الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة تسيير

محاسبة المخزونات و آفاقها في ظل إعتماد المعايير الدولية

دراسة حالة مؤسسة ORAVIO مجمع تربية الدواجن للغرب

من إعداد الطالبة:
بن منصور أمال

تحت إشراف الأستاذ:
أ.موزاوي عبد القادر

الصفة	الاسم و اللقب
رئيسا	بن يامينة كمال
مقررا	موزاوي عبد القادر
مناقشا	شارف بن عطية سفيان

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء:

أولا لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك . . . الحمد لله ربي.

ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

إلى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب والرقة والحنان، إلى التي بحنانها ارتويت وبدفئها احتميت ، وبنورها اهتديت، وببصرها اقتديت، ولحقها ما وفيت، إلى من يشتهي اللسان بنطقها، وترقرقت عيني من وحشتها، والتي كانت تتمنى رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح، وشاء الله أن يأتي هذا اليوم، أهدي هذا العمل غلى امي الغالية.

غلى درعي الذي به احتميت، وفي الحياة به اقتديت، والذي شق لي بحر العلم والتعلم، إلى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح، ركيزة عمري، وصدر اماني وكبريائي وكرامتي، والدي أطال الله في عمره.

إلى من يذكره القلب قبل أن يكتب القلم، إلى من صرت أتقاسم معه هذه الحياة من حلوها ومرها، الذي أعيش معه تحت سقف واحد، غلة زوجي الغالي على فلبي.

إلى من تحييني بسمتها، وتميتني دمعتها، إلى فرحتي الأولة في هذه الحياة، غلى نور قلبي وقرة عيني وحبيبة روحي وزهرة دنياي، إبنتي الغالية ووردتي "فاطمة الزهراء".

إلى كل من يحمل لقب "بن منصور" وعلى رأسهم زوجة عمي وعمين اللذان هما أم زوجي وأبوه، واللذان مدا لي كل الطاقة من أجل إنجاز هذا العمل، وإلى شموع البيت وأنواره من أبناء هذا البيت الجميل.

إلى كل من وقف بجانبي ومد لي يد المساعدة سواء ماديا أو معنويا إخواني وأخواتي.

إلى كل من لم يدركهم قلمي، اقول لهم: بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم، وأنتم في الفؤاد حضور.

كلمة شكر وتقدير

- قال رسول الله صلى الله عليه وسلم
- " من لم يشكر الناس لم يشكر اللهشن ومن أهدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعو له".
- وعملا بهذا الحديث واعترافا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع.
- ونتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "موازي عبد القادر" الذي رافقنا طيلة هذا البحث، وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة، راجين من الله عز وجل أن يسدد خطاه ويحقق مناه، فجزاه الله عنا كل خير.
- وإخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا، غلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

مقدمة

مقدمة عامة:

نظرا للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والعولمة، عرفت تطبيقات المحاسبة تحولات جذرية متسارعة، أهم ما صار يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط العالمي، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، غير أن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع إلى توحيد وتقريب هذه الممارسات، فبدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة، وهنا تظهر الحاجة الماسة لتغيير طرق التسجيل وعرض القوائم المالية، مما نتج عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، والتي تهدف إلى تحقيق التوافق وتوحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي لضمان قراءة وفهم عالمي موحدللقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها والتي أصبحت أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار الوحدات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في نفس الميدان.

وقد تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام مع هذه التطورات، فكان النظام المحاسبي المالي الجديد أداة للتكف مع البيئة الجديدة التي أفرزتها الإصلاحات الاقتصادية، ولقد اهتم النظام المحاسبي المالي الجديد بالمخزونات، شأنه شأن المعايير المحاسبية الدولية التي أعطت اهتماما بالغا لموضوع المخزونات في المعيار المحاسبي الدولي الثاني (I.A.S 2) وذلك لكون المخزونات تعد عنصرا حساسا ومؤثرا على نشاط المؤسسة، وأصبحت تشكل في الكثير من الصناعات الجزء الأكبر من النفقات، وعليه فإن الاقتصاد في تكاليف التخزين أصبح عنصرا أساسيا في تحقيق الأرباح، حيث تعتبر من الأصول المتداولة التي تحتفظ بها االمؤسسة بغرض بيعها أو استخدامها في إنتاج السلع المعدة للبيع، كما أن العمليات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات كثيرة ومتشعبة، وأن أي خطأ أو سهو قد يؤدي إلى تغيير نتائج أصول المؤسسة.

إن هذا المستوى من التنظيم والدور الذي وصلت ليه المخزونات في المؤسسات المعاصرة أصبح أكثر من ضرورة ويفرض نفسه في المؤسسات الجزائرية في رفع مردوديتها والمحافظة على مكانتها التنافسية في السوق خاصة بعد الانتقال إلى اقتصاد السوق.

إشكالية الدراسة:

للإلمام بجوانب الموضوع، قمنا بطرح الإشكالية التالية:

- كيف يتم معالجة محاسبة المخزونات في ظل اعتماد المعايير الدولية؟.

الأسئلة الفرعية:

قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هية المخزونات؟
- ما هي وظيفة التخزين، وفيما تتمثل أهميتها بين الوظائف الأخرى للمؤسسة؟.
- ما هي كيفية المعالجة المحاسبية للمخزونات في النظام المحاسبي المالي؟.

الفرضيات:

المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية هي أصل من أصول المنشأة، ولكي تأخذ الصفة الصادقة كمعلومة محاسبية ومالية يجب أن تقيم وتعد وفق مبادئ محاسبية متعارف عليها ومحددة.

ومن خلال الفرضية الأساسية أعلاه، يمكن إعطاء الفرضيات الفرعية التالية:

- النظام المحاسبي المالي (S C F)، وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية للمنشأة، يسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية المنشأة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية الدورة المحاسبية.
- المخزونات هي عنصر من عناصر أصول المنشأة، تعالج محاسبيا حسب الحدث الاقتصادي المرتبطة فيه، وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية.
- طرق تقييم المخزونات وفق النظام الجديد مرتينن مرة عند الإدخال ومرة عند نهاية الدورة.

أهداف الموضوع:

نهدف من خلال هذا البحث إلى:

- ✓ تعريف المخزون.
- ✓ التعرف على أسباب الاحتفاظ بالمخزون وأهمية الحاجة إلى وظيفة تعنى بذلك داخل المؤسسة.
- ✓ إبراز أهمية المخزونات اقتصاديا ومحاسبيا بالنسبة للمنشأة الاقتصادية و محيطها الخارجي.
- ✓ توضيح آلية تطبيق النظام المحاسبي المالي (S C F) فيما يخص عنصر المخزونات.
- ✓ إبراز مدى التوافق الحاصل بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (S C F) وما ورد في المعيار المحاسبي الدولي (I.A.S 2) بخصوص التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية دراسة الموضوع في النقاط التالة:

- ترتكز الأهمية على المكانة التي تحتلها محاسبة المخزونات باعتبارها أهم أصول المنشأة، بحيث أن عدم التحكم في تقييمها محاسبيا والمعالجة السليمة لهذا العنصر الهام يؤدي لإلى إعطاء صورة غير صحيحة عن الوضعية المالية للمنشأة.
- نظرا لحداثة تطبيق النضام المحاسبي المالي في الجزائر، وفي إطار الجهود المبذولة من طرف أهل الاختصاص في تفعيل وتسهيل الممارسة المحاسبية، تندرج هذه الدراسة لتوضيح المصطلحات الجديدة المتعلقة بمختلف عناصر القوائم المالية، لا سيما المخزونات، مثل طرق التقييم والمعالجة المحاسبية.

أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية الموضوع يعالج أهم عناصر الأصول من حيث التقسيم.
- نوع التخصص الذي ندرس فيه يحتم علينا الاطلاع على كل تغيير يطرأ على النظام المحاسبي.
- الرغبة في التوسع في الموضوع لزيادة معرفتها في هذا المجال.
- معرفة التسجيل المحاسبي للمخزونات في النظام المحاسبي والمالي الجديد.

هيكل البحث:

حسب منهجية البحث، قسمنا بحثنا إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

أما الفصل الأول فهو عبارة عن نظرة عامة حول المخزون والاحتفاظ بالمخزون.

أما في الفصل الثاني فقد تم التوسع فيه من خلال التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية وأهدافها، كما قمنا بدراسة المعيار المحاسبي المتعلق بالمخزونات، والمتمثل في المعيار الثاني (I.A.S 2) ومن ثم التسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي الجديد.

وفي الأخير الفصل التطبيقي الذي يتضمن نظرة شاملة وطريقة معالجتها للمخزونات.

صعوبات البحث:

- عدم توفر الكم المناسب من المراجع الجديدة في الموضوع.
- قلة الدراسات التي تتناول موضوع المخزونات.
- صعوبة الموضوع والاختلاف في الكيفيات والطرق التي يتم من خلالها التقييم من مؤسسة إلى مؤسسة أخرى.
- سوء تسيير المكتبة.
- ضيق الوقت لإجراء تربص.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمخزونات

تمهيد الفصل الأول:

إن التقدم الصناعي الذي وصل لعالم اليوم أدى بالمؤسسات إلى اعتناء بمختلف الوظائف الموجودة، ومن أهم هذه الوظائف نجد وظيفة الاحتفاظ بالمخزون، الذي لا تستطيع المؤسسة مهما كانت طبيعتها الاستغناء عنه.

وعلى ضوء هذا قمنا بقسيم هذا الفصل لثلاث مباحث رئيسية تتمحور حول:

- **المبحث الأول:** مفهوم المخزون وأنواعه ووظائفه.
- **المبحث الثاني:** تسيير المخزون وإدارة التخزين وعلاقتها مع الإدارات الأخرى.
- **المبحث الثالث:** طرق الجرد عن المخزون.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمخزونات.

تمهيد:

يعتبر المخزون أحد العناصر المحاسبية المهمة التي تتطلب الاهتمام لأنه يمثل جهة من رأس المال العامل للمؤسسة والذي لا يجبأن يبقى مجمدا لفترة طويلة، ومن جهة أخرى تترتب عنه عمليات التسيير والاحتفاظ والنفاذ والتكالف التي يجب التحكم فيها حتى لا تؤثر سلبا على نتائج المؤسسة، وذلك بالعمل على تسييره بكفاءة وفعالة، فيستلزم منا التطرق إلى جوانب عدة تتعلق به، وقد لخصنا هذه الجوانب في المبحث اول.

المبحث الأول: عموميات حول المخزونات.

المطلب الأول: مفهوم المخوزنات وأنواعه وأهميته:

الفرع الأول: تعريف المخزونات.

هناك عدة تعاريف أعطيت للمخزونات، نذكر منها:

التعريف 1:

" المخزون عبارة عن أصناف محتفظ بها للبيع في الإطار العادي لعمل المنشأة وفي عملية الإنتاج من أجل البيع، أو في صورة مواد أو توريدات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في أداء الخدمات"[1].

التعريف2:

يعتبر المخزون من أكثر الأصول المتداولة في معظم الوحدات الاقتصادية، وذو وزن نسبي عالي جدا، يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثره على أرباح المنشأة وعلى مركزها المالي، وكذلك يؤثر على حقوق الملكية ويؤثر في تكلفة البضاعة المباعة"[2].

---

1 - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديث، مصر، الدار الجامعية، 2006، ص467

2 - وليد ناجي الحيالي، النظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك 2008، ص 18.

يعرف النظام المالي المحاسبي المخزونات على أساس أصول تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم خدمات.

يلاحظ أن تعريف المخزونات في النظام المالي المحاسبي هو مطابق لتعريف المعيار الدولي رقم 2 والذي عرفها كما يلي:

تمثل المخزونات أصولا:

- يمتلكها الكيان، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي.
- منتجات قيد الصنع ينتظر بيعها لاحقا.
- مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- في عملية تقديم الخدمات، يعد هذا المخزون كتكلفة الخدمة التي لم سجل الكيان بعد إيراداتها.

ومنه يمكن أن نستخلص أن : المخزون كلفظ عام لا يقتصر فقط على الأرصدة أو الكميات التي تحتفظ بها المنشأة بين المواد لمواجهة الظروف المقبلة، وإنما يشمل أيضا جميع المواد الأخرى، مؤجلة الاستخدام لحين الحاجة إليها، بما في ذلك الأرصدة المالية والبشرية والاحتياطات المختلفة من الآلات والمعدات ومصادر الطاقة وغيرها من المواد.

الفرع الثاني: أنواع المخزون.

تختلف الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تصنيف المخزون من منشأة لأخرى، وفيما يلي نعرض أكثر الأسس شيوعا في تصنيف المخزون.

أولا: نوع المخزون.

طبقا لهذا الأسلوب، غالبا ما يتم تقسيم المخزون[1] إلى:

1- المواد الأولية:

وهي المواد الأساسية التي تسهم في صناعة السلع، وتعتبر المادة مادة أولية، وبغض النظر عن تواجدها في مرحلة الإنتاج، وعليه فقد تكون المادة سلعة نهائية في منشأة معينة ومادة أولية في منشأة أخرى.

2- الأجزاء المشتراة:

وهي أجزاء كاملة يحتفظ بها في المخزن لتصنيعها أو لإعادة بيعها كقطع الغيار أو أجزاء مصنعة كصناعة المصابيح وبيعها لمصانع السيارات.

3- المعدات وقطع الغيار:

وهي تشمل على الماكنات والناقلات والآلات وقطع الغيار.

4- العدد:

وتشمل الأدوات اليدوية كالمطارق والمناشير.

5- المواد تحت التشغيل:

وهي لا زالت تحت التصنع وتوجد في مواقع العمل، وهي مواد تستخدم في تجميع الأجزاء في مختلف مراحل العملية الصناعية.

6- النفايات والفضلات:

وهي مخلفات العملية الإنتاجية والزوائد من المواد المستخدمة في النشاط العادي.

1 - مهدي حسين زديلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل كمي، دار الفكر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص: 148، 149.

7- مواد التغليف:

كالورق ومواد الخرم، والصناديق والبراميل.

8- ودائع العملاء:

وهي مواد لعميل يودعها لإجراء عمليات صناعية عليها.

ثانيا: الغرض من المخزون:

في هذا التطبيق يمكننا التمييز بين أنواع المخزون المتواجدة في المؤسسات حسب اختلاف نوع هذه المؤسسات.

- **مخزون التشغيل:**

يتضح من التسمية أن لهذا النوع من المخزون يشمل الأصناف الضرورية كافة لتشغيل النظام الإنتاجي وأصنافه، ويحتوي هذا المخزون التصنيفات حسب النوع، غير أن الكميات التي تحتفظ بها المنشأة من هذه الأصناف، ويتم تحديدها في ضوء الخطط الإنتاجية والتسويقية، وأن الكميات تتحدد وفقا للمتوسطات العامة لكل من حجم الطلب، وفترة التوريد، وهي تتغير خلال دورة الشراء[1].

- **المخزون الأدنى:**

يقصد به الحد الذي يجب الاحتفاظ به وأن لا يقل فيه من أي مادة عن هذا المستوى، فهو الذي يسمح باستمرار العمل في فترة التموين، وكهذا يجب على أمين المخازن وصف كل مخزون أدنى وصل إليه وتسجيله في دفاتر المؤسسة[2].

- **مخزون الأمان:**

نسمي الكميات من المواد والسلع التي تحتفظ بها المؤسسة لمواجهة احتمالات أخطار الطلب واحتمالات خطر الثمن بمخزون الأمان، وبطبيعة الحال فإنه غير مخصص للاستخدام العادي، وإنما يتم الاحتفاظ به بكميات محددة لمواجهة أي ظروف طارئة، ويستعمل كحد أقصى من 15 يوم إلى 6 أشهر[3].

---

1 - عبد العزيز جميل مخير،إدارة المشتريات والمخازن، جامعة الملك سعود النشر العملي والمطابع سنة 1997، ص 186،185.

2 - بن بلقاسم بجاوي سمير، بوشامة ياسر، إدارة المخازن، مذكرة نيل شهادة اليساسن، جامعة الجزائر، 2002 ، ص: 87.

3 - عياسي خالد. جابار أبو بكر الصديق. قيبوعة صلاح، تسير المخزون والمواد الصيدلانية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس تطبيقي، جامعة الجزائر دالي ابراهيم، دفعة 2001، ص: 20.

- **مخزون العمل أو المخزون العادي:**

يمثل تلك الكميات الاقتصادية من السلع والبضائع والمواد المتوفرة في المخزن من اجل تلبية الطلب اليومي أو الشهري أو السنوي، والتي تتناقص مع مرور الزمن على أن تصل إلى تاريخ إعادة التموين[1]

- **المخزون الدائم:**

يمثل المستوى الذي وصل إله المخزون والذي لا يهبط عنه أبدا ويبين المخزون الذي لا يستخدم، إذا هو معبر عن حقيقة حركية المخزون.

- **مخزون التقلبات:**

ويستعمل هذا النوع من المخزون لمواجهة تقلبات الغير المنتظرة في طلبات المستهلكين عند الضرورة.

- **مخزون التوقع:**

عبارة عن ذلك المخزون من البضائع المعدة للاستهلاك حسب التوقع بنسب تكون متغيرة خلال السنة، ويستخدم هذا المخزون لحفظ هذه التغيرات عن طريق تراكم المخزون أو الاستفادة بدلا من التغيير في معدلات الإنتاج المتمثلة في متطلبات العملاء واحتياجات الطاقة الزائدة ورأس المال.

- **مخزون المواد الأولية:**

تعتبر المواد الأولية من أهم عوامل الإنتاج، وبدون توفرها لا يكون هناك عمليات إنتاجية، وقد تكون منتجة محليا أو مستوردة من الخارج.

- **المخزون الدوري:**

هو نصف المخزون النشيط الذي دور وتحدد.

- **المخزون المتوفر:**

يساوي المخزون الموجود حاليا مع ابعاد الطلبات التي لم تلب بعد.

- **المخزون الميت:**

عندما تكون التدفقات الواردة والصادرة لسلعة ما، تصبح العمليات دون أهمية.

1 - دادي ناصر عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، طبعة 2، الجزائر، ص: 89.

- **المخزون الفائض:**

يتمثل في سلع غير مهمة والتي يفرض تصنيفها.

كما يمكن تصنيف المخزون على أساس التوظيف السلوكي للنظام الإنتاجي كالآتي:[1]

1- المخزون المتحرك "الديناميكي":

يقصد به ذلك الجزء من المخزون اللزم مقابل كمية الطلب الناتجة بسبب دورية بعض العمليات مثل عمليات الشراء في شكل طلبات متابعة زمنيا، أو إنتاج المنتجات التامة في دفعات متكررة، أي أنه المخزون الذي يستخدم لتحقيق الحركة المخزنية الدائمة للمواد بالصرف منه والتوريد له، بحيث يساوي مجموع كل من الوارد والمنصرف.

2- المخزون الاحتياطي:

يقصد بالمخزون الاحتياطي ذلك المستوى الذي لا ينبغي أن يقل رصيد المخزون من أي صنف عنه، وعندما نصل إليه فإن الأمر يتطلب اتخاذ إجراءات سريعة للحصول على الكميات الإضافية، وهذا المخزون من المفروض في الأحوال العادية أن يظل ساكنا في المخزون ولا تمتد إليه حركة المخزون العادية، والتي من المفروض أن تقتصر على المخزون المتحرك، على أن يستخدم هذا المخزون كاحتياطي لمواجهة الظروف الغير عادية.

وتحسب قيمة المخزون الاحتياطي كما يلي:

- **المخزون الاحتياطي = معدل الاستهلاك الشهري X معدل الاحتمالات X فترة الانتظار**
- **المخزون الاحتياطي = المعدل الاحتمالي X متوسط الانحرافات.**

1 - محمد الصيرفي، بشير علاق: التخزين السلعي، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2002، ص: 14، 15.

وظائف المخزون:

للمخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي:

1) إيجاد التوازن بين المراحل المختلفة للعملية الإنتاجية:

من أهم وظائف المخزون الحد من احتمال توقف أي عملية من العمليات الصناعية بسبب عدم توفر المواد، فإن حدث هذا الخلل في الآلات الموجودة بالعملية المعينة فإن هذا يؤدي بالتبعية إلى توقف العمل بالعملية التالية لها، ولتفادي ذلك تنشأ محطات للتخزين بين العمليتين، بحيث لا يؤثر توقف العملية الأولى في نشاط العملية الثانية، ولنفس السبب يجب إنشاء مخازن للمنتج النهائي بين العملية الإنتاجية والعملية التوزيعية حتى لا تتأثر العملية الإنتاجية نفسها.

2) خدمة أفضل العملاء:

يحقق المخزون أيضا خدمة أفضل للعملاء عن طريق توفير الكميات اللازمة لهم من المنتجات في السوق في أي وقت وذلك لعدم توفر منتجات بصيغة منتظمة في السوق قد دفعهم إلى التعامل مع الشركات المنافسة، أو قد يدفعهم إلى استخدام المنتجات في السوق في أي وقت، وذلك لعدم توفر المنتجات البديلة، لذلك يساعد المخزون إدارة المبيعات على تسليم المنتجات للعملاء في التواريخ المتفق عليها.

3) الموازنة بين العرض والطلب:

يعتبر المخزون وسيلة لموازنة العرض مع الطلب، ففي حالة زيادة الطلب على العرض يلجأ إلى سد العجز عن طريق المخزون ، وفي حالة ما إذا انخفض الطلب عن العرض، يلجأ إلى حالة الفائض على المخزون ليستغل في مراحل لاحقة.

4) الحفاظ على استمرارية الإنتاج:

الكثير من السلع تكون معمرة، وبالتالي فهي متواجدة في السوق باستمرار ويمكن للإدارة أن تقتنها في أي وقت تشاء، غير أن بعض السلع الأخرى تكون سرعة التلف، والبغض الآخر منها يكون موسميا، حيث تظهر بكميات ضخمة خلال موسم الجني ثم يتناقص تواجدها في السوق، ولضمان تزويد المصنع باستمرار يلجأ إلى شرائها بكميات كبيرة في موسم الجني وتأخذ في ظروف تسمح بالحفاظ على خواصها للاستعمال عند الطلب، مما يسمح باستمرارية العملية الإنتاجية على مدار السنة.

5) تخفيض تكاليف الإنتاج:

سياسة التخزين الناتجة تسمح للمؤسسات الإنتاجية بإنتاج كميات كبيرة، حتى وإن كان الطلب أقل من الإنتاج، وهذا ما يسمح بتخفيض كلفة إنتاج المؤسسة المنتجة الواحدة.

كما يسمح التخزين من الشراء بكميات كبيرة، وهذا ما يخفض من سعر التكلفة للمؤسسة المشترية نتيجة الخصومات بسبب الشراء بكميات كبيرة، إضافة إلى انخفاض تكاليف النقل ومختلف النفقات المتعلقة بالتخزين.[1]

1 - محمد راتور: بحدث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 350، 351.

المطلب الثاني: أهمية المخزونات ودورها.

أولا: أهمية المخزونات.

تحتفظ المؤسسات مهما كان نوعها وحجمها بمواد مختلفة تساعدها في استمرار العملية الإنتاجية بلا توقف حسب برامجها الإنتاجية المخصصة لها، الذي يستدعي وجود المخزون لأن دوره وأهميته تكمن في المحافظة على السير الحسن للمؤسسة والتي نلخصها كما يلي:

1- يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة، فإنه يؤثر في اقتصاديات المشروع حيث تمثل تكلفة الاحتفاظ بالمخزون نسبا مرتفعة لا يستهان بها.

2- عندما تكون هناك سياسة واضحة للمخزون مبنية على أسس عملية، فإن هذا من شأنه تخفيض حجم الاستثمارات في موجودات المخازن إلى الحد الذي يسمح باستمرار العملية الإنتاجية ولا يكون هناك فائض في المخزون، أي تحقيق التوازن بين متطلبات العملية الإنتاجية وبين ما هو موجود في المخازن.

3- نظرا لارتباط إدارة المخزون بمختلف الإدارات الأخرى الموجودة في نفس المشروع، فإن حجم المخزون وارتفاع تكاليف الاحتفاظ به يؤثر على إجمالي التكاليف الكلية للإنتاج، وبالتالي على تكلفة السلع الموجهة تسويقها لعملاء المشروع، وبالتأكيد على أسعارها النهائية، الأمر الذي يؤثر على استمرار الاحتفاظ بعملاء المشروع وقطاعاته التسويقية.

4- ضمان استمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتدفق المواد الأولية الضرورية لعملية التحويل إلى قسم الإنتاج، في حالة المؤسسة الإنتاجية، كما يسمح بإشباع طلبات الزبائن بالنسبة للمؤسسة التجارية.

5- يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين، ويعمل على تجنب كل الاختلالات.

6- تعتبر الموسمية سببا للتخزين، فبعض احتياجات المشروع تتوفر في موسم معين (مثلا: المواد الزراعية) بينما يجري استخدامها في الإنتاج طوال العام، ومن ناحية أخرى قد يتم الإنتاج خلال فترة معينة أو موسم معين، بينما يحتاج السوق إلى هذه المنتجات طوال العام لإمداد السوق باحتياجاته.

7- تستطيع المؤسسة الاحتفاظ باحتياطي من المواد والبضائع لغرض المضاربة باستفادتها من الظروف الجيدة للشراء والبيع، فقد تستغل الظروف الاقتصادية كأن تقوم بشراء المواد بأثمان منخفضة وتعيد بعها بأثمان معتدلة أو مرتفعة، حسب سعر السوق في الأوقات المعينة.

8- نظرا لأن المخزون أقل الأموال سيولة، فإن الأخطاء المتعلقة بإدارته لا يمكن معالجتها بسرعة، وسوء الإدارة إذا زاد عن حده في هذا المجال فقد يؤدي ذلك إلى نهاية المشروع.

9- كما تعمل المؤسسة على تشكيل المخزون للحفاظ على سعر بعض السلع والمنتجات في المستوى الثابت.

10- قد تعمل المؤسسة دورا منظما في استهلاك المواد ذات الإنتاج غير المنتظم أو الموسمي، وتلجأ المؤسسة إلى تشكيل المخزونات لاستفادتها من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة.

ثانيا: دورة المخزون.

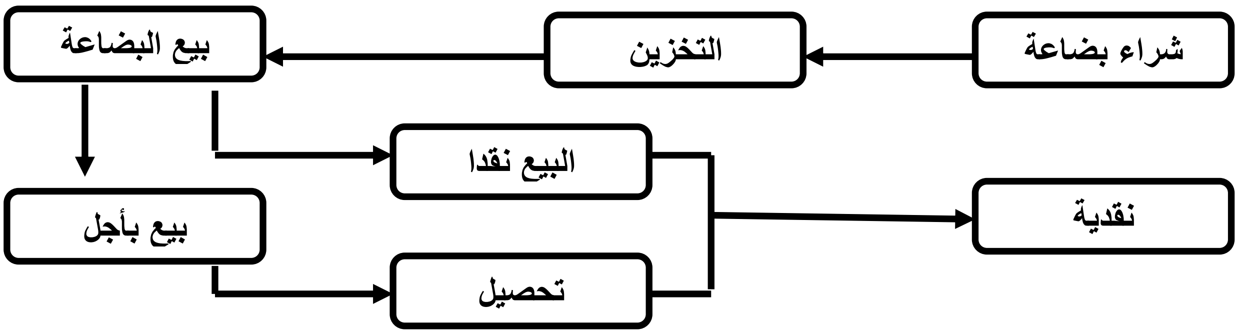
تعرف دورة المخزون على أنها تدفق مكونات المخزون وفقا لمجموعة من الخطوات المتتابعة، وهي تبرر العلاقة بين المكونات المختلفة للمخزون من ناحية، وكذلك العلاقة بين المخزون وعناصر الأصول المتداولة الأخرى من ناحية أخرى، وتختلف دورة المخزون من مؤسسة لأخرى حسب نشاط هذه الأخيرة، وتختلف دورة المخزون حسب نوعية المؤسسة.

1- دورة المخزون في المؤسسة التجارية:

تبدأ دورة المخزون في المؤسسة التجارية بشراء البضاعة بغرض إعادة بيعها لاحقا فتخزن، لتخرج من المخازن لاحقا عند البيع، وتتجول إلى مبيعات سواء نقدا أو لأجل، وفي مرحلة التحصيل التي تستخدم سواء لتسديد الموردين أو لشراء بضاعة أخرى، لتبدأ دورة جديدة، ونلخص هذه الدورة في الشكل التالي:[1]

1 - عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة العامة وفقا للمعايير الدولية في الجرد والتسويات الجردية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص: 16.

الشكل رقم (01): دورة المخزون في المؤسسة التجارية

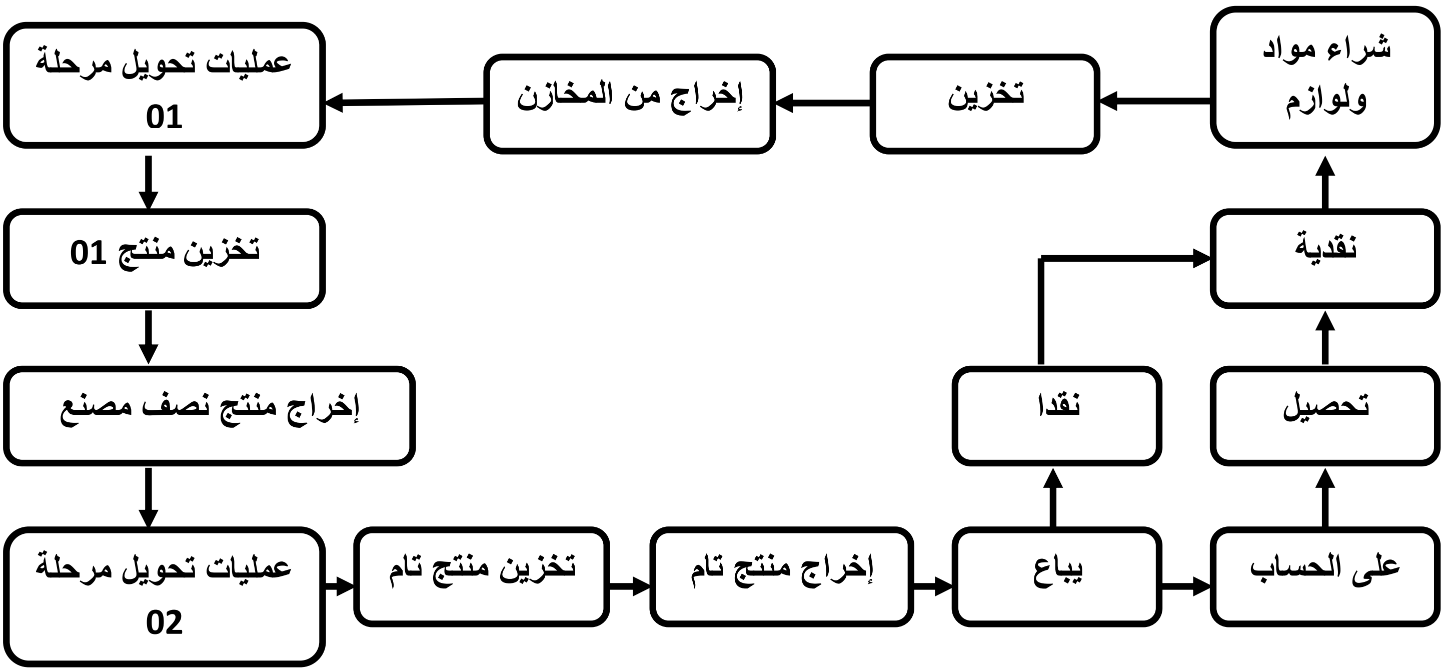


المصدر: بن ربيع حنفية، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر 2010، ص: 131

2- دورة المخزون في المؤسسة الصناعية:

تبدأ دورة المخزون في المؤسسة الصناعية بشراء المواد اولية واللوازم نقدا، أو على حساب لحين الحاجة إليهافي عملية الإنتاج، فتخرج من المخازن فينخفض المخزون بقيمة العناصر المستخدمة بنفس القيمة تضاف إلى المنتج قيد الصنع كعنصر من تكلفة الإنتاج، ومن مرحلة الإنتاج قيد الصنع تواصل عملية الإنتاج في تحول المنتج قيد الصنع إلى منتج تام الصنع، ليخزن إلى حين الحاجة إليه[1]، كما يمكن أن تتمثل دورة المخزون كما يلي:

الشكل رقم (2) دورة المخزون في المؤسسة الصناعية.



1 - بن ربيع حنفية، مرجع سابق ذكره، ص: 134.

المطلب الثالث: أسباب وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون.

نتطرق في هذا المطلب إلى الأسباب التي تجعلنا نحتفظ بالمخزون في المنشأة، والتكاليف الناجمة عن ذلك.

الفرع الأول: أسباب الاحتفاظ بالمخزون.

يمكننا إجمال أسباب الاحتفاظ بالمخزون في ثلاث مجموعات رئيسية هي:[1]

أولا: التأمين والحماية ضد المخاطر:

تظهر الحاجة إلى الاحتفاظ بالمخزون نتيجة رغبة المنشأة في الاحتياط للظروف غير المتوقعة، ومن أهم الأسباب:

- احتمالات زيادة حجم الطلب الفعلي على حجم الطلب المتوقع.
- احتمالات طول فترة التوريد عن المتوسطات المتوقعة.
- تغير الاحتياجات من المواد من فترة لأخرى.
- احتمالات تلقي المنشأة لطلبيات طارئة.

ثانيا: الاستقرار والاستمرار.

تتعلق برغبة المنشأة في استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة لديها بأكبر كفاءة ممكنة، وتحقيق نوع من الاستقرار النسبي في عملياتها، ومن أهم الأسباب نجد:

- المرونة في تخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية من خلال توفير المواد اللازمة لمقابلة التوسعات المرتقبة.
- الموازنة بين معدلات الإنتاج بين المراحل الإنتاجية المختلفة.
- تحقيق الثبات ف كل من حجم العمالة ومعدلات الإنتاج.
- كسب ثقة العملاء عن طريق السرعة في مواجهة التغيرات في طلباتهم.

---

1 - عبد العزيز مخيمر، إدارة المشتريات والمخزون، النشر العلمي للمطابع، جامعة الملك سعود، 1997.

ثالثا: تحقيق وفورات اقتصادية.

تتمثل رغبة المنشأة في تحقيق منافع اقتصادية، ومن أهم الأسباب لذلك:

- الاستفادة من خصم الكمية المقدم من طرف المورد ف حالة الشراء بكميات كبية.
- الاستفادة من تقلبات الأسعار (المضاربة).
- الاستفادة من الوفورات الناتجة عن تحسن مستوى الجودة.

الفرع الثاني: تكلفة الاحتفاظ بالمخزون.

ترتب على اتخاذ قرار الاستثمار ف المخزون تحمل المنشأة لبعض التكاليف، والتي يمكن تصنيفها إلى مجموعتان رئيسيتان:[1]

أولا: تكاليف ذات علاقة طردية.

تشمل التكاليف التي تزداد أو تنقص تبعا للزيادة أو نقص حجم الاستثمار في الخزون، ومن أهمها:

1- تكلفة رأس المال:

حيث تتحمل المنشأة بعض النفقات في مقابل توفير رأس المال اللازم لتوفير احتياجاتهم من المواد المختلفة.

2- تكلفة أماكن ومستلزمات التخزين:

تشتمل النفقات كافة التي تتحملها المنشأة في سبيل توفير وتجهيز أماكن الاحتفاظ بالمخزون.

3- تكلفة الضرائب وأقساط التأمين:

تشمل الضرائب على الأموال المستثمرة في المخزون، وكذلك أقساط التأمين ضد السرقة وغيرها . . .

---

1 - عبد العزيز مخيمر، مرجع سبق ذكره، ص: 191 – 195.

4- تكلفة التلف والتقادم:

قد تتعرض بعض الأصناف للتلف بسرعة نتيجة لطبيعة الصنف أو نتيجة عملية التخزين، كما أن بعض الأصناف تتقادم مع مرور الوقت لظهور موديلات جددة.

ثانيا: تكاليف ذات علاقة عكسية:

تضم التكاليف التي تتجه إلى التناقص مع زيادة حجم الاستثمار في المخزون، ومن أهم مكوناتهم:

1) تكلفة الطلب / الإعداد:

مصدر التخفيض في هذه التكلفة هو تناقص عدد أوامر التوريد أو التشغييل نتيجة زيادة كمية الطلب أو الانتاج.

2) تكلفة الشراء / إنتاج الوحدة:

تنخفض تكلفة شراء الوحدة نتيجة الشراء بكميات كبيرة، وفي حالة الإنتاج تنخفض تكلفة إنتاج الوحدة نتيجة توزيع التكاليف التامة على عدد أكبر من وحدات الإنتاج.

3) تكلفة المبيعات المفقودة:

احتفاظ المنشأة بالقدر المناسب من المخزون يقلل من فرص تأخير تسليم العملاء لاحتياجاتهم، والذي يؤدي إلى الانصراف إلى منشآت منافسة، وبالتالي فقدان جانب من الأرباح، كما يمكن الاستفادة منها.

المبحث الثاني: تسيير المخزونات وإدارة التخزين وعلاقتها مع إدارات أخرى.

تعتبر وظيفة التخزين من الوظائف الحيوية للكثير من المنشآت على اختلاف أنواعها، وهي تؤثر تأثيرا كبيرا على العمليات الإنتاجية، كما أن لها تأثير على النشاط التسويقي للمنشأة، وتعتمد الأهمية بالنسبة لهذه الوظيفة على طبيعة وحجم الصناعة أو النشاط المعين، ولكن في جميع الأحوال يجب أن تنظم بطريقة تتفق مع الحاجات المطلوبة للمنشأة التي تستخدمها.

المطلب الأول: مفهوم تسيير المخزون و التخزين وأهدافهما.

الفرع الأول: مفهوم تسير المخزون.

يقصد بعبارة تسيير المخزون استعمال وتطبق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل والفعال للموارد، والقضاء على إمكانية الوقوع في مشاكل مستقبلية بسبب زيادة سرعة خروج المواد من المخازن، أو عدم احترام مدة التموين من الممونين.

فتسيير المخزون يعني العمل بطريقة تجعل من المخزن قادر على تلبية طلبات الزبائن أو المستعملين للمواد المخزنة وهذا في كل الأوقات[1].

السير الجيد يعني أبضا أن المخزون يلبي الاحتياجات في ظل ظروف اقتصادية عقلانية.

الفرع الثاني: أهداف تسيير المخزون:

- ✓ اختيار السلع التي تتطلب التخزين، والأخرى التي لا يمكن تموينها إلا عند الحاجة.
- ✓ الدراسة التنبؤية للمبيعات والاستهلاك.
- ✓ معالجة المعلومات وتوصلها لمصدر القرار، لتعرف بطرق وآليات التموين.

1 - عوالي حسان، تسير المخزونات، مذكرة ليسانس، كلية الاقتصاد – جامعة الجزائر، 2002، ص: 25.

الفرع الثالث: مفهوم التخزين.

التخزين هو عملية الاحتفاظ بالمواد المخزونة لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغير مطلوب عليها، وتوفير هذه المواد وقت الحاجة إليها حقق أدنى استثمار ممكن وأقل تكلفة ممكنة لتأدية هذه الخدمة.

الفرع الرابع: أهداف التخزين.

هناك مجموعة من الدوافع المتميزة والأهداف الأساسية لوظيفة التخزين، ومن أهمها:

أولا: دافع تنظيمي.

لضمان استمرار تنفيذ برامج العمل المقررة مقدما مع استغلال كفء للطاقة الإنتاجية والبيعية، بما يحافظ على سمعة المنشأة، وعدم التعرض لمخاطر النفاذ أو الركود.

ثانيا: دافع التحفظ والاحتياط.

الرغبة في الاحتفاظ باحتياط من المخزون لمقابلة أي طارئ ، ويحقق ذلك سمعة طيبة للمنشأة.

ثالثا: دافع المضاربة.

وفيه يتم الحصول على المواد والسلع في وقت عدم الاحتياج الفعلي لها نتيجة انخفاض الأسعار، لوجود نسبة خصم كبيرة، وذلك للاستفادة منها مستقبلا.

المطلب الثاني: مهام وظيفة التخزين.

يقصد بمهام وظيفة التخزين الأنشطة التي تؤديها هذه الوظيفة وما يحققه كل نشاط منها من أهداف:[1]

✓ أولا: توفير النفقات.

تأخذ هذه المهمة مكان الصدارة في مجمل مسؤوليات وظيفة التخزين، وخاصة إذا كان حجم الاستثمار في مجال التخزين كبيرا، ويكون مصدر الوفورات من خلال:

- الاحتفاظ بأقل ما يمكن من المواد في المخازن، وعدم تجميد رأس المال.
- ضمان استمرار الإنتاج وضمان تدفق المواد.
- الحفاظ على المخزون من التلف والفقدان.
- التخزين الجيد والاستخدام الكفء للمساحات المخزنية.

✓ ثانيا: استلام المواد.

تعد مسؤوليات الاستلام بداية العمليات المخزنية، فهي تستلم كافة المواد من السلع والآلات والمعدات والمواد الأولية، انتظارا لإرسالها لموقع الإنتاج بالنسبة للمواد الأولية والآلات، أو توجهها للزبائن كبضائع جاهزة.

✓ ثالثا: الفحص والتفتيش.

تتعلق هذه المسؤولية بضمان جودة المواد والتحقق من وفاء المورد بالتزاماته، وتؤدي هذه المهمة داخل المخازن سواء عند الاستلام أو قبل إرسال المواد لعملية الإنتاج للتأكد من عدم تلفها.

✓ رابعا: توصيف المخزون.

تقوم وظيفة التخزين بإعداد دليل يضم توصيفا كاملا للأصناف المختلفة من المواد المخزنية وتحديد مواقفها، وبيان مواصفاتها التفصيلية لتسهيل عملية الاستدلال عليها.

1 - علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، الدار الجامعية للطباعة ببيروت، 1994، ص: 228.

- **خامسا: صرف المواد.**

وتتم عند استلام وظيفة التخزين لطلبات رسمية من أقسام وظائف المنشأة المختلفة التي هي بحاجة لمواد مختلفة من أجل القيام بأعمالها، والذي يكون إما داخل المخازن أو أن تقوم وظيفة التخزين بإيصال الطلبية إلى الجهة الطالبة.

- **سادسا: المحافظة على المخزون.**

وذلك بتوفير الظروف المخزنية الملائمة وحماية المخزون من أخطار التلف والسرقة، إضافة إلى حمايته من المؤثرات الطبيعية المختلفة.

- **سابعا: مسك السجلات.**

السجلات هي مجموعة المستندات والبيانات والملفات ذات العلاقة بالمواد المخزنية لمعرفة حركة المواد، أي الكميات الواردة والطلبات المنفذة، وأرصدة كل مادة، مما يساعد وظيفة التخزين على القيام بعملها بشكل مناسب.

- **ثامنا: جرد المواد.**

ونعني به الجرد الفعلي للمواد، ومقارنة الأرصدة الفعلية بالأرصدة الدفترية.

- **تاسعا: الرقابة على المخزون.**

تعتبر المهمة التقليدية لوظيفة التخزين، ونعني بها الرقابة على أرصدة المخزون ومدى انسجامها مع حاجة الاستهلاك، ومحاولة تقليله لتحقيق الاستثمار الأمثل للموارد المالية وبطريقة اقتصادية.

المطلب الثالث: تعريف المخازن وأنواعها.

نتطرق في مطلبنا هذا إلى ذكر ما هو مقصود بالمخزن وكيف يمكننا تقسيم هذا الأخير بحسب نوعية المخزون.

الفرع الأول: تعريف المخازن

يقصد بالمخزون ذلك المكان الخاص باستلام وحفظ المواد والعمل على ثرواتها وصرفها والاحتفاظ بها، وهو يمثل مختلف الأماكن المسقفة والمكشوفة المستعملة لهذا الغرض[1].

الفرع الثاني: أنواع المخازن.

يمكن تقسيم المخازن بحسب نوعية المخزون فيها إلى الأنواع التالية:[2]

أولا: مخازن المواد.

وتخزن فيها جميع المواد الأولية الخام وغير الخام التي تستخدم في العمل الإنتاجي في المنشأة، وقد يكون هناك مخازن خاصة على شكل حاويات ذات تصميم خاص، توضع في مكان خاص وذلك لضرورات الأمن والحماية، وهذا يحكمه طبيعة المادة ومتطلبات تخزينها.

ثانيا: مخازن الوقود.

يستخدم لتخزين المحروقات في العادة مخازن خاصة على شكل خزانات ذات تصميم خاص توضع في باطن الأرض، وذلك لضرورات الأمن و الحماية.

ثالثا: مخازن العدد وقطع الغيار

ويخزن فيها جميع العدد التي تستخدم في العمل المصنعي، واحتياجات قسم الصيانة من قطع الغيار.

1 - محمد الصيرفي، إدارة المواد والشراء والتخزين بين النظرية والتطبيق الكمي، دار قنديل، الأردن، طبعة 2002، ص: 253.
2 - عمر وصفي عقيلي وآخرون.

رابعا: مخازن المنتجات تامة الصنع.

تحتوي على جميع السلع منتهية الصنع التي تخزن لحين طلبها وبيعها في مراكز التوزيع، التي تقوم بتصريف منتجات المنشأة.

خامسا: مخازن مخلفات الإنتاج.

قد تبلغ قيمة بعض المخلفات الإنتاجية أرقاما لا بأس بها مما يستدعي الأمر أن تصنف وتخزن تمهيدا لصرفها.

سادسا: مخازن المواد المتنوعة.

ويخزن فيها جميع الأصناف التي لا تدخل في العمل الإنتاجي مثل المواد، أدوات النظافة . . . إلخ.

سابعا: مخازن مواد التغليف.

يخزن فيها جميع أنواع المواد والعبوات التي تستخدم في تغليف البضائع الجاهزة مثل: الورق، والخشب، خيوط الحزم، والبراميل ، والشمع . . . الخ.

- وبشكل عام، تختلف المخازن من حيث طريقة البناء أو التجهيز الداخلي، وذلك حسب نوعية المادة المراد تخزينها، فهناك المصانع المكشوفة أو نصف المسقفة، وقد يكون للمخزن تصميم خاص يناسب طبيعة المواد المخزنة.

المطلب الرابع: علاقة إدارة التخزين بالإدارات الأخرى.

تتمثل طبيعة العلاقة بين وظيفة التخزين مع الوظائف الأخرى للمنشأة في ما يلي:[1]

أولا: العلاقة بين التخزين والإنتاج.

تعتبر إدارة الإنتاج لوظيفة التخزين، حيث هماك علاقة مباشرة بينهما، على اعتبار أن وظيفة التخزين هي التي تخزن جميع احتياجات إدارة الإنتاج، فهي التي تقوم بإبلاغها عن مختلف الصعوبات التي تحول دون إمدادها بشكل منتظم باحتياجاتها في الوقت المحدد، كما تقوم بتخليصها من مخلفات العمليات الصناعية (المواد أو القطع التالفة) التي قد تعيق الحركة داخل الأقسام أو الورش.

وكذلك تخزن لها القطع أو السلع غير منتهية الصنع لحين الحاجة لها، وعلى إدارة الإنتاج إعلام التخزين عن أي تعديل في الجداول الإنتاجية لتعمل هي الأخرى على اتخاذ الإجراءات اللازمة حيال التعديلات.

ثانيا: العلاقة بين التخزين والتصميم الهندسي.

يجب على وظيفة التخزين أن تستشير إدارة الهندسة ببعض أنواع المخزون المتقادم قبل إخبار وظيفة المشتريات للتخلص منه، ويجب على إدارة الهندسة أو التصميم التأكد مقدما من وظيفة التخزين قبل تغيير طريقة الإنتاج أو تعديلها من أن المواد الأولية المتبقية في المخازن الخاصة بالتصميم القديم لا توجد منها أرصدة كبيرة، وذلك لتجنب الخسائر الناشئة عن تعديل التصميم، لكن تجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من وجود مخزون قديم وكبير في المخزن تخل إدارة الهندسة التصميم الجديد للاستخدام في حالة كون الفوائد التي ستعود على المنشأة تفوق خسارة الاستغناء عن المخزون القديم.

1 - عمر وصفي عقيلي وآخرون. مرجع سبق ذكره، ص: 241 – 244.

ثالثا: العلاقة بين التخزين والصيانة.

تقوم وظيفة التخزين بالاحتفاظ بقطع الغيار والمعدات في المخازن لحين الحاجة إليها وعند الطلب، ولتسهيل تقديم هذه الخدمة، تقوم إدارة الصيانة بإعداد جدول زمني تفصيلي يتضمن مواعيد الصيانة الدورية للتجهيزات الآلية، والاحتياجات المطلوبة، وذلك قبل فترة من الزمن.

والغرض من هذا أن تستعد وظيفة التخزين ولتكون جاهزة لتلبية احتياجات الصيانة في مواعيدها المحددة.

رابعا: العلاقة بين التخزين والإدارة المالية.

هناك تبادل مستمر للمعلومات بين وظيفتي التخزين والإدارة المالية، حيث تعطي هذه المعلومات التفاصيل اللازمة للتحقق من القيود الدفترية للموجودات المخزنية والمعلومات المتعلقة بتكلفة المخزون، والرقابة على رأس المال المستثمر فيه، وتقوم الإدارة المالية في العادة بإرسال قوائم مالية دورية إلى وظيفة التخزين، توضع تكلفة العمل في المخازن ، وتنصح بالاتجاه ناحية الوفرات في نواح معينة.

خامسا: علاقة التخزين بالمبيعات.

تقوم وظيفة التخزين بتخزين المنتجات المنتهية الصنع والمحافظة عليها لحين الطلب عليها، كما يمكن أن تقوم بتعبئة وتغليف هذه المنتجات، ولكي تؤدي هذه الخدمة بكفاءة جيدة على إدارة المبيعات أن تتنبأ بحركة المبيعات عن الفترة المقبلة وإعلام وظيفة التخزين كي تقوم بتهيئة طلبات الصرف في المواعيد المحددة.

سادسا: علاقة التخزين بالحركة (النقل).

تكون وظيفة التخزين في بعض المنشآت مسؤولة عن مناولة ونقل المواد المخزونة في منشآت أخرى توجد إدارة مستقلة للحركة، حيث تقوم وظيفة التخزين بتحديد مواصفات المواد أو البضاعة المنقولة لمراعاة ذلك عند الحركة والنقل، ومن جهة أخرى يجب على إدارة الحركة توفير التسهيلات المطلوبة لتحقيق السرعة في النقل وفي مناولة المواد، وتوفير معدات النقل والمناولة، وتوضيح الظروف التي قد تؤخر التسليم أو التجميع.

سابعا: علاقة التخزين بالمشتريات.

العلاقة بين المشتريات والتخزين علاقة قوية، فلولا الظروف التي تضطر المنشأة للشراء لما ظهرت عملية التخزين فالمنشأة تشتري للاستخدام، فلو أمكنها الشراء والاستخدام مباشرة لما احتاجت للتخزين، ومهما قيل عن وظيفة التخزين، فهي وظيفة تموينية، ووظيفة المشتريات هي الجهة المسؤولة عن النواحي التموينية، ومن ثم يجب أن يكون لها الإشراف على التخزين وذلك تكاملا مع عملها.

المبحث الثالث: طرق الجرد عن المخزون.

المخزون يمثل جزء من رأس المال العامل، لذلك لابد من حماية هذا المخزون والعناية به، ورغما عن هذه الحقيقة، لا تهتم بعض المشروعات بتحديد إجراءات وشروط الجرد بالقدر الكافي الذي تستوجبه المبالغ المستثمرة في هذا المخزون.

المطلب الأول: مفهوم الجرد وأهدافه.

نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الجرد وذكر أهدافه والاشتراطات الواجب مراعاتها لتحقيق هذه الأهداف.

الفرع الأول: مفهوم الجرد.

1- "جرد المخازن هو عبارة عن مقارنة الموجودات الفعلية بالمخازن من المستلزمات المختلفة بتلك الموجودة في السجلات، وعملية الجرد تستهدف حصر وعد وقياس المخزون وتسجيل نتيجة الحصر والعد والقياس"[1].

2- "الجرد هو عبارة عن مجموعة إجراءات يتم خلالها فحص وقياس وضبط جميع المواد التي في حوزة ومسؤولية السجلات والمستندات والدفاتر المخزنة، ثم التأكد من مدى مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية، والكشف عن أي فرق بينهما والبحث عن سببه، وتسوية الرصيد على أساس الرقم الفعلي"[2].

3- " حصر المخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفتري والتأكد منه كما ونوعا وجودة، وضبطه بصورة فعلية على ضوء النتائج الفعلية"[3].

يمكن تلخيص هذه التعاريف في النقاط التالية:

1 - عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد المشتريات والمخازن، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 187.

2 - محمد العدوان وآخرون ، ʼدارة الشراء والتخزين، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2006، ص: 247.

3 - سعود خضرن حمد الكيسي، دراسات في التخطيط ورقابة المخزون، دار الحرية للطباعة، العراق، 1997، ص: 213.

- التعرف على مواطن الخلل في أنظمة التخزين.
- معرفة المركز المالي للمشروع في نهاية السنة.
- اكتشاف النقص أو العجز أو الزيادة في الكميات المخزنة.
- التأكد من سلامة وصحة الأرقام.
- مطابقة الأرصدة الفعلية للمخزون مع الأرصدة الدفترية.

الفرع الثاني: أهداف الجرد.

يمكن تلخيص الأهداف الأساسية للمخزون فيما يلي:[1]

- ✓ التأكد من مطابقة الأرصدة الفعلية للمخزون من الأصناف المختلفة مع الأرصدة الدفترية لهاته الأصناف، كما توضحها سجلات المخزون، ويرتبط بهذا الهدف اكتشاف حالات التلاعب في السجلات أو الغش والسرقة وغيرها من الانحرافات، ومن ثم إمكانية اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.
- ✓ التأكد من سلامة السجلات والمستندات المستخدمة في تسجيل عمليات التسلم والصرف أو تداول الأصناف المخزونة بين المخازن الفرعية أو جهات الاستخدام المختلفة، ويرتبط بهذا الهدف ضرورة التأكد من صحة القيود المحاسبية، والتعرف على الثغرات الموجودة بالمستندات والنماذج المستخدمة والعمل على تطورها بما يتفق مع الإجراءات المتبعة في تداول الأصناف المخزونة.
- ✓ توضيح أي ضعف في نظام الرقابة على المخزونات.
- ✓ يبين عدد وحجم النقص أو الزيادة الذي يتم التوصل إليه بواسطة الجرد، مما يوضح كفاءة طرق التخزين والنظم المطبقة بوجه عام.
- ✓ مقارنة الأرقام التي توضح رصيد المخزون بالواقع الفعلي الموجود في المخازن.
- ✓ اكتشاف نقاط القوة في نظام المخازن أو في إجراءات السيطرة المخزنية.
- ✓ حصر، عد وقياس المخزون وتسجيل نتيجة الحصر والعد والقياس.

ولكي تحقق عملية الجرد أهدافها وتؤتي ثمارها، فإن هناك بعض الاشتراطات الواجب إتباعها وتشمل:[1]

1 - سعد الدين عشماوي، الشراء والتخزين، دار الزهراء، السعودية، بيروت، بدون سنة نشر، ص: 271.

أ- إيقاف عملية الاستلام والصرف تماما لحين الانتهاء من عملية الجرد.

ب- أن يشمل الجرد جميع أنواع الموجودات في المخازن وفقا للتقسيمات المستخدمة ولجميع أنواع العد، سواء في ذلك المواد والسلع الجديدة من المستلزمات أو المواد والسلع المستعملة أو القديمة أو التالفة، مع مراعاة جرد كل نوع على حدى.

ج- أن تحدد اختصاصات القائمين بعملية الجرد، بحيث يتم تقسيم العمل بينهم، وتحدد مسؤولة كل منهم على مهمة واضحة ومحددة.

د- أن تراعى في عملية الجرد التسربات الجردية اللازمة والتي تشمل حصر المستلزمات الواردة والموجودة تحت الاستلام والفحص، والتي دخلت المخازن ولم يتم إضافتها أو قيدها في سجلات المخازن أو كروت الصنف، في انتظار الانتهاء من عملية الفحص، كذلك حصر المستلزمات أو العبوات التي أرسلت للإصلاح ولم ترد للمخازن بعد أو تلك المعارة، أي كل الوحدات تظهر في سجلات المخازن إلا أنها لا توجد فعلا في المخازن ، أو التي توجد ولكنها لم تقيد بعد في السجلات.

هـ- اتباع أسس علمية وسليمة في عملية تقييم الجرد، وذلك من حيث تقييم الموجودات الفعلية الموجودة في عهدة المخازن.

1 - عبد الغفار حنفي، مرجع سبق ذكره، ص: 188، 189.

المطلب الثاني: نتائج الجرد

قد تكشف نتائج الجرد الفعلي للمخزون عن أحد احتمالين هما: العجز أو الزيادة في الرصيد الفعلي للمخزون عن الأرصدة الدفترية، ولا تعلن فروق الجرد أو العجز الذي يكشف عنه الجرد إلا بعد إعطاء فرصة لأمين المخازن لدراسة هذا الموضوع وذلك للأسباب التالية:[1]

1- قد توجد نوعيات متكررة داخل المخازن ولا يعرفها رجال الجرد، ويستطيع أن يدل عليها أمين المخازن.
2- من المفروض أن يكون لدى أمين المخازن المعلومات الكافية عن المواد المخزونة، ويستطيع تصحيح الأخطاء.
3- إعطاء فرصة لأمين المخازن أن يبرر هذه الاختلافات إذا استطاع ذلك، وهذه الفروق طبعا هي التي تكشف عن دقة وفاعلية إجراءات التخزين.

إذا فشل أمين المخازن أن يبرر هذا العجز أو أن يظهر أسبابه يطلب منه أن وقع على قائم الجرد التي تثبت موافقته وعلمه على وجود مثل هذه الفروق، وبعدها فإن الإجراءات التي تتخذها الإدارة إنما تعتمد على طبيعة وقيمة هذه الفروق، حيث أن الفروق الضخمة هي التي يستحق البحث عنها والاهتمام بشأنها، ويمكن تلخيص الخطوات التي تتخذها الإدارة لمعالجة هذه الفروق في:

- مراجعة بطاقة الصنف طالما أن المراجعات الأخيرة تقول أنه لا يوجد أخطاء حسابية أو حذف أو ازدواج في القيود.
- دراسة السجلات مرة أخرى للتأكد من عدم وجود أي لبس أو خطأ في القيد.
- متابعة رصيد المواد والفقرات السابقة لكي تكشف عن الأسباب الحقيقية لهذا العجز.
- مراجعة المستندات الأساسية (الاستلام، الصرف، التحويل، الرد إلى المخازن) وخاصة بالنسبة للعمليات الضخمة.
- مراجعة كل المستندات الأساسية التي استخدمت عقب الجرد السابق.
- إعادة الجرد الفعلي مرة أخرى بواسطة أشخاص آخرين.
- تكليف أمين المخازن بتقديم الأسباب التي دعت لهذا العجز.

1 - محمد سعييد عبد الفتاح، إدارة المشتريات والمخازن، المكتب العربي الحديث، مصر، بدون طبعة، ص: 433، 434.

- مراجعة نتائج الجرد في الفترة السابقة لكي نعرف هل تكرر هذا الفرق.
- سؤوال الإدارات الطالبة أو المستخدمة لهذه المادة بسبب احتمال استلام أو صرف بضاعة إليها دون مستند كتابي، ويحدث ذلك في بعض الأحيان في حالات الضرورة القصوى، أو استلام أو صرف البضاعة في غير ساعات العمل العادية أو الرسمية.
- إذا أثبتت الدراسات وجود اختلافات كبيرة بسبب حالات الغش أو الاختلاس، يجب حينئذ إخطار الجهات المسؤولة.
- إعادة تنظيم إجراءات التخزين بما يضمن حماية المخزون وأحكام الرقابة على الإجراءات المستندية.

وبعد الاستقصاء والدراسة عن أسباب تلك الفروق، وبعد الوصول والتحقق من ذلك، يجب إجراء التسويات في السجلات والحسابات بقيمة الفروق التي كشف عنها الجرد.

المطلب الثالث: أنواع الجرد.

يمكن تقسيم جرد المخازن إلى خمسة أنواع رئيسية وفقا لمعيارين هما:

الفرع الأول: درجة مطابقة الأرصدة.

بالنسبة مطابقة الأرصدة يمكننا التمييز بين نوعين من الجرد هما:[1]

أولا: الجرد الدفتري.

يقصد به مجموعة الإجراءات التي تتناول مراجعة أرصدة المخزون من واقع السجلات والمستندات الموجودة في قسم مراقبة المخزون مع مثيلاتها في سجلات المخازن التابعة للمنشأة ، وذلك بهدف التأكد من مطابقتها أو اكتشاف الانحرافات فيما بينهما نتيجة الخطأ في القيد أو التسجيل، أو الارتباك في الدورة المستندية وغيرها من الأسباب.

ثانيا: الجرد الفعلي.

يقصد به الحصر المباشر للمخزون من الأصناف المختلفة الموجودة بالمخازن في وقت محدد، وقد يأتي الجرد الفعلي بعد الجرد الدفتري، بمعنى أن القائم بالجرد يقوم بالإطلاع على الرصيد الدفتري لكل صنف من الأصناف المخزونة، ثم يليه عملية رصد أو حصر فعلي للكميات الموجودة بالأرفف وغيرها من أماكن التخزين.

1 - عبد العزيز جميل مخيمر، مرجع سبق ذكره، ص: 210، 211.

الفرع الثاني: توقيت إجراء الجرد.

بالنسبة لتقسيم الجرد حسب الوقت، يمكننا التمييز بين ثلاثة أنواع من الجرد هي:[1]

أولا: الجرد الدوري:

هو الجرد الذي يتم في فترات محدودة ومعروفة ، وعادة ما يتم في نهاية الفترة المالية، حيث يتم حصر وجود كافة الوحدات والأصناف في وقت محدد في الغالب، ويتم إعداد القوائم الخاصة، وبذلك يتم تحديد العاملين في عملية الجرد، وإصدار التعليمات اللازمة لهم بشكل مسبق بما يضمن سهولة تنفيذ الجرد.

ثانيا: الجرد المستمر.

بموجبه يتم الجرد حسب برنامج معد بشكل مسبق تحدد فيه الفترات الزمنية المنتظمة التي تجرى فيها عملية الجرد (شهر، ثلاثة أشهر . . .) ويتميز بأنه لا يحتاج لوقف العمليات أثناء الجرد لعملية بيع وصرف واستلام، كما لا يحتاج إلى إعداد قوائم الجرد المسبقة، وكذلك يساعد في إعداد الحسابات الختامية ف الوقت المناسب، وذلك لأن السجلات قد عدلت أولا بأول.

ثالثا: الجرد المفاجئ.

ويتبع فيه نفس أسلوب الجرد الدوري، باستثناء أن الجرد المفاجئ يمكن أن يتم في أي لحظة، ومن مزايا هذا الجرد أنه يساعد على اكتشاف الأخطاء في وقت مبكر، كما أنه يجعل أمين المخزن في حالة تأهب واستعداد دائم، مما يقلل من نسبة الأخطاء

أما السيئة الرئيسية له فهي صعوبة تنفيذه عمليا، وبالتالي فإن هذا النوع من الجرد ملائم لجرد مواد خاصة معينة.

1 - حمد راشد الغدير، مرجع سبق ذكره، ص: 322 – 326.

المطلب الرابع: طرق تقييم وأنظمة جرد المخزونات.

أولا: طرق تقيم المخزونات.

يؤثر تقييم المخزون على كل من نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، ولا توجد طريقة واحدة للتقيم يتفق عليها المحاسبون، وإنما توجد عدة طرق محاسبة متاحة، للمنشأة أن تختار واحدة منها لاستخراج تكلفة مخزون آخر المدة أهمها:[1]

أسلوب متوسط التكلفة المرجح:

يتم استخراج متوسط التكلفة المرجح بقسمة تكلفة البضاعة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، وبعد ذلك يتم ضرب بعدد الوحدات المتبقية آخر الفترة لاستخراج تكلفة مخزون آخر الفترة، ويمكن التعبير عن ذلك كالتالي:

متوسط التكلفة المرجح = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المتاحة للبيع

تكلفة مخزون آخر الفترة = متوسط التكلفة المرجح X عدد الوحدات المخزون المتبقية آخر الفترة

أسلوب الوارد أولا صادر أولا:

يقوم هذا الأسلوب على أساس افتراض أن البضاعة التي تسلم إلى المخازن تباع أولا، ويعني هذا ضمنا ان مخزون آخر الفترة يكون من آخر عملية شراء، ويتم تقيمه وفقا لأحدث الأسعار، بينما تقيم تكلفة البضاعة المباعة في جزء منها بأسعار مخزون آخر الفترة الماضية، وفي الجزء الآخر بأسعار المشتريات التي تمت في بداية وخلال العام[2].

أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا:

وهذه الطريقة عكس الطريقة السابقة، حيث تعتمد على نظرية أن ما تم شراؤه أخيرا يتم صرفه للانتاج أو بيعه أولا، أي أن المخزون المتبقي آخر السنة سوف يكون أول مشتريات تم شراؤها بأقدم الأسعار لذا نجد أم مخزون آخر المدة يتألف من أقدم مشتريات تم شراؤها[1]

---

1 - مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي، الأردن، 2012، ص: 285.

2 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)، دار الجامعة.

أسلوب التميز المحدد:

تعتمد هذه الطريقة على ضرورة فصل كل كمية ترد إلى المخازن بسعر مختلف عن الكميات الأخرى، ومؤدى ذلك أنه طالما يمكن تحديد التكاليف الخاصة بمنتجات معينة، سواء كانت مشتراة أو منتجة بمعرفة المنشأة، فيجب تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، ويمكن أن تكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد بنود المخزون كما هو الحال في تجارة السيارات والثلاجات وأجهزة التلفزيون مثلا[2].

ثانيا: أنظمة جرد المخزونات.

نظام الجرد الدائم:

هو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدودة، ولهذا يكون من السهل التعرف على عنصر مباع، وهذه حالة المؤسسات التي تبيع الأجهزة المعمرة كالثلاجات، التلفزيون أو السيارات . . . إلخ، حيث يمكن تسجيل تكلفة البضاعة المباعة لكل تكلفة بيع وتسجيل مع حساب مخزون كل وحدة تضاف له أو تسحب منه يوميا، لذا يسمى النظام بالمخزون المستمر[3].

كما يهدف تحديد رصيد المخزون بعد كل عملية إدخال أو عملية إخراج إلى معرفة قيمة المخزون في أي وثت من الأوقات، كما يتم إضافة تكلفة البضاعة المشتراة لحساب المخزون عند الشراء، وعند البيع تتحول تكلفتها من حساب المخزون إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة، وبتكرار هذا الإجراء ياستمرار في المؤسسة يتم تعديل رصيد حساب المخزون، ولهذا فتصميم هذا النظام وإدارته يكون أكثر تكلفة من نظام الجرد الدوري.

وطريقة الجرد المستمر تمكننا من المتابعة اليومية والدورية للمخزونات، كذلك يمكننا في حالة المنتوج التام تقديم التكاليف ومقابلتها بالعوائد المنتظرة.

1 - مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 289، 290.

2 - عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص: 140.

3 - بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

ومن مزاياه نذكر:

- ✓ الجرد المستمر لا يحتاج إلى إعداد قوائم مسبقة.
- ✓ الجرد المستمر يساعد على إعداد الحسابات الختامة في الوقت المناسب، وذلك لأن السجلات قد عدلت مسبقا[1].

نظام الجرد المتناوب أو الدوري:

تتحدد قيمة المخزون بصفة دورة عادة كل سنة، وهو النظام الأكثر تداولا، إذ يتناسب مع المؤسسات التي تبيع بضائع متنوعة ومتعددة، كما يمون سعر الوحدة فيها منخفض، وهذه حالة مساحات بيع المواد الغذائية أو الصيدليات، فقد تبيع المؤسسة لزبون واحد عدة أنواع من البضائع، وباعتيار هذه العملية تتكرر في اليوم عدة مرات، فلا يعقل أن نرجع للسجلات في كل مرة لمعرفة وتسكيل تكلفة كل وحدة مباعة، لهذا عادة ما ينتظر حتى نهاية الدورة المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المباعة[2].

وتبعا لهذا الأسلوب، فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، ولكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون التي تمسك من قبل مسير هذه المصلحة، وفي هذا الأسلوب تسجل عمليات شراء البضاعة والمواد في قيد واحديخص عملية الشراء، كذلك نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء المخزون بداية الدورة، وترصيد حسابات المشتريات وإثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المالي والذي يتم إجراؤه بصفة دورية لكل شهر أو فصل، أو على الأقل مرة في السنة[3].

---

1 - حمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار الزهران، الطبعة الثانية، الأردن، 2000، ص: 326.

2 - بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 136.

3 - عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

ومن مزايا الجرد المتناوب نورد ما يلي:[1]

- ✓ السهولة في التطبيق.
- ✓ يتم الحصر الفعلي بموجودات المخازن قبل إعداد الحسابات الختامية، مما يساعد في تقييم وتحديد المواد المخزنة في نهاية الفترة.
- ✓ هذا الجرد مناسب للمشروعات الصغيرة والمتوسطة والتي يمكن أن تتم عمليات جرد محتوات مخازنها خلال فترة قصيرة.

ثالثا: معالجة التفاوت الذي يظهر نتيجة عملية الجرد.

يعتبر المخزون أكثر الأصول المتداولة اهمية في معظم الشركات، ونظرا لكبر قيمة هذا الأصل نسبيا، فإن الخطأ في تقيمه قد يؤدي إلى عدم سلامة المركز المالي وعدم الدقة في قياس صافي الدخل.

3-1 عند ظهور تفاوت نتيجة عملية الجرد الدوري أو المستمر:

في هذه الحالة يجب الاهتمام بالتفاوت الرئيسي أو التفاوت المؤثر على المؤسسة، أما الاختلافات البسيطة فيمكن إهمالها إذا لم يكن هناك شعور بالتقصير من قبل أمين المخزن، ويفضل قبل رفع نتائج الجرد للإدارة العليا في حالة وجود تفاوت إعطاء أمين المخزن فرصة لدراسة هذا التفاوت ومحاولة تدبيره، وذلك لعدة اسباب أهمها:

- إن بعض المواد الناقصة قد تكون موجودة في المخزن، لكن في أماكن لم يصل إلها المسؤولون عن عملية الجرد.
- أمين المخزن هو الأقدر على إيراد المعلومات التي تبرز التفاوت والاختلاف من حيث النقصان أو الزيادة.
- أمين المخزن هو المسؤول عن هذا التفاوت أو الاختلاف بشكل مباشر، وبالتالي فمن باب أولى أن يعطى فرصة للتبرير، وإن لم يتمكن من ذلك فتتخذ بحقه الإجراءات اللازمة والمتناسبة جراء هذا النقص.

1 - حمد راشد الغدير، مرجع سبق ذكره، ص: 325.

2-3 مقومات فاعلية الجرد:

يكون التقرير بعد الانتهاء من عملية الجرد وكشف التفاوت إن وجد والأسباب التي أدت إلى ذلك، حيث يتضمن المادة التي حدث فيها النقصان، الكميات بالدفاتر، الكميات بالمخزن، والثمن المقدر لذلك[1].

لكي تؤدي عملية الجرد فاعليتها لابد من مراعاة الشروط التالية:[2]

- إيقاف عملية الاستلام والصرف نماما لحين انتهاء عملية الجرد.
- أن يشمل الجرد جميع موجودات المخازن وفق التقسيمات المستخدمة سواء في تلك المواد والسلع الجديدة أو المستعملة أو القديمة أو التالفة، مع مراعاة أن يتم الجرد بالنسبة لكل نوع على حدى.
- أن تحدد اختصاصات القائمين بعملية الجرد اللازنة التي تشمل حصر المستلزمات الواردة والموجودات تحت الاستلام والفحص التي دخلت المخازن ولم تتم إضافتها، أو تقييدها في سجلات المخازن التي أرسلت للإصلاح ولم ترد إلى المخازن بعد، أو تلك المعارة، أو تلك التي توجد بالمخازن ولكنها لم تقيد في السجلات.
- إتباع أسس علمية سليمة في عملية تقييم الجرد، وذلك من حيث تقييم الموجودات الفعلية الموجودة في عهدة المخازن.

1 - حمد راشد الغدير، مرجع سبق ذكره، ص: 326، 327.

2 - عبد الغفار حنفي، إدارة المشتريات والمخازن، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص: 986.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق، تعرفنا على مفهوم المخزونات بشكل عام، ومدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم فيها وحمايتها، لما تحققه من استقرار لنشاطات المؤسسة، وكذلك من وفرات اقتصادية، كما وضحنا طرق وتقييم وجرد المخزونات.

الفصل الثاني

محاسبة المخزونات

في ظل اعتماد

المعايير الدولية

تمهيد:

جاء النظام المحاسبي المالي لتقريب وتوحيد النظام المحاسبي الجزائري مع باقي الأنظمة والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا سعيا من الجزائر في الانخراط بالسوق العالمية المفتوحة ومنظمة التجارة العالمية، خاصة مع التطورات الاقتصادية الكبيرة التي سهلت نقل الأشخاص والأموال.

وباعتبار المخزونات جزءا من النظام المحاسبي، وأهميتها الكبيرة والبالغة في استمرار نجاح المشاريع الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من أجل الخروج بقوائم مالية موحدة، ولذا سيتم عرض أساسات من النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمخزونات، ومقارنته بالمعايير الدولية في إطار المخزونات، وكيفية التسجيل المحاسبي، نفصلها أكثر في المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** نظرة حول المعايير الدولية وطبيعة المعيار المحاسبي رقم(2) للمخزونات.
- **المبحث الثاني:** النظام المحاسبي المالي ونظام المخزونات.
- **المبحث الثالث:** التسجيل المحاسبي للمخزونات.

الفصل الثاني: محاسبة المخزونات في ظل اعتماد المعايير الدولية.

المبحث الأول: نظرة حول المحاسبة الدولية، وطبيعة المعيار الدولي رقم (2) المخزونات.

إن المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير القواعد وأسس ضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة الأساسية، وكذلك لتحديد المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، نأخذ منها المعيار رقم (2) المخزونات، الذي جاء فيه مفهوم المخزون، وصف المعالجة المحاسبية للمخزون السلعي في ظل نظام تكلفة التاريخية، ويقدم معيار التوجيه العلمي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بما فيها بعد كمصروف.

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية.

أولا: لمحة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية.

بعد الحرب العالمية الثانية، كانت الأسواق المالية منظمة تنظيما وطنيا مغلقا، وفي ظل التأثيرات من مختلف الممثلين والمتعاملين، لاسيما صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، تطورت هذه الأسواق من خلال إلغاء مراقبات الصرف ومحدودية تنقل رؤوس الأموال، بالإضافة إلى إلغاء الوساطة، أي الدخول المباشر للمتعاملين في الأسواق المالية دون المرور عبر وسطاء، مع إلغاء الحواجز الفاصلة بين بعض النشاطات لبعضها البعض.

وبعيدا عن المظاهر الجغرافية، ظهر منطلق مالي جديد أدى بالمختصين إلى خوض مفهوم التمويلية المالية بدلا من العولمة، مما أدى بالتالي إلى ظهور إطار مالي شامل ضمن الاقتصاد العالمي وفقا للنظامين الاقتصاديين الأمريكي والأوروبي، كانت من نتائجه ضرورة التوحيد في كل المجالات للتغيير والمخاطرة المشتركة والمفهومة من قبل الجميع، باعتبار أن عملية التهيئة واستحداث معيار يسمى بالتوحيد المحاسبي، تولدت عنه المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية (IAS/IFRS) والتي تمثل القواعد المحاسبية الدولية نحو نموذج وحيد قصد تفضيل المقارنة الاقتصادية بين المؤسسات على المستوى الدولي.

في عام 1973 أسست لجنة المعايير المحاسبة الدولية إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد الرائدة، وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها، وقد اكتسبت اعترافا واسعا بأهليتها، والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم، مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث قامت بإصدار 41 معيار محاسبيا دوليا.

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها، وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اعتبر من 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، حيث تبنى جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

وخلاصة القول أن الحاجة إلى معايير محاسبية دولية كانت وليدة الضروف والتطورات الاقتصادية، كما ان دولا كثيرة وخاصة الدول النامية ، تبنت هذه المعايير بسبب عدم وجود معايير محلية لديها، ويقال أنه قدمت لها خلاصة جهود جمهرة من علماء المحاسبة على طبق من ذهب.

أهم اللجان التي أنشأت في المعايير المحاسبية الدولية:

أ- الإتحاد الدولي للمحاسبين: I F A C

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب، يهدف الاتحاد الدولي إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الإتحاد لديه علاقة وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.[1]

1 - روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة 2009، ص: 73، 74.

ب- لجنة معايير المحاسبة الدولية: IASC

تتشكل هذه الهيئة من الإداريين يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين، ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية.

يتم تعيين الإدارين لمدة 3سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتمثل دورهم في جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة وإعداد ونشر التقرير السنو متضمنا القوائم المالية المراجعة، وأولويات السنة القادمة.

في عام 1998 زاد عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى 140 عضو تمثل جهات محاسبية من 101 دولة، كذلك تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.[1]

في 01 أفريل 2001، أعلن أن أمناء مؤسسة IASC اتفقوا على تسمية المعايير المحاسبية الصادرة بواسطة IFRS مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة "معايير المحاسبة الدولية IAS"، ويفترض أن هذا التغير قد أحدث من أجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطته وتلك التي ورثتها من IASC السابق.[2]

ج- مجلس معايير المحاسبة الدولية: IASB

يتشكل من 14 عضو، ويتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضو من بينهم المهام بوقت كامل، أي يسخرون كل أوقاتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك اجرا، ويظطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية:

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.

1 - سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، دفعة 2009، ص: 56.

2 - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 69، 70.

- إعداد وإجراء معالجة التدخلات.

د- المجلس الاتشاري للمعايير: ASC

يتشكل هذا المجلس من 30 عضو على الأقل، يمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة، يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد.

يرأس ASC رئيس مجلس المعايير المحاسبية IASB ويوجه أعمال IASB المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، كما يشكل فضاء للربط بين IASB وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.[1]

هـ- اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية: IFRIC

تتشكل هذه اللجنة من 12 عضو يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، وإعداد نشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية.[2]

1 - سالمي محمد الدينوري، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

2 - نفس المرجع السابق، ص: 57، 58.

ثانيا: تعريف المعاير المحاسبية:

تعريف 1:

المعايير المحاسبية عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب ف إنجز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع.[1]

تعريف 2:

هي الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:

- الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي أدلتها.
- البئة الاقتصادية وبالإخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة، وإعلام الأسواق.[2]

تعريف 3:

معايير المحاسبة الدولية تمثل أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وتحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية، فهي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلوامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دللا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعة أو توصيات صادرة من سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي.[3]

1 - محمد المبروك أبو زسد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص: 58.

2 - بن ربيع حنفية، مرجع سبق ذكره، ص: 20

3 - أحمد طرطار عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص: 22.

ثالثا: خصائص المعايير المحاسبية:

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:[1]

- ✓ قدرتها على تحقق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخرة التي عرفتها هيئة المعاير المحاسبية الدولية التي نتج عنها مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.
- ✓ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير.
- ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس تسمع به، بل ما تمنحه.
- ✓ غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفاة القانونية أو التنظيمية.

رابعا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

ظهرت المحاسبة الدولية بهدف أساسي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم والتحقيق وللمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وللوصول إلى هذا الهدف تسعى المحاسبة الدولة إلى تحقيق الآتي:[2]

1- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم وحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي.

2- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي لتسهيل عملية المقارنة.

3- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة، ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول.

4- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية، ومن ثم المساعدة في تطويرها.

---

1 - مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلة العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004، ص: 12

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 31، 32.

5- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق.

6- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة.

7- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.

خامسا: أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

تتسم المعايير المحاسبية بالقبول العام بين المحاسبين، كما أنها قابلة للتطبيق المحاسبي باعتبارها وسيلة لتقييم أداء العمل المحاسبي بالمرونة التامة، لأنها لا تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتميز بالديناميكية داخل المؤسسة، ولقد ساهمت في تحسين وزيبادة التناسق العالمي من خلال:[1]

- ✓ السماح بالدخول إلى أسواق المال العالمية، حيث ساعد تطبيق بعض الشركات الأوروبية للمعايير الدولية في الاستفادة من أسواق المال الأمريكية، علاوة على زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية.
- ✓ السماح بتكوين تأهيل محاسبين للعمل في الأسواق المحلية والدولية.
- ✓ إمكانية تصميم قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يحفز ذلك على انفتاح الأسواق المالية الوطنية وتنمية الاستثماات النتاجية والمالية محليا ودوليا مع حماية المستثمر.
- ✓ اعتماد هذه المعاير سيدعم المركز التفاوضي للدول لدى IASC عند مشاركة ممثلي تلك الدول في وضع المعايير المحاسبية الدولية، كما يدعم موقفها عند التعاملمع المنظمات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات.
- ✓ تسهيل مقارنة القوائم المالية وتخفيض تكلفة الجهد، المالن الوقت، لوضع معايير قومية للدولة.
- ✓ معالجة المعلومات المحاسبية، هذا بالإضافة إلى قابلية البيانات المحاسبيية للتقويم حسب الاحتياجات والتغيرات البيئية كتقلبات مستوى الأسعار.

1 - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الإطار النظري، مرجع سبق ذكره، ص:27 ، 28.

سادسا: اسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن إجمال أسباب وجود معايير دولية وخصوصا في المجال المحاسبي والمالي في العناصر التالية:[1]

- الحاجة إلى تقديم وغيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة مثل معالجة مشكلة عقود الإيجار، تمويل تقويم المخزون السلعي، بالإضافة إلى وجود اختلافات في شكل مضمون القوائم المالية.
- انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة.
- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي.
- تخفيض التكاليف.
- تدعيم المرور إلى الأسواق من خلال العملات الأجنبية سعر التبادل بين دول العالم والشركات.
- تسهيل الاتصالات بن المتعاملين الاقتصادين من أجل التفكير العقلاني والتفكير بفعالية أكبر في الحلول النموذجية التي تطرحها عملية المعايرة لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف اقتصدية محددة.
- ظهور المنظمات المحاسبية الدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.
- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.

1 - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعار المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشراكة بوداود، الجزائر، 2009، ص: 26،27.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02

الفرع الأول: نطاق المعيار وهدفه.

أولا: نطاق المعيار.

يغطي هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول والتي تشمل:[1]

1. المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع فس المسار العاد للأعمال المنشأة.
2. المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الانتاج لأغراض بيعه.
3. المخزون في شكل خامات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج أو المخزون لأغراض تقديم الخدمات.

ولا ينطبق المعار المحاسبي الدولي IAS 2 على قياس المخزون لدى منتجي المنتجات الزراعية والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، كذلك لا ينطبق المعيار على النباتات والحيوانات الحية والناتج الزراعي المشتق من تلك النباتات والحيوانات، والتي يتناولها المعيار المحاسبي IAS 41.

ثانيا: هدف المعيار:

يهدف معيار المحابة الدولية رقم 2 إلى:[2]

1- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.

2- وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا.

3- بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة لتحقيق المخزون.

4- توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

1 - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 471، 472.

2 - محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص: 66، 67.

ثالثا: تعريف المصطلحات الواردة في المعيار:

استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة:[1]

❖ **يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزونات بأنها أصول:**

- يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط.
- قيد الانتاج لغرض البيع.
- على شكل مواد ولوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات

❖ **يتم الاعتراف ببعنصر من عناصر المخزونات في محاسبة المؤسسة إذا:**[2]

- ارتبط انتقال المزايا والمخاطر المتعلقة بملكية هذا العنصر للمؤسسة.
- إذا تحصلت المؤسسة على رقابة هذا العنصر.
- إذا استطاعت المؤسسة تقدير تكلفة هذا العنصر بمصداقية.
- ’ذا قدرت المؤسسة استفادتها من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بملكية هذا العنصر.

❖ **القيمة العادلة:**

هي المبلغ الذي يمكن ميادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية.[3]

❖ **صافي القيمة التحصيلية:**

هي سعر البيع المقدر في السياقالعادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكلفة المقدرة للإنجاز والتكالف الضرورية المقدرة للانجاز والتاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع.

1 - بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، La page blue، الجزائر، 2010، ص: 16.

2 - لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، La page blue، الجزائر بدون سنة نشر، ص: 215.

3 - جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، دار النشر، الإردن، 2008، ص: 66.

❖ **تكاليف شراء المخزون:**

و تشمل هذه التكلفة ثمن الشراء والضرائب والرسوم الجمركية وأية ضرائب أو رسوم أخرى على المشتريات وتكلفة النقل والتخليص ، وأية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة باقتناء تلك المشتريات ، ويستبعد أية مردودات للمشتريات والحصم التجاري، ويمكن أن تشمل تكلفة المخزون فروق العملة الأجنبية إذا تمت عملية الشراء بالعملة الأجنبية.[1]

❖ **تكاليف التحويل:**

وهي التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الانتاج مثل: الأجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة بشكل منظم على وحدات الإنتاج، سواء كانت ثابتة أم متغيرة، والتي تم إنفاقها من أجل تحويل المواد الأولية إلى بضاعة جاهزة.[2]

❖ **التكاليف الأخرى:**

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية، مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكالف المخزن.[3]

❖ **التكلفة التاريخية:**

مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها، أو هي مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السر العادي للنشاط..

1 - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 216.

2 - وليد عبد القادر ، حسام الدين خداش ، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، مصر، 2013 ، ص: 125.

3 - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 217.

❖ **التكلفة الحالية:**

مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي وهو مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازما لتسوية الالتزام في الوقت الحالي.

❖ **دائرة الاستغلال:**

الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل ضمن مسار استغلالها وإنجازها في شكل أموال الخزينة.[1]

❖ **تكاليف الاقتراض:**

هي الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.[2]

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي،ص: 83

2 - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المعيار الدولي رقم 02

نتعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات بشكل أكثر تفصيل من خلال المفاهيم الأساسية التي يتشكل منها.

أولا: التقييم المحاسبي للمخزونات:

يقيم المخزون في العادة مرتين، عند التخزين وعند القيام بعملية الجرد، حيث يعتمد في قياس تكلفة المخزون على أساس تكلفة وصافي القيمة المحققة (القبلة للتحصيل) أيهما أقل، حيث:[1]

1- التقييم على أساس التكلفة:

تشمل تكلفة المخزون على كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي تترتب على جلب المخزون إلى مكانه ووضعه.

2- التقييم على أساس القيمة الصافية القابلة للتحويل:

لا يمكن تسجيل المخزونات بمبلغ يفوق المبلغ المحدد للبيع (عند الاستعمال)، حيث أنه إذا أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل، تعمد المؤسسة إلى إدراج مقارنة بين تكلفة التخزين والقيمة الصافية القابلة للتحصيل ، فتعرف بنقص ف قيمة المخزون (تدهور) إذا ما كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من تكلفة إدخال المخزونات.

1 - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 218.

ثانيا: طرق وتقنيات قياس التكاليف:

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون، إذا كان استخدام هذه الأساليب يفسر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية، حيث:[1]

- تحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لكل المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة ومستوى استغلال الطاقة، ويتم مراجعة لهذه المستويات بصفة دورية، ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية.
- تستخدم طريقة التجزئة في المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة لقياس تكلفة المخزون التي تتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هامش ربحية متساوي، والتي لا يمكن من الناحية العلمية استخدم طرق أخرى لقياس تكلفتها، وطبقا لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

ثالثا: طرق تقويم المخرجات من المخزون:

نص المعيار المحاسبي على الطرق التالية في تقويم المخرجات من المخزونات:[2]

❖ **طريقة الوارد أولا الصادر أولا:**

بموجب هذه الطريقة، فإن الوحدات التي تشترى أولا هي التي تباع أولا.

❖ **طريقة متوسط التكلفة المرجحة:**

يتم بموجب هذه الطريقة استخدام سعر تكلفة واحد للوحدات الموجودة والمباعة، ويستخدم هذا السعر الموحد لتسعير كل بضاعة آخر المدة.

1 - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 18، 19.

2 - وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، مرجع سبق ذكره، ص: 107، 108.

أما الطريقة البديلة المسموح بها: وهي طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.[1]

إن استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا عند تقييم المخزون تعني افتراض أن تدقيق تكلفة المخزون يتم على أساس أن السلع أو المواد المشتراة في الأخير هي التي تبدأ في بيعها أو استخدامها.

يختلف تحديد تكلفة المخزونات باختلاف ارتباطها، حيث يفرق بين نوعين من المخزونات:[2]

- مخزونات تعوض بعضها ويصعب تشخيصها والتفرقة بين وحداتها القديمة والجديدة بعد تخزينها، حيث يقيم هذا النوع على أساس الطريقتين، الوارد أولا صادر أولا، ومتوسط التكلفة المرجحة.
- مخزونات لا تعوض بعضها، يمكن تشخيص وتمييز وحداتها، ويتم تقييم هذا النوع حسب وحداته بالتكلفة الحقيقية للوحدة.

رابعا: التسجيل المحاسبي للمخزونات ضمن مصاريف الدورة:

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به.

إن تخفيض قيمة المخزون الصافي القيمة التحصيلية وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة المتعرف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها للإلغاء.

ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف مقابلة التاليف بالإيرادات.

يمكن أن تنسب بعض المخزونات لحسابات موجودات أخرى مثل: استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها، ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات.[3]

1 - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

2 - وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، مرجع سبق ذكره، ص: 107، 108.

3 - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبإلى تطبيق معاير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 188.

خامسا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

إن المعيار يفرض على المؤسسة تقديم المعلومات التالية من خلال ملحق كشوفها المالية حول محاسبة مخزوناتها:[1]

★ كيفية وطرق محاسبة وتقييم المؤسسة لمخزوناتها.

★ قيمة المخزونات التي قدمت حسب قيمتها الصافية القابلة للتحصيل.

★ مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزونات المسجلة وكيفية تحديدها.

★ القيمة المحاسبية للمخزوناتحسب تصنيفها النوعي.

★ تكلفة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

★ مبلغ استرجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض قيمة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

1 - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي والمخزونات.

لقد عمدت الجزائر منذ بداية الألفية الثالثة إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية، من أجل إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مبني على اساس المعايير المحاسبية الدولية، أملا في تحقيق مجموعة من الأهداف، فظهر في النظام المحاسبي الجزائري.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.

1) تعريف النظام المحاسبي المالي:

لقد جاء القانون 07/11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47 ليحدد مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري الذي ينص في مواده (3 – 6 – 7 – 8 – 9) على أن:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات التالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".[1]

يتضمن النظام المحاسبي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المعترف بها عامة، ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

كما صدر القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009 العدد 19 ليحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.[2]

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص: 04.

2 - قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجود المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012، ص: 271، 272.

2) أهمية النظام المحاسبي المالي:

أهمية النظام المالي المحاسبي تتحقق فيما يلي:[1]

- يسمح بتوفير المعلومات المالية المفصلة والدقية تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح مبادئ المحاسبة وملاءاتها عند التسجيل المحاسبي والتقيد وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحاليين والمستقبليين، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة، ويساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أفضل الأساليب لاتخاذ القرار.
- يسمح بالتحكم في التكاليف، مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشرنظرا للاستجابة لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وأمنية من قبل المؤسسة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى بنفس القطاع سواء داخل المؤسسة أو خارجها، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

1 - شعبين شتوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة لشركات الدولية (مجلة جديد الاقتصاد)، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد 00، الجزائر، 2006، ص: 65.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، والذي يهدف إلى:[1]

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبة موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع لشركة الأم.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات.
- إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات.
- توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

3) أهداف النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهداف بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي العالمي، وتكمن أهدافه في:[2]

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.
- ✓ تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي الدولي، خصوصا في مجال تسيير المعلومات المالية والمحاسبية والمعالجة المختلفة.
- ✓ جذب المستثمرين الأجانب للجزائر من خلال تجنيبهم مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- ✓ الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

1 - ناصر مراد: مداخلة بعنوان الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر، سنة 2009، ص: 07.

2 - كتوس عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد شمال أفريقيا، جامعة شلف، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص: 292.

- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية، والمؤسسات الدولية، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاضعة له بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة.
- ✓ تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية.
- ✓ تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمت الشركات.
- ✓ المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.

هناك توافق كبير بين البرامج المعلوماتية للنظام المحاسبي المالي، مما يسمح بتدني التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية وغعداد القوائم المالية والإفصاح عنها.

4) مميزات النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة وهي:[1]

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيق النظام المحاسبي المالي للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصويرية أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي، لا سيما المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحدد من مخاطر التدخل الإداري اللاإداري بالمعالجة الجدولية في القواعد، وكذلك تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة للذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

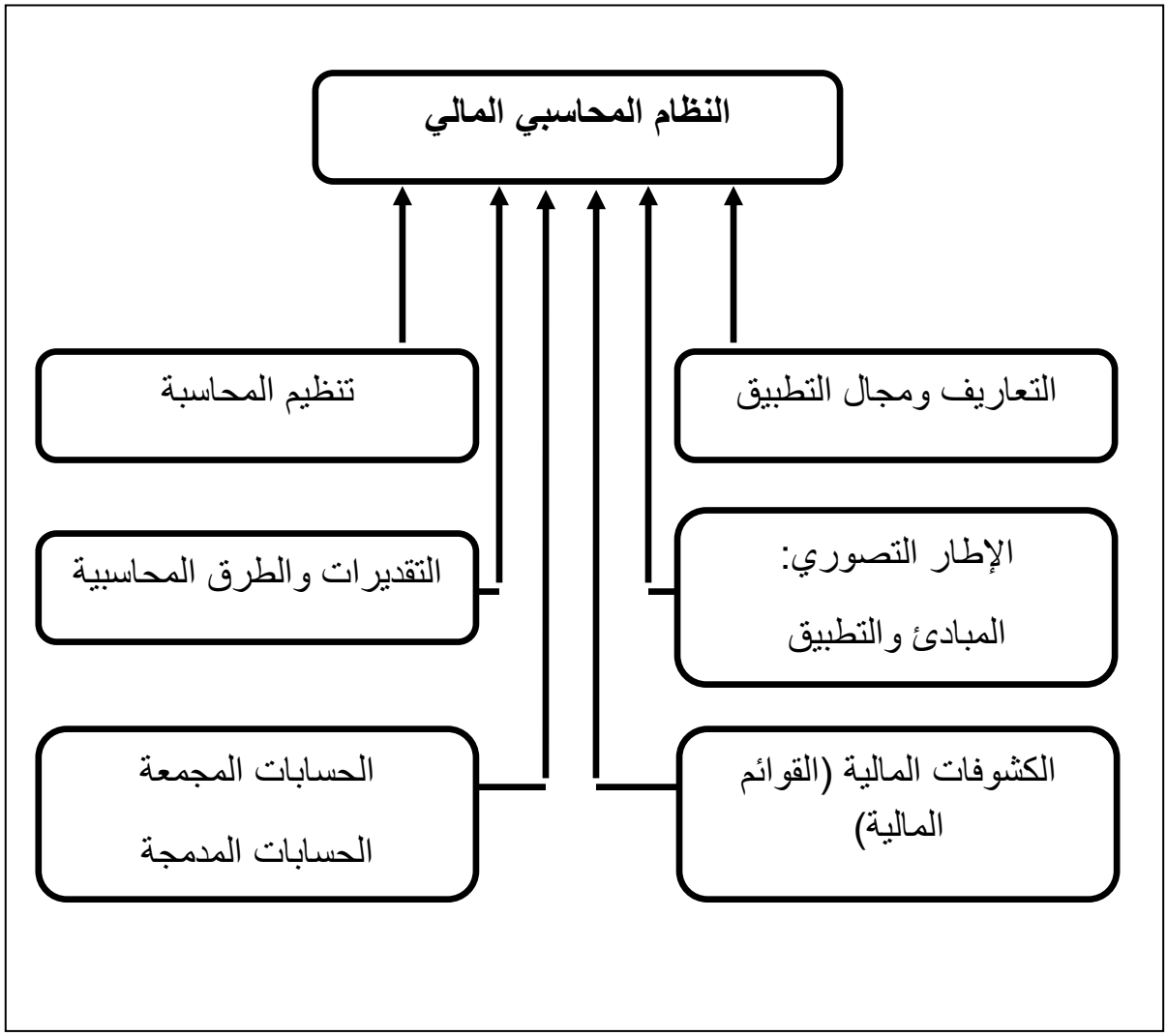
1 - كتوس عاشور: المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآلية تسيير الحسابات وفق SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 58، 59.

- إمكانية المؤسسات (الكيانات) الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة، وهذه التغيرات ناجمة عن الدور الموحد للمحاسبة، والتي يجب ابتدائا من تطبيق النظام المحاسبي المالي أن ترتبط بالواقع الإقتصادي لهاته المعاملات الأكثر منها عن طبيعتها القانونية.
- يرتكز على مبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإجبار على تقديم الحسابات الموحدة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس سلطة القرار.
- وصف محتوى كل القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة، وتقديمها وفق المعايير الدولية.
- توضيح قواعد وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم ينتبه المخطط المحاسبي بشأنها من المعالجة المحاسبية، مثل:
  - القروض الإيجارية.
  - امتيازات العمليات بالعملة الأجنبية.
  - خسائر قيمة الأصول أو العمليات المشتركة المنجزة.

5) مكونات النظام المحاسبي المالي:

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): مكونات النظام المحاسبي



المصدر: طيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود دراسي، مقارنة النظام المحاسبي (SCF) بالمعايير الدولية ، الملتقى الدولي الأول حول مكانة النظام المحاسبي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، المركز الجامع بالوادي، الجزائر، 2010.

انطلاقا من الشكل السابق، يالحظ أن النظام المحاسبي المالي يركز على الأركان الستة المشار إليها.

❖ **الإطار التصويري ومعايير المحاسبة.**

1. الإطار التصويري:

يمكن اعتبار الإطار التصويري أنه عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي معاير فنة وتبين طبيعة دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهائية التي تصبوا إليها المحاسبة، التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من الامتيازات الكثيرة عند وجود إطار تصويري للمحاسبة، مهيكل بطريقة جيدة.[1]

2. المعايير المحاسبية:

تحدد المعايير المحاسبية مايلي:

- قواعد تقييم الأصول والخصوم وكفية عرضها.
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.[2]

❖ **تنظيم المحاسبة:**

في هذا الجانب لم يأتي النظام المحاسبي المالي بشيء جديد وأشار إلى أمور تقنية وعلمية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني، فنجد النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:

- ينبغي احترام مبادئ المحاسبة، بالإضافة إلى الدقة، المصادقة، الشفافية، الإفصاح
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية، تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.
- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية القيمة على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.
- كل تسجيل ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل، كما يجب أن تعرض الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.[1]

1 - مداني بن لغيث مرجع سبق ذكره، ص: 72.

2 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفبر 2007، القانون 11/07/ المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص: 04.

❖ **الكشوف المالية:**

بالنسبة للكشوف المالية وفقا للمادة 25 – تعد أهم شيء في النظام المحاسبي المالي الجديد، فالبيانات مطالبة بإعدادها سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالبيانات المتغيرة مايلي:

1. الميزانية:

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناص الأصول وعناصر الخصوم، وتبرر بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الأصول:

التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن والمدينين الآخرين، والأصول الأخرى المماثلة، خزينة الأموال الإيجابية، معدلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم:

رؤوس الأموال الخاصة، الخصومالغير جارية التي تتضمن فائدة، الموردونن الدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المرصدات للأعباء وللخصومالمماثلة، خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

2. حسابات النتائج:

وفق النظام المحاسبي المالي فإن هذا الجدول هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا ياخذ في الحسابات تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية للربح / الكسب أو الخسارة.

1 - ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود درواسي، النظام المحاسبي (SCF) بالمعايير الدولية المحاسبية، ملتقى الدول حول مكانة اللمحاسبي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010، ص: 04.

3. جدول سيولة الخزينة:

الهدف من هذا الجدول إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على تولد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

هذا الجدول يقدم سولة خزينة المداخيل ومخارج الموجودات المالة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها) والتي تقسم إلى:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (أنشطة تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب الأموال عن اقتناء، وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

هناك طريقتين لعرض بيان هذا الجدول:

- الطريقة المباشرة.
- الطريقة غير المباشرة.

4. جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مبشرة، كرؤوس الأموال.
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاضن التسديد . . .).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5. ملحق الكشوف المالية:

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلوماتتخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعاير وموضحة، وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها (طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسماء التي تخص هذه المعاملات.
- المعاملات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.
- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للأقفال، فلا ضرورة للإجراء أي تصحيح (تقويم)، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت مهمة، حيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملوا الكشوف المالية.

وفق المادة 26 من هذا القانون، فإنه يشترط أن توفر الكشوفات المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، كل قسم من أقسام الميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سردي وصفي عادي.[1]

1 - جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، جامعة بسكرة، ديسمبر، 2009، ص: 13 – 15.

❖ **الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:**

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تاطرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية، أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة، فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك، حيث أشار إلى أن "الكانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

❖ **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:**[1]

يمكن أن يلجا الكيان إلى تغيرات التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، ويرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أجسن تجربة، أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.

1 - Nernanraffour nier : les normes comptables internationals I A S / T F R S, 2eme sélection economica, France, 2005, P : 79.

المطلب الثاني: المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية.

أولا: التعريف بالمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي:

عرفت المادة 123 _ 01 الصادر بتارخ 2009/03/19 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي:[1]

أن المخزونات تمثل أصولا:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي.
- ه قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك في عملية الإنتاج أو تقدييم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها.
- يتم تصنيف أصل وشكل المخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل، بل تبعا لوجهته، أو استعمالها في إطار نشاط الكيان، ونقول أن شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون، أما إذا كان شراؤها بهدف استخدامها كوسيلة للانتاج فتصنف ضمن التثبيتات.

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 123-01 ، ص: 12.

ثانيا: المفاهيم الأساسية للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي:

تكلفة المخزونات:

المادة 123 – 2 :

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاه لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها:

- تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات . . .)
- تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان).
- المصاريف العامة، المصاريف المالية، المصاريف الإدارية المنسوبة مباشرة إلى المخزونات.

حساب تكلفة المخزونات:

تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، و إما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

المادة 123 – 3:

عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو انتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو انتاج الأصول المذكورة.

المادة 123 – 4:

في حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجز عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل مخزون (من غير التمرينات) يتم تقييمهابتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

طرق تقييم المخزونات:

المادة 123 – 5:

عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي: سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.

تدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

المادة 123 -6:

يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد، إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج،وإما Pepsou Fifo وإما بمتوسط كلفة شرائها أو انتاجها المرجحة.

ثالثا: دراسة حسابات المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي:

يؤخذ في إطار مدونة حسابات المخزونات بمعيارين للتصنيف على العموم:[1]

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، قيد الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضاعة المعاد بيعها على حالتها).
- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع التقسيم ضمن كل مؤسسته حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير.

اما من حيث المستوى المحاسبي المتعلق بطبيعة الحسابات، فتأخذ بمبدأ الفصل بين الحسابات كما يلي:

1 - كنوش عاشورن مرجع سبق ذكره، ص: 134.

- **حسابات المخزونات المشتراة:**

الحساب 30 مخزونات بضاعة:[1]

هي السلع المشتراة يقصد إعادة بيعها على الحالة التي اشتريت بها، أي دون تغيير على حالتها، وحساب مخزونات البضائع يعتبر من الحسابات التي تعرف تغيرات كثيرة في المحاسبة، على اعتبار أنه حساب يمس مجموعة من الحسابات الأخرى.

الحساب 31 مواد أولية ولوازم:

ويمثل هذا الحساب مجمل السلع المتمثلة في المواد الأولية في التوريدات المشتراة من أجل تحويلها واستعمالها في الانتاج بشكل مباشر، أي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.[2]

الحساب 32 تموينات أخرى:

تحتاج المؤسسة إلى شراء بعض التموينات الضرورية والتي لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج (أي لا تدمج مباشرة في تصنيع المنتجات)، وإنما تساهم في عملية المعالجة أو التصنيع مثل زيوت التشحيم ومواد الصيانة وغيرها، وعادة تكون تحت الحسابات التالية:[3]

- **الحساب 321 مواد قابلة للاستهلاك:**
- وهي المواد التي تستهلك مباشرة بعد استعماله مثل زيوت التشحيم . . . الخ.
- **الحساب 322 لوازم قابلة للاستهلاك:**

وهي اللوازم الموجهة مباشرة مثل مواد التنظيف . . . الخ.

1 - ليوز غوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر 2009، ص: 79.

2 - مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص: 140، 141.

3 - كنوش بن عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 136.

- **حساب 326 الأغلفة المستهلكة:**

هي أغلفة تستهلك مباشرة بعد استعمالها كأكياس البلاستيك وأوراق التغليف.

الحساب 33 سلع قيد الإنتاج:[1]

ويمثل هذا الحساب المنتجات والأشغال الجاري إنجازها، أي لازالت تحت التشغيل و التحويل عند نهاية السنة المالية، وهي نوعان:

- **الحساب 331 المنتجات الجاري إنجازها:**

هي السلع التي ما تزال في حالة الإنتاج ولم تتم بعد.

- **الحساب 335 الأشغال الجاري إنجازها:**

وهي الأشغال التي ما تزال قيد الإنتاج ولم تتم بعد.

الحساب 34 خدمات قيد الإنتاج:

كما هو الحال بالنسبة للإنتاج قيد الإنجاز هناك أنواع عديدة من الخدمات التي لم تستكمل، وخاصة في المؤسسات الخدماتية التي تؤدي خدمات للناس مقابل أتعاب، وعادة ما يكون هذا النوع من النشاط عند مكاتبالدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية ومكاتب الإعلام الآلي التي تنتج برامج معلوماتي . . . الخ، وقد قسم هذا النوع لإلى نوعين هما:[2]

- **الحساب 341 دراسات قيد الإنجاز:**

ويقصد بها تلك الدراسات التي صرفت عليها نفقات ولم تستكمل في نهاية الدورة المحاسبية للكيان، قتقيم الأعمال التي تمت بصفة جزئية في الدراسة كنهاية المخططات دون انتهاء التقارير المرفقة مثلا.

1 - لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 88، 89.

2 - مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 146.

- **حساب 345 تأدية خدمات قيد الإنجاز:**

نفس الشيء للدراسات كالخدمات، فإن هناك خدمات أخرى من الخدمات تتم في شكل تأدية تكون هي الأخرى قيد الإنجاز في نهاية الدورة المحاسبية.

الحساب 35 مخزونات المنتجات:

ويشمل المنتجات التامة الصنع وشبه المصنعة المقيمة بتكلفتها، ويقسم هذا الحساب إلى:[1]

- **الحساب 351 المنتجات الوسيطية:**

هي المنتجات نصف المصنعة والتي يمكن تحويلها في المستقبل إلى منتجات تامة الصنع.

- **الحساب 355 المنتجات المصنعة:**

وهي المنتجات التامة الصنع.

- **حساب خاص بالمخزونات المتأنية عن التثبيتات:**

الحساب 36 المخزونات المتأنية من القيم الثبتة الملموسة:

أحانا ما تقرر المؤسسة استبعاد عنصر استثمار معين من الخدمة لأي سبب من الأسباب وتقوم بتفكيكه، وبهذا تقوم بتحويله من طبيعته كأصل عيني ثابت غلى مخزون يتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال[2]، كما يقصد بها جمع قطع الغيار الذي ينتج عن عملية تفكيك أحد القيم الثبتة الملموسة، فيتحول بذلك من قيمة ثابتة ملموسة لإلى مجموعة قطع غيار، ومثال ذلك المحركات الكبرى التي تفكك لبيعها كقطع غيار حسب الحاجة.

1 - مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص: 148.

2 - لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 91.

- **حساب التسوية:**

الحساب 37 المخزون بالخارج:

هو المخزونات التي تسيطر عليها المؤسسة وتراقبها، إلا أنها ليست بحوزتها (أي تعذر التصرف فيها بقصد أو بغير قصد) خاصة عند نهاية السنة المالية، فهي مخزونات يمكن أن تكون مودعة أو مستودعة أو سائرة في الطريق.[1]

- **حساب المشتريات المخزنة:**

الحساب 38 المشتريات المخزنة:[2]

يمثل الحساب 38 (المشتريات) قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية، سواء عن طريق إعادة بيعها على حالتها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

وبديهي أن يفتح هذا الحساب فقط في حالة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة جاهزة من خارجها، وأن يفتح له حسابات فرعية تتلاءم وطبيعة المخزونات المشتراة، فهو إذا حساب وسيط ومؤشر إيجابي يدل على قيمة المشتريات خلال الفترة، بما فيها مصاريفها.

وبالرجوع إلى مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي، نلاحظ مبدئيا وجود ثلاث حسابات ثانوية لتمييز المخزونات وفقا لحساياتها الأصلية وهي:

- ✓ الحساب 380 مشتريات البضائع (البضائع المخزنة)
- ✓ الحساب 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم (مواد أولية ولوازم مخزنة).
- ✓ الحساب 382 مشتريات التموينات الأخرى (تموينات أخرى مخزنة)

- **حساب المؤونات:**

الحساب 39 خسائر في القيم على المخزونات والجاري تخزينها:[3]

تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، يجب الأخذ بعين الاعتبار الخسائر المتوقعة، والتي تؤثر بشكل مباشر في أسعار السلع والخدمات، لذا خصت المخزونات بهذا النوع من الخسائر.

---

1 - كنوش عاشور، مرجع سابق، ص: 137

2 - المرجع نفسه، ص: 138.

3 - مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 150، 151.

المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للمخزونات:

سوف نقوم بمقارنة المعالجة المحاسبية للمخزونات من خلال ما تقدم لأهم ما جاء به كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتعريف المخزونات وتقيمها وتسجيلها، نسجل ما يلي:[1]

- إعتمد النظام المحاسبي المالي نفس التعريف مقارنة بتعريف المعيار المحاسبي المالي رقم 02.
- بخصوص تقيم المخزونات، اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس المرجعية المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي، باعتبار ما هي مكونات التكلفة واعتماد التكلفة المعيارية في التقييم وتصحيحها بصفة دورية.
- اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو الوارد أولا الصادر أولا في التقيم، شأنه في ذلك شأن المعيار المحاسبي الدولي.
- اعتمد النظام المحاسبي المالي التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز أيهما أقل لتقييم المخزونات، بنفس الكيفية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.
- استنادا إلى مبدأ الحيطة والحذر، اعتمد النظام المحاسبي مفهوم تدهور قيم المخزونات وتسجيله كعبء في جدول النتائج، كما هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية.

1 - عمورة جمال: المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي بالمركز الجامعي بالوادي 16-17، جانفي 2010، ص: 14.

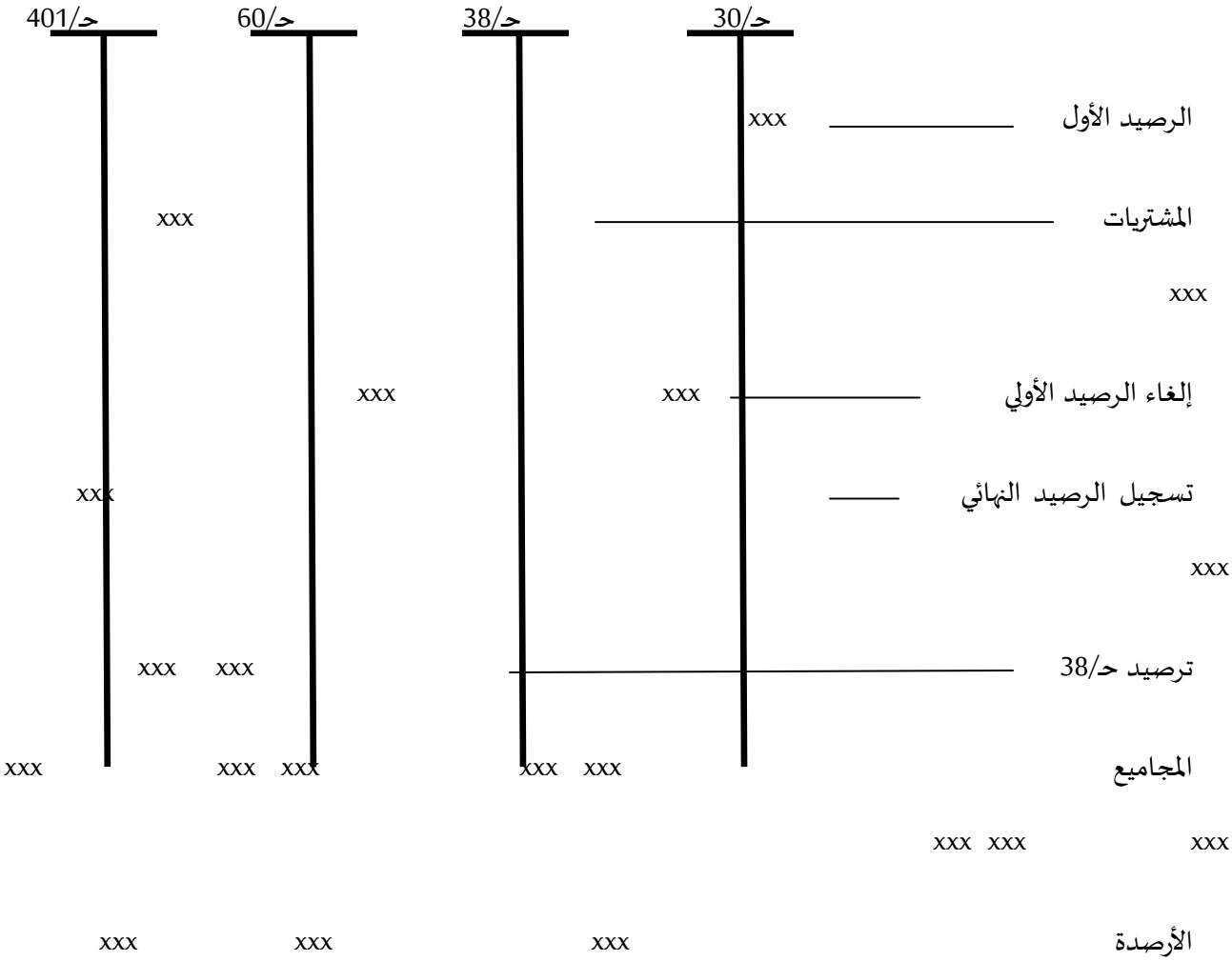
المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للمخزونات:

سبق وأن ذكرنا باختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات باتباع طريقة الجرد الدائم أو المتناوب، يعود أصلا إلى قرار التسيير الخاص بالمؤسسة، على هذا الأساس، ستدرج المعالجة المحاسبية لحسابات المخزونات في إطار الطريقتين للجرد.

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق طريقة الجرد الدوري.

يستعمل حـ/ 38 مشتريات مخزنة خلال الدورة.

عند الجرد فقط تستعمل حسابات المخزونات المعينة: حـ/30 بضاعة، حـ/31 مواد ولوازم، حـ/32 تموينات أخرى، فحساب 38 لا يعتبر في نظام الجرد الدوري كحساب وسيط، غذا نتبع مراحل التسجيل التالي:



الفرع الأول: عمليات الشراء والبيع.

أولا: عمليات والشراء.

تعد عملية الشراء بداية لدورة المخزون في كل من المؤسسة التجارية والمؤسسة الصناعية.

1- الشراء نقدا:

يقصد به أن المؤسسة تسدد فيمة البضاعة المشتراة عند استلامها إما نقدا من الصندوق أو بصك بريدي أو بنكي ويخصم من الحساب 38- مشتريات مخزنة مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالشراء بالتقيد في الجانب الدائن لحسابات الخزينة[1] وفق القيد التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38		ح/ مشتريات مخزنة	xxx	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		xxx
	53	ح/ الصندوق		xxx

2- الشراء على الحسابات:

من الطرق المساعدة على تصريف البضاعة منح المورد مهلة للزبون لتسديد قيمة مشتريات بعدما يقوم الزبون بعملية تسديد مستحقاته إما نقدا أو عن طريق البنك.

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

استعمال حساب الموردون:

لإثبات قيمة البضاعة المشتراة، يجب تخصيص حساب للموردين كاعتراف بدين المؤسسة اتجاه المورد، يجعل حساب 38 مشتريات مخزنة مدينا بتكلفة الشراء، ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد[1] وفق التسجيل التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38		حـ/ مشتريات مخزنة	xxx	
	401	حـ/ مورد والمخزونات والخدمات		xxx

على أن تسدد المؤسسة قيمة المشتريات ف تاريخ لاحق لاستلامها بالقيد التالي:[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	xxx	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		xxx
	53	حـ/ الصندوق		xxx

1 - المرجع السابق، ص: 62

2 - حنفية بن ربيبع، الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.

3- الحالات الخاصة للشراء:

أ. استلام الفاتورة فقط:

إذا استلمت المؤسسة فواتير الشراء ولم تصل المشتريات، فإن ملكية البضاعة تكون للمؤسسة[1]، وبالتالي تقوم المؤسسة بتسجيلها كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
37		ح/ المخزونات في الخارج	xxx	
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		xxx

استلام الفاتورة دون بضاعة

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38		ح/ مشتريات مخزنة	xxx	
	37	ح/ المخزونات في الخارج		xxx

عند استلام المشتريات

ب. استلام البضاعة فقط:

إذا استلمت المؤسسة المشتريات فقط دون أن تصلها فاتورة من المورد، يكون التسجيل كالتالي:[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

2 - حنفية بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 172، 173.

38		حـ/ مشتريات مخزنة	xxx	
	408	حـ/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		xxx

استلام البضاعة دون فاتورة

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
408		حـ/ موردو الفواتير التي لم تص إلى صاحبها	xxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		xxx

استلام الفاتورة من المورد

ثانيا: عمليات البيع.

تعتبر عمليات البيع من العمليات الأكثر أهمية في النشاط الإقتصادي باعتبارها مصرا لغالبية إيراداته، وبما أن المعالجة المحاسبية لعملية البيع لدى المورد هي مناظرة للمعالجة المحاسبية لعملية الشراء لدى الزبون، لهذا سوف نتعرض لنفس الحالات المدروسة في عمليات الشراء.

1- البيع نقدا:

في هذه الحالة يتم إخراج البضاعة من المؤسسة، مقابل تدفق نقدي يمثل قيمة البضاعة، يدخل إما في صندوق المؤسسة، أو لحسابها البنكي، ويكون التسجيل كالتالي:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	Xxx	
53		حـ/ الصندوق	xxx	
	70	حـ/ المبيعات		xxx

1 - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 72.

2- البيع على الحساب:

في هذه الحالة، تخرج المبيعات من المؤسسة مقابل زيادة حقوقها اتجاه الزبائن، وبعدها تأتي مرحلة التحصيل من الزبائن، حيث يرصد حساب هذا الأخير، وتكون حركة الحسابات كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		ح/ الزبائن	xxx	
	70	ح/ المبيعات		xxx

البيع على الحساب

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	xxx	
	411	ح/ الزبائن		xxx

تحصيل قيمة المبيعات من الزبائن

الفرع الثاني: تسوية الحسابات في نهاية الفترة:

ينبغي لدى اختتام الفترة وبعد إجراء جرد خارج المحاسبة، القيام بما يلي:

أولا: الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة:

التقييد في الحساب الدائن لحسابات 30- بضائعن 31- المواد الأولية واللوازم، 32- تموينات أخرى، بالخصم من حسابات 60 الموافقة (حساب المشتريات المستهلكة)[1]، وفق القيد التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
60		ح/ المشتريات المستهلكة	xxx	
	30	ح/ مخزونات البضائع		xxx
	31	ح/ المواد الأولية واللوازم		xxx
	32	ح/ تموينات أخرى		xxx

ثانيا: ترصيد ح/38- المشتريات المخزنة.

وذلك بالخصم من الحسابات 60- مشتريات مستهلكة[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
60		ح/ المشتريات المستهلكة	xxx	
	38	ح/ مشتريات مخزنة		xxx

ثالثا: حساب مخزون آخر الفترة.

وذلك بجعل حساب 30- بضائع أو حساب 31- مواد ولوازم أو حساب 32- تموينات أخرى في الجانب المدين، مقابل جعل حساب 60 (حساب 600 أو 601 أو 602) دائنا[3]، ويكون القيد كالتالي:

1 - الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره، ص: 62

2 - نفس المرجع السابق

3 - شيب شنوق، ، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
30		ح/ مخزونات البضائع	xxx	
31		ح/ المواد الأولية واللوازم	xxx	
32		ح/ تموينات أخرى	xxx	
	60	ح/ المشتريات المستهلكة		xxx

الفرع الثالث: تسجيل المنتوجات المصنوعة أو قيد الصنع.

أولا: أثناء الفترة.

أثناء الدورة لا تسجل أية كتابة خصوصية في الصنف -3- (العناصر الضرورية للانتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة[1].

ثانيا: في نهاية الفترة.

بعد إجراء جرد خارج المحاسبة، ينبغي كما هو الشأن بالنسبة لتسجيل التموينات والبضائع المستهلكة.[2]

1- الشروع في إلغاء مخزون بداية الفترة:

بالتقيد في الجانب الدائن حسابات 33- سلع قيد الإنتاج، وحساب 34- خدمات قيد الإنجاز وحساب 35- مخزون المنتوجات، بالخصم من حسابات 72- الإنتاج المخزون أو المنتقص من المخزون، ويكون التسجيل كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
72		ح/ الإنتاج أو المنتقص من المخزون	xxx	
	33	ح/ سلع قيد الإنتاج		xxx
	34	ح/خدمات قيد الإنتاج		xxx
	35	ح/ مخزونات المنتجات		xxx

2- معاينة مخزون نهاية الفترة:

1 - الجريدة الرسمية، ، مرجع سبق ذكره، ص: 62

2 - نفس المرجع، ص: 62، 63.

بالخصم من حسابات المخزونات والتقيد في حسابات 72 الموافقة وفق القيد التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
33		ح/ سلع قيد الإنتاج	xxx	
34		ح/خدمات قيد الإنتاج	xxx	
35		ح/ مخزونات المنتجات	xxx	
	72	ح/ الإنتاج أو المنتقص من المخزون		xxx

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد الدائم.

الحساب 30- مخزون البضائع وفق الجرد الدائم:

1- في حالة الشراء واستلام البضائع نسجل:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
380		ح/ مشتريات البضائع المخزنة	xxx	
	401	ح/ موردو المخزونات		xxx
		استلام فاتورة الشراء		
30		ح/ مخزونات البضاعة	xxx	
	380	ح/ مشتريات البضائع المخزنة		Xxx
		دخول البضاعة إلى المخازن		
401		ح/ موردو المخزونات	xxx	
	512	ح/ البنك		xxx
		تسديد عملية الشراء بشيك		

1 - مسعود صديقي، ، مرجع سبق ذكره، ص: 137، 138.

2- في حالة البيع وفق الجرد الدائم نسجل القيد التالي:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		حـ/ الزبائن	xxx	
	700	حـ/ مبيعات البضاعة		Xxx
		تسليم الفاتورة للزبون		
600		حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	Xxx	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		xxx
		خروج البضائع من المخزون		
512		حـ/ البنك	xxx	
	411	حـ/ الزبائن		xxx
		تسديد عملية الشراء بشيك		

الحساب 31- مواد ولوازم أولية:

1- عملية شراء المواد الأولية واللوازم:[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن

1 - بن ربيع حنفية، مرجع سبق ذكره، ص: 200، 201.

2 - لبوز نوخ، ، مرجع سبق ذكره، ص: 82،83.

311		حـ/ مشتريات مواد ولوازم أولية مخزنة	xxx	
	53/51/401	حـ/ موردو البنك أو الصندوق		xxx
		فاتورة الشراء		
31		حـ/ مواد ولوازم أولية	xxx	
	381	حـ/ مشتريات مواد ولوازم أولية مخزنة		xxx
		قيد تخزين المواد الأولية		
401		حـ/ موردو المخزونات	xxx	
	512	حـ/ البنك		xxx
		التسديد بشيك		

2- عملية استهلاك المواد:

وتسجل في قيد واحد، حيث نجعل حـ/601 مشتريات أولية مستهلكة مدينا والحساب 31- دائنا:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	xxx	
	31	حـ/ مواد أولية ولوازم		xxx
		استهلاك مواد أولية		

3- عملية بيع المواد الأولية واللوازم:

تسجل كمبيعات بضاعة في قيدين، الأول خاص بفاتورة البيع، والثاني يخص خروجها من مخازن المؤسسة، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن

1 - عبج الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 48، 49.

411		حـ/ الزبائن	xxx	
	700	حـ/ مبيعات البضائع		xxx
		تسليم الفاتورة للزبون		
600		حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	xxx	
	31	حـ/ مواد ولوازم أولية		xxx
		خروج بضاعة		
512		حـ/ البنك	xxx	
53		حـ/ الصندوق	xxx	
	411	حـ/ الزبائن		xxx
		تحصيل المبلغ من الزبون		

الحساب 32 تموينات أخرى:

سجل محاسبيا وفق الجرد الدائم على النحو التالي:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
382		حـ/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة	xxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات		xxx
		فاتورة شراء		
32x		حـ/ تموينات أخرى	xxx	
	382	حـ/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة		xxx
		الدخول إلى المخازن		
401		حـ/ موردو المخزو نات	xxx	
	53	حـ/ الصندوق		xxx
	512	حـ/ البنك		xxx
		تسدي قيمة المشتريات		

الحساب 33- سلع قيد الإنتاج:1

1 - مسعود صديقي، ، مرجع سبق ذكره،ص: 140،141.

بعد عملية الجرد المادي في نهاية السنة، نسجل القيد التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N/01/01		
33X		ح/ منتجات قيد الإنجاز أو أشغال قيد الإنجاز	xxx	
	723	ح/ تغيير المخزونات الجارية		xxx

وفي بداية السنة N+1 يتم تسجيل القيد العكسي لترصيد الحساب، وذلك كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N+1/01/01		
723		ح/ تغيير المخزونات الجارية	xxx	
	33x	ح/ منتجات قيد الإنجاز أو أشغال قيد الإنجاز		xxx

ويتم بعدها مواصلة الإنتاج أو الأشغال، وتسجيل جميع المصاريف بها وفق الآتي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن

1 - نفس المرجع السابق، ص: 141،142.

		N+1/01/26		
6xx		ح/ الأعباء حسب طبيعتها	xxx	
	401	ح/ موردو المخزونات		xxx
	512	ح/ البنك		xxx
	53	ح/ الصندوق		xxx

وفي الأخير، وبعد إتمام عملية الإنتاج أو الأشغال، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

بعد إتمام عملية الإنتاج:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N+1/12/14		
355		ح/ المنتجات المصنفة	xxx	
	724	ح/ إنتاج مخزن		xxx

أو بعد إتمام عملية الأشغال:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N+1/02/14		
411		ح/ الزبائن	xxx	
	704	ح/ مبيعات الأشغال		xxx

الحساب 34- خدمات قيد الإنجاز:

تسجل محاسبيا وفق الخطوات التالية:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N/12/31		
34x		حـ/ خدمات قيد الإنجاز	xxx	
	723	حـ/ تخير المخزونات الجارية		xxx

وبداية السنة N+1 يتم تسجيل القيد العكسي لترصيد الحساب، وذلك كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N+1/01/01		
723		حـ/ تخير المخزونات الجارية	xxx	
	34x	حـ/ خدمات قيد الإنجاز		xxx

ويتم بعدها مواصلة الإنتاج أو الأشغال، وتسجل جمع المصاريف المتعلقة بها وفق الآتي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N+1/01/26		
6xx		حـ/ الأعباء حسب وضعيتها	xxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات		xxx
	512	حـ/ البنك		xxx
	53	حـ/ الصندوق		xxx
		مصاريف إتمام المنتجات		

وفي الأخير، وبعد إتمام عملية الإنتاج أو الأشغال، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		ح/ الزبائن	xxx	
	705	ح/ مبيعات الدراسات		xxx
		خدمات على الحساب		

الحساب 35- مخزون المنتجات:[1]

ويسجل محاسبيا على النحو التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
35x		ح/ مخزونات المنتجات	xxx	
	724	ح/ تغير مخزون المنتجات		xxx

المطلب الثالث: العمليات الملحقة للشراء والبيع والإنتاج:

أثناء عملية التبادل بين البائع والمشتري، عادة ما تنشأ عملات تؤثر في ذمة كل من البائع والمشتري، وهذه العمليات تتطلب فهم كافي لها حتى نتمكن من تحدد المعالجة المحاسبية الملائمة:

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للمردودات والتخفيضات ومصاريف النقل.

أولا: التخفيضات:

التخفيضات في النظام المحاسبي المالي نوعان:

1 - لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 89

1- تخفيضات ذات طابع تجاري:[1]

تمنح عادة لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة والتخفيضات التجارية، لا تسجل محاسبيا وتقصي قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري، ويحسب: (الصافي التجاري = السعر الإجمالي – التخفيض التجاري) ويتم تسجيله محاسبيا كالتالي:

أ. التخفيض التجاري ضمن الفاتورة:

- **عند الشاري:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x		ح/ المشتريات المخزنة	xxx	
	512	ح/ البنك		xxx
	401	ح/ موردو المخزونات		xxx
		استلام فاتورة المشتريات		

- **عند البائع:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/ البنك	xxx	
411		ح/ الزبائن	xxx	
	70x	ح/ المبيعات المعنية (الصافي التجاري)		xxx
		تسليم فاتورة المبيعات		

1 - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق S C F الجانب التطبيقي، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص: 66-69.

ب. التخفيضات التجارية ضمن فاتورة متأخرة:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
401		ح/ موردو المخزونات	xxx	
	512	ح/ البنك		xxx
	أو 53	ح/ الصندوق		xxx
	609	ح/ تخفيضات مستلمة		xxx
		تسجيل المبلغ المسدد وتسجيل الخصم		

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/ البنك	xxx	
53		ح/ الصندوق	xxx	
709		ح/ تخفيضات ممنوحة	xxx	
	411	ح/ الزبائن		xxx
		تسديد الزبون ومنحه تخفيض		

2- تخفيضات ذات طابع مالي (الخصم لقاء تعجيل الدفع):

ويمنح هذا الخصم إذا أراد المدين بالاتفاق مع الدائن أن يسدد ثمن السلع المشتراة قبل الموعد المتفق عليه، لذلك يأخذ هذا الخصم المالي[2]، ويقتضي النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات سواء كانت واردة أو غير واردة ضمن الفاتورة، حيث تعتبر إيرادا بالنسبة للعميل وعبئا بالنسبة للمورد[3]، وتسجل محاسبيا على النحو التالي:[4]

- **عند المشتري**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن

1 - أحمد طرطار، المرجع السابق، ص71، 72

2 - كتوش بن عاشور: مرجع سابق، ص: 151

3 - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

4 - كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 152.

38x		ح/ المشتريات المخزنة	xxx	
	768	ح/ إجراءات مالية أخرى		xxx
	401	ح/ موردو المخزونات		xxx
		شراء بضاعة مع خصم مالي		
401		ح/ موردو المخزونات	xxx	
	512	ح/ البنك		xxx
		تسديد ثمن الفاتورة		

- **عند البائع:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		ح/ الزبائن	xxx	
668		ح/ تكاليف مالية أخرى	xxx	
	70x	ح/ المبيعات المعنية		xxx
		بيع بضاعة مع خصم تعجل الدفع		
53		ح/ الصندوق	xxx	
512		ح/ البنك	xxx	
	411	ح/ الزبائن		xxx
		تحصيل ثمن الفاتورة		

ثانيا: مصاريف النقل:

تعد مصاريف النقل من المصاريف الملحقة لعملية الشراء، وهي تضاف لسعر الشراء، قد تكون هذه المصاريف تكاليف تتحملها مباشرة المؤسسة، أو مصاريف تدفع للغير.[1]

المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل لا ينبغي أن تكون واحدة لكل العمليات، إذا يجب أن تختلف من عملية إلى أخرى حسب طبيعة خدمة النقل في حد ذاته ومن يتحملها، والتي عادة تكون إما:[2]

1 - بن ربيع حنفية: مرجع سابق، ص: 2016.

2 - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص: 72،73.

- **بوسائل المؤسسة الخاصة:**

تسجل الأعباء حسب طبيعتها، وينبغي لتحميلها على المنتجات أن تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف فقط لمعرفة سعر التكلفة، ومن ثم تحديد هامش الربح.

- **بواسطة شركة النقل (بغير وسائل المورد أو الزبون):**

في هذه الحالة، تسجل مصاريف النقل في ح/ 624 – خدمات النقل.

- **بوسائل الموارد مع إظهار مصاريف النقل على الفاتورة:**

تسجل مصاريف النقل في ح/708- إيرادات الأنشطة الملحقة

ثالثا: مردودات المخزونات:

- **مردودات المشتريات (كامل البضاعة أو جزء منها):**

يمكن للتاجر (أو المؤسسة) أن يعيد مشترياته جزئيا أو كليا لأسباب عديدة، وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وفي هذه الحالة يكون قيد المردودات عكس القيود الأصلية لعملة الشراء وبقيمة المردودات الفعلية.[1]

ويكون القيد كما يلي:[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x		ح/ المشتريات المخزنة	xxx	
	401	ح/ موردو المخزونات		xxx
		إخراج من المخازن		

1 - كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

2 - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

38x		حـ/ المشتريات المخزنة	xxx	
	3x	حـ/ المخزون المعني		xxx
		إخراج من المخازن		

- **مردودات المبيعات:**

إن مردودات المبيعات تسجل كذلك بقيود عسية للقيود الأصلية.[1]

ويكون القيد كما يلي:[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
70x		حـ/ المبيعات المعنية	xxx	
	411	حـ/ الزبائن		xxx
		إرجاع المبيعات واستعادة قيمتها		
3x		حـ/ المخزون المعني	xxx	
	60x	حـ/ مشتريات البضاعة المعنية		xxx
		الدخول إلى المخازن		

الفرع الثاني: الغلافات التجارية والرسم على القيمة المضافة.

أولا: الغلافات التجارية.

1 - كتوس عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 153.

2 - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

تعتبر الغلافات التجارية تلك المواد المتجهة أساسا لاحتواء المخزونات بشكل عام، سواء كانت بضاعة أو المنتجات المباعة للعملاء، والغرض منها بشكل عام سهولة تسليمها للسلع لتجنب عطبها أو تلفها للزبائن، ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات، الغلافات التالفة والغلافات المتداولة.[1]

- **الغلافات التالفة (غير قابلة للاسترجاع):**

تمد كل الغلافات التي تستهلك نهائيا عند استعمال البضاعة، ولا يمكن استعادتها لعدم صلاحيتها، ولهذا تدرج محاسبيا ضمن التموينات الأخرى، فتخضع لنفس قواعد تسجيل الشراء والاستهلاك المدروسة سابقا في المخزون، وتدمج تكاليف شراء هذه الأغلفة المستهلكة أي المستعملة في تغليف السلع في سعر تكلفة المبيعات، أي أن السعر الإجمالي أو الفاتورة المرسلة للزبون تكون متضمنة لتكلفة شراء الغلافات غير القابلة للاسترجاع كما يلي:[2]

سعر البيع = سعر التكلفة (بما فيه تكلفة المواد المستهلكة) + هامش الربح)

- **الغلافات المتداولة: القابلة للاسترجاع)**

لم يذكر النظام المحاسبي المالي الجديد حسابات خاصة لتسجيل الأمانة المدفوعة إلى الموردين، وكذلك الأمانة المحصلة من العملاء والمتعلقة بعمليات تخص الأغلفة المتداولة، أو أمانة المعدات المعارة، وعليه سيتم اعتماد الحسابات الواردة في المخطط المحاسبي الفرنسي، وبالتالي تسجل العنليات التالية:[3]

1- في حالة ورود الأغلفة المتداولة:

أ. **فاتورة المشتري:**

1 - كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 154.

2 - بن ربيع حنفية، مرجع سبق ذكره، ص: 226، 227.

3 - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 73-75

ويكون القيد كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x		حـ/ المشتريات المخزنة	xxx	
4096		حـ/ الموردون أمانة أغلفة مدفوعة	xxx	
	512	حـ/ البنك		xxx
	53	حـ/ الصندوق		xxx
		استلام فاتورة المشتريات مع أمانة الأغلفة		
3x		حـ/ المخزون المعني	xxx	
	38x	حـ/ المشتريات المخزنة		xxx
		استلام البضاعة		

ب. فاتورة البائع:

ويكون القيد كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		حـ/ البنك	xxx	
53		حـ/ الصندوق	xxx	
	4197	حـ/ الزبائن		xxx
	70x	حـ/ المبيعات المعينة		xxx
		تسليم فاتورة المبيعات مع أمانة الأغلفة		
60x		حـ/ المشتريات المستهلكة	xxx	
	3x	حـ / البضاعة المعينة		xxx
		خروج البضاعة من المؤسسة		

2- في حالة إرجاع أمانة الأغلفة:

- **فاتورة المشتري:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		حـ/ البنك	xxx	
53		حـ/ الصندوق	xxx	
	6136	حـ/ نقص في مواد التعبئة والتغليف.		xxx
	4096	حـ/ الموردون أمانة أغلفة مدفوعة		xxx
		استرجاع أمانة الأغلفة مع تحمل جزء من التلف في الأغلفة		

- **فاتورة البائع:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4196		حـ/ الزبائن أمانة أغلفة محصنة	xxx	
	53/512	حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق		xxx
	7086	حـ/ نواتج عن أمانات (ربح أغلفة)		xxx
		إرجاع أمانة أغلفة مع تحصيل جزء من التلق في الأغلفة		

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة:

كل مشتر عند دفعه لقيمة الفاتورة، يكون قد دفع الرسم على القيمة المضافة، غير أن المتحصل الأخير للرسم هو المستهلك الأخير، وكل بائع يفوتر الرسم مع قيمة المبيعات، فيقوم بتحصيل الرسم من الزبائن ويسدد الفرق بين الرسم المحصل و الرسم المدفوع لمصلحة الضرائب لاحقا، بمعنى أن المورد هو وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب.[1]

ويسجل الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- **مرحلة الشراء:**

في حالة شراء المخزون مع وجود الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع، يدخل المخزون للمؤسسة بتكلفة خارج الرسم، أما الرسم على القيمة المضافة فيتغير كحق اتجاه مصلحة الضرائب، ويسجل في الجانب المدين في حساب 4456 كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x		ح/ مشتريات	xxx	
4456		ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للتحصيل	xxx	
	401	ح/ موردو المخزونات		xxx
		استلام فاتورة رقم (....)		

- **مرحلة البيع:**

في حالة بيع سلع أو منتجات، فإن المورد سيحصل من الزبائن قيمة الرسم على القيمة المضافة، فيعتبرها دينا اتجاه مصلحة الضرائب، لذا يسجلها في الجانب الدائن لحساب 4457 كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		ح/ الزبائن	Xxx	
70x		ح/ المبيعات	xxx	
	4457	ح/ رسم على القيمة المضافة محصل		xxx
		إرسال فاتورة رقم (....)		

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات والمنتجات الفرعية.

1 - تومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية بالمؤسسات الصغيرة والمتسطة في ظل النظام المحاسبي والمالي، الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، سنة 2013، ص: 11-15.

أثناء القيام بالعملية الإنتاجية على مستوى الورشات، تظهر بعض البقايا وبعض المنتجات الفرعية، والتي يجب أن تعالج محسبيا حتى تحدد تكلفتها، فهذه مجالات خاصة بالإنتاج وتتطلب معالجة محاسبية.

أولا: الفضلات والمهملات:1

عادة ما تنتج عن العملية الإنتاجية الأساسية والتي قد تتمثل في منتجات تامة أو منتجات نصف مصنعة موجهة أساسا للبيع، كما تنتج أحيانا عن نفس العملية منتجات مشتقة، هذا النوع من المنتجات عادة ما يكون له تأثير على تكاليف الإنتاج، حيث أن مثل هذه المنتجات تتمثل في العناصر التالية:

1- بقايا عن العملية الإنتاجية:

وتتمثل في الفضلات والمهملات، حيث أن:

- **الفضلات:**

عبارة عن بقايا المواد المستعملة (قطع قماش، قطع الجلود، قطع الخشب . . . الخ)

- **المهملات:**

عبارة عن منتجات تامة بعا عيوب وغير مطابقة للمواصفات المحددة.

فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمواد والمنتجات المتبقية عن العملية الإنتاجية أي الفضلات والمهملات، فتكون حسب الحالات التالية:

أ. فضلات ومهملات لا قيمة لها:

1 - بديمي فهيمة: المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة واللنشر والتوزيعن الجزائر، 2013، ص: 90-96.

حيث يتم التخلص منها، ففي هذه الحالة لا يكون لها أثر مباشر على تكلفة الإنتاج، غير أن المؤسسة تتحمل مصاريف إضافية، تتمثل في مصاريف التخلص منها كمصاريف الشحن والنقل مثلا، إذ تضاف إلى سعر التكلفة في حالة التخلص منها أثناء الفترة المحاسبية لحساب سعر التكلفة، أما في الحالة العكسية أي انتهاء الفترة المحاسبية لحساب سعر التكلفة، فتعتبر عنصر من عناصر النتيجة، إذ تطرح من النتيجة التحليلية في نهاية دورة الاستغلال.

ب. فضلات ومهملات ذات قيمة:

قد تباع وقد بعاد استعمالها في العملية الإنتاجية إذا كانت موادا، أو يتم إصلاحها ثم بيعها إذا كانت منتجات مهينة.

1- حالة البيع:

تحتسب تكلفة الفضلات والمهملات المباعة وتطرح من تكلفة الإنتاج للمنتوج الأصلي، وذلك حسب العلاقة:

تكلفة الإنتاج العادي = مجموع تكاليف الفترة – تكلفة إنتاج الفضلات والمهملات المباعة

وقد لا تطرح، وعندها يعتبر ثمن البيع إيرادا إيضافيا للمؤسسة (نواتج مالية)، علمابأن سعر البيع يتحدد وفق العلاقة:

سعر بيع الفضلات والمهملات = تكلفة الفضلات والمهملات – مصارف التوزيع + الهامش

2- حالة إعادة الاستعمال:

تحدد تكلفة الإنتاج الفضلات والمهملات المواد إعادة استعمالها في العملية الإنتاجية أو إصلاحها وتطرح من تكلفة إنتاج الفترة، وعند استعمالها تضاف تكلفتها (قيمتها) إلى تكلفة إنتاج الفترة المستعملة خلالها مع تحمل أعباء أو مصاريف إضافية ناتجة عن عملية المعالجة بالنسبة للفضلات، وإصلاح بالنسبة للمهملات، مع ملاحظة أن تكلفة الفضلات والمهملات التي يعاد استعمالها قد تحدد حيب سعر السوق إذا وجدت سوق لهذا النوع من المنتجات في شكل فضلات أو مهملات، أو تتحدد بتكلفة أو سعر تقديري.

ثانيا: المنتجات الفرعية.

قد تنتج عن العملية الإنتاجية منتجات فرعية (مثلا: الجلود لمؤسسات إنتاج اللحوم، الزيوت بالنسبة للصناعات البيتروكيماوية . . . الخ)، إلى جانب المنتجات الأساسية، فحسب أهمية هذه المنتجات تعالج محاسبيا، فإذا كانت غير مهمة بشكل كبير تعتبر كفضلات ومهملات، وتعالج محاسبيا كذلك، أم غذا كانت على درجة من الأهمية فتعالج كالمنتجات الأساسية، بحيث تحدد تكلفتها ونتيجتها.

والمعالجة الثانية تطرح مشكلا على مستوى حساب التكاليف الخاصة بالمنتجات الفرعية، ولحل الإشكالية توجد طريقتين:

1- طريقة التكلفة التقديرية اعتمادا على سعر البيع:

حيث يتم الاعتماد على سعر بيع المنتوج الفرعي من أجل تحديد التكلفة، وذلك حسب العلاقة:

تكلفة وحدة المنتوج الفرعي = سعر البيع – الهامش الوحدوي – تكلفة توزيع الوحدة – التكلفة الإضافية لوحدة المنتوج.

حيث أن التكلفة الإضافية لوحدة المنتوج الفرعي (إن وجدت(تتمثل في نصيب الوحدة من تكاليف المعالجة حتى يصبح منتوج ذو قيمة وقابل للبيع.

تكلفة وحدة المنتوج الأساسي = التكلفة الإجمالية للوحدة المنتجة – تكلفة وحدة المنتوج الفرعي

2- طريقة حساب التكاليف اعتمادا على الأعباء الفعلية:

حيث تحدد تكلفة المنتجات حسب وحدة قياس ما إذا كانت متماثلة بالنسبة للمنتجات المصنعة (أساسية أو فرعية)، وذلك وفقا للعلاقة:

متوسط تتكلفة الوحدة = التكلفة الإجمالية / إجمالي الوحدات المنتجة

تكلفة المنتوج الواحد = متوسط تكلفة الوحدة X عدد وحدات كل منتوج.

قد تتحدد التكلفة حسب رقم الأعمال، إذا كانت للمنتجات قيم مختلفة، هذا حسب العلاقة:

التكلفة الدنيا من رقم الأعمال = التكلفة الإجمالية / إجمالي رقم أعمال المنتجات

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق اتضح لنا أهمية المخزونات وكيفية المعالجة المحاسبية على المستوى الوطني، كما اتضح لنا بأن النظام المحاسبي المالي يحدد بدقة العناصر المكونة لتكلفة المخزون، واختصر طرق تقييم المخزون في طريقتين وهما: الوارد أولا صادر أولا، والتكلفة الوسيطية الرجحة، وكذلك حالات الاعتراف بالمخزون كأصل حقيقي والاعتراف به كمصروف.

كما تطرقنا إلى مقارنة بين ما نص عليه النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية في إطار خاص بالمخزونات، كونها عنصر من أهم العناصر في الميزانية، وإلقاء الضوء أكثر على المعالجة المحاسبية للمخزونات، وأدرجتا الفصل الثالث الدي هو دراسة ميدانية.

الفصل الثالث

دراسة حالة:

مؤسسة الظهرة فيب لتغذية الدواجن ORAVIO

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة إلى الجانب النظري من أجل فهم المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسة، إلا أنه هناك اختلاف مع ما تم دراسته نظريا، ومع ما هو مطبق في الواقع المهني، حيث سنحاول التطرق إلى معرفة كيفية معاملة هذا العنصر الحساس ذاخل المؤسسة، لكونه عنصر محرك للعملية الإنتاجية.

اخترنا مؤسسة ظهرة فب لتربية الدواجن ORAVIO باعتبارها أحد المؤسسات التي يغلب عليها الطابع الاقتصادي، وباعتبار المخزونات أهم عنصر داخلها، لذا سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الظهرة فيب لتربية الدواجن ORAVIO.
- المخزونات والمعالجة المحاسبية في مؤسسة الظهرة فيب لتربية الدواجن ORAVIO.

المبحث ألأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة ORAVIO

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

إن الديوان الوطني يعتبر من الوحدات الإثني والثلاثين الموروثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية « Malka » ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بتاريخ 1969/04/04 ، وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام ومركزها الرئيسي بالجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ : 7.000.000.000 دج، حيث أصبحت المؤسسة ذات تسيير لا مركزي، وسميت بـ: ONAB، حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاثة: ORAVIO, OREVI, ORAC، حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس، فقررت ONABدمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها، حيث ساهمت برأس مال قدره 80 %، والشركات الثلاثة 20 % من رأس المال، وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998، وحولت:

- ORAVIO إلى GAO وتقع ناحية الغرب.
- OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق
- ORAC إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية 'الشركة القابضة: ONAB).

إن الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن بالغرب GAO- ORAVIO والذي نشأ في 1998/01/19 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج، وارتفع إلى 2.703.000.000 دج، ومقرها بمستغانم، وتوظف حاليا 80 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع، والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، والتي تعتبر السلطة المشرفة عليهما، كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالإسعار، وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغيره، وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة إ طوارئ، كما انها تحمل نتيجة المؤسسة.

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب، وتضم سبعة وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض، وهذا لسد الحاجات الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الفرع الأول: تعريف التنظيم.

تعني كلمة التنظيم التجديد، وهو يشكل الإطار الذي يجب إن تعمل المؤسسة ضمنه، ويمكن تعيين الجهات المعينة به فيما يلي:

* **مديرية المنظمة:**

هو يعلو قمة الهكل التنظيمي، فهو يعتبر مدير الوحدة لما له من سلطة عالية على حميع الأطراف، ويحضر معه ثلاث مساعدين، ومن أهم مهامهم وضع الأهداف والسياسات.

ومن خلال هذا المنطلق يمكن ذكر المهام العامة للمدير في النقاط التالية:

- القيام بعملية التنسيق ومراقبة أنشطة هياكل الوحدة و موظفيها.
- البقاء على اتصال دائم مع العملائ لتعزيز صورة العلامة التجارية للمؤسسة وتوزيع حصتها في السوق.
- النظر في جميع الأحكام وغلإجراءات القانونية والتنظيمية المعمول بها ف مجال حماية الممتلكات وأمن الأشخاص.
- النظر في جميع القرارات الت تساهم في الإدارة المثلى للموارد ووسائل الوحدة في اتجاه أقصى ربحية.
- ضمان تخفيض التكاليف بصورة دائمة من خلال إدارة واعية في عمل التبادل لإبقاء الواردات في المستوى الدقيق لتوقعات الميزانية.
- تحديد جميع الفواتير على التكاليف، وتنفيذ التدابير اللازمة للقضاء.

* رؤساء الإدارة والمصالح:

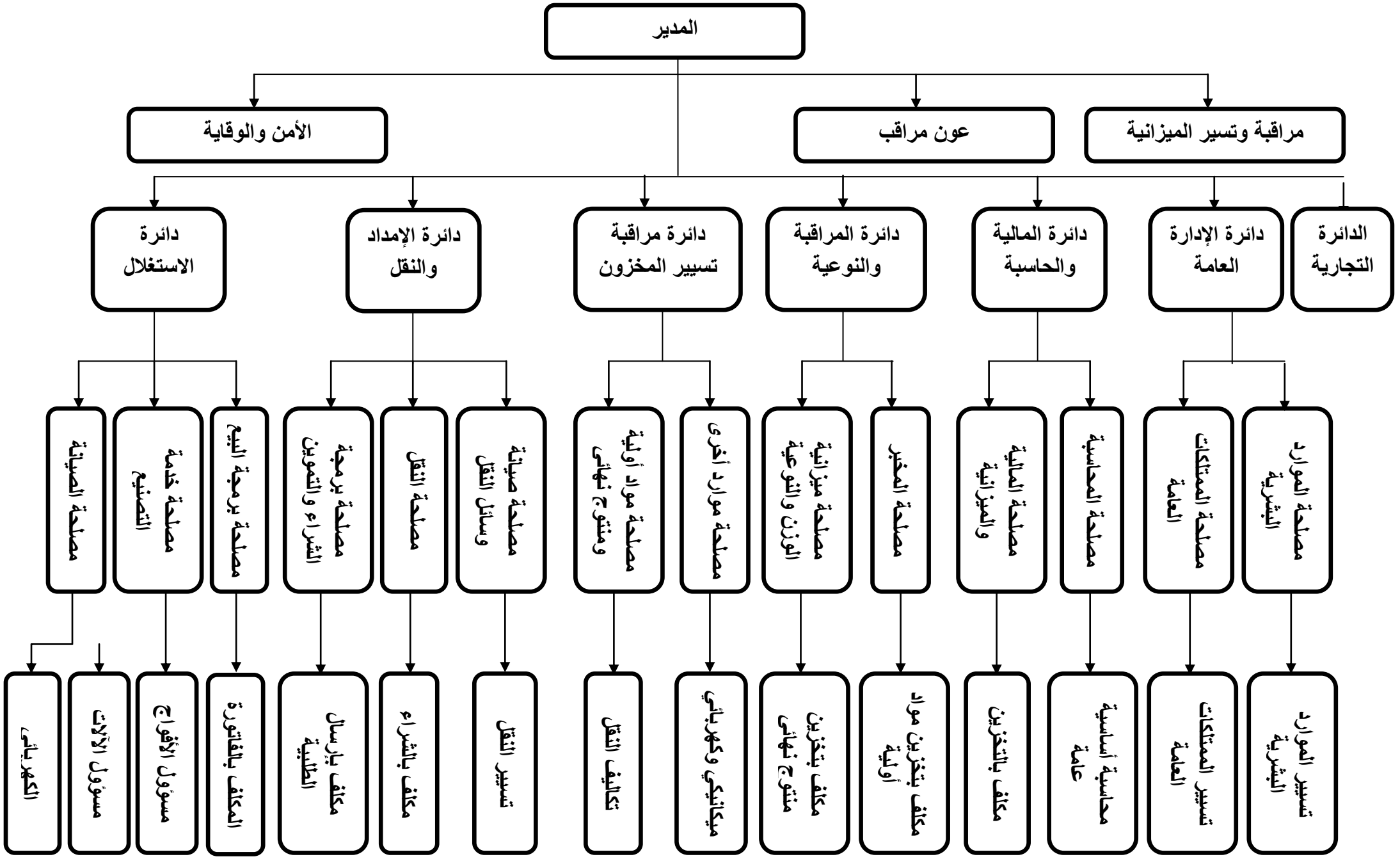
وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي.

هو مخطط يمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح، كما أنه أحسن وسيلة لل'علام الداخلي، لإنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة، وبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص، فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة، ويمتاز بسرعة التنفيذ والبساطة والسهولة.

الفرع الثالث: الهيكل الخاص بالوحدة.

تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح، ومراقب الميزانية والتسيير، وأمانة المدير، وتتكون هذه الأخيرة في ستة دوائر، وتتفرع إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:


المدير
مراقبة وتسير الميزانية
عون مراقب
الأمن والوقاية
الدائرة التجارية
دائرة الإدارة العامة
دائرة المالية والحاسبة
دائرة المراقبة والنوعية
دائرة مراقبة تسيير المخزون
دائرة الإمداد والنقل
دائرة الاستغلال
مصلحة الموارد البشرية
مصلحة الممتلكات العامة
مصلحة المحاسبة
مصلحة المالية والميزانية
مصلحة المخبر
مصلحة ميزانية الوزن والنوعية
مصلحة مواد أخرى
مصلحة مواد أولية ومنتوج نهائي
مصلحة صيانة وسائل النقل
مصلحة النقل
مصلحة برمجة الشراء والتموين
مصلحة برمجة البيع
مصلحة خدمة التصنيع
مصلحة الصيانة
تسيير الموارد البشرية
تسيير الممتلكات العامة
محاسبة أساسية عامة
مكلف بالتخزين
مكلف بتخزين مواد أولية
مكلف بتخزين منتوج نهائي
ميكانيكي وكهربائي
تكاليف النقل
تسيير النقل
مكلف بالشراء
مكلف بإرسال الطلبية
المكلف بالفاتورة
مسؤول الأفواج
مسؤول الآلات
الكهربائي

المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر.

الفرع الأول: دائرة تسيير المخازن.

بدورها تحتوي على مصلحتين هما:

أولا مصلحة الإنتاج التام والموارد الأولية.

1/ مخازن المواد الأولية:

تخزن فيها جميع المواد التي تم شراؤها من طرف المؤسسة مثل: القمح، والذرة، والصوجا . . . الخ، وعند اقتراب نفاذ هذه المواد، تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة، وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة.

ملاحظة:

لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 100 طن من الذرة و700 طن من الصوجا.

2/ مخازن المواد التامة:

تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في أغذية الدواجن والأبقار، وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات التامة الصنع بناءا على طلب من المصلحة التجارية، وهذا بإعداد وصل الخروج وتسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة ومحاسبة المواد ومصلحة التوزيع ومصلحة التخزين.

ثانيا: مصلحة قطع الغيار:

تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة، وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية.

المهام:

إن رئيس الدائرة يضمن المهام التالية:

- ✓ إدارة المدخلات والمخرجال والتدفقات والمحتويات وغيرها من اللوازم.
- ✓ إدارة المواد الأولية والمنتجات النهائية والمنتجات شبه المصنعة (التسميات، الحقائب، واللوازم المكتبية ...).
- ✓ إدارة المخزون من المنتجات التامة من قبل الهيكل المسؤول في التصنيع.
- ✓ إدارة قطع الغيار (معدات المصانع والمركبات وغيرها من المواد والإمدادات الأخرى).
- ✓ تقديم وتلقي أي وثائق تتعلق بإدارة المخزون.
- ✓ تسجيل الإحصائيات المتعلقة بحركة المخزون والحفاظ عليها في سجلات وملفات تحتوي على جميع سجلات التسوية.

الفرع الثاني: دائرة التموين والنقل.

تتفرع إلى ثلاث مصالح هي:

أولا: مصلحة التموين:

ويقصد به تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها، يحرر طلب من رئيس المصلحة بشراء المواد اللازمة من المادة اللازمة، حيث يكون هذا الطلب مقيد بالكمية والنوعية من المادة المراد شراؤها.

ثانيا: مصلحة النقل:

تتكفل هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك، ونقل المادة الأولية من الموردين.

ثالثا: مصلحة الصيانة:

يتمثل دورها في صيانة وسائل النقل والمحافظة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

المهام:

تعتبر من المهام التي تضمن العرض في الصفقات ولوازم المشتريات وتلقي النقل الداخلي وفق الأنظمة المعمول بها في الوحدة.

إن المحتويات تعني لوازم المنتجات الأولية نصف منتهية والتغليف وقطع الغيار وغيرها المستخدمة في صناعة علف الماسية زكذا المحتويات الأخرى، والمستلزمات الضرورية لتشغيل الوحدة.

- ✓ تطوير ميزانية المشتريات.
- ✓ الحفاظ على ملف المورد، وتطوير الأسعار واللوازم.

الفرع الثالث: دائرة الاستغلال.

تتكون من ثلاثة مصالح، وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى.

أولا: مصلحة الإنتاج:

تصنع في هذه المصلحة أغذية الأنعام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن، كلما نقص في المواد الأولية تقوم المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن معلنةعن نقصها، لتلبي هذه الأخيرة طلبها وتسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية.

ثانيا المصلحة التجارية.

وظيفتها بيع المنتجات التامة، حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن الطلب، وتسلمه وصل السحب، حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج وتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون، والنوع المراد شرائه مع الكمية . . ، ثم بعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزونات، فتسلمه هذه الأخيرة وصل الإخراج، وتعطيه بدورها الفاتورة شرط أن تكون فيها كل المعلومات الخاصة بالمنتوج المشترى، وتقدم منها نسخة إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها.

ثالثا: مصلحة الصيانة

يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية . . ، تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة العامة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار، وتكلفة اليد العاملة، ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات.

المهام:

- ✓ أداء برنامج إنتاج الأعلاف وفقا للمعايير المحددة.
- ✓ ضمان بيع علف الماشية وغيرها من المنتجات وفقا للقوانين المعمول بها، وكذا إجراءات الإدارة الداخلية، والأهداف الداخلية التي تعتني بهذا الشأن.
- ✓ ضمان التشغيل العادي من معدات الإنتاج.
- ✓ تسويق المنتجات المصنعة من قبل ONAB أو دمجها وإعادة بيع السلع في أنشطة المكتب.
- ✓ وضع برنامج التوزيع الدوري والغذاء اليومي وغيرها من المنتجات استنادا إلى احتياجات الزبائن.
- ✓ إبرام اتفاقيات تسليم مع الزبائن وتنفيذها.
- ✓ الحفاظ على سجلات العملاء ضد الإجراءات الداخلية والتنظيمية.
- ✓ ضمان بيع علف الماشية مع غيرها من المنتجات في الجانب المزدوج (الجودة، الكمية).
- ✓ ضمان مجموعة من العملاء بتحصيل الديون بالتنسيق مع وحدة خدمات المالية والمحاسبة.
- ✓ الرد على الشكوى والتظلمات من طرف الزبون.
- ✓ استكشاف السوق والترويج لمنتجات ONAB من خلال المتابعة المستمرة للتعاملات في سوق الدواجن، وإبلاغ الوحدة جميع الحقيقة البارزة التي تهمها.

الفرع الرابع: دائرة مراقبة النوعية.

مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الداخلية للمؤسسة، والمنتجات التامة أثناء الإنتاج وبعدها.

الإدارة العامة:

تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية وعلى مصلحتين هما: تسيير الموارد البشرية، ومصلحة الخدمات، أما وظيفتها فتتمثل في تسيير ملفات المستخدمين وتحضير سجلات الأجور والعلاوات وانذارات وملفات التقاعد والضمان الإجتماعي وكذا دفع الاشتراكات والمنح العائلية، كما تقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية.

المهام:

- ✓ ضمان الروابط مع ممثلي العمال، وضمان السير العادي مع اللجان المختلفة.
- ✓ تسوية النزاعات الفردية والجماعية وفق اللوائح والأنظمة المعمول بها.
- ✓ تنظيم ومتابعة التدريب المهني، ومراقبة وتقييم النتائج هذه الإجراءات.
- ✓ ضمان امتثال موظفي الإدارة (السجلات التجارية، السجلات التنظيمية، الأجور، البيان الاجتماعي للضرائب، النظام العام).

الفرع الخامس: دائرة المالية والمحاسبة.

تتكون من ثلاث مصالح وهي:

أولا: مصلحة المحاسبة العامة.

قسم الموردين:

يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل، مصلحة التموين، وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام، وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة، وبعد التكأد منها يمضيها

وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات، ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية، إين تسدد فيه قيمة المبالغ.

قسم الزبائن:

ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية، أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية بالزبون، وفي آخر المطاف تسلم إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.

قسم الأجرة:

تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة، وتراجع من طرف المحاسب، ثم تسجل في اليومية.

ثانيا: مصلحة المالية والميزانية.

تحتوي على قسمين هما:

قسم خاص بالبنك:

يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات، وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه، وبعد تسجيلها في دفتر النفقات والإيرادات ترسل إلى البنك، ويكون هناك اتصال شهري بين المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد من صحة تسجيلها الدفتري.

قسم خاص بالصندوق:

لا بد أن يحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5.000 دج، وهذا لدفع أجور المتمرنين، تسديد ثمن شرا الطوابع، ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد ثمنها عن 15.000 دج، ويجب على المديرية العامة أن تكون على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

ثالثا: مصلحة محاسبة المادة.

يقتصر عمل هذه الأخيرة على حساب كلفة شراء المادة الأولية وسعر التكلفة.

الأمن:

من مهامه مراقبة المؤسسة والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي..

المهام:

- ✓ تنظيم الموارد المالية للوحدة وفقا للقانون أو الإجراءات الداخلية للمؤسسة.
- ✓ إثبات الحالات التي تحقق التسيير المالي.
- ✓ إعداد جميع الوثائق اللازمة، منها: برامج التمويل.
- ✓ الإدارة الحكيمة للموارد المالية من خلال موازنة الأهداف التشغيلية.

المبحث الثاني: المخزونات والمعالجة المحاسبية لها في مؤسسة ظهرة فيب لتربية الدواجن.

من خلال هذا المبحث سنتعرف على الطريقة التي تتبعها المؤسسة ظهرة فيب لتربية الدواجن في تقييمها للمخزونات وجردها وتسجيلها محاسبيا.

المطلب الأول: أنواع المخزونات الموجودة في المؤسسة.

تتمثل مواد المخزون حسب احتياجات المؤسسة في:

- احتياجات المخزون الخاصة بالعملية التجارية والمتمثلة في القمح والذرى والصوجا.
- احتياجات المخزون الخاصة بممارسة العمليات الإنتاجية المساعدة لها والمتمثلة في تجهيزات مكتب، مواد أخرى . . .

وتتمثل أنواع المخزونات في مخازن المؤسسة وهي مرقمة في حسابات وفق النظان المحاسبي المالي في الجدول التالي:

جدول رقم (01) أنواع المخزونات الموجودة في مخازن المؤسسة.

أنواع المخازن	رقم الحساب	أنواع المخزونات
مخزون البضاعة (مخزون المؤسسة)	3011600	الذرى
	303300	الصوجا
	358500	النخالة
مخزون قطع الغيار	3212000	الوقود
	3212400	تموينات الزيوت
	3212500	تموينات السوائل المختلفة
	3220100	تمينات ورشة الصيانة
	3220220	تموينات الإعلام الآلي
	3221240	قطع غيار الإنتاج
	3221280	قطع غيار معدات النقل
	3223340	تموينات اللوازم والخردوات
	3224460	تموينات مواد الطلاء
	3224470	تموينات اللوازم الكهربائية
	3224480	تموينات اللوازم الأخرى
	322520	ملابس
	3225540	تموينات لوازم المكتب
	3263110	أكياس

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات في المؤسسة.

1- عملية الشراء:

تقوم المؤسسة بعملية الشراء على مستوى جميع المصالح حسب احتياجات كل مصلحة بهدف الاستعمال كاللوازم والأكياس وغيرها، وهذا التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي .

مثال 1:

في 2015/02/14 قامت المؤسسة بشراء تموينات على الحساب بقيمة 98.014.08 دج، وفي 2015/03/21 تم التسديد بشيك رقم 693450.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن
3822100	4010900	2015/02/14 ح/ مشتريات تموينات ورشة الصيانة ح/ مورد المخزون فاتورة الشراء رقم (.....)	98.014,08	98.014,08
3220100	3822100	2015/02/14 ح/ تموينات ورشة الصيانة ح/ مشتريات تموينات ورشة الصيانة دخول التموينات المخزون	98.014,08	98.014,08
4010900	512000	2015/03/31 ح/ مورد المخزون ح/ البنك التسديد عن طريق البنك بشيك رقم (...)	98.014,08	98.014,08

مثال 2:

في 2015/02/21 قامت المؤسسة بشراء الذرى والصوجا بقيمة 25.272.818 دج على الحساب، وتم التسديد في اليوم الموالي بشيك رقم: 693412.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن
		2015/02/14		
3810000		حـ/ مشتريات الذرى	21.244.148,81	
3811000		حـ/ مشتريات الصوجا	4.039.960,14	
	4010200	حـ/ مورد المخزون (OAIC/EPIC)		25.284.108,95
		فاتورة الشراء رقم (.....)		
		2015/02/14		
3100000		حـ/ الذرى	21.244.148,81	
3110000		حـ/ الصوجا	4.039.960,14	
	3810000	حـ/ مشتريات الذرى		21.244.148,81
	3811000	حـ/ مشتريات الصوجا		4.039.960,14
		دخول المواد إلى المخازن		
		2015/03/31		
4010200		حـ/ مورد المخزون	25.284.108,95	
		(OAIC/EPIC)		
	512000	حـ/ البنك		25.284.108,95
		التسديد عن طريق البنك بشيك رقم		
		(...)		

ملاحظة:

يتم تسجيل القيمة النقدية للمخزونات بتكلفة اقتنائها، وتكلفة القنطار الواحد هي:

- الذرى 2.280 دج للقنطار الواحد.
- الصوجا 1.285 دج للقنطار الواحد.

مع العلم أن هذه الأسعار للمواد الأولية مدعومة من طرف الدولة، وهي ثابتة نسبيا، كان هذا التسجيل وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 02.

2- عملية الاستهلاك:

تقوم مؤسسة الضهرة فيب باستعمال العديد من المخزونات للقيام بالعملية الإنتاجية كالوقود واللوازم والخردوات، وغيرها من المواد، كما تقوم باستهلاك المواد الأولية، ولقد كان التسجيل المحاسبي وفق النظام المالي، وهو كما يلي:

مثال1:

في 2015/02/28 قامت المؤسسة في العملية الإنتاجية باستهلاك وقود بقيمة 81.795 دج، كما قامت باستهلاك الخيوط بقيمة 80.365 دج والملصقات بقيمة 49.009,60 دج.

وبعد انتهاء العملية، تم إرجاع كمية من الملصقات بقييمة 49.009,60 دج.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن
		2015/02/28		
60021200		حـ/ وقود مستهلك	81.795	
	3212000	حـ/ الوقود		81.795
		استعمال الوقود في العملية الإنتاجية		
		2015/02/28		
6026751		حـ/ خيوط مستهلكة	80.365	
	3267510	حـ/ خيوط		80.365
		استهلاك الخيوط في العملية الإنتاجية		
		2015/02/28		
6026750		حـ/ ملصقات مستهلكة	49.009,60	
	3267500	حـ/ ملصقات		49.009,60
		استهلاك الملصقات في عملية الإنتاج		

3267500	6026750	2015/02/28 حـ/ ملصقات حـ/ ملصقات مستهلكة وصل إرجاع إلى المخزن رقم (....)	4.892,76	4.892,76

مثال 2:

في 2015/02/28، قامت مؤسسة ظهرة فيب باستعمال كل من الذرى والصوجا في عملية الإنتاج قيمتها على التوالي 77.231.440,58 دج و 14.472.751,14 دج.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن
6010000	3100000	2015/02/28 حـ/ الذرى مستهلك حـ/ الذرى استعمال الذرى في الإنتاج	77.231.440,58	77.231.440,58
6011000	3110000	2015/02/28 حـ/ الصوجا مستهلك حـ/ الصوجا استهلاك الصوجا	14.472.751,14	14.472.751,14

3- عملية بيع بضاعة:

كما سبق الذكر أن مؤسسة الظهرة فيب تقوم بشراء بضاعة، وفيما يلي سنقوم بتوضيح التسجيل المحاسبي لعملية البيع وفق النظام المحاسبي المالي كالتالي:

مثال:

قامت المؤسسة ببيع البيض بمبلغ 7.689,69 دج + T.V.A 7%، وتم التسديد بشيك في اليوم الموالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن

4110000	445700 7003300	2015/02/28 حـ/ الزبائن حـ/ T.V.A محصلة حـ/ مبيعات البيض فاتورة بيع رقم (....)	8.227,96	538,27 7.689,69
6003300	7003300	2015/02/28 حـ/ مشتريات البيض المباعة حـ/ البيض خروج مبيعات	7.689,69	7.689,69
5120000	4110000	حـ/ البنك حـ/ الزبائن التسديد قيمة المبيعات بشيك رقم (...)	8.227,96	8.227,96

4- العمليات المتعلقة بعملية البيع والشراء.

أولا النقل:

- **نقل المواد المشتراة:**

تقوم مؤسسة ظهرة فيب بنقل المواد المشتراة بوسائل المورد دون أن تظهر الفاتورة وتدمج مع مصاريف النقل ضمن سعر البيع.

- **نقل المواد المباعة:**

تقوم المؤسسة بنقل مبيعاتها للزبون بوسائلها الخاصة، وتظهر مصاريف النقل في فاتورة مستقلة، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن

4110000		2015/02/28 حـ/ الزبائن	xxxx	
	70600 445	حـ/ خدمات أخرى مؤداة حـ/ الرسم على القيمة المضافة T.V.A		xxxx xxxx
		فاتورة نقل رقم (....)		

ثانيا: التخفيضات

بالنسبة للتخفيضات التجارية والمالية (خصم لقاء تعجيل الدفع) لا توجد في مؤسسة الظهرة فيب، وذلك راجع للسعر المحدد من الشركة الأم المتواجدة بمستغانم.

ملاحظة:

توجد بعض المعاملات مع الزبائن الدائمين والتي تتمثل في تسهيلات لتسديد مستحقاتهم للشركة وغيرها من المعاملات.

ثالثا: المردودات.

- **حالة إرجاع للزبون:**

يمكن للزبون أن يعيد مشترياته من المواد للمؤسسة، ولكن يجب أن يستبدلها بسلعة أخرى ولا يتم تسجيلها محاسبيا.

- **حالة إرجاع المؤسسة للموردين:**

لا تقوم المؤسسة بإرجاع مشترياتها للموردين، وفي حالة حدوث عملية الإرجاع لا يتم تسجيلها محاسبيا.

5- تلف المخزونات (حالات خاصة):

تصادف المؤسسة في نشاطها حالات تلف المخزون (سواء كان مواد أولية أو منتجات تامة) وذلك راجع لعدة عوامل، حيث يتم اكتشاف التلف من قبل المسؤول عن المخازن، ويتم الإبلاغ عن المواد التالفة لدى لجنة الإتلاف، التي تقوم بدراسة هذه الحالة وتحليل المادة التالفة في المخبر، ثم يتم الفصل فيها، ويتم التسجيل المحاسبي لهذه الحالة بوجود الوثائق اللازمة، وللتوضيح اعتمدنا على المثال التالي:

حالة تلف البيض بقيمة 17.534,55دج.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن
		2015/02/28		
6579000		حـ/ الأعباء الاستثنائية	17.534,55	
	3151325	حـ/ البيض		17.534,55
		تلف مادة البيض		

خلاصة الفصل:

من خلال النتائج المتوصل إليها من إجراءات الدراسة الميدانية في مؤسسة الظهرة فيب لتربية الدواجن، نستخلص ما يلي:

- ✓ حرص المؤسسة على أهم عنصر من أصولها وهي المخزونات، نظرا لما تقدمه من تأمين استمرار المؤسسة، وكذلك لما تحققه من وفرات اقتصادية.
- ✓ تتم عملية التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات في مؤسسة الظهرة فيب وفق النظام المحاسب المالي، مما أدى إلى تسهيل عملية القيد المحاسبي، وهو ما يعط للقوائم المالية أكثر مصداقية وسهولة لفهمها.
- ✓ هناك توافق كبير في المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب نصوص المعيار المحاسبي I A S 02 والنظام المحاسبي المالي.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة مؤسسة الظهرة فيب لتربية الدواجن، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية بخصوص تقييم ومحاسبة المخزونات من خلال الفصول الثلاثة للمذكرة.

إهتم النظام المحاسبي المالي بالمخزونات، شأنه شأن المعايير المحاسبية الدولية التي أعطت اهتماما بالغا لموضوع المخزونات، والمتمثل في المعيار المحاسبي رقم 02، وذلك لكون المخزونات تعد عنصرا حساسا ومؤثرا على نشاط المؤسسة مهما كان نوعها.

يشكل النظام المحاسبي المالي الجديد خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وهي كعنصر من عناصر مدونة الحسابات التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي.

نتائج الدراسة:

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها حول موضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات، التي تطرقنا من خلالها إلى جميع جوانب الموضوع، سواء من ناحية المكتسبات النظرية، أو من خلال الدراسة التطبيقية تمكنا من الوصول إلى عدة نتائج، أهمها:

- ✓ النظام المحاسبي المالي يعتمد نفس تعريف المخزونات مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.
- ✓ اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا في تقييم خروج المخزونات، واستغنى عن طريقة الوارد أولا صادر أخيرا، شأنه شأن المعيار المحاسبي رقم 02.
- ✓ وفق النظام المحاسبي المالي تغيرت بعض الحسابات واتسمت بالبساطة، مما يسهل عملية التقييد.
- ✓ اعتماد الشركة على الجرد المستمر في التحكم بجميع أنواع المخزونات وحسن تسييرها ورقابتها.
- ✓ من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في مؤسسة تربية الدواجن، نرى أن هناك توافقا كبيرا بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في معايير المحاسبة الدولية.

التوصيات:

من خلال التطرق للدراسة، وسعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث، يمكن أن نتقدم بالتوصيات التالية:

- يجب على المؤسسة اختيار الأنسب للتقييم، وكذلك قواعد وأسس تحديد تكلفة المخزونات والمحددة في النظام المحاسبي المالي، وذلك حسب طبيعة المخزون المستعمل من طرف المؤسسات من أجل الحصول على قوائم مالية مفهومة وصادقة، وبالتالي كسب ثقة مستخدمي هذه القوائم.
- ضرورة العمل في المؤسسات الإقتصادية بتطبيق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية ، وبما نصوا عليه من قواعد ومبادئ من خلال استخدام التكنولوجيا وتطير إمكانياتها في المعالجة المحاسبية ومواكبة التطورات في العمل الميداني.
- يجب على المؤسسات العمل على التكيف وملائمة البيئة الاقتصادية المحيطة بها لضمان تحقيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
- إصدار تشريعات ضريبية توافق النظام المحاسبي المالي، خاصة في تقييم المخزونات واختيار طريقة الجرد.

آفاق الدراسة:

من خلال هذا البحث، حاولنا إعطاء صورة واضحة لكيفيات التقييم والمعالجة المحاسبية لبند المخزونات في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، وآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص المخزونات في المؤسسة الإقتصادية.

وفي سياق هذه الدراسة التي قمنا بها في جانب معالجة المخزونات على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، والنظام المحاسبي المالي، تبرز عدة مواضيع تتطلب البحث عن إشكالية ملائمة لها:

- دور تكنولوجيا المعلومات في تسيير المخزون.
- دراسة المخزون ودوره في المؤسسات الإنتاجية.
- دراسة كل معيار من معايير المحاسبة الدولية على حدى، وتطبيقه على المؤسسات الجزائرية.

وفي نهاية المطاف، نأمل أن نكون قد وفقنا في هذا البحث، ونعتذر عن أي سهو أو خطأ أو تقصير أو نقصان قد بدر منا خلال معالجتنا لهذا البحث.

قائمة الأشكال والملاحق

1- قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	دورة المخزون في المؤسسة التجارية	
02	دورة المخزون في المؤسسة الصناعية	
03	مكونات النظام المحاسبي	
04	الهيكل التنظيمي الخاص بالوحدة	

2- قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	فاتورة رسمية
02	فاتورة وصول طلبية
03	فاتورة استلام
04	وصل إدخال المخزون
05	ميزان المراجعة
06	الميزانية

قائمة المصادر والمراجع

أولا: باللغة العربية.

❖ الكتب:

1. أحمد طرطار عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015
2. بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، La page blue، الجزائر، 2010
3. جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، دار النشر، الإردن، 2008
4. حمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار الزهران، الطبعة الثانية، الأردن، 2000،
5. حنفية بن ربيبع، الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر
6. دادي ناصر عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، طبعة 2، الجزائر
7. سعد الدين عشماوي، الشراء والتخزين، دار الزهراء، السعودية، بيروت، بدون سنة نشر
8. سعود خضرن حمد الكيسي، دراسات في التخطيط ورقابة المخزون، دار الحرية للطباعة، العراق، 1997
9. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعار المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشراكة بوداود، الجزائر، 2009،
10. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009،
11. ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود درواسي، النظام المحاسبي (SCF) بالمعايير الدولية المحاسبية، ملتقى الدول حول مكانة اللمحاسبي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010،

12. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبإلى تطبيق معاير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006

13. عبد العزيز مخيمر، إدارة المشتريات والمخزون، النشر العلمي للمطابع، جامعة الملك سعود، 1997.

14. عبد الغفار حنفي، إدارة المشتريات والمخازن، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002،

15. عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد المشتريات والمخازن، الدار الجامعية، مصر، 2007

16. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015

17. عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة العامة وفقا للمعايير الدولية في الجرد والتسويات الجردية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004

18. علاوي، معايير المحاسبة الدولية، La page blue، الجزائر بدون سنة نشر

19. علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، الدار الجامعية للطباعة ببيروت، 1994،

20. عوالي حسان، تسير المخزونات، مذكرة ليسانس، كلية الاقتصاد – جامعة الجزائر، 2002

21. كتوس عاشور: المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآلية تسيير الحسابات وفق SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010،

22. كتوس عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد شمال أفريقيا، جامعة شلف، الجزائر، العدد السادس، 2009،

23. ليوز غوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر 2009،

24. محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2009

25. محمد الصيرفي، إدارة المواد والشراء والتخزين بين النظرية والتطبيق الكمي، دار قنديل، الأردن، طبعة 2002، ص: 253.

26. محمد الصيرفي، بشير علاق: التخزين السلعي، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2002

27. محمد العدوان وآخرون ، 'دارة الشراء والتخزين، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2006،

28. محمد المبروك أبو زسد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005،

29. محمد راتور: بحدث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006

30. محمد سعييد عبد الفتاح، إدارة المشتريات والمخازن، المكتب العربي الحديث، مصر، بدون طبعة

31. مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014

32. مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي، الأردن، 2012،

33. مهدي حسين زديلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل كمي، دار الفكر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006

34. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)، دار الجامعة

35. وليد عبد القادر ، حسام الدين خداش ، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، مصر، 2013

❖ مذكرات ومحاضرات:

1. روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة 2009
2. سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، دفعة 2009
3. عادل بجاوي ، بن بلقاسم بجاوي سمير، بوشامة ياسر، إدارة المخازن، مذكرة نيل شهادة اليساسن، جامعة الجزائر،
4. عياسي خالد. جابار أبو بكر الصديق. قيبوعة صلاح، تسير المخزون والمواد الصيدلانية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس تطبيقي، جامعة الجزائر دالي ابراهيم، دفعة 2001
5. مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلة العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004،
6. ناصر مراد: مداخلة بعنوان الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر، سنة 2009،

❖ ملتقيات:

- تومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية بالمؤسسات الصغيرة والمتسطة في ظل النظام المحاسبي والمالي، الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، سنة 2013
- عمورة جمال: المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي بالمركز الجامعي بالوادي 16-17، جانفي 2010

❖ الجرائد والمجلات.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 123-01

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفبر 2007، القانون 11/07/ المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

3- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس

4- شعبين شتوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة لشركات الدولية (مجلة جديد الاقتصاد)، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد 00، الجزائر، 2006

5- قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجود المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012،

ثانيا: باللغة الفرنسية.

1) Nernanraffour nier : les normes comptables internationals I A S / T F R S, 2eme sélection economica, France, 2005, P : 79.

2) MGDe/oFoSSe : organisation indistrielles des stocks et les magasins iditionb E.M.E Vol 4-3eme , France, 1974, p :03.

الفهرس

❖ **المقدمة العامة.**

❖ **الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمخزونات**

- **المبحث الأول:** عموميات حول المخزونات
  - المطلب الأول: مفهوم المخزونات وأنواعها.
  - المطلب الثاني: أهمية المخزونات ودورها.
  - المطلب الثالث: أسباب وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون.
- **المبحث الثاني:** تسيير المخزون وإدارة التخزين وعلاقتهما مع إدارات أخرى.
  - المطلب الأول: مفهوم تسيير المخزون والتخزين وأهدافهما.
  - المطلب الثاني: مهام وظيفة التخزين.
  - المطلب الثالث: تعريف المخازن وأنواعها.
  - المطلب الرابع: علاقة إدارة التخزين بالإدارات الأخرى.
- **المبحث الثالث:** طرق الجرد عن المخزون.
  - المطلب الأول: مفهوم الجرد وأهدافه.
  - المطلب الثاني: نتائج الجرد.
  - المطلب الثالث: أنواع الجرد.
  - المطلب الرابع،: طرق تنظيم وأنظمة جرد المخزونات.

❖ **الفصل الثاني: محاسبة المخزونات في ظل اعتماد المعايير الدولية.**

- **المبحث الأول:** نظرة حول المعايير الدولية وطبيعة المعيار المحاسبي رقم (2) للمخزونات.
  - المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية.
  - المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم (2).
  - المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المعيار الدولي (2).
- **المبحث الثاني:** النظام المحاسبي المالي ونظام المخزونات.
  - المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.
  - المطلب الثاني: المخزونات حسب النظام المالي المحاسبي ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية.
  - المطلب الثالث: المقارنو بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للمخزونات.
- **المبحث الثالث:** التسجيل المحاسبي للمخزونات.
  - المطلب الأول: التسجيل المحاسبي وفق طريقة الجرد المتناوب.
  - المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي وفق أسلوب الجرد الدائم.
  - المطلب الثالث: العمليات الملحقة للشراء والبيع والإنتاج.

❖ **الفصل الثالث: دراسة حالة: مؤسسة الظهرة فيب لتغذية الدواجن ORAVIO**

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة ORAVIO

- المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
- المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
- المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر.

المبحث الثاني: المخزونات والمعالجة المحاسبية لها في مؤسسة ظهرة فيب لتربية الدواجن

- المطلب الأول: أنواع المخزونات الموجودة في المؤسسة
- المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات في المؤسسة

❖ الخاتمة العامة.

❖ قائمة الأشكال والمراجع

❖ الفهرس