

جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية ومحاسبة. التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	فاطمة الزهراء زرواط	أستاذة	جامعة مستغانم
مشرفا ومقررا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	خليفة الحاج	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم

السنة
الجامعية: 2020|2021.

دعاء

يا رب إن أعطيتني المال فلا تأخذ مني راحة البال

وإن أعطيتني الصحة فلا تأخذ مني الستر

وإن أعطيتني العلم فلا تأخذ مني الفهم

وإن أعطيتني القوة فلا تأخذ مني الرحمة

وإن أعطيتني المسؤولية فلا تأخذ مني حسن التدبير

وإن أعطيتني التدين فلا تأخذ مني حسن التطبيق

وإن أعطيتني النجاح فلا تأخذ مني الشكر

وإن أعطيتني ابتلاء فلا تأخذ مني حسن الصبر

وإن أعطيتني تميز فلا تأخذ مني العبادة

وإن أعطيتني الفشل فلا تحرمي عزة النفس

يارب لك الحمد لو لم تعطني شيء فيكفيني أنك أنت ربي

اللهم تقبل دعاءنا وعلينا عليك توكلنا وإليك المصير.

شكر وتقدير

الحمد والشكر أولا وأخيرا لله عزوجل على جزيل فضله وكبير نعمه . الذي أعانني ووفقني في إتمام هذا البحث.

وأقدم بالشكر والعرفان بعد شكر الله عزوجل إلى والدي الحبيبين ، اللذان حملا همي لرفعة شأني، كما أقدم إكليل شكر وامتنان إلى زوجي قرة عيني الذي كان السند والدرع الحامي لي في مشواري أدعو من الله أن يحفظه ويرعاه أينما كان.

كما أتوجه بشكري الجزيل للامتناهي إلى أستاذي المحترم الدكتور معارفية الطيب الذي وافق الإشراف والتأطير على هذا البحث وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله عزوجل أن يسدد خطاه ويحقق مناه فجزاه الله عنا كل خير.

ولا ننسى شكر رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وأخيرا لايفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع.

إهداء

أولاً لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك ووجودك، الحمد لله ربي ومهما حمدنا فلن نستوفي في حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

إلى ذلك الحرف اللآمتناهي من الحب والرقّة والحنان، إلى التي بحنانها ارتويت وبدفنها احتमित، وبنورها اهتديت وببصرها اقتديت ولحقها ماوفيت، إلى التي من يشتهي اللسان نطقها، وترفرف العين من وحشتها، والتي كانت تتمنى رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح، وشاء الله أن يأتي هذا اليوم، أهدي هذا العمل إلى أمي.

إلى درعي الذي به احتमित، وفي الحياة به اقتديت، والذي شق لي بحر العلم والتعلم، إلى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح، ركيزة عمري، وصدراً ماني وكبريائي وكرامتي، أبي اطال الله في عمره.

إلى السند ورفيق الدرب وشريك الحياة، إلى الذي لم يمنع عني من الحياة شيء، الذي يتمنى رؤيتي في أعلى مراتب النجاح، أهدي هذا العمل إلى زوجي ملاذي وقرّة عيني وأبي الثاني، أطال الله في عمره وحفظه أينما كان.

إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم، إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها، تحت السقف الواحد.....إخوتي وأخواتيأيوب، مريم، عبد الرحمن..ابنة عمي وأختي التي لم تلدها أمي نجاة.

إلى كل من يحمل لقب " غالم " وعلى رأسهم أعمامي وعماتي وكل أولادهم، وكل من يحمل لقب " بوطبق " المقربين أخوالي وخالاتي وكل أولادهم.

إلى عائلة زوجي " طرفاي " عائلتي الثانية وكل أولادهم وبناتهم.

إلى أحسن من عرفني بهم القدر، الأصدقاء القدامى، وأصدقاء الدراسة رفيقتي وصديقتي "سعدية"، وإلى أستاذ التعليم الابتدائي "مقدور"، إلى كل من علمني حرفاً .

إلى بلدي الحبيب الجزائر، وإلى شعب فلسطين الثائر

فافخر بعلم ولا تطلب به بدلاً فالناس موتى وأهل العلم أحياء.

الصفحة	العنوان
IV	دعاء
IV	شكر وتقدير
IV	الإهداء
IV	الفهرس العام
IV	قائمة الرموز
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
04-01	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية.	
06	تمهيد
07	المبحث الأول : مدخل إلى المخزونات.
07	المطلب الأول : مفهوم المخزونات ومكوناتها.
08	المطلب الثاني : أنواع ووظائف المخزونات.
10	المطلب الثالث : أهمية المخزونات.
12	المبحث الثاني : ماهية معايير المحاسبة الدولية .وطبيعة المعيار رقم IAS02
12	المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية وخصائصها.
15	المطلب الثاني : أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية، أهميتها، أهدافها.
18	المطلب الثالث : المعيار الدولي رقم IAS02
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS02)	
30	تمهيد
31	المبحث الأول : التسجيل المحاسبي للمخزونات.
31	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول الجرد.
35	المطلب الثاني : معالجة المخزونات وفق أسلوب الجرد الدائم.
41	المطلب الثالث : معالجة المخزونات وفق أسلوب الجرد المتناوب.
48	المبحث الثاني : العمليات الملحقة للشراء والبيع والإنتاج.
48	المطلب الأول : المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل والمردودات والتخفيضات.
52	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات والمنتجات الفرعية.
54	المطلب الثالث : الغلافات التجارية والرسم على القيمة المضافة.

الفهرس العام

57	المطلب الرابع : عرض الدراسات السابقة.
60	خلاصة الفصل
61	خاتمة
64	قائمة المراجع
	الملخص

قائمة الرموز

الرموز	الدلالة باللغة الأجنبية (الإنجليزية)	الدلالة باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards.	معايير المحاسبة الدولية.
IASB	International Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية.
IFRS	International Financial Reporting Standards.	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
IAS 02	International Accounting Standard No Inventories.	المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات.
SCF	Financial Accounting System.	النظام المحاسبي المالي.
WAC	Weighted Average Cost.	التكلفة المتوسطة المرجحة.
FIFO	First in First Out.	الوارد أولاً الصادر أولاً.
LIFO	Last in First Out.	الوارد أخيراً الصادر أولاً.

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	أهداف ومسؤوليات مجلس معايير المحاسبة الدولية.	01
26	أوجه الإختلاف في طرق التقييم بين الجزائر وفرنسا ومعايير المحاسبة الدولية.	02

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	تكلفة المخزون.	01
46	عملية شراء مواد أولية وتحويلها وبيعها في مؤسسة صناعية.	02
47	عملية شراء المواد والتموينات - تخزينها- تحويلها - ثم عملية تخزين المنتج في البيع.	03

تسعى كل المؤسسات الإقتصادية إلى تحقيق القفزة التنموية الضرورية اللازمة، فنرى أن كل دولة تكافح لتطوير العجلة الاقتصادية وتسريعها لضمان البقاء ضمن المنافسة العالمية، فلا يمكن أن تترك أي مهنة، دون تنظيم أو ضبط وفق إجراءات أو قواعد أو قوانين يكون لها من القوة مايجب احترامها بتطبيقها، وهذا ما يجعلها تجدد التنظيمات والقوانين التي تحكم اقتصادها الوطني.

ومن بين هذه التنظيمات النظام المحاسبي المالي الذي يلعب دورا بارزا في تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي للمؤسسات والذي يستمد قوانينه من المعايير المحاسبية الدولية وبالضبط المعيار المحاسبي (IAS02) الذي لديه دور هام في معالجة المخزونات.

و نقصد بالمعالجة المحاسبية للمخزونات القدرة على القياس والتحليل من قبل المؤسسة في تحديد موقعها المالي كما أنها تمثل الحاجة إلى قياس أداء العمليات أو الفوائد خلال فترة زمنية معينة.

ومن هنا سنحاول أن نقف عند دراسة عنصر من عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي المخزونات، باعتبارها أحد أهم الأصول المتداولة فيها ومصدر دخلها ومحور نشاطها، ولذلك خصت لجنة معايير المحاسبة الولية المخزونات ب "المعيار رقم (0) المخزونات" الصادر سنة 1993، الذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

❖ إشكالية الدراسة :

وعلى هذا الأساس فإن السؤال الذي سنحاول الإجابة عنه سيكون كالتالي:

- كيف يتم التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ؟

❖ الأسئلة الفرعية :

لإثراء الموضوع أكثر قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المخزونات؟ وكيف تتم عملية تقييم وجرد المخزون ؟
- ماهي أساسيات المعايير المحاسبية الدولية وإسقاطاتها على المخزونات ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار المحاسبي IAS 02 ؟

❖ الفرضيات :

للإجابة على التساؤلات سابقة الذكر اعتمدنا على مجموعة من الفرضيات التي نحاول التأكد من صحتها أو رفضها خلال البحث ويمكن إيجازها فيما يلي:

- تكمن أهمية جرد المخزونات في تحديد كميات وقيم المخزونات بعد كل عملية أو دورة.
- تقييم المخزونات بعدة طرق مختلفة.
- إن المعالجة المحاسبية للمخزونات في الجزائر تستمد مبادئها من المعايير المحاسبية الدولية.

❖ أهمية الموضوع :

يكتسب هذا الموضوع أهميته وقيمه من جراء المكانة التي تمتلكها وتتصدرها المحاسبة في المؤسسة كونها الركيزة الأساسية لها، وعلى هذا الأساس وجب الإهتمام بها أكثر ومتابعة كل التغيرات التي تطرأ عليها.

بالإضافة إلى أن هذا الموضوع يستمد أهميته من الاتجاه الدولي نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي بهدف تعميم استخدام القوائم المالية من خلال القراءة والفهم المحدد لها لهذا قد تبنت الجزائر حالياً تطبيق نظام محاسبي مالي يتماشى وتلك المعايير في ظل التحولات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري.

وتزداد أهمية هذا الموضوع كوننا نتحدث عن أهم عناصر أصول المؤسسة وعنصر مهم وذو حركية فيها ألا وهو المخزون، حيث سنحاول معرفة كل ما يتعلق بمعالجته وجرده وتقييمه.

❖ أهداف الموضوع :

إن الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من وراء هذا البحث هي:

- الوقوف عند أهم نقاط تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 02) في الجزائر.
- إبراز مختلف العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في معالجة المخزونات.
- معرفة المعيار المتعلق بالمخزونات والمطابق لقوانين النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته للمخزونات وأهم الطرق المتبعة لتقييمها.
- التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية.
- محاولة لفت الباحث أو القارئ حول أهمية الموضوع.

❖ أسباب اختيار الموضوع :

1. أسباب ذاتية :

- اهتمامنا الشديد بالمجال المحاسبي.
- الرغبة في التوسع في الموضوع لزيادة معرفتنا في هذا المجال.
- نوع التخصص الذي ندرس فيه يحتم علينا الإطلاع على كل تغيير يطرأ على النظام المحاسبي.

2. أسباب موضوعية :

- الوصول إلى مدى تطبيق وفعالية معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات.
- الأهمية الواسعة للموضوع خاصة في استمرارية نشاط المؤسسة ومصداقية وشفافية القوائم المالية.
- المرحلة التي تعيشها أغلب المؤسسات والتي تتطلب التحكم في تكاليف التخزين والعمل على استغلال طرق تقييم المخزون طبقاً للأهداف المؤولة.
- معرفة التسجيل المحاسبي للمخزونات حسب المعيار المحاسبي (IAS 02) وتطابقه مع النظام المحاسبي المالي.

❖ المنهج المتبع :

نظراً لغياب الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا في هذه الدراسة فقط على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، فالوصف استخدم في في التعبير والسررد للظواهر كما هي في الواقع كوصف كل ما يتعلق بالمخزونات، طرق تقييمها وجردها إضافة إلى وصف المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص المعيار المحاسبي رقم (IAS 02).

❖ هيكل الدراسة:

ومن أجل تغطية هذا البحث سنقوم بتقسيم هذا العمل إلى فصلين:

الفصل الأول والذي تناولنا فيه المفاهيم المتعلقة بالمخزونات والتي تعد مخروريا لدراسة هذا الموضوع، ثم التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية وأهدافها، والتعرف على أساسياتها ودراسة المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالمخزونات والمتمثل في المعيار المحاسبي رقم (IAS 02).

أما بالنسبة للفصل الثاني والذي يتمحور حول المعالجة المحاسبية للمخزونات فتضمن جرد المخزونات والتعرف على طرق تقييمها والمعالجات المحاسبية الأخرى المتعلقة بالمخزونات والتطرق إلى الدراسات السابقة وعرضها .

❖ صعوبات الدراسة :

- صعوبة إيجاد مكان التريص، نظرا للجائحة التي اكتسحت البلاد ألا وهي جائحة كورونا(كوفيد 19).
- تزامن الدراسة والحجر الصحي مع فترة إعداد المذكرة

الفصل الأول
الإطار النظري
للمخزونات وفق
المعايير المحاسبية
الدولية

تمهيد

تعتبر المخزونات القلب الذي يبعث الحياة في المؤسسة بصفة عامة تجارية أو صناعية، ومدى أهميتها في التحكم بالمؤسسة الاقتصادية من أجل استقرار نشاطها، وتحقيق الهدف الرئيسي وهو البقاء من خلال تحقيق الأرباح، ولعل الأهمية التي أخذها عنصر المخزونات ترجع إلى القيمة المضافة التي يحققها للمؤسسة في شكل أرباح متأتية من الأنشطة العادية لها.

ويمكن القول أن الركيزة الأساسية لرصد ومتابعة حركة المخزون هي المحاسبة التي تكون وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المتفق عليها، وبناءا على ماتقدم فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول:مدخل إلى المخزونات.

المبحث الثاني:ماهية معايير المحاسبة الدولية، وطبيعة المعيار المحاسبي رقم IAS02

المبحث الأول : مدخل إلى المخزونات.

المخزون هو من الأشياء التي لا يمكن الاستغناء عنها في معظم المؤسسات والشركات الصناعية تحتفظ بمخزون للمواد الخام ومستلزمات الانتاج والمؤسسات الخدمية تحتاج لبعض المواد المستخدمة في هذه الخدمات مثل الاطعمة للمطاعم والملابس لمحلات الملابس وهكذا، فالمخزون يمثل من جهة جزء من رأس المال العامل للمؤسسة، والذي لا يجب أن يبقى المخزون مجمدا لفترة طويلة، ومن جهة اخرى تترتب عن عمليات التسيير والاحتفاظ والنفاد، والتكاليف التي يجب التحكم فيها حتى لا تأثر سلبا على نتائج المؤسسة.

المطلب الأول : مفهوم المخزونات ومكوناتها.

أولا : مفهوم المخزونات

التعريف الأول: "تعتبر المخزونات عن مجمل الأملاك التي اشترتها المؤسسة أو انشأتها المؤسسة بهدف استهلاكها في العملية الانتاجية عن طريق استعمالها في عملية التصنيع او الاستغلال، فهي اذن مقتنيات متداولة قد تباع على حالتها الأولية أو تحول إلى منتجات تطرح للبيع".ⁱ

التعريف الثاني: "المخزونات هي مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة والتي اشترتها أو انشأتها بهدف بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية الإنتاج والتحويل والاستغلال بشكل عام وتسمى بالمصطلح المحاسبي للمخزونات ونرمز لها بالرمز (3)."ⁱⁱ

التعريف الثالث: "يعرف المخزون بأنة الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة، أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع، أو المحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الانتاج أو في تقديم الخدمات."ⁱⁱⁱ

التعريف الرابع: "يعتبر المخزون من أكثر الأصول المتداولة في معظم الوحدات الاقتصادية وذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثيره على أرباح المنشأة وعلى مركزها المالي، وكذلك يؤثر على حقوق الملكية، ويؤثر على تكلفة البضاعة المباعة."^{iv}

إعاشور كتوش، المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، ص104.

iiالفانون 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص3.

iiiإهوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 2000، ص101.

ivزوليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص18.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

مما تقدم يمكن تعريف المخزون بأنه مجموع الموارد والسلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالتها، أو إدخال عليها إضافة ثم بيعها.

ثانيا: مكونات المخزونات

تعتبر المخزونات كأصول للمؤسسة وتتضمن مايلي: i:

- مخزونات تمتلكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة.
- مخزونات قيد الانجاز لغرض البيع.
- مخزونات تحت شكل مواد أو مواد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الانتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات.

المطلب الثاني: أنواع ووظائف المخزونات.

أولا: أنواع المخزونات

تختلف أنواع المخزونات ومكوناتها تبعا لنوعية النشاط الذي تزاوله المؤسسة حيث تتمثل في الأنواع: ii:

- ✓ مخزونات البضائع والسلع : منتجات تشتريها المؤسسة قصد بيعها على حالتها أو إضافة أشياء على شكلها الخارجي ثم بيعها.
- ✓ مخزونات المواد الأولية واللوازم : منتجات تشتريها المؤسسة الصناعية، خاصة، بغرض تحويلها من حالة إلى أخرى، ومن شكل إلى آخر.
- ✓ مخزونات من المنتجات النصف مصنعة : منتجات قامت المؤسسة الصناعية بتصنيعها وقد وصلت العملية إلى مرحلة معينة حيث ستجرى عليها تحويلات أخرى لاحقا، وذلك بنفس المؤسسة على مستوى ورشة تصنيع أخرى، أو على مستوى مؤسسة أخرى تباعها لها.
- ✓ مخزونات من المنتجات والأشغال الجارية : منتجات مازالت قيد الصنع أو قيد التنفيذ عند نهاية دورة الاستهلاك أو الفترة المحاسبية.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429، الموافق ل 26 يوليو، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 12.

أنبيسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص ص 66، 67.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

- ✓ مخزونات من المنتجات التامة : منتجات منتهية الصنع، جاهزة للبيع أو التوريد في حالة الإنتاج حسب الطلب.
- ✓ مخزون خارج المؤسسة : منتجات ذات طبيعة متنوعة تمتلكها المؤسسة وتخزينها بمخازن مؤجرة.
- ✓ مخزونات من الفضلات والمهملات : تتمثل في بقايا العملية الإنتاجية من مواد مستعملة وكذا منتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة بها عيوب، حيث يحتفظ بها داخل المخازن. هذا في حالة كون الفضلات والمهملات لها قيمة استعمالية، بحيث يمكن بيعها أو استعمالها ثانية في العملية الانتاجية اللاحقة.

ثانياً: وظائف المخزونات

لتسيير المخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي:

- (1) إيجاد التوازن بين المراحل المختلفة للعملية الانتاجية: من أهم وظائف المخزون الحد من احتمال توقف أي عملية من العمليات الصناعية، بسبب عدم توفر الموارد فإن حدث هذا الخلل في الآلات الموجودة بالعملية المعنية، فإن هذا يؤدي بالتبعية إلى توقف العمل بالعملية التالية لها، ولتفادي ذلك تنشأ محطات لتخزين بين العمليتين، بحيث لا يؤثر توقف العملية الأولى في نشاط العملية الثانية، ولنفس السبب يجب إنشاء مخازن للمنتج النهائي بين العملية الانتاجية والعملية التوزيعية حتى لا تتأثر العملية الانتاجية نفسها.
- (2) خدمة أفضل للعملاء: يحقق المخزون خدمة أفضل للعملاء عن طريق توفير الكميات اللازمة لهم من المنتجات في السوق في أي وقت ذلك لعدم توفر منتجات بصفة منتظمة في السوق قد يدفعهم إلى التعامل مع شركات المنافسة، أو قد يدفعهم إلى استخدام منتجات في السوق في أي وقت ذلك 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 انخفاض 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 يمكن لإدارة الإنتاج أن تقتنمها في أي وقت تشاء، غير أن بعض السلع الأخرى تكون سريعة التلف والبعض الآخر منها يكون موسمي حيث تظهر بكميات ضخمة خلال موسم الجني ثم يتناقص تواجدها في السوق ولضمان تزويد المصنع باستمرار يلجأ إلى شرائها بكميات كبيرة في موسم الجني

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

وتأخذها في ظروف تسمح بالحفاظ على خواصها للاستعمال عند الطلب مما يسمح باستمرار العملية الانتاجية على مدار السنة.

(5) تخفيض تكاليف الإنتاج: سياسة التخزين الناتجة تسمح للمؤسسات الإنتاجية بإنتاج كميات كبيرة حتى وأن كان الطلب أقل من الإنتاج وهذا مايسمح بتخفيض كلفة إنتاج المؤسسة المنتجة الواحدة.

المطلب الثالث: أهمية المخزونات

يحقق المخزون عامل الأمان بالنسبة لاستمرار عملية الإنتاج بالمشروع في الدوران، حيث يكفل المخزون أرصدة الموارد والسلع وقطع الغيار التي تحقق هذا الأمان وبالرغم من أن عملية التخزين في المؤسسة تؤدي إلى تكاليف التخزين وتجميد الألوان في هذا المخزن، ومواجهة المؤسسة لخطر التلف أو تقادم الأصناف المخزنة، ورغم هذا تضطر المؤسسة إلى التخزين للأسباب التالية: حسب طريقة الوارد أولاً، صادر أولاً (FIFO) تكون قيمة بضاعة آخر مدة كما يلي: i:

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

-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 الانتاجية ولا يكون هناك فائض المخزون أي تحقيق التوازن بين متطلبات العملية الإنتاجية وبين ما هو موجود في المخازن.

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

-تلعب المؤسسة دوراً منظماً في استهلاك المواد ذات الإنتاج غير المنتظم أو الموسمي، وقد تلجأ المؤسسات إلى تشكيل المخزونات للإستفادة من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة.

التأمين والحماية ضد المخاطر: ii:

أبن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 129، 130.

ii محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزائر الصفحات الزرقاء، 2010، ص 167.

الفصل الأول :الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

وتظهر نتيجة الحاجة للاحتفاظ بالمخزون في الحسبان عند اعداد المؤسسة لخططها الإنتاجية والتسويقية، ومن أهم الأسباب التي تدخل ضمن هذه المجموعة مايلي:

- احتمالات زيادة الطلب الفعلي لبعض الأصناف على حجم الطلب المتوقع عليها.
- احتمالات طول فترة التوريد عن المتوسطات المتوقعة مما يؤدي إلى تأخير وصول المواد المطلوبة عن المواعيد المحددة لها.
- تغير الاحتياطات من المواد من فترة إلى أخرى نتيجة بعض المشكلات الفنية في التصنيع مثل التلف او نتيجة لعدم الانتظام في معدلات الانتاج بين المراحل الإنتاجية المختلفة.
- احتمالات تلقي المؤسسة لطلبات طارئة ورغبتها في تجنب ماقد يحدث من عدم الوفاء بتلك الطلبات في مواعيدها.

المبحث الثاني: ماهية معايير المحاسبة الدولية، وطبيعة المعيار المحاسبي رقم IAS02

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية وخصائصها

أولا : مفهوم معايير المحاسبة الدولية

❖ لمحة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية

“بعد الحرب العالمية الثانية كانت الأسواق المالية منظمة تنظيما وطنيا مغلقا. وفي ظل تأثيرات مختلف

الممثلين المتعاملين 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 الوسطاء، مع إلغاء الحواجز الفاصلة بين بعض النشاطات لبعض البعض.

وبعيدا عن المظاهر الجغرافية، ظهر منطق مالي جديد أدى بالمتخصصين إلى خوض مفهوم الشمولية

المالية بدلا من العولمة. مما أدى بالتالي إلى ظهور إطار مالي شامل ضمن الاقتصاد العالمي وفقا للنظامية الاقتصاديةين الأمريكي والأوروبي، كانت من نتائجه ضرورة التوحيد في كل المجالات للتعبير والمخاطرة المشتركة والمفهومة من قبل الجميع باعتبار أن عملية تهيئة واستحداث معيار تسمى بالتوحيد. ومنه التوحيد المحاسبي تولدت عنه المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/ IFRS)، والتي تمثل القواعد المحاسبية الهادفة إلى توجيه المعايير المحاسبية الدولية نحو نموذج وحيد قصد تفضيل المقارنة الاقتصادية بين المؤسسات على المستوى الدولي.

وفي عام 1973 أسست لجنة معايير 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 عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الاساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اعتبر بدءا من 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبني جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية “i”.

❖ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

➤ تعريف :

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973، وأصدرت معايير المحاسبة الدولية IASs، وتبعها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC وأصدرت 34 تفسيرا، وظلت اللجنة قائمة حتى مطلع عام 2001 حيث أسندت عملية إصدار المعايير من قبل اللجنة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأصدر 15 معايير بمسمى IFRS لغاية 2014/10/1، وتبعه لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC وأصدرت 21 تفسيرا لذلك التاريخ.¹

➤ أهداف ومسؤوليات وأعضاء المجلس

يمكن إدراج أهم المسؤوليات والأهداف في الجدول كما يلي :

الجدول رقم (1-1) : يوضح أهداف ومسؤوليات وأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الأهداف والمسؤوليات	الأعضاء
-وضع جدول الأعمال الفنية. -الموافقة على المعايير ومسودات العرض والتفسيرات. -استلام المواضيع المقترحة من IFRSF. -رفع تقاريره إلى IFRSF.	-يتكون من 16 عضوا، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. -يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 4 من آسيا ، 4 من أوروبا ، 4 من أمريكا الشمالية، واحد من أفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.

المصدر: خالد جمال الجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية ، مطبوعات جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص.11.

¹ خالد جمال الجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية، مطبوعات جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 6.

❖ تعريف المحاسبة الدولية وخصائصها

1. تعريف المحاسبة الدولية:

“تعرف المحاسبة الدولية بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً لتحكم الممارسات العلمية للمهنة”ⁱ.

2. تعريف المعيار المحاسبي: يقصد بكلمة معيار “ بأنه نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته أما محاسبياً فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيد منها”ⁱⁱ.

المعيار المحاسبي “ هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض والتوصيل المناسب”ⁱⁱⁱ.

ويمكن تعريف المعايير بأنها “ نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات”^{iv}.

3. تعريف معايير المحاسبة الدولية: “ هي الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:

- الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدلتها.
- البيئة الاقتصادية وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة، وإعلام الأسواق”^v.

i محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص15.

ii حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 1995، ص44.

iii أمزازقة صالح، بوهرين فتيحة، كفاءة معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 25-26 ماي 2010، ص09.

iv تحسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص103.

v بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، نفس الصفحة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

“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 إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي”ⁱ.

ثانياً : خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:ii

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير 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 تكون مجالاً للمعايير.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعملها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ماتسمح به بل ماتمنعه.
- غير إجبارية لأنها لاكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

المطلب الثاني: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية، أهميتها، أهدافها.

أولاً : أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية

يمكن إجمال أسباب وجود معايير دولية وخصوصاً في المجال المحاسبي والمالي في العناصر التالية:iii

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد 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 ومضمون القوائم المالية.

i أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF، الإطار النظري، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 22.

ii إمداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004، ص 61.

iii شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 26، 27.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

- 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 بين المتعاملين الاقتصاديين من أجل التفكير العقلاني والتفكير بفعالية أكبر في الحلول النموذجية التي تطرحها عملية المعايير لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

ثانياً : أهمية الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية:

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

- السماح بالدخول إلى أسواق المال العالمية حيث ساعد تطبيق بعض الشركات الأوروبية للمعايير الدولية في الاستفادة من أسواق المال الأمريكية، علاوة على زيادة ثقة مستعلي القوائم المالية.
- إمكانية تصميم قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يحفز ذلك على انتفاخ الأسواق المالية الوطنية وتنمية الاستثمارات الإنتاجية والمالية محلياً ودولياً مع حماية المستثمر.
- تسهيل مقارنة القوائم المالية وتخفيض تكلفة (الجهد، المال، الوقت لوضع معايير قومية للدولة).
- معالجة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى قابلية البيانات المحاسبية للتقويم حسب الاحتياجات وتغيرات البيئة كتقلبات مستوى الاسعار.
- اعتماد هذه المعايير سيدعم المركز التفاوضي للدول عند مشاركة ممثلي تلك الدول في إصدار المعايير المحاسبية كما يدعم موقفها عند التعامل مع المنظمات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات.
- وجود معايير محاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق.

أجودي محمد رمزي، اثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر بسكرة، 2014، ص53.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر خطة هامة باتجاه التعاون والتنسيق المحاسبي بين دول مختلفة، وبالتالي تطوير مهنة المحاسبة.

- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيوفر جهدا كبيرا وأموالا طائلة من قبل أعضاء الدول النامية، كانت ستحتاج إليها لوضع المعايير المحلية.

ثالثا : أهداف المعايير المحاسبية الدولية

من أهم ما يهدف اليه النظام المحاسبي مايلي i:

(1) توفير البيانات المحاسبية والأساسية والأدوات اللازمة للتخطيط والرقابة على مختلف المستويات حيث يساهم النظام في توفير معلومات هامة لخدمة إدارة الشركة التابعة في اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط الشركة كما يساهم في توفير معلومات إدارة الشركة القابضة حتى تتمكن من اتخاذ قراراتها المتعلقة بالرقابة والإشراف والتوجيه ويساه النظام كذلك في توفير المعلومات للأجهزة الخارجية مثل وزارة التخطيط والجهاز المصرفي والجهاز المركزي للتعبة العامة والإحصاء وغيرها.

(2) توفير البيانات والمعلومات الآزمة لأغراض محاسبة التكاليف حتى يمكن تحديد التكاليف بدقة وإجراء الرقابة على التكاليف وترشيد قرارات تسعير المنتجات والخدمات وإمكانيات تقييم المخزون من الإنتاج التام والغير التام في نهاية كل فترة مالية.

(3) توفير البيانات والمعلومات التي تتطلبها أسواق رأس المال عن الاستثمارات في أسهم شركات تابعة أو استثمارات في أسهم في شركات شقيقة أو استثمارات في أسهم في شركات أخرى أو استثمارات في وثائق استثمار وذلك من مستحدثات

تعديلات النظام المحاسبي.

(4) تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها ووضعها في شكل قواعد بيانات يتم تحديدها وصياغتها بشكل مستمر وربط حسابات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية كلما تطلب الأمر.

(5) كما تهدف إلى دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل إلى الأكثر ملاءمة لاحتياجات تلك الدول.

(6) تهدف إلى توفير المعلومات والبيانات المحاسبية المختلفة قدر المستطاع لكون موحد إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي.

(7) المساعدة على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركة الدولية المختلفة أو بلدان تلك الدول مع إظهار أسباب اختلاف المعلومات والبيانات.

المطلب الثالث: المعيار الدولي رقم IAS02

يتناول المعيار المحاسبي الدولي (IAS02) وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل، كما يحدد هذه التكلفة المستنفذة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف.

أولاً: ماهية المعيار الدولي IAS02

بناءً على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) نتعرف على المخزونات كما يلي:

✓ نطاق المعيار: يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على المخزون في القوائم المالية التي تعد في ظل نظام التكلفة التاريخية فيما عدا مايلي:

- الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاءات بما في ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها.
- الأوراق المالية.
- المخزون من الدواجن والمواشي والدواب، والمنتجات الزراعية والمعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.
- ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل: ii:
 - منتجي المنتجات الزراعية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة، عندها يعترف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في حساب الأرباح والخسائر في الفترة التي حدث بها التغير.
 - المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع (هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص) الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع

أطارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 06.

ii جمعية حميدات، منهاج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينشر عن طريق المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان المملكة الأردنية، 2014، ص 587.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

المقدرة، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في حساب الأرباح والخسائر في فترة التغيير.

✓ هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (02) إلى:

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

(2) وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصرف لاحقا.

(3) بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقيق للمخزون.

(4) توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

✓ المصطلحات الواردة في المعيار:

استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة: ii:

□ يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)، المخزونات بأنها أصول:

➤ يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط.

➤ قيد الإنتاج لغرض البيع.

➤ على شكل مواظ ولوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات.

□ يتم الاعتراف بعنصر من العناصر بالمخزونات في محاسبة المؤسسة إذا: iii:

- ارتبط انتقال المزايا والمخاطر المتعلقة بملكية هذا العنصر للمؤسسة.

- إذا تحصلت المؤسسة على رقابة هذا العنصر.

- إذا استطاعت المؤسسة تقدير تكلفة هذا العنصر بمصداقية.

أحمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص ص 472، 471.

ii محمد بوتين، مرجع سابق، ص 166.

iii لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 215، 216.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

- إذا قدرت المؤسسة استفادتها من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بملكية هذا العنصر.

- تكاليف شراء المخزون: 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 والخصم التجاري. ويمكن أن تشمل تكلفة المخزون فروق العملة الأجنبية إذا تمت عملية الشراء بالعملة الأجنبية.
- صافي القيمة التحصيلية: هي سعر البيع تالمقدر في السياق العادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكلفة المقدرة للإنجاز والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع.
- القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقيةⁱ
- تكاليف التحويل: وهي التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج 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.ⁱⁱ
- 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 محددین ضمن تكاليف المخزون.ⁱⁱⁱ
- التكلفة التاريخية: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخريقدم 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 السير العادي للنشاط.
- 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 التزام في الوقت الحالي.
- دائرة الاستغلال: الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل ضمن مسار استغلالها وإنجازها في شكل أموال الخزينة.^{iv}

i جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، دار النشر، الأردن، 2008، ص 66.

ii وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص 125.

iii لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 217.

iv الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25\03\2009، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 83.

- تكاليف الافتراض: هي الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة نتيجة لافتراض الأموال. i.

ثانياً: مفاهيم أساسية حول المعيار الدولي (IAS02)

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

❖ 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 (القابلة للتحصيل) أيهما أقل حيث: iii.

1. التقييم على أساس التكلفة: تشمل تكلفة المخزون على كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي تترتب على جلب المخزون إلى مكانه ووضع.

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

❖ طرق وتقنيات قياس التكاليف:

يمكن عملياً استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون، إذا كان استخدام هذه الأساليب يفسر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية حيث: iii.

- تحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لكل من المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة ومستوى استغلال الطاقة، ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الطرق الحالية.

i طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 13.

ii الأخضر علاوي، ص 218.

iii طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 18، 19.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

- تستخدم طريقة التجزئة في المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هامش ربحية متساوي والتي لا يمكن من الناحية العلمية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. وطبقا لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائم.

❖ طرق تقويم المخرجات من المخزون:

- نص المعيار المحاسبي على الطرق التالية في تقويم المخرجات من المخزونات: i
 - طريقة الوارد أولا صادر أولا: بموجب هذه الطريقة فإن الوحدات التي تشتري 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.
- يختلف تحديد تكلفة المخزونات باختلاف ارتباطها حيث يفرق بين نوعين من المخزونات:
- مخزونات تعوض بعضها ويصعب تشخيصها والتفرقة بين وحداتها القديمة والجديدة بعد تخزينها، حيث يقيم هذا النوع على أساس الطريقتين الوارد أولا الصادر أولا ومتوسط التكلفة المرجحة.
 - مخزونات لا تعوض بعضها، ويمكن تشخيص وتمييز وحداتها، ويتم تقييم هذا النوع حسب وحداته، بالتكلفة الحقيقية للوحدة.

أما الطريقة البديلة المسموح بها: طريقة الوارد أخيرا صادر أولا: ii

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

نعطي مثال عملي بين تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة حسب الطرق الثلاثة: iii

الإيضاحات	الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة
تفاصيل البضاعة القابلة للبيع	/	/	/

زوليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، مرجع سابق، ص 107، 108.

ii طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 25.

iii يوسف محمد جربوع، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص

124.

الفصل الأول: الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

50	1	50	بضاعة أول مدة 1998\01\01
150	1.5	100	مشتريات في 1998\03\12
400	2	200	مشتريات في 1998\06\18
250	2.5	100	مشتريات في 1998\08\20
150	3	50	مشتريات في 1998\11\27
1000	/	500	إجمالية البضاعة القابلة للبيع
/	/	220	بضاعة باقية في نهاية السنة لم تباع

بضاعة قد تم بيعها (220-500) = 280 وحدة

1. حسب طريقة الوارد أولاً، صادر أولاً (FIFO) تكون قيمة بضاعة آخر مدة كما يلي:

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة بالدينار	عدد الوحدات	الإيضاحات
150	33	50	بضاعة مشتراة في 27/11/1998
250	2.5	100	بضاعة مشتراة في 20/08/1998
140	2	70	بضاعة مشتراة في 18/06/1998
540	/	220 وحدة	المجموع الكلي

2. حسب طريقة الوارد أخيراً، صادر أولاً (LIFO) تكون بضاعة آخر المدة كما يلي:

المبلغ الاجمالي	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	الإيضاحات
50	1	50	بضاعة مشتراة في 01/01/1998
150	1.5	100	بضاعة مشتراة في 12/03/1998
140	2	70	بضاعة مشتراة في 18/06/1998
340	/	220 وحدة	المجموع الكلي

3. حسب طريقة المتوسط المرجح (I.W.A) تكون بضاعة آخر المدة كما يلي:

الفصل الأول :الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

الإيضاحات	عدد الوحدات	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
تكلفة الوحدات القابلة للبيع			
عدد الوحدات القابلة للبيع	220	2	440

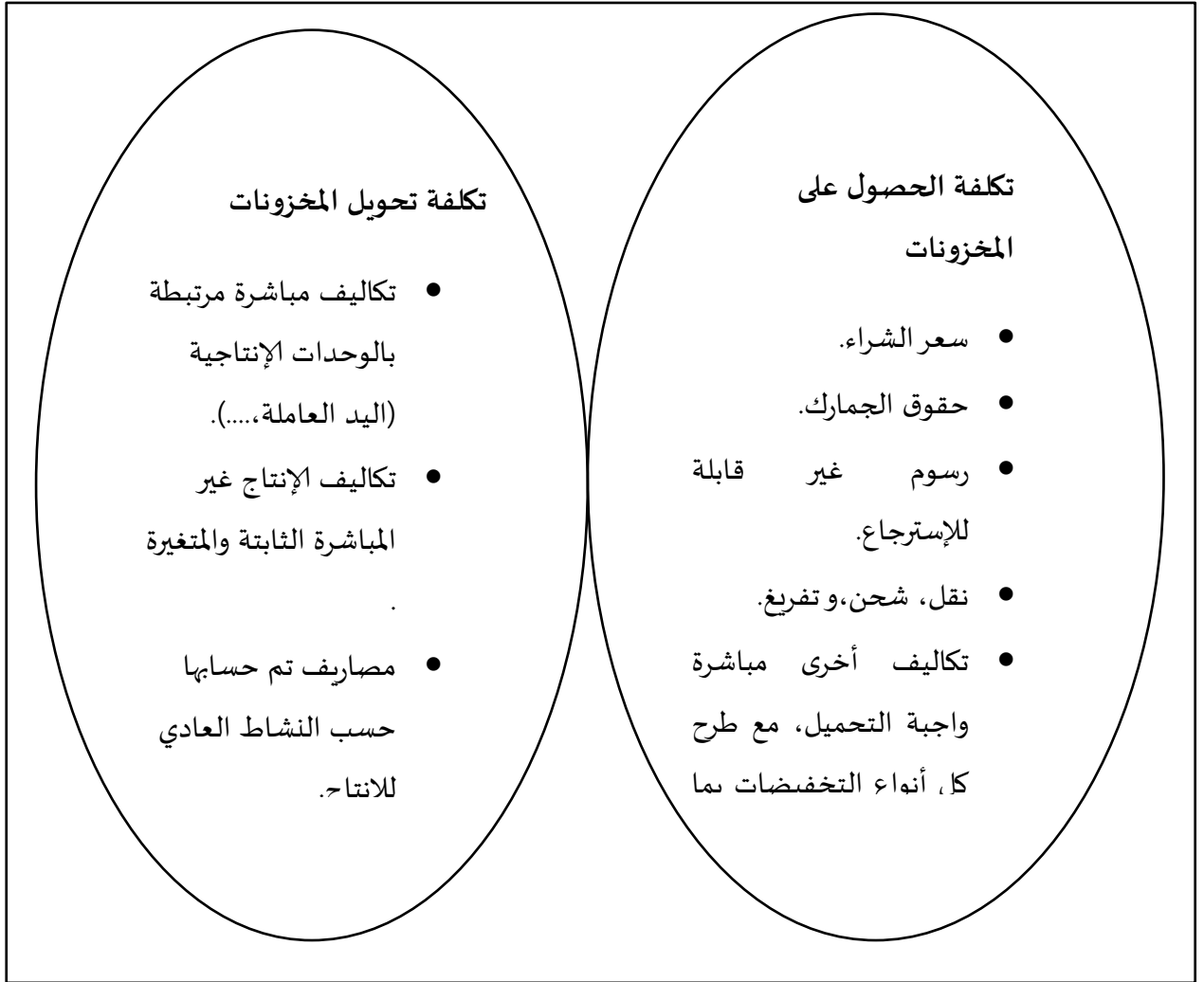
مقارنة تبين تقويم بضاعة آخر المدة حسب الطرق الثلاثة الموضحة أعلاه:

الإيضاحات	عدد الوحدات	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
تكلفة بضاعة اخر المدة	450	340	440

ملاحظة: هذه الطرق الثلاثة كان يسمح بها قبل سنة 2003، أما حالياً فقد أوجب المعيار المحاسبي الدولي طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة أو طريقة الوارد أولاً يخرج أولاً (Gump,FiFo) ، لتحديد تكلفة المخزون في الحالات التي لا يمكن فيها التمييز العيني في حين لم يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) وذلك لكون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة.

والشكل الموالي يبين مكونات تكلفة المخزونات سواء عند الحصول عليه، أو عند تحويله.

الشكل رقم (1-1): تكلفة المخزون



المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 167.

- مقارنة بين طرق تقييم المخزونات في الجزائر وبعض العالم:

سنبين في هذا الجدول أوجه الاختلاف بين التقييم في الجزائر وفرنسا والمعايير المحاسبية الدولية:

الجدول رقم(1-2): يوضح أوجه الاختلاف في طرق التقييم بين الجزائر وفرنسا ومعايير المحاسبة.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي الفرنسي	النظام المحاسبي الجزائري
تقييم المخزون ينبغي أن يكون بإحدى الطريقتين: 1- الوارد أولاً صادر أولاً. 2- التكلفة المتوسطة المرجحة.	يمكن استعمال إحدى الطريقتين: 1- الوارد أولاً صادر أولاً. 2- التكلفة المتوسطة المرجحة. -يمكن استعمال الوارد أخيراً صادراً أولاً في الحسابات المجمعة فقط.	حسب النظام المحاسبي الجيد، فإنه يفضل استعمال طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة أو الوارد أولاً صادر أولاً.

شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 111.

❖ الإعراف بالمخزون كمصرف:

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفاً في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة للإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصرف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصرف، مقابلة التكاليف بالإيرادات.

يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشبيدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفاً خلال العمر الانتاجي لتلك الموجودات.

❖ المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

i طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 488.

الفصل الأول :الإطار النظري للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية

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

- كيفية وطرق محاسبة وتقييم المؤسسة لمخزوناتها.
- قيمة المخزونات التي قومت حسب قيمتها الصافية القابلة للتحصيل.
- مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزونات المسجل وكيفية تحديدها.
- القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي.
- تكلفة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.
- مبلغ استرجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض قيمة المخزونات كأعباء خلال الفترة.

ⁱ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 212.

خلاصة الفصل:

خلاصة لهذا الفصل استنتجنا أن معايير المحاسبة تهتم بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وحدة قياس وعرض القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث على المركز المالي.

كما اتضح لنا بأن معايير المحاسبة الدولية وبالأخص المعيار المحاسبي رقم (02)، يحدد بدقة العناصر المكونة لتكلفة المخزون وكذلك حالات الاعتراف بالمخزون كأصل حقيقي والاعتراف به كمصروف، إضافة إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها لتحقيق الشفافية.

أما المخزون فهو شريان المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة الانتاجية بصفة خاصة، إذن بدون تسيير أمثل للمخزون لا يمكن للمؤسسة مواصلة نشاطها في بعض الحالات كانهدام المواد الأولية.

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية

للمخزونات وفق

المعيار الدولي رقم

(IAS 02)

تمهيد :

تعتبر وظيفة التخزين من الوظائف الحيوية للكثير من المؤسسات فهي تكتسب أهمية متزايدة في المؤسسات الصناعية والتجارية وكذلك تقوم بتوفير مستلزمات الانتاج من مواد أولية، وقطع الغيار والمعدات، كذلك تختص بالاستقبال والمحافظة على السلع النهائية لحين الحاجة إليها.

لقد تطرق المعيار المحاسبي رقم (IAS 02) إلى المخزون الذي يتم تصنيعه وبيعه أو بيعه فقط وكيفية تحديد تكلفته، والاعتراف به كمصروف، وتقييمه بالطرق المتعارف عليها. كما أن مرور المخزون على عمليتي الشراء والبيع بشكل مستمر يؤدي إلى التعامل بالأغلفة والمهمات ومصاريف النقل نظرا لطبيعة المواد والسلع، وتقوم بمنح تخفيضات إما تجارية أو مالية.

سنعالج في هذا الفصل دراسات سابقة ونقوم بمناقشتها وإبداء رأينا المحايد حولها. ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : التسجيل المحاسبي للمخزونات.

المبحث الثاني : العمليات الملحقه للشراء والبيع والإنتاج.

المبحث الأول : التسجيل المحاسبي للمخزونات..

للمخزون أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة باعتباره جزءا من ممتلكاتها، فهو أكثر عرضة للإختلاس والتدليس والتلاعب، ولهذا كان من الضرورة على المؤسسة أن تقوم بالجرد مرة واحدة على الأقل كل سنة مالية.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول الجرد.

من أجل تحقيق الكمية الحقيقية الموجودة في المخزن لا بد من القيام بالجرد وذلك بإعادة التقييم بالوصول إلى المساواة بين الأرصدة المحاسبية لحسابات المخزونات وقيمتها الموجودة فعلا.

أولا : ماهية الجرد

✓ تعريف الجرد:

1. "جرد المخازن هو عبارة عن مقارنة للموجودات الفعلية بالمخازن من المستلزمات المختلفة بتلك الموجودة في السجلات، وعملية الجرد تستهدف حصر وعد وقياس المخزون وتسجيل نتيجة الحصر والعد والقياس".ⁱ
2. "يمكن تعريف الجرد بأنه فحص كميات تجميع الأصناف المحفوظة في المخازن في نهاية فترة زمنية وتسجيل نتائج تلك العمليات في قوائم خاصة تسمى قوائم الجرد".ⁱⁱ
3. "تعرف الشركة الوطنية للمحاسبة جرد المخزون بأنه يشمل على إحصاء وعدد شامل لجميع السلع المواد واللوازم، منتوج نصف مصنع، قيد الإنجاز، منتوج تام في حدود دورة أي من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر".ⁱⁱⁱ

✓ أنواع الجرد:

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

نعبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد، المشتريات والمخازن، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 187.

iiغانم فنجان موسى، الأصول العلمية في إدارة المخازن، بغداد، 2001، ص 301.

iii SNS, séminaire sur la prise d'inventaire physique des stocks, 1997, Alger, p 06.

- درجة مطابقة الأرصدة:

بالنسبة لدرجة مطابقة الأرصدة يمكننا التمييز بين نوعين من الجرد هما: i:

■ الجرد الدفترى

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 الإنحرافات فيما بينهما نتيجة الخطأ في القيد أو التسجيل أو الارتباك في الدورة المستندية وغيرها من الأسباب.

■ الجرد الفعلي

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

- توقيت إجراء الجرد

بالنسبة لتقسيم الجرد حسب الوقت يمكننا التمييز بين ثلاثة أنواع من الجرد هي: ii:

■ الجرد الدوري

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

■ الجرد المستمر

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

■ الجرد المفاجئ

أعبد العزيز جميل مخيمر، إدارة المشتريات والمخزون، النشر العلمي للمطابع، جامعة الملك سعود، 1997، ص ص 210، 211.

ii أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دارزهران، عمان، 2008، ص ص 322، 326.

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 يجعل أمين المخزن في حالة تأهب أو استعداد 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.

✓ أهداف الجرد i

- مطابقة نتائج الجرد حيث الرصيد مع السجلات المخزنية لمختلف الأصناف الموجودة في المخزن.
- التأكد من أن السجلات المخزنية والأرقام المسجلة فيها وأصناف المواد الموجودة فيها دقيقة ومطابقة لما هو موجود فعلا.
- اكتشاف أخطاء العمليات المخزنية وكذلك أية محاولة للغش أو السرقة وغيرها من الحالات الغير اعتيادية التي تواجه المخزون.
- التعرف على مواطن الخلل في أنظمة التخزين والتخطيط وكذلك في إجراءات الرقابة المتبعة هل هي صحيحة وأن الخطط تسير بما هو محدد ويتم ذلك من خلال زيادة الموجود فعلا عن الأرصدة المسجلة في السجلات أو نقصانه عنها.

ثانيا: تسوية فوارق الجرد.

تختلف القيم المسجلة المحاسبية عن القيم الموجودة فعلا بالمخازن وهذا الاختلاف مرده لأسباب عديدة نذكر منها :

- الانكسارات والفوارق بين طرق تقييم المخزونات، إضافة للأخطاء المحاسبية.
- إن هذه العوامل تؤثر بالزيادة أو بالنقصان في النتيجة النهائية، ولذلك فالمحاسبة التحليلية تأخذ بعين الاعتبار هذه الفوارق ويطلق عليها فوارق الجرد .

✓ مفهوم فوارق الجردii

تعريف: هي بمثابة التغيرات بين القيمة المحاسبية لمخزون آخر المدة والقيمة الفعلية والحقيقية له لمجموع المواد الأولية والبضاعة والمنتجات التامة والنصف مصنعة.

✓ حساب فوارق الجرد

i جاسم ناصر حسين، صباح مجيد النجار، حميد خير الله سلمان، تخطيط ورقابة التخزين، دار اليازوري، الأردن، 2008، ص 371.

iiفضلو نفيسة، محاسبة المخزونات في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة ليسانس، جامعة المدية، 2004، ص 62.

1. مخزون لأخر المدة كقيمة حقيقية يقيم من خلال عملية الجرد التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة (شهر، ثلاثي، سداسي، سنوي).

قيمة مخزون آخر المدة = عدد الوحدات الموجودة فعلا × تكلفة الشراء أو الإنتاج للوحدة

2. مخزون آخر المدة كقيمة محاسبية تستخدم العلاقة :

الاستعمالات = المشتريات + مخزون أول المدة - مخزون آخر المدة
مخزون آخر المدة = المشتريات + مخزون أول المدة - الاستعمالات

• هذه العلاقة لتقييم مخزونات المواد الأولية

• تقييم المنتجات وفق العلاقة التالية:

مخزون أول المدة + الإنتاج = المبيعات + مخزون آخر المدة
مخزون آخر المدة = مخزون أول المدة + الإنتاج - المبيعات

فوارق الجرد: بمعنى إيجاد الفرق بين مخزون آخر المدة الحقيقي ومخزون آخر المدة المحاسبي.

فارق الجرد = مخزون آخر المدة الحقيقي - مخزون آخر المدة المحاسبي

* على المحاسب أن يجري فارق الجرد لكل مادة أولية أو بضاعة أو منتج تام أو نصف مصنع أو ثانوي.

* إذا كان مجموع القيم المحاسبية أكبر من مجموع القيم الحقيقية، فإن الفارق يعد عجزاً.

* إذا كان مجموع القيمة المحاسبية أقل من مجموع القيمة الحقيقية، فإن الفرق يعد فائضاً.

✓ المعالجة المحاسبية للفروقات

أولاً : في حالة نقص في المخزون : فإننا نقوم بتخفيض حسابات المخزون وفق القيد التالي: i

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	ح/أعباء التسيير الجاري الاستثنائية		657
xxx		ح/المخزون	3x	
		قيد حالة نقص في المخزون		

ثانيا : في حالة وجود فائض: وعندها يرفع في حساب المخزون المعني ويكون التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:i:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	ح/المخزون		3x
xxx		ح/ منتجات استثنائية عن عمليات التسيير	757	

المطلب الثاني : معالجة المخزونات وفق أسلوب الجرد الدائم

✓ الحساب 30: مخزون بضائع وفق الجرد الدائم

1. في حالة الشراء واستلام البضائع ونسجل:ii:

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

اشعيب شنوف، مرجع سابق، ص 49.

iiامسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دارالهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص ص 137، 138.

2. في حالة البيع وفق الجرد الدائم نسجل القيد التالي :i

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/الزبائن ح/مبيعات البضاعة تسليم الفاتورة للزبون	700	411
		ح/مشتريات بضاعة مبيعة ح/مخزونات البضائع خروج البضائع من المخزن	30	600
		ح/البنك ح/الزبائن تسديد عملية الشراء بشيك	411	512

✓ الحساب 31 : مواد أولية ولوازم :

1.عملية شراء المواد الأولية واللوازم:ii

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/مشتريات مواد أولية واللوازم المخزنة ح/موردون، البنك أو الصندوق فاتورة الشراء	53\512\40 1	381
		ح/مواد أولية ولوازم ح/مشتريات مواد أولية واللوازم المخزنة قيد تخزين المواد الأولية	381	31
		ح/موردون المخزونات ح/ البنك التسديد بشيك	512	401

أبن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص 137،138.

iiبلوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعة والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009، ص ص 82،83.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

2.عملية استهلاك المواد : وتسجل في قيد واحد حيث نجعل ح/601 مشتريات مواد أولية مستهلكة مدينا والحساب 31 دائئا.i.

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

3.عملية بيع المود الأولية واللوازم : تسجل كمبيعات بضاعة في قيدين الأول خاص بفاتورة البيع والثاني خاص بخروجها من مخازن المؤسسة ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411	700	ح/الزبائن ح/مبيعات البضائع تسليم الفاتورة للزبون		
600	31	ح/مشتريات بضاعة مباعه ح/مواد أولية ولوازم خروج البضاعة		
512		ح/البنك		
53		ح/الصندوق		
	411	ح/الزبائن تحصيل المبلغ من الزبون		

✓ الحساب 32 تموينات أخرى : وتسجل محاسبيا وفق الجرد الدائم على النحو التالي:ii

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
382	401	ح/مشتريات تموينات أخرى مخزنة ح/موردون المخزونات فاتورة الشراء		

أعيد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دارالنشر حيطالي، الجزائر، 2009، ص 48،49.

iiمسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 140،141.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

		ح/تموينات أخرى ح/ مشتريات تموينات أخرى مخزونة الدخول إلى المخازن	382	32x
		ح/موردون المخزونات ح/الصندوق ح/البنك تسديد قيمة المشتريات	53 512	401

✓ الحساب 33 سلع قيد الإنتاج i:

بعد عملية الجرد المادي في نهاية السنة نسجل القيد التالي :

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N/12/31 ح/منتجات قيد الإنجاز أو أشغال قيد الإنجاز ح/تغير المخزونات الجارية	723	33x

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

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N+1/01/01 ح/الأعباء حسب طبيعتها ح/منتجات قيد الإنجاز أو أشغال قيد الإنجاز	33x	723

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

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N+1/01/26 ح/الأعباء حسب طبيعتها		6xx
		ح/موردون	401	
		أو ح/ البنك	512	
		أو ح/ الصندوق	53	

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

- بعد إتمام عملية الإنتاج :

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N+1/02/14 ح/المنتجات المصنعة		355
		ح/ إنتاج مخزن	724	

- أو بعد إتمام عملية الأشغال:

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

✓ الحساب 34 خدمات قيد الإنجاز:

وتسجل محاسبيا وفق الخطوات التالية: i

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N/12/31 ح/خدمات قيد الإنجاز		34x
		ح/تغير المخزونات الجارية	723	

أعيد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص ص 25،26.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

		خدمات قيد التنفيذ		
--	--	-------------------	--	--

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

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N+1/01/01 ح/تغير المخزونات الجارية ح/خدمات قيد الإنجاز	34x	723

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

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		N+1/01/26 ح/الأعباء حسب طبيعتها ح/مودرون ح/البنك ح/الصندوق مصاريف إتمام المنتجات	401 512 53	6xx

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

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

✓ الحساب 35 : مخزونات المنتجات i

وتسجل محاسبيا على النحو التالي:

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

المطلب الثالث : معالجة المخزونات وفق أسلوب الجرد المتناوب

✓ المعالجة المحاسبية للتموينات والبضائع المستهلكة :

خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي :i

1.عملية الشراء:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/المشتريات المخزنة ح/موردو المخزونات والخدمات استلام فاتورة المشتريات	401	38x
		ح/موردو المخزونات والخدمات ح/البنك ح/الصندوق تسديد ديون المورد	512 53	401

2.عملية البيع : وتكون القيود كما يلي ii:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/الزبائن ح/ المبيعات المعينة تسليم فاتورة البيع	401	411
		ح/البنك ح/الصندوق ح/الزبائن	411	512 53

أعيد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 30.

ii أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الجانب التطبيقي، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 51.

عند إقفال السنة وبعد إجراء الجرد: i:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/ المشتريات المستهلكة ح/ مخزون البضائع ح/ المواد الأولية واللوازم ح/ التموينات الأخرى إلغاء مخزون بداية المدة	30 31 32	60x
		ح/ المشتريات المخزنة ح/ المشتريات المستهلكة ترصيد حساب 38	60x	38x
		ح/ مخزون البضائع ح/ المواد الأولية واللوازم ح/ التموينات الأخرى ح/ المشتريات المستهلكة حساب مخزون آخر المدة	60x	30 31 32

✓ المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة أو قيد التصنيع: ii:

أكتوش عاشور، مرجع سابق، ص 140.

iii المرجع نفسه، ص 31.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

خلال السنة المالية لا توجد معالجة محاسبية خاصة بالصنف الثالث لأن العناصر الضرورية للإنتاج يتم تسجيلها ضمن التكاليف حسب طبيعتها، وفي نهاية الدورة وبعد الجرد يتم كما هو الشأن بالنسبة لتسجيل التموينات والبضائع المستهلكة.

ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي: i

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/ الإنتاج المثبت		72
		ح/ سلع قيد الإنتاج	33	
		ح/ خدمات قيد الإنجاز	34	
		ح/ مخزونات المنتجات	35	
		إلغاء رصيد بداية المدة		
		ح/ سلع قيد الإنتاج		33
		ح/ خدمات قيد الإنجاز		34
		ح/ مخزونات المنتجات		35
		ح/ الإنتاج المثبت		
		إثبات رصيد نهاية المدة	72	

✓ الحساب 36 المخزونات المتأتية من القيم الثابتة الملموسة

ويسجل محاسبيا على النحو التالي: ii

• إذا كان الاستثمار مهتلكا كلياً:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/ المخزونات المتأتية من القيم الثابتة		36
		ح/ إهلاك القيم الثابتة الملموسة		28
		ح/ القيم الثابتة الملموسة		
		ح/ منتجات استثنائية عن عمليات	21	
		التسيير	757	

• إذا كان الاستثمار لم يستهلك بالكامل:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
-----------	-----------	--------	-----------	-----------

أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 54.

ii مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 149.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

		ح/ المخزونات المتأتية من القيم الثابتة ح/ إهلاك القيم الثابتة الملموسة ح/ القيم الثابتة الملموسة		36
--	--	--	--	----

✓ الحساب 37 المخزون بالخارج :i

ويسجل محاسبيا على النحو التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
37		ح/ مخزونات بالخارج		
	38	ح/ المشتريات المخزنة إثبات مخزون بالخارج		

وفي حالة دخول المخزونات في السنة المقبلة يتم ترصيد الحساب 37 المخزونات في الخارج بالقيود التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
30		ح/ مخزونات البضائع		
أو 31		ح/ مواد أولية ولوازم		
أو 32		ح/ تموينات أخرى		
	37	ح/ مخزون بالخارج ترصيد حساب 37		

✓ الحساب 38 مشتريات مخزنة :ii

أعبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 53.

iiالبوز نوح، مرجع سابق، ص 93.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

وقد تم التطرق إليه في حسابات مخزونات البضاعة ومواد أولية ولوازم وحساب تموينات أخرى عندما تتم عملية الشراء وكيف يتم ترصيده.

✓ الحساب 39 خسائر في القيم على المخزونات والجاري تخزينها :

يسجل محاسبيا على النحو التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
685		ح/ مخصصات إم والخسائر في القيمة		
	39	ح/ خسائر في القيمة على المخزونات تسجيل خسارة القيمة		

وفي نهاية كل دورة يتم إعادة النظر في قيمة الخسائر، وبالتالي تكون أمام إحدى الحالات التالية :

• حالة الرفع من قيمة الخسارة : ويتم تسجيل القيد التالي:

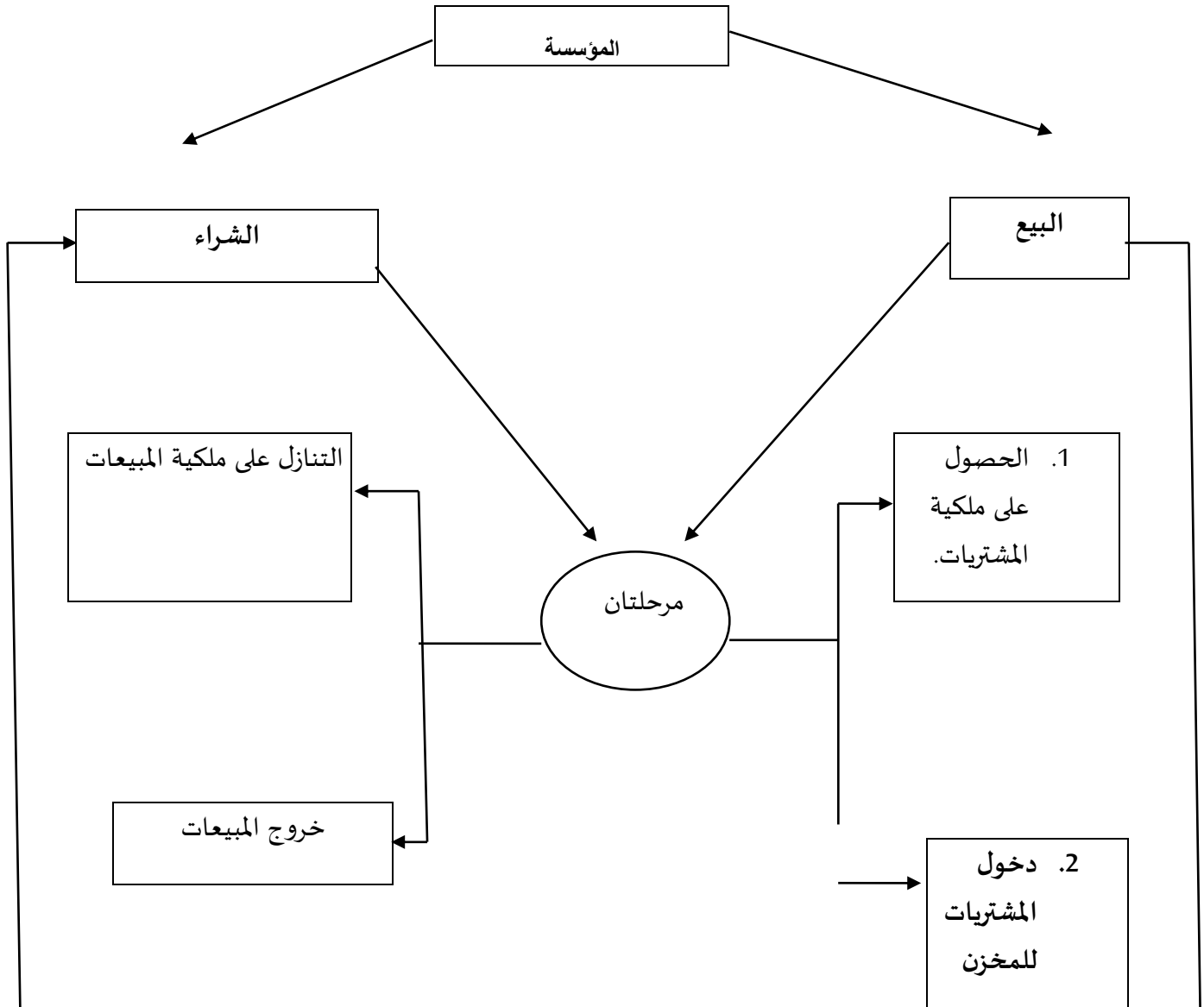
حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
685		ح/ مخصصات إم والخسائر في القيمة		
	39	ح/ خسائر في القيمة على المخزونات		

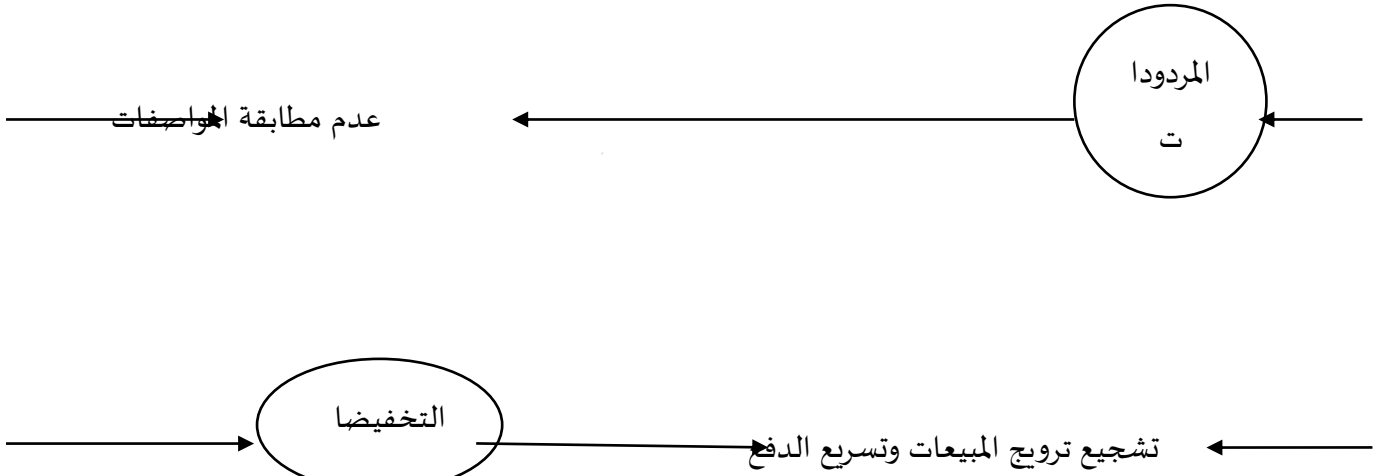
• حالة التخفيض في قيمة الخسارة : ويتم تسجيل القيد التالي :

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
39		ح/ خسائر في القيم عن المخزونات		
	785	ح/ استرجاع عن خسائر القيمة في الأصول الجارية		

بعد دراستنا لهذا المبحث يمكن تلخيصه في المخططين التاليين :

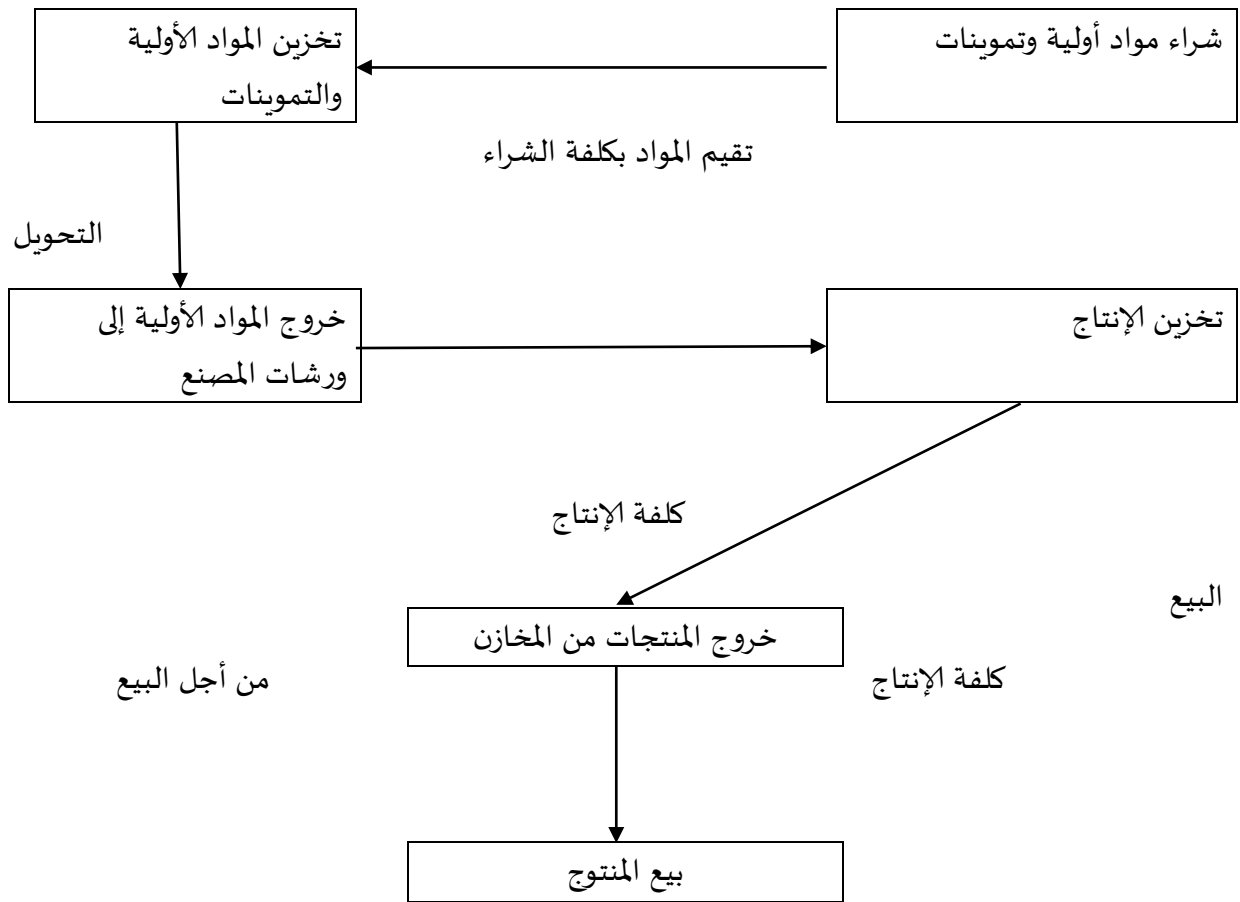
الشكل رقم (1-2) : عملية شراء مواد أولية وتحويلها وبيعها في مؤسسة صناعية.





المصدر:نشاشدة ، محاسبة المخزونات، مذكرة ليسانس، جامعة المدينة، 2007، ص 35.

الشكل رقم (2-2) : عملية شراء المواد والتموينات - تخزينها- تحويلها - ثم عملية تخزين المنتج في البيع.



سعر البيع

المبحث الثاني: العمليات الملحقه للشراء والبيع والإنتاج

أثناء عملية التبادل بين البائع والمشتري عادة ماتنشأ عمليات تؤثر في ذمة كل من البائع والمشتري، هذه العمليات تتطلب فهم كافي لها حتى تتمكن من تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة.

كما قد تنتج عن عملية الإنتاج منتجات فرعية إلى جانب المنتجات الأساسية الخاصة بالمؤسسة، فتعالج محاسبيا حسب أهميتها،وقد تطرقنا الى عدة عمليات في مبحثنا هذا سنعالجها بالتفصيل.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل والمردودات والتخفيضات

أولا : مصاريف النقل

تعد مصاريف النقل من المصاريف الملحقه لعملية الشراء، وهي تضاف لسعر الشراء للحصول على تكلفة الشراء، قد تكون هذه المصاريف تكاليف تتحملها مباشرة المؤسسة أو مصاريف تدفع للغير.²

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

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 216.

أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 72،73.

- بوسائل المؤسسة الخاصة : تسجل الأعباء حسب طبيعتها وينبغي تحميلها على المنتجات أن تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف فقط لمعرفة سعر التكلفة ومن ثم تحديد هامش الربح.
- بواسطة شركة النقل (بغير وسائل المورد والربون): في هذه الحالة تسجل مصاريف النقل ف (ح/624-خدمات النقل).
- بوسائل المورد دون أن تظهر الفاتورة : تدمج مصاريف النقل ضمن سعر المبيعات.
- بوسائل المورد مع إظهار مصاريف النقل على الفاتورة : تسجل مصاريف النقل في (ح 708- إيرادات الأنشطة الملحقة).

ثانيا : مردودات المخزونات

- مردودات المشتريات (كامل البضاعة أو جزء منها) : يمكن للتاجر (أو المؤسسة) أن يعيد مشترياته جزئياً أو كلياً لأسباب عديدة، وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وفي هذه الحالة يكون قيد المردودات عكس القيود الأصلية لعملية الشراء، وبقيمة المردودات الفعلية. i

ويكون القيد ii:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x	401	ح / المشتريات المخزنة ح / موردين المخزونات ارجاع المشتريات		
38x	3x	ح / مشتريات مخزنة ح / المخزون المعني إخراج من المخزن		

- مردودات المبيعات : إن مردودات المبيعات تسجل كذلك بقيود عكسية للقيود الأصلية. iii

- ويكون القيد كما يلي: iv

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
-----------	-----------	--------	-----------	-----------

اكتوش عاشور، مرجع سابق، ص 153.

ii أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 60.

iii اكتوش عاشور، مرجع سابق، ص 153.

iv أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 66.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

		ح/ المبيعات المعنية ح/ الزبائن ارجاع المبيعات واستعادة قيمتها	411	70x
		ح/ المخزون المعني ح/ مشتريات البضاعة المباعة الدخول إلى المخازن	60x	3x

ثالثا : التخفيضات

1.1 التخفيضات ذات طابع تجاري i : تمنح عادة لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة، والتخفيضات التجارية لاتسجل محاسبيا، وتقضي قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري، ويحسب : (الصافي التجاري = السعر الإجمالي - التخفيض التجاري)، ويتم تسجيله محاسبيا كالتالي :

❖ التخفيض التجاري ضمن الفاتورة:

- عند المشتري :

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x		ح/ المشتريات المخزنة (الصافي التجاري)		
	512	ح/ البنك		
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		
		استلام فاتورة المشتريات		

- عند البائع :

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

❖ التخفيضات التجارية ضمن فاتورة متأخرة : i

- عند المشتري :

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

- عند البائع :

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

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

ويمنح هذا الخصم إذا أراد المدين بالاتفاق مع الدائن، أن يسدد ثمن السلعة المشتراة قبل الموعد المتفق عليه، لذلك يأخذ هذا الخصم الطابع المالي ii، ويقتضي النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات سواء كانت واردة أو غير واردة ضمن الفاتورة حيث تعتبر إيراد بالنسبة للعميل وعبئاً بالنسبة للمورد iii، وتسجل محاسبياً على النحو التالي : iv

i أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص ص 71، 72.

كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 151.

iii أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 72.

iv كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 152.

- ¹ عند المشتري :

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/ المشتريات		38x
		ح/ إيرادات مالية أخرى	768	
		ح/ موردو المخزونات	401	
		شراء بضاعة مع خصم مالي		
		ح/ موردو المخزونات		401
		ح/ البنك	512	
		تسديد ثمن الفاتورة		

- عند البائع:

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

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات والمنتجات الفرعية

أثناء القيام بالعملية الإنتاجية على مستوى الورشات، تظهر بعض البقايا وبعض المنتجات الفرعية، والتي يجب تعالج محاسبيا حتى تحدد تكلفتها، هذه حالات خاصة بالإنتاج وتتطلب معالجة محاسبية.

أولا : الفضلات والمهملاتⁱ

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. وهذا النوع من المنتجات عادة ما يكون له تأثير على تكاليف الإنتاج. حيث أن من مثل هذه المنتجات تتمثل في العناصر التالية :

□ بقايا عن العملية الإنتاجية : وتتمثل في الفضلات والمهملات حيث أن :

- الفضلات : عبارة عن بقايا المواد المستعملة (قطع القماش، قطع الجلود، قطع الخشب.....الخ).

- المهملات : عبارة عن منتجات تامة بها عيوب، غير 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: 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 التحليلية في نهاية دورة الاستغلال.

ب. فضلات ومهملات لها قيمة، قد تباع وقد يعاد استعمالها في العملية الإنتاجية إذا كانت مواد يتم إصلاحها ثم بيعها إذا كانت منتجات معينة.

1) حالة البيع : تحتسب تكلفة الفضلات والمهملات المباعة وتطرح من تكلفة الإنتاج للمنتج الأصلي، وذلك حسب العلاقة:

تكلفة الإنتاج العادي = مجموع تكاليف إنتاج الفترة - تكلفة إنتاج الفضلات والمهملات المباعة
وقد لا تطرح وهذا عندما يعتبر ثمن البيع إيرادا إضافي للمؤسسة (نواتج مالية). علما بأن سعر البيع يتحدد وفق العلاقة :

سعر بيع الفضلات والمهملات = تكلفة الفضلات والمهملات المباعة - مصاريف التوزيع + الهامش.

2) حالة إعادة الاستعمال : تحدد تكلفة إنتاج الفضلات والمهملات المراد 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 أو الإصلاح بالنسبة للمهملات. مع ملاحظة أن تكلفة الفضلات والمهملات التي يعاد استعمالها قد تحدد حسب سعر السوق، إذا وجدت سوقا لهذا النوع من المنتجات في شكل فضلات أو مهملات أو تحدد بتكلفة أو سعر تقديري.

ثانيا : المنتجات الفرعية

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

والمعالجة الثانية تطرح مشكل على مستوى حساب التكاليف الخاصة بالمنتجات الفرعية، ولحل الإشكال توجد طريقتين:

1. طريقة التكلفة التقديرية اعتمادا على سعر البيع : حيث يتم الاعتماد على سعر البيع للمنتوج الفرعي من أجل تحديد تكلفة، 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 وفرعية)، وذلك وفق العلاقة التالية :

متوسط تكلفة الوحدة = التكلفة الإجمالية / إجمالي الوحدات المنتجة

تكلفة المنتوج الواحد = متوسط تكلفة الوحدة × عدد وحدات كل منتوج

وقد تحدد التكلفة حسب رقم الأعمال إذا كان للمنتجات قيم مختلفة، وهذا حسب العلاقة:

التكلفة لدينار من رقم الأعمال = التكلفة الإجمالية / إجمالي رقم الأعمال المنتجات.

المطلب الثالث : الغلافات التجارية والرسم على القيمة المضافة

أولاً: الرسم على القيمة المضافة :

كل مشتري 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، يسدد الفرق بين الرسم المحصل والرسم المدفوع لمصلحة الضرائب لاحقاً بمعنى أن المورد هو وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب.i.

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 فيعتبر كحق تجاه مصلحة الضرائب ويسجل في الجانب المدين في حساب 4456 كالتالي:

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

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

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		ح/ العملاء		
		ح/ المبيعات		
	70X	ح/ رسم على القيمة المضافة		
	4457	محصل		
		إرسال فاتورة رقم (...)		

أنومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي. الملتقى الوطني بعنوان واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، سنة 2013، ص ص 11، 15.

ثانيا : الغلافات التجاريةi

تعتبر الغلافات التجارية تلك المواد المتجهة أساسا لاحتواء المخزونات بشكل عام سواء كانت بضاعة أو منتجات مبيعة للعملاء. والغرض منها بشكل عام سواء كانت السلع، وكذا سهولة تسليمها لتجنب عطلها أو تلفها للزبائن، ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات، الغلافات التالفة، والغلافات المتظاولة.

❖ الغلافات التالفة : (غير قابلة للاسترجاع)

تعد 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 في الفاتورة المرسله للزبون يكون متضمن لتكلفة شراء الغلافات غير القابلة للاسترجاع بما يلي: ii:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة (بما فيه تكلفة المواد المستهلكة)} + \text{هامش الربح}$$

❖ 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 العمليات التالية: iii:

1. في حالة ورود الأغلفة المتداولة :

- فاتورة المشتري : ويكون القيد :

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x		ح/ المشتريات المخزنة		
4096		ح/ الموردون أمانة أغلفة مدفوعة		
	512	ح/ البنك		
	53	ح/ الصندوق		
		استلام فاتورة المشتريات مع أمانة الأغلفة		

i اكتوش عاشور، مرجع سابق، ص 154.

ii زين ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 226، 227.

iii أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 73، 75.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار الدولي رقم (IAS 02)

		ح/ المخزون المعني ح/المشتريات المخزنة استلام البضاعة	38x	3x
--	--	--	-----	----

- فاتورة البائع : ويكون القيد:

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

2. في حالة إرجاع أمانة الأغلفة :

- فاتورة المشتري :

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

- فاتورة البائع:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
		ح/ الزبائن أمانة أغلفة محصلة ح/ البنك أو ح/ الصندوق ح/ نواتج عن أمانة (ربح أغلفة) إرجاع أمانة الأغلفة مع تحصيل جزء من التلف في الأغلفة	53/512 7086	4196

المطلب الرابع : عرض الدراسات السابقة

يكون الهدف من إستعراض الدراسات السابقة هو تعريف القارئ بكافة الدراسات التي سبق إجراؤها في موضوع البحث، مع عرضها بطريقة منطقية وأمينة تأخذ في الحسبان أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين نتائجها، ومحاولة لبيان أسباب أوجه الاختلاف بينها وإن وجدت.

وتمثل الدراسات السابقة سجلا حافلا بالمعلومات التي يمكن من خلالها رصد الظاهرة وتحديد موقعها من التراث، ولإلقاء الضوء على الدراسة الحالية من الدراسات السابقة، والأدوات المستخدمة، و النتائج المستخلصة، والبدء من حيث انتهى الآخرون لأن العلم تراكمي، وهو سلسلة متتابعة من المعارف والدراسات.

يتضمن هذا المطلب عرضا للبحوث والدراسات السابقة العربية التي أتيج للمطالبة الاطلاع عليها، والتي تتناول المتغيرات التي لها صلة وثيقة بالدراسة الحالية ،مرتبة ترتيبا زمنيا تنازليا من الأحدث إلى الأقدم، وبعد عرضها ومن أجل معرفة علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة، سيتم تحليل هذه الدراسات من حيث الموضوعات والأهداف، المناهج المتبعة ،والنتائج.

□ شيبان أسماء، شملال الطيب، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية " دراسة حالة شركة دانون جرجرة- الجزائر"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي تطابقا مع الاجراءات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المتعلق بالمخزونات، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وأسلوب دراسة حالة في تحليل البيانات المقدمة من طرف مؤسسة " دانون" في الجانب التطبيقي، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي وجود توافق كبير بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في المعيار الدولي (02) فيما يخص طرق وأساليب التقييم والمعالجة الدولية للمخزونات.

□ بن هرهور عبد الرحمان، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية " دراسة حالة شركة مطاحن الزيبان- القنطرة"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية فيما يخص جانب المخزونات وإظهار الجهود المبذولة من طرف أهل الاختصاص في تفعيل الممارسات المحاسبية وتطبيق المعيار الدولي (02) ،اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وأسلوب دراسة حالة مؤسسة الزيبان بالقنطرة في الجانب التطبيقي، من أهم ما تم التوصل إليه هو وجود توافق كبير بين مانص عليه النظام المحاسبي المالي وماورد في المعيار المحاسبي رقم (02) فيما يخص طرق التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات.

□ أجنف فاتح ، معالجة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد " دراسة تطبيقية لتعاونية الحبوب والبقول الجافة –وحدة عين مليلة "، مذكرة ماستر، كلية الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف والإحاطة بالمفاهيم الرئيسية للنظام المحاسبي والمالي بالإضافة إلى إظهار مختلف العمليات التي يقوم بها المحاسب في معالجة المخزونات، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي لوصف كل مايتعلق بالمحاسبة المالية في الجانب النظري، والأسلوب التحليلي في الجانب التطبيقي، أهم ماتم التوصل إليه هو أن مخرجات المحاسبة عبارة عن تقارير مالية تعكس صورة المؤسسة الحقيقية بالإضافة إلى إلزامية وجود محيط ملائم تنشأ فيه المعلومة المالية الصادقة.

□ الفضيل محمد الصديق، المعالجة المحاسبية لنشاطات المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة البلدية "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010، 03.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الجانب النظري للنظام المحاسبي المالي من خلال شرح مختلف المفاهيم المتعلقة به، واستعراض تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة جميع أنشطة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومعرفة أهم الصعوبات والنقائص في إمكانية تطبيقه.

□ محمد بغيريش، محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق لمحاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة، إذ توصلت هذه الدراسة إلى أن المخزون أحد أهم موجودات المؤسسة، وهناك عدة أنظمة لجرده وطرق تقييمه، كما أن لأساليب تقييم المخزون أثر على القوائم المالية بحيث إذا تم إدراج أو استبعاد أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة فسوف يكون هناك خطأ في القوائم المالية.

□ روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف بالمعايير المحاسبية الدولية والدوافع التي أدت بانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، تحديات المؤسسة الجزائرية وتأثير تطبيقه ، كان اعتماده على المنهج الوصفي ، اعتمد الباحث على دراسة إحصائية لعينة من المؤسسات في بعض ولايات الوطن ولقد بينت هذه الدراسة ضرورة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد لما يحققه من فوائد على الاقتصاد الوطني للمؤسسات الجزائرية ، لما أتى به من أساليب التقييم وقياس عناصر أصول المؤسسة مما يؤدي بمستخدمي القوائم المالية إلى سهولة فهم هذه القوائم.

خاتمة الفصل :

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويتجلى ذلك من خلال دراستنا للجرد وطرق تقييم المخزونات والمعالجة المحاسبية بكل ما يتعلق بعمليات الشراء والبيع والعمليات الملحقة لها.

إن عملية تقييم المخزونات ومعالجتها وفق المعايير المحاسبية الدولية أتت بقواعد جديدة تتسم بالدقة والمصداقية، خاصة فيما يتعلق بالقوائم المالية وذلك من خلال مقابلة القيمة المحاسبية مع القيمة القابلة للتحقيق، مما يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات إضافية تتيح لهم الإطلاع على مخزونات المؤسسة والتي تفصل في المعيار المحاسبي الذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون.

خاتمة :

حاولنا من خلال تطرقنا لموضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية ، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من خلال الفصلين للمذكرة.

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالمخزونات اهتماما بالغاً شأنها شأن النظام المحاسبي المالي، حيث تشابه طرق التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات في كلا منهما ، حيث أصدرت معيار مخصصا للمخزونات ألا وهو المعيار المحاسبي رقم 02 (IAS 02)، وذلك كون المخزونات تعد عنصرا حساسا مؤثرا على نشاط المؤسسة مهما كان نوعها أو نشاطها.

1. اختبار الفرضيات

من خلال ماتم عرضه في سياق البحث وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى تكمن أهمية الجرد في تحديد كميات وقيمة المخزونات بعد كل عملية أو بعد كل دورة وهذا ما أكدناه في الفصل الثاني.

الفرضية الثانية تتمثل طرق تقييم المخزون في طرق خاصة بالمدخلات وطرق خاصة بالمخرجات.

الفرضية الثالثة تقوم المعالجة المحاسبية للمخزونات في الجزائر وفق قوانين ومعايير النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية.

2. نتائج الدراسة

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها حول موضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية، التي تطرقنا من خلالها إلى جميع جوانب الموضوع، وتمكنا من الوصول إلى عدة نتائج أهمها :

- يعبر المخزون عن قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة، تعالج محاسبيا وفق الحدث الاقتصادي المرتبط بها، وتتنوع أهمية المخزونات لما يقدمه من تأمين لإستمرار المؤسسة وكذلك لما تحققه من وفرات اقتصادية.
- تعتمد جل الشركات في تقييم مخرجاتها على التكلفة الوسيطة المرجحة لجميع المخزونات (مواد أولية، بضاعة، منتجات تامة الصنع ...).

- اعتماد الشركات على الجرد المستمر في التحكم في حركة جميع أنواع المخزونات وحسن تسييرها ورقابتها.
- هناك توافق كبير بين مانص عليه المعيار الحاسبي رقم (IAS 02) والنظام المحاسبي المالي، فيما يخص طرق وأساليب التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات وهذا من خلال فصول الدراسة.
- استخدام معايير المحاسبة والنظام المحاسبي المالي في طريقة التقييم والمعالجة المحاسبية يزيد من دقة القوائم المالية ويساهم في الحصول على ثقة مستخدمي القوائم المالية.
- هناك بعض المعوقات التي تواجه الشركة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتتمثل في بيئة الاقتصاد الجزائري من حيث التشريع الجبائي الذي لا يوافق أو يساير النظام المحاسبي المالي.

3. التوصيات

من خلال التطرق للدراسة وسعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن أن نقدم التوصيات الآتية :

- اهتمام جميع المؤسسات بعنصر المخزونات الذي يزيد من قدرتها في البقاء في السوق وسيكون له عوائد كثيرة ومتعدد بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة.
- ضرورة تطبيق المؤسسات الاقتصادية للنظام المحاسبي والمعايير المحاسبية وبما نصوا عليه قواعد ومبادئ من خلال استخدام التكنولوجيا وتطوير امكانياتها في المعالجة المحاسبية ومواكبة التطورات في العمل الميداني.
- اصدار تشريعات ضريبية توافق معايير المحاسبة الدولية خاصة في تقييم المخزونات واختيار طريقة الجرد.
- يجب على المؤسسات التكيف مع بيئتها الاقتصادية المحيطة بها لتحقيق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

4. آفاق البحث

من خلال هذا البحث حاولنا إعطاء صورة شاملة لكيفيات التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات في ظل المعيار الدولي رقم (IAS 02) فيما يخص المخزونات في المؤسسة الاقتصادية، ورغم الجهود المبذولة إلا أننا لم نستطع الإلمام بجميع الجوانب المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، لذا نأمل من الباحثين في المستقبل أن يوفقوا في التطرق إلى الجوانب التي لم نقوم بالتطرق إليها وهذا ليس بالتقصير منا وإنما لكون الموضوع جديد على الساحة العلمية، لذلك يبقى المجال مفتوحا لدراسات أخرى.

وما هذه الدراسة إلا لبنة وخطوة في هذا الإطار، وفي نفس السياق تبرز عدة مواضيع جديرة بالدراسة والبحث نذكر منها :

- اشكالية تطبيق القيمة العادلة في ظل السوق المالي في الجزائر.
- دراسة المعيار المحاسبي الخاص بالمخزونات وتطبيقه على المؤسسات الجزائرية.
- دراسة مخزون الأمان ودوره في المؤسسة الإنتاجية.

❖ المراجع باللغة العربية :

1.1. الكتب

- 01- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF، الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 02- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الجانب التطبيقي، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 03- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 04- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 05- جاسم ناصر حسين، صباح مجيد النجار، حميد خير الله سلمان، تخطيط ورقابة التخزين، دار اليازوري، الأردن، 2008.
- 06- جمعة حميدات، منهاج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينشر عن طريق المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان المملكة الأردنية، 2014.
- 07- جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، دار النشر، الأردن، 2008.
- 08- حسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- 09- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 1995.
- 10- حمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران، عمان، 2008.
- 11- خالد جمال الجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
- 12- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 13- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 14- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 15- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009.
- 16- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، les pages bleues، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 17- محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 18- محمد الزين، تقنيات المحاسبة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار ابن رشد للنشر، 2001.
- 19- محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.

قائمة المراجع

- 20- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، : الجزائر الصفحات الزرقاء، 2010.
- 21- عادل حسن، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان 1988.
- 22- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطالي، الجزائر، 2009
- 23- عبد العزيز جميل مخيمر، إدارة المشتريات والمخزون ، النشر العلمي للمطابع، جامعة الملك سعود، 1997.
- 24- عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد، المشتريات والمخازن، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 25- عاشور كتوش، المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر
- 26- غانم فجان موسى، الأصول العلمية في إدارة المخازن، بغداد، 2001.
- 27- محمود السجاعي، النظام المحاسبي الموحد في صفوف المعايير المحاسبية، المكتبة المصرية للنشر، مصر، 2006.
- 28- مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 29- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 2000
- 30- وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبة الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013.
- 31- وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2018.
- 32- يوسف محمد جربوع، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

1.2 الرسائل الجامعية

- 33- جودي محمد رمزي، اثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر بسكرة، 2014.
- 34- فضلو نفيسة، محاسبة المخزونات في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة ليسانس، جامعة المدية، 2004.
- 35- مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004.
- 36- نشاشدة ، محاسبة المخزونات، مذكرة ليسانس، جامعة المدية، 2007.

1.3. الملتقيات

- 37- تومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، سنة 2013.
- 38- مرزاقه صالح، بوهرين فتيحة، كفاءة معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 25-26 ماي 2010.

1.4. القوانين والمراسيم التنفيذية

- 01- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25\03\2009، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- 02- القانون 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 2007، 19.
- 03- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429، الموافق ل 26 يوليو، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

❖ المراجع باللغة الفرنسية

- SNS, séminaire sur la prise d'inventaire physique des stocks, 1997, Alger.

