ليطور.

نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.[1]

(1) بصغير إسماعيل، هواري خديجة، نفس المرجع السابق، ص12.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

المطلب الرابع: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي المالي من المبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

- القواعد العامة للتقييم: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجيل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية، وترتكز العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:
- القيمة العادلة (Juste Valeur).
- قيمة الإنجاز (La Valeur De Réalisation)
- القيمة المعنية (أو قيمة المنفعة) (Valeur Actualisée Ou Valeur D'utilité).

1. **التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول، الخصوم، والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبارات تغيير أو تطوير القوة الشرائية لوحدة النقد.

- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات مما يلي:
- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل.
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.

تسجيل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة العادلة إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.[1]

(1) بصغير فوزية، المعالجة المحاسبية لصنف التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، دفعة 2012، 2013، ص ص24، 25.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

تكلفة الإنتاج للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2. القيمة العادلة أو القيمة الحالية: تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بنية من الحقائق ويتعاملان بإدارة حرة.

3. قيمة الإنجاز: تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها حاليا خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي.

4. القيمة المعنية: تتمثل في التقرير الحالي للقيمة المعنية للنفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكنة تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المعنية للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه نهاية مدة الانتفاع به.

عندما تكون القيمة قابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمة المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

كما تقوم المؤسسة كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقرير ما إذا كان مؤشر يدل على الخسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

تسجيل خسارة القيمة الم..... على أصل معين خلال السنوات السابقة ضمن الإيرادات.[1]

(1) بصغير فوزية، نفس المرجع السابق، ص26.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمة المحاسبة، وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمة القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

خلاصة:

من خلال ما درسنا نجد أن المحاسبية هي علم من العلوم الاجتماعية والإنسانية لذا إمكانية الاجتهاد والتركيز على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعني منها جميع المؤسسات سواء كان هذا المشكل من الناحية التنظيمية أو من الناحية المالية، أو غيرها من النواحي.

ومن خلال هذا تبنى ضرورة وجود نظام محاسبي داخل المؤسسة أو المنظمة وهذا لأجل تدارك الانحرافات باتخاذ إجراءات تصحيحية.

وتجاوبا مع التوسع والتطور نتيجة التبادل بين دول العالم، انطلقت المحاولات لأجل وضع أسس وقواعد دولية للمحاسبة وهنا ظهر ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى الدولي وفيما بعد اقتبس من خلال هذه المبادئ ما يعرف بالنظام المحاسبي المالي.

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

فـــــهرس الجداول

البيـــان ..... الصفحة

الجدول رقم (01) : قائمة معايير المحاسبة الدولية..... **25**

الجدول رقم (02) : المقارنة بين scf ومعايير المحاسبة الدولية من حيث إطار المفاهيمي **62**

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

فـــــهرس الأشكال

البيـــان ..... **الصفحة**

الشكل رقم (01): تحليل تكاليف الطلب.....**10**

الشكل رقم (02): منحنى تكاليف الطلبيات.....**11**

الشكل رقم (03): التمثيل البياني لتكاليف الاحتفاظ **14**

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)

Print to PDF without this message by purchasing novaPDF (http://www.novapdf.com/)