وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس - المدية -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

قسم :علوم تجارية

بعنوان:

المعالجة المحاسبية للمخزونات مابين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية

– دراسة مقارنة–

إعداد الطالبتان:

* لادق نسيبة.

*بوخاري حنان.

إشراف الأستاذ:

* د.شمس الدين بوعرار.

أعضاء لجنة المناقشة:

د.مصطفى كمال حناشي	جامعة المدية	رئيساً
د.شمس الدين بوعرار	جامعة المدية	مقرراً ومشرفاً
د.زاهي محمد	جامعة المدية	عضواً ممتحناً

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر وتقدير

الحمد اللّه الذي أنعم علينا بنعمة العلم وجعلنا من الذين يسيرون على دربه، إذ وفقنا في إنجاز هذا العمل، الذي نأمل أن يكون شمعة من شموع العلم، تضيء درب أي طالب علم ولو بجزء يسير.

وإلى من هو قدوتنا في كل حين إلى من أوصانا بطلب العلم ، إلى سيدنا وحبيبنا وشفيعنا ورسولنا الكريم الصادق الأمين صلى الله عليه وعلى آله الطيبين وأصحابه ومن أسدى الطاهرين ولقوله صلى الله عليه وسلم : "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

نتقدم بجزيل الشكر والاحترام والتقدير للأستاذ الفاضل، الأستاذ المشرف "الدكتور شمس الدين بوعزارة" على التوجيهات التي أسدى بها إلينا وعلى تشجيعاته ، ونصائحه، وصبره، وسعة صدره، وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل على أحسن وجه منذ أن كانت مجردة فكرة إلى أن أضحت واقعا ملموسا.

نتقدم بخالص الشكر إلى من كان سببا وراء انجاز هذه المذكرة وكان مرشدا نستدل به طريقنا إلى المعرفة وجعل من الصعب سهلا و من المعقد مبسطا، وجزيل الشكر لما كان لهم الفضل في تعليمنا إلى كل أساتذتنا الكرام ، سائلين الله عز وجل أن يجعلها في ميزان حسناتهما.

نتوجه بالتحية والتقدير لكل الأصدقاء الذين مدو لنا يد العون ولم يبخلوا علينا، وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد لانجاز هذا العمل المتواضع.

إلى كل أصحاب الحقوق علينا، شكراً...

إهداء

بسم الله الكريم ذو الفضل العظيم والإحسان نور السموات والأرض والصلاة

على عبير الورد والريحان، والسراج المنير في كل وقت وحين محمد صلى الله علية وسلم

أبي....أمي لو اجتمعت بحور الدنيا كلها لتكون مدادا، وأوراق الشجر كلها

لتكون كتابا ،لما كفتني لأوفي حقكما علي من الشكر والعرفان ،يشتاق إليكم

قلبي وانتم بين أضلعي وتشتاق إليكم عيني وانتم في سوادها .....

.....أطال الله عمر كما.

إلى شمعة التي أحرقت نفسها لتضيء طريقي ،البداية والنهاية لكل فرحة في حياتي ،أمي .

إلى من كان يغرق ويطفو في بحر الحياة يقاوم كل الصعاب من اجل إن يبني لي حياة كما

أريد ،أبي الغالي.

إلى ريحان عمري وأقحوان زماني أخواتي وأخواتي ،والى كل العائلة الصغيرة وكبيرة.

إلى رفقاء الدرب الذين عاشرتهم فاطمأن لهم قلبي وعاشروني فكونا بحق إخوة صادقة

وفاء، هاجر، وهيبة، أحلام أطال الله محبتنا إلى من قاسمتني العمل المتواضع إلى صديقة الغالية

حنان بوخاري حفضكي الله وحقق امانيكي

إلى جميع طلبة ماستر 02 محاسبة فوج 2 إلى جميع الأحباب

إلى زوج أختي الكريم جيلا لي على كل دعمه ومساندته طيلة حياتي الدراسية

إليك يامن تقرا مذكرتي الآن ....اسئلك بالله أن تعتني بها إلى كل من حمل ذرة

ود وصبة في قلبه وابتسم في وجهي .

إليكم جميعا

نسيبة



إهداء

اتقدم بالشكر الجزيل الى صاحب الفضل الأول و الأخير الى الهادي الى الصراط المستقيم الى الذي له العزة و الجبروت و بيده الملكوت الملكوت و له الأسماء الحسنى و النعوت، الى الله عز وجل.

كما أتوجه بجزيل شكري الحامل لكل معاني الامتنان اهدي ثمرة هذا العمل إلى :

من كلل الله بالهيبة والوقار..إلى من علمني العطاء بدون إنتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل إفتخار،.....إلى والدي الغالي .

إلى ملاكي في الحياة الدنيا .. إلى معنى الحب وإلى معني الحنان والتفاني..إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى ست الحبايب....أمي الحبيبة التي لم يغمض لها جفن وإلى غاية إنهاء مذكرتي.

إلى سندي وقوتي ،الى من علموني علم الحياة ،الى من يذكرهم القلب قبل ان يكتب القلم ، الى من قاسموني حلو الحياة ومرها تحت السقف الواحد اخوتي واخواتي.

إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكته، إلى من كان لي سند في كل لحظة إلى بسمة الحياة و الشيء الاجمل فيها زوجي أدامه الله لي " فيصل".

إلى جميع الاصدقاء والزملاء وكل من مد العون وفسح الطريق امام طارقي ابواب المعرفة ،وإلى زميلتي في هذا العمل "نسبية".....وهنا اخص بالذكر الى صديقتي واختي الغالية وعائلتها "خروبي لقواس نعيمة".

إلى كل من ثابر في سبيل العلم وجعله نورا يستضاء به.



حنان

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الفوارق المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي وبين المرجعية الدولية المتمثلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، ولتحقيق هذا الهدف تم إسقاط الضوء على كل المفاهيم المتعلقة بالمخزونات وكيفية تقييمها ومعالجتها محاسبيا وهذا وفقا مأقره النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

إن من أهم نتائج هذه الدراسة أن هناك توافق إلى حد ما بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وماورد في المعيار الدولي رقم 02 فيما يخص طرق وأساليب التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات وكذلك هناك نقاط اختلاف فيما يتعلق بهذه الأخيرة، وهذا من خلال تطرقنا للجانب النظري للدراسة

الكلمات المفتاحية: المخزونات،المعيار المحاسبي الدولي الثاني، النظام المحاسبي المالي.

Abstract

This study aims at identifying the differences related to the accounting treatment of stocks according to the financial accounting system and the international reference of IAS 20. To achieve this objective, all concepts related to stocks were discarded and how they are evaluated and accounted for in accordance with the accounting system of accounting and international accounting standards .

One of the most important results of this study is that there is some compatibility between the provisions of the accounting system and the provisions of International Standard No. 20 regarding the methods and methods of valuation and accounting treatment of stocks, as well as differences in relation to the latter.

Keywords: Inventories, IAS 2, Financial Accounting System.

فهرس المحتويات

كلمة شكر وتقدير

الاهداء

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الاشكال

قائمة الجداول

مقدمة عامة.....**أ–ج**

الفصل الاول:دراسة نظرية حول معايير المحاسبة الدولية

مقدمة الفصل **02**

03.....**المبحث الأول:التوافق والتوحيد المحاسبي**.....

المطلب الأول :التوافق والتوحيد المحاسبي.....**03**

المطلب الثاني :التوحيد المحاسبي **07**

المطلب الثالث:جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.....**14**

المبحث الثاني :مقدمة حول المعايير.....**16**

المطلب الاول :نشاة المعايير المحاسبة 16

المطلب الثاني:اهداف المعايير المحاسبة الدولية واجراءات اعدادها.....19

المطلب الثالث:موقف مختلف الاقتصاديات من المعايير ومدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم 21

المبحث الثالث:الهيئات القائمة على إصدار المعاييرIFRS، IAS 23

المطلب الاول:لجنة المعايير المحاسبة IASC 23

المطلب الثاني :مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)BOARD 26

المطلب الثالث: المنظمات المحاسبية الاخرى.....27

خلاصة الفصل.....30

الفصل الثاني:المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق معايير المحاسبة الدوليةIAS02

مقدمة الفصل.....32

المبحث الأول:عموميات حول المخزونات.....33

المطلب الأول:ماهية المخزونات.....33

المطلب الثاني:طرق تصنيف المخزونات 37

المطلب الثالث: تنظيم المخزونات 40

المبحث الثاني :نظرة حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 50

المطلب الاول :مفهوم المعيار.....50

المطلب الثاني :هدف المعيار ونطاقه.....51

المطلب الثالث:تعريف المصطلحات الواردة في IAS02 51

المبحث الثالث :مفاهيم اساسية حول المعيار IAS 02.....54

المطلب الاول: التقييم المحاسبي للمخزونات وطرق قياس التكاليف 54

المطلب الثاني: طرق تقييم المخزون.....58

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للمخزونات ضمن مصاريف الدورة والمعلومات الواجب الافصاح عنها 61

خلاصة الفصل.....62

الفصل الثالث:المعالجة المحاسبية للمخزونات مابين معايير المحاسبة الدولية IAS0والنظام المحاسبي المالي SCF

مقدمة الفصل.....71

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.....65

المطلب الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه 65

المطلب الثاني : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.....67

المطلب الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي.....68

المبحث الثاني: المعالج المحاسبية للمخزونات ما بين النظام المحاسبي المالي والمعاييرالمحاسبية الدوليةIAS02.....73

المطلب الأول: تقييم وقياس المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي" SCF".....73

المطلب الثاني:خسائر القيمة على المخزونات.....90

*المطلب الثالث:المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCFومعايير المحاسبة الدولية IAS

في المعالجة المحاسبية للمخزونات.....99

خلاصة الفصل.....103

خاتمة عامة.....105

قائمة المراجع.....109

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	استراتجيات التوحيد المحاسبى	11
2	الهيكل التنظمى الجديد IASC	25
3	مخطط يوضح لجان المعايير المحاسبة الدولية	29
4	دورة المخزون فى المؤسسة التجارية	36
5	دورة المخزون فى المؤسسة الصناعية	37
6	مكونات تكلفة المخزون	56

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	خصائص ،ايجابيات وسلبيات استراتجيات التوحيد المحاسبي	12
2	مقارنة بين طرق تقييم المخزون	60
3	طرق تصريف المخزونات بين النظام المحاسبي المالي IAS02	102

تمهيد

عرفت التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي لسنوات الاخيرة تحولات جد متسارعة بل وجذرية وذلك لما تطلبته مقتظيات العولمة الاقتصادية وكذا تفاعلات المحيط الاقتصادي الذي تميز بالانتفاخ وما افرزه البعد الدولي من تداخل المصالح وقيام التكلات،ومع تنامي الانشطة الاقتصادية كان ليزاما على المحاسبة ان تتاثر بالبيئة المحيطة بها بما يخدم المصالح المشتركة والمتعاملين لهاذا ظهر السعي جاليا بوجوب وضع حد للاختلافات القائمة في ميدان المحاسبة من بيئة الى اخرى ،وظهرت العديد من المحاولات التى ترمي الى الحد من اثر الاختلاف الانظمة المحاسبية على الانشطة المالية العالمية خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الاسواق المالية الدولية والانشطة التجارية والمالية لظمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تضمنها اصدار معايير محاسبة دولية .

مع تطور العولمة في جميع المجلات بداية القرن 21 وانتشار مايعرف بشريكات متعددة الجنسيات,وجدت بعض المشاكل المحاسبية والتدقيق نظرا لتوسع الأنشطة ومع أن الجزائر كانت تعتمد على المخطط الوطني المعمول به سنة 1976 الذي أصبح لا يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية لذا وجب على الجزائر مواكبة الاقتصاد العالمي من خلال تبني المعايير المحاسبة الدولية من اجل هذه المبادرة قامت الجزائر باصدار نظام محاسبي مالي الذي اخذ بعين الاعتبار جزاء كبيرا من المعايير الدولية للمحاسبة، بغيت تكييف نظام محاسبي جزائري مع المتطلبات الاقتصادية الجديدة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي في الميدان المحاسبي .

ومن هنا سنحاول أن نقف عند دراسة عنصر من عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي المخزونات ,كونها احد أهم الأصول المتداولة فيها ومصدر دخلها ومحور نشاطها ,ولذالك خصت لجنة معايير المحاسبة الدولية المخزونات بالمعيار02 المخزونات الصادر سنة 1993,الذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

***الإشكالية**

وعلى هذا الأساس فان التساؤل الجوهري الذي سنحاول الإجابة عنه سيكون كالتالي:

مامدى الاختلاف أو التوافق في المعالجة المحاسبية للمخزونات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؟

لمعالجة هذه لإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

ما مدى التوافق بين المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي بصفة عامة ؟

-هل يولي النظام المحاسبي الماليSCF نفس القدر من الاهتمام للمخزونات مقارنة مع المعايير المحاسبة الدولية؟

-هل الطرق المتبعة في الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي للمخزونات في الجزائر هي نفس الطرق المنصوص عليها في المعايير المحاسبة الدولية؟

***فرضيات البحث**

وللإجابة على هته الأسئلة نتبع الفرضيات التالية :

*يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة الى حد كبير ؛

*هناك اختلاف في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالمخزونات وفق للمعايير المحاسبة الدولية على نظيرتها في النظام المحاسبي المالي ؛

*تختلف طرق الاعتراف والقياس والافصاح بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

***أهمية الدراسة**

تركيز الاهتمام على احد أهم عناصر أصول المؤسسة,الاواهي المخزونات حيث إن عدم التحكم في المعالجة والتقييم المحاسبي في هذا العنصر المهم يعطى إلى إعطاء صورة غير صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبتالي كافة مخرجات النظام ,وإبراز مدى توافق واختلاف المعالجة المحاسبية وفق مانص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في المعايير المحاسبة الدولية.

***أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إعطاء فكرة عن النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؛
- توضيح كيف تتم معالجة المخزونات وفق المعايير المحاسبة الدولية ؛
- توضيح كيف تتم معالجة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي.

*** أسباب اختيار الموضوع:**

تم اختيارنا لهذا الموضوع لاعتبارات موضوعية وذاتية أهمها:

*أسباب ذاتية:

- ارتباط البحث بمجال التخصص يتطلب منا الدراية والإلمام بمثل هذه المواضي ؛

*أسباب موضوعية:

– تغيرات والتطورات في البيئة الاقتصادية وذلك نحو الانفتاح الاقتصادي وما رفقه من تعديلات في مجال المحاسبي ؛

– محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا نتيجة قلة البحوث التي تتناول موضوع المقارنة بين المعالجة المحاسبية للمحزونات حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

*** منهج الدراسة:**

اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي عند تقديم كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية,كما اعتمدنا على المنهج التحليلي عند تطرقنا إلى طرق المعالجة المحاسبية للمحزونات,والمنهج المقارن عند دراسة مقارنة للمعالجة المحاسبية للمحزونات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

***هيكل الدراسة:**

–الفصل الأول:

دراسة نظرية حول المعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني:

يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمحزونات حسب المعايير المحاسبة الدولية IAS02.

– الفصل الثالث:

يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمحزونات وفق النظام المحاسبي المالي كما يتعلق أيضا بإجراء مقارنة للمعالجة المحاسبية للمحزونات مابين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

*** دراسات سابقة:**

من خلال اطلاعنا على مختلف الدراسات على مستوى الوطن ووجود قلة المراجع التي درست موضوع المعالجة المحاسبية للمحزونات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية ,ومع هذا وجود دراسات قريبة من بحثنا والمتمثلة في:

–دراسة بن هرهور عبد الرحمان ,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر علوم التسير–جامعة محمد خيضر–بسكرة–2016/2015.

- هدفت هذه الدراسة المعنونة ب:(**المعالجة المحاسبية للمحزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية)**

- إلى التعرف على المعالجة المحاسبية للمحزونات وفق النظام المحاسبي المالي تطابقا مع الاجراءات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي (02) المتعلق بالمخزونات,ولتحقيق هذا الهدف يتم إلقاء الضوء على كل المفاهيم المتعلقة بالمخزونات وكيفية تقيمها ومعالجتها محاسبيا وهذا وفق ما اقره النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

-دراسة عبد الله قنيع ,مذكرة لنيل شهادة الماستر علوم مالية ومحاسبة-جامعة قاصدي مرباح – 2014/2013.

- تهدف هذه الدراسة المعنونة ب:(**تقييم المحاسبي للمحزونات في ظل النظام المحاسبي المالي)**

إلى التقييم المحاسبي للمحزونات في ظل النظام المحاسبي المالي وطرق وأساليب معالجتها محاسبيا بحيث قام صاحب الدراسة بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي مما جعله يخرج بنتيجة ان استخدام قواعد نظام محاسبي مالي في طريقة التقييم والمعالجة والتسجيل المحاسبي يزيد من دقة القوائم المالية ويساهم في الحصول على ثقة مستخدمي تلك القوائم

-قورين حاج قويدر ,صمن النظام المحاسبي الماليSCF ,مجلة الردة الاقتصادية للاعمال

-العدد01 ,تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزوناتIAS02,جامعة شلف 2015

تهدف هذه الدراسة الى :

تعريف مخزونات وكيفية تقيمها ومعالجتها المحاسبية واجراء دراسة مقارنة بين ماينص عليه المعيار وما هو معمول به في النظام المحاسبي المالي وهذا من اجل ابراز مدى التوافق IAS02 الموجود في مختلف المرجعية المحاسبية والاختلاف.

***مقدمة الفصل :**

لقد أدى تسارع التطور العلمي والتكنولوجي وظهور العولمة في القرن العشرين إلى توسع أفاق المعاملات والمبادلات في شتى الميادين الثقافية والاجتماعية والسياسية بخصوص الاقتصادية مابين الدول وكذا أفاق تباين في الأنظمة الاقتصادية وتبلور سيمات مميزة في اقتصاديات دول العالم مما أدى إلى وجود عراقيل وصعوبات في التبادل والتعاون بين الدول.

كل هذه المتغيرات خلقت ضرورة لوضع معايير محاسبية دولية توحد الإجراءات المحاسبية المتبعة على الصعيد الدولي بغرض إزالة الحواجز أمام حركة السلع والخدمات, الاستثمارات والانفتاح البورصة وأسواق رأس المال على السوق العالمية,وهذا مانريد الحديث عنه من خلال المباحث التالية .

-المبحث الأول:التوافق والتوحيد المحاسبي ؛

-المبحث الثاني:مقدمة حول معايير المحاسبة الدولية؛

-المبحث الثالث:الهيئات القائمة على إصدار المعايير الدولية IFRS, IAS.

*المبحث الأول :التوافق والتوحيد المحاسبي.

يؤدي تباين وعدم توافق والتوحيد الممارسات التي هي معدة لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم ما ينتج عنه اعتبار هذه المعلومات مضللة ولا يمكن الاعتماد عليها,لذلك جاء ما يعرف بالتوافق والتوحيد المحاسبي بحيث سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

-المطلب الأول: التوافق المحاسبي

في ظل الاندماج الذي يعرفه الاقتصاد العالمي يعد التوافق المحاسبي الدولي من أهم العوامل التي تساعد على توفير القوائم المالية القابلة للفهم والمقارنة على الصعيد الدولي ومن ثم تلبية احتياجات المستثمرين باختلاف جنسياتهم.

***الفرع الأول**:طبيعة التوافق المحاسبي

-1-تعريف التوافق المحاسبي:

سيتم تناول التعاريف الخاصة بمصطلح التوافق(Hormonization)كالآتي :

-تعريف 1:"التوافق هو عملية تخفيض القواعد المحاسبية المتناقضة وتعزيز قابلية القوائم للمقارنة على المستوى الدولي"؛[1]

-تعريف 2:"التوافق هو مسار موجه يهدف إلى تعظيم انسجام الممارسات من خلال وضع حد لدرجة اختلافها"؛[2]

-تعريف 3:"التوافق المحاسبي الدولي هو عملية مؤسساتية تهدف إلى أحداث تقارب المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية ,ومن ثم تسهيل مقارنة القوائم المالية لشركات من مختلف البلدان" .[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن :

-التوافق المحاسبي الدولي هو عملية عرضها الأساسي تقليل الاختلافات في المعايير بين البلدان والوصول إلى حالة انسجام في الممارسات المحاسبية لتعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى الدولي.

***2التوافق والتنميط المحاسبي:**

نظرا للخلط أحيانا بين مفهومي التوافق والتنميط فسيتم تناول تعريف هذا الأخير لتوضيح الفرق بين هذين المصطلحين .

---

[1] Parmod chand and chris patel، « convergence and harmonization of accounting standards in the south pacific region »، advances in accounting ، incorporating advances in international accounting ، 24، 2008، p :84.

[2] Christopher nobes ، robert parker ، « comparative international accounting »، prentice hall، 10 edition، 2008،p:84.

[3] Bernard colasse، « harmonisation comptable internationale »،encyclopedie de comptabilite، contrôle de gestion، et audit ، economica، 2000، p :757.

-تعريف1:التنميط هو عملية التي من خلالها يوافق كل المشاركين فيها إتباع نفس الممارسات المحاسبية أو مشابهة إلى حد كبير، حيث بتخفيض هذا الاتجاه تكون النتيجة النهائية حالة التوحيد؛

-تعريف2:"التنميط هو العمل نحو مجموعة من الفوائد الضيقة والأكثر صرامة ".[1]

وفقا لتعريفين السابقين,يمكن القول ان :

"التنميط هو عملية وضع قواعد محاسبية تكون ملزمة التطبيق للوصول إلى توحيد الممارسات على المستوى الدولي ويتضح من ذلك انه إذا كان التوافق يهدف إلى الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية ,فان التنميط يفترض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية, بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي"،وعليه فان التوافق والتنميط هما خطوتين من مجموعة خطوات لمسار واحد,وتتمثل باقي الخطوات في:

-مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية بهدف تحديد الفروق ؛

-مجهودات القضاء على فروق -التوافق ؛

-تشكيل مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية —التنميط؛

-بلوغ حالة التوحيد.

***الفرع الثاني:مبررات التوافق المحاسبي الدولي**

لقد أصبح التوافق المحاسبي الدولي مقبولا بشكل واسع للعديد من الأسباب أهمها :[2]

-1-توسيع الأنشطة العالمية للمؤسسات :

على الرغم من إن العمليات التجارية بين البلدان والشركات ليس بالشيء الجديد إلا انه كان يغلب عليها طابع الاستيراد والتصدير الذي يفترض ثبات عوامل الإنتاج على المستوى البلد،ولكن تغيرت هذه الوضعية عندما أصبحت عوامل الإنتاج متحركة بظهور الشركات متعددة الجنسيات التى لا ترتبط بمكان ثابت،وليس فقط بالاستيراد والتصدير ،ولكنها في المقابل تمارس انشطتها وتحصل على رؤوس اموالها من بلدان مختلفة ومن مختلف الأسواق الدولية لراس المال ، الامر الذي جعلها تواجه قاعدة واسعة من مستخدمي القوائم المالية غير المتجانسين فضلا عن الاختلاف لغاتهم وثقافاتهم ،اضافة الى تباين الانظمة المحاسبية والضريبة الوطنية لبلدان الشركة الام وفروعها،هذا ما ولد الحاجة الملحة لمجموعة عالمية من معايير المحاسبية لهذه الشركات لاجل تخفيض تكاليف انتاج المعلومة وارسال رسالة موحدة وموثوقة للسوق .

-2-تطور أسواق رأس المال العالمية:

من التطورات الهامة التى شهدتها اسواق راس المال في العقود الاخيرة ، تخطي كل من الشركات والمستثمرين الحدود الوطنية بحثا عن مصادر تمويل وفرص استثمارية افضل في هذه الاسواق .

[1] Christopher nobes ،robert parker ، op.cit.،p :75

[2] بدرة بن تومي ، اثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية ،رسالة ماجيستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،الجزائر ،2013،ص ص،14،15.

إن سرعة تطوير وتنوع اسواق راس المال الدولية يعزز من دورها كموزع اقتصادي للموارد وبالتالي فان كيفية الافصاح عن المعلومة للسوق تعتبر القضية المركزية في ضمان كفاءة السوق،باعتبار إن إحدى الوظائف المهمة للمعلومة المالية تكمن في المساعدة على التوزيع الأمثل لراس المال.

-3- تزايد الطلب على المعلومات المالية الدولية:

كان لنمو الاسواق المالية وتطورها وانفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتجيات اتصال مالية قوية،كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المالية التى تنشرها هذه الشركات سواء الخاصة بالإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية وأرباح أسهمها،وتلك الخاصة بالإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمارات التى قامت بها .

ومن ابرز العوامل التى ساعدت على تطور أشكال وطرق الاتصال المالي، لتقرب من مختلف المستثمرين الدوليين طبيعة القيود التى تفرضها هيئات التسير ومراقبة الاسواق المالية في بلدان مختلفة على الشركات الأجنبية التى ترغب دخول أسواقها والقاضية بالالتزام بالمعايير الوطنية المتعلقة باعداد ونشر القوائم المالية في اطار سياسات الافصاح الوطني التى تعتمدها هذه البلدان .

قد يحدث ان تختلف رغبات مؤسسات تسيير البورصات والهيئات التى تقوم بالمراقبة على الاسواق المالية ،نتيجة تنافس البورصات العالمية فيما بينها لاجتذاب اكبر واهم المؤسسات ،مع استعدادها لتقديم امتيازات للمؤسسات المضلة،على العكس من الهيئات الرقابية التى تحرص على فرض وتطبيق التنظيم لحماية مصالح المستثمرين في الحصول على المعلومات الملائمة من الشركات المسعرة .

لا تقتصر قيود هيئات الرقابة على الاسواق المالية في مجال الافصاح عن المعلومات بالاكتفاء بتلك المتعلقة فقط بحسابات المؤسسة ،بل تتعداها الى معلومات عن قطاعات النشاط الأسواق الجهوية ،أي ضرورة إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات القطاعية التي تسمح لهم بتحديد وتحليل الآبار والفرص المتاحة للمؤسسات لتكمن من تصور أدائها من خلال النشاط والمنطقة الجغرافية.

***الفرع الثالث:مزايا ومعوقات التوافق المحاسبي الدولي**

-1-مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

بما ان قوى العولمة تدفع البلدان اكثر لفتح ابوابها امام الاستثمارات الاجنبية ،وبما ان الاعمال التجارية في حد ذاتها توسعت عبر الحدود ،فان كلا من القطاع العام والخاص يتزايد ادراكهم لفوائد وجود اطار موحد لاعداد ونشير القوائم المالية .

هناك العديد من الفوائد من وجود مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية التي يمكن تطبيقها في مختلف بلدان العالم، تتمثل اهمها فيما يلي :

-تحسين الكفاءة في تخصيص راس المال وتخفيض التكلفة ؛

-يمكن للمستثمرين اتخاذ قرارتهم الاستثمارية بشكل افضل ،حيث ان محافظهم الاستثمارية تكون اكثر تنوعا والمخاطر المالية تكون منخفضة ،ويكون هناك المزيد من شفافية والقابلية للمقارنة بين المنافسين في الاسواق المالية ؛

-يمكن للكيانات تحسين اتخاذ قراراتهم الاستراتجية في مجال عملي للاندماج والاستحواذ؛

-يمكن نقل المعارف والمهارات المحاسبية بسهولة تامة في جميع انحاء العالم ؛

-امكانية الاستيفادة من افضل الافكار الناتجة عن انشطة وضع المعايير الوطنية في تطور معايير عالمية ذات مستويات جودة جد عالية؛

ويمكن القول ان معظم الحجج التى تدعم التوافق المحاسبي تتصل بطريقة او باخرى بزيادة الكفاءة التخصيصية لاسواق راس المال ؛

-ولكن قبل امكانية تحقيق هذه الفوائد بشكل كامل ،ينبغي ان تكون هناك مزايدا من التقارب لمجموعة واحدة من المعايير المقبولة عالميا ذات جودة عالمية.

-2- معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

ان التوافق مع واحدة من المعايير يطرح جملة من المعوقات ،تتمثل فيمايلي:

الفروقات الثقافية والحضارية بين الأمم:

حيث تتمثل هذه هذه العقبة في الفروقات من حيث اللغة والتشريعات والقوانين ....الخ ،وهي فروقات تنعكس اثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على ترتيب اولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية .

الاختلافات السياسية والاقتصادية :

غالبا ما تصاغ المعايير المحاسبية لتحقيق اما اهداف سياسية او اقتصادية ومنسجمة مع النظام الاقتصادي والسياسي السائد في البلاد ،ونظرا لصعوبة تحقيق نظام سياسي واقتصادي على المستوى العالمي ،فان هذا يشكل عائقا امام التوافق المحاسبي الدولي .[1]

النزعة الوطنية :

وتتجلى من خلال عدم الرغبة في قبول تسويات تنطوي على تغيير الممارسات المحاسبية ،ويكون ذلك من قبل المحاسبيين والكيانات او من جانب الدول التي قد لاترغب في فقدان سيادتها .[2]

[1] بدرة تومي ، اثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية ، مرجع سبق ذكره ،ص ص،17،18.

[2] Christopher nobes ، robert parker، op.cit .،p :77

قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الاخرين بالمعايير الوطنية :

يعني تعودهم على المعايير الوطنية الى درجة يصعب فيها تحول اولئك المستخدمين الى قراءة قوائم مالية اعدت باستخدام طرق محاسبية غير تلك التي تعود عليها ورغم هذه المعوقات التي تواجه مسار التوافق الا انه يمكن القول ان حدة الاختلاف المحاسبي الذي كان موجودا في الماضي تم تقليصه نتيجة تخلي البلدان عن معايرها المحاسبية المحلية لصالح معاير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية او من خلال تحقيق توافق بين معايرها ومعايرالمجلس.

*المطلب الثاني :التوحيد المحاسبي

الفرع الاول:تعريف التوحيد المحاسبي [1]

التوحيد هو مصطلح كثيرالاستعمال في ميادين متعددة خاصة في مجال الصناعي ،ويقصد به توحيد انواع واشكال وحاجات منتوج معين يلتزم بها عدد كبير من منتجي نفس المنتوج ،اما التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات واستعمال تعاريف موحدة وتوحيد المبادئ وحتى طرق العمل واعداد المعلومات والافصاح عنها وصولا الى توحيد اشكال القوائم المالية وتنسيق وترتيب محتوياتها .

كما يمكن تعريف التوحيد في ادب المحاسبي بتعاريف مختلفة نذكر منها :

المقصود بالتوحيد المحاسبي هو"ان تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة ،وان تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة الى اخرى"فهو يعني التماثيل والتطابق والانضمام ،ويشير مفهوم التوحيد الى "فرض اسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدول الاخرى "فهو يعني التماثيل والتطابق والانتظام.

فحسب الجمعية الفرنسية للتوحيد المحاسبي فان التوحيد المحاسبي يتمثل في :

التحديد:يتم ضمانه عن طريق توفير اكبر قدر من الدقة ؛

الانتظام :اي اتباع طرق متماثلة او نفس الطرق في ذالك الميدان ؛

التبسيط :يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن كل ماهو غير ضروري في ذلك الميدان .

في ميدان المحاسبة نجد عدة مجالات للتوحيد المحاسبي فمنها مايخرج على نطاق المحاسبة الدولية ليشمل مهنة المحاسبة بشكل عام،خاصة مايتعلق بممارسي المحاسبة والمراجعة عن طريق اتخاذهم لمواقف معينة ومحددة حول موضوع او قضية محددة،مثل الراي القائل بضرورة حفظ السر المهني المرتبط بالمعلومات التي تخص الزبون وهي مرتبطة بالاساس بالاختلافيات مهنة المحاسبة ومنها مايتعلق ايضا بتوحيد المهام فهي ترتبط بمهام محافظ الحسابات والمراجعة القانونية بالاساس عن طريق توحيد طرف العمل ومختلف مراحل القيام بتنفيذ المهنة.

[1] بوعلي عبد النور ،النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية ،رسالة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة اكلي محند اوالحاج،جامعة البويرة،الجزائر ،2015،ص 19.

وهناك ما هو مرتبط بتوحيد الطرق والمبادئ العامة المحاسبية ومايهمنا اكثر ما تنادي اليه المعاير المحاسبة الدولية عن طريق توحيد طرق التصنيف والتسجيل والتقييم والعرض،مثل توحيد طرق تقييم الاستثمارات وحساب الاهتلاكات لكن الوصول الى هذا المستوى لابد من توفر مجموعة مصطلحات شاملة وواضحة ودقيقة المعنى والدلالة وملائمة مع امكانية تطبيق طرق التقييم المعتمد دون اهمال وثائق عرض المعلومات التى لابد ان تكون ذات دلالة وسعلة القراءة .

الفرع الثاني:مستويات التوحيد المحاسبي [1]

لتوحيد المحاسبي عدة مستويات نذكر منها النقاط التالية:

***على مستوى المبادئ:**

يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الاسس والمبادئ والمعايير الاساسية التي يتم الاعتمادها والذي يشمل على مايلي :

-توحيد اسس ومبادئ التقييم؛

-توحيد اسس ومبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية ؛

-توحيد اسس ومبادئ عرض البيانات المالية.

***على مستوى القواعد:**

ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية ،وتتطلب هذه العملية مايلي :

-حصر واختيار القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا ،او التي يمكن استخدامها لتحقيق اهداف المحاسبة؛

-الحذر عند استخدام القواعد والاجراءات البديلة.

***على المستوى التنظيم:**

ويشمل التوحيد على هذا مستوى،توحيد النظام المحاسبي باسره وما يقوم عليه من اسس ومبادئ وقواعد ووسائل واجراءات ويمتد هذا الى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية،إضافة تنظيم التكاليف والاسس والمبادئ التي يقوم عليها .

الفرع الثالث:اهداف التوحيد المحاسبي [2]

من العوامل التي ابرزت اهمية التوحيد المحاسبي ،وزادت من درجة الاهتمام به ،الرغبة المزدوجة لدى الدول للحصول من جهة على المعلومات المتجانسة حول المؤسسات الاقتصادية بهدف فرض رقابة اقتصادية وجبائية وتنظيم النشاط الاقتصادي ،ومن جهة اخرى ارساء قواعد متوافقة لاعداد ونشر هذه المعلومات بما يضمن

[1] بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية ،رسالة الماستر ،مرجع سبق ذكره ،ص ص، 20 ، .

[2] بوعلي عبد النور ،النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

الشفافية في المقاربة على هذه الوحدات عبر فترات مختلفة واجراءات مقارنة فيما بين هذه الوحدات مع بعضها البعض .

ان تطور العلاقات الاقتصادية بين اعوان لا تجمعهم مع بعضهم بعض، اصول او ثقافة او لغة ،كان دائما ملازما للحاجة لتبادل المعلومات المحاسبية والمالية ،مافرض ضرورة التوسيع في اطار توزيع المعلومات .

انطلاقا من وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة باعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية ليتسنى من خلالها التوصل الى تحليل ملائم ومفهوم ،يستطيع ان يكتسي الصبغة العالمية لذلك .

-والى اي مدى يمكن اعتبار الحسابات المنشورة متجانسة أي كانت المؤسسة المعنية ؟

-والى اي مدى يمكن للاعوان الاقتصادين الحصول على معلومات مفهومة وقابلة للمقارنة؟

-يعتبر التوحيد،التبسيط والتميز من الاهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي ،الذي يتطلب لضمان توافق القوائم المالية من توحيد الطرق المحاسبية من خلال:

-توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الانتاج التي تبدا من مستندات ووثائق الاثبات وتنتمي الى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة ،الى الرفع من انتاجية المصالح المحاسبية ،من خلال اتباع معايير تتحرى الدقة ؛

-توحيد المنهج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تحمل الاجابة عن احتياجات مختلف الاطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية ،وذلك لان عدم تجانس هذه الفئة وامكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم،حيث تتم الاجابة على اكبر قدر ممكن من احتياجاتهم ،لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب ان لا تكون صلبة بل ينبغي ان تكون مرنة وقابلة للتغيير من عدة جوانب ،وان تتبني ونجاح استعمال المعايير المحاسبية الجديدة،ينبغي ان يجيب على حاجة معينة لدى مستعملي المعايير ،لانه الامر الكفيل وحده بضمان حسن فهم وتطبيق هذه المعايير

الفرع الرابع:استراتيجات التوحيد المحاسبي [1]

يمكن اقتراح اربعة استراتيجيات ممكنة للتوحيد المحاسبي ،وذلك بناءا على المعيارين التاليين :

*مدى تدخل الدولة والهيئات المهنية الوطنية في اعداد المعايير المطبقة في البلد؛

*مدى الاستعانة بالمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية في صياغة المعايير المطبقة.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تميز اربعة استراتيجيات ممكنة:

[1] سيد محمد ،**الاصلاح المحاسبي في الجزائر التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني** ،رسالة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة 2،الجزائر ،2015،ص 128

استراتجية تفويض التوحيد الى مجلس معايير المحاسبة الدولية:

في هذه الحالة لا تشارك المنظمات المهنية الوطنية في عملية التوحيد لان المؤسسات في هذه الحالة يتوجب عليها الرجوع الى المعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ،وتمثل هذه الحالة ماهو حاصل في الدول الاعضاء في الاتحاد الاروبي فيما يتعلق باعداد الحسابات المجمعة للشركات المدرجة في البورصة .

استراتجية التقارب نحو المعاير المحاسبية الدولية والمعايرالدولية لاعداد التقارير المالية :

وفي هذه الحالة فان الحكومات و/او المنظمات المهنية الوطنية تقوم باعداد معاير متقاربة مع المعاير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية وتستند عليها ،مثلما هو عليه الحال بالنسبة لبعض الدول الافريقية كتونس والجزائر .

هذة الاستراتجية يمكن ان تقود الى تحقيق توافق محاسبي دولي جزئي ،بالنظر الى خصوصيات التوحيد في كل بلد.

استراتجية تفويض التوحيد لمنظمات التوحيد الدولية الاخرى:

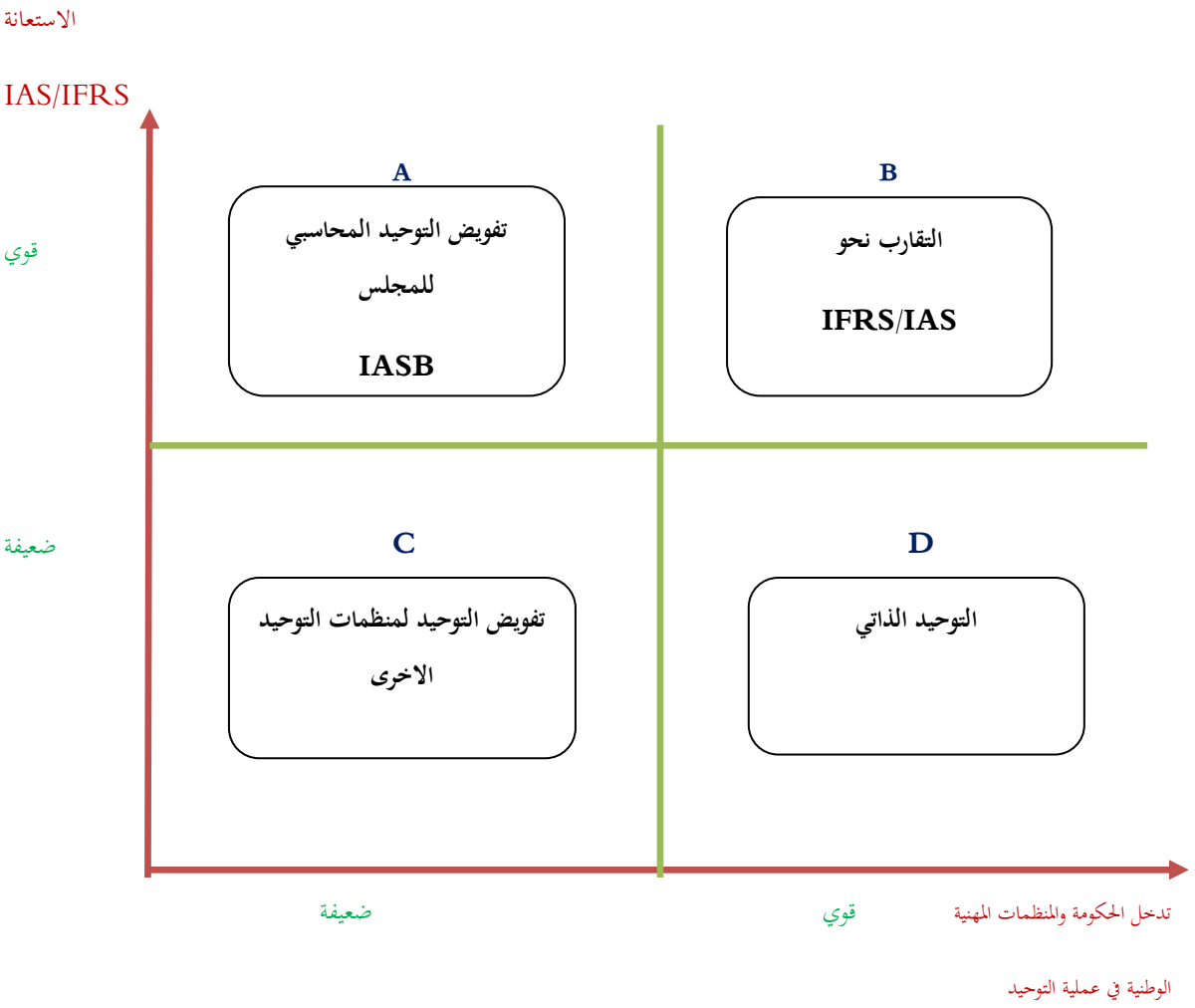
وفي هذه الحالة فان الحكومات و/او المنظمات المهنية للبلد تلعب دورا ضعيفا وهو دور التأييد والموافقة ،حيث يعهد بمهنة التوحيد الى منظمات التوحيد الدولية ،وتجيب هذه الاستراتجية عن اهداف اقتصادية وسياسية كحالة البلدان الاوربية مع التوجيهات الرابعة والسابعة ،تؤدي هذه الاستراتجية الى تحقيق توافق محاسبي اقليمي ،وتختلف هذه الاستراتجية عن الاستراتجية الاولى في وجود دور(ولو ضعيف)للمنظمات المهنية للبلد .

استراتيجية التوحيد الذاتي:

وهنا تقوم الحكومة والمنظمات المهنية لكل بلد باعداد المعاير الخاصة بها دون الرجوع الى معاييرالمحاسبة الدولية ،واتبعت هذه الاستراتجية كل من فرنسا والمنيا ،وتمخضت عنها نماذج محاسبية متنوعة خصوصا النموذج "**LE MODELE CONTINE NTAL** والنموذج الانجلوا سكسوني "**LE MODELE ANGLO-SAXON**"، ورغم ان الاتحاد الاروبي حاليا قد اعتمد " معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة ،الا ان هذه الاستراتجية تعتبر بداية عملية التوحيد المحاسبي في كل من فرنسا والمانيا.

ويمكن تلخيص الاستراتجيات السابقة الممكنة للتوحيد المحاسبي باشكل التالي:

الشكل رقم(01) استراتجيات التوحيد المحاسبي



المصدر :صالحي بوعلام ،اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة ماجيستير محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر3، 2010/2009،ص 8.

كما يلخص لنا الجدول التالي خصائص ،ايجابيات وسلبيات الاستراتجيات السابقة

الجدول رقم (–1–): خصائص ،ايجابيات وسلبيات استراتجيات التوحيد المحاسبي

	A	B	C	D
1- الخصائص				
*مدخل التوحيد	-دولي خاص .	-وطني عمومي ،وطني خاص او مختلط .	-دولي خاص ،دولي عام اومختلط .	-وطني عمومي ،وطني خاص او مختلط.
*منظمات التوحيد.	IASB	-الدولة و/او المنظمات المهنية الوطنية.	-سلطات دولية عمومية و/اومنظمات المهنية الدولية غير IASB.	-الدولة و/او المنظمات المهنية الوطنية.
*المعاييرمقارنة مع IAS/IFRS.	-قواعد متطابقة.	-قواعد متشابهة.	-قواعد مختلفة .	-قواعد مختلفة
2- الايجابيات (المزايا) .	-قابلية مقارنة القوائم المالية دون الحاجة الى اعادة المعالجة . -سهولة الدخول الى الاسواق المالية الدولية .	-الحفاظ على سلطة التوحيد -اعداد معايير ملائمة للظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد مع الاخذ بيعين الاعتبار تطور	-تبني معايير مشتركة مع دول اخرى . -الاجابة على رهانات سياسية واقتصادية . -قابلية مقارنة القوائم المالية ممكنة ولكن محدودة.	-المحافظة والرقابة على عملية التوحيد على المستوى الوطني. -اعداد معايير ملائمة للظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد.

2- الايجابيات (المزايا) .	-مسار (السياق) التوحيد اقل تكلفة.	التوحيد المحاسبي الدولي. -فرز واختيار احسن القواعد. -تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية	-مسار (سياق) التوحيد اقل تكلفة.	-يساعد على تعدد الانظمة المحاسبية . -تنويع عرض المعلومات و الاختيارات المحاسبية
3-السلبيات	-غياب الرقابة على مسار عملية التوحيد . -امكانية الابتعاد عن حقيقة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد. -توحيد عرض المعلومات المحاسبية -الحد من اختلاف النظم المحاسبية . -امكانية تضارب المصالح مع المنظمات المهنية والهيئات التوحيد الوطنية	-امكانية حصول الالتباس والغموض في المعايير التي تم اعدادها . -تحمل تكاليف اضافية لتكيف مع . IAS/IFRS. -ضرورة التحسين لكل تطور حاصل فيIAS/IFRS. -مشاكل اعادة المعالجة قليلة في حالة الانتقال الى IAS/IFRS.	-غياب الرقابة على مسار عملية التوحيد -التطبيق غالبا مايكون محدودا . -امكانية الابتعاد عن حقيقة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد.	-مسار التوحيد مكلف. -قد يؤدي الى تضارب المصالح بين الدولة والمنظمات المهنية الوطنية. -اعداد القوائم المالية على المستوى الدولي . -صعوبة الدخول الى الاسواق المالية الدولية . -يتطلب تغيرات كبيرة في حالة الانتقال الى مرجع محاسبي اخر.

المصدر: سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، مرجع سبق ذكره، ص 131.

*المطلب الثالث:جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي[1]

أدى النمو السريع للأنشطة الاقتصادية الدولية التي تقوم بينها الشركات إلى مشكلة التباين في المعاير والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى لذلك تبذل جهود حاليا في محاولة لإرساء معاير دولية للمحاسبة والمراجعة من خلال تأسيس تنظيمات خاصة وأخرى حكومية تهدف للوفاء بهذه الحاجات ستعرض فيما يلي أربع منظمات .

الفرع لاول :لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC

تعتبر هذه اللجنة من المنظمات التطوعية التي تكونت سنة 1973،بغرفة التنظيمات المهنية الرائدة في عدة دول مختلفة ،وتركز هذه اللجنة على إصدار معاير محاسبة مالية بشكل معين ،هذا وتتم صياغة هذه المعاير بطريقة نفسها التي يتبعها مجلس معاير المحاسبة المالية ،وقد بلغت جملة المعايير المصدرة "41"معيارا و"33"تفسيرا .

الفرع الثاني :وكالة الأمم المتحدة المتعلقة بالشركات الممتدة عبر حدود الدول .

هي تنظيم شبه حكومي يتبع الأمم المتحدة ويمارس اختصاصه على المستوى العالمي وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقارير ها عن المعاير المحاسبية إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة ،ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة من الخبراء تتكون من أعضاء الدول المنتمية لهذه المنظمة وتسعى مجموعة العمل لتحقيق الأهداف التالية:

-إنشاء نظام شامل للمعلومات يخصص لتحديد أثار الشركات الممتدة عبر الحدود على دول الأمم والدولة لتحقيق ؛

-إنشاء دليل يفصح عن دور الشركات الممتدة عبر حدود الدول .

الفرع الثالث:منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

تتكون هذه المنظمة من تنظيمات حكومية تنتمي إلى "**24**"دولة وتأسست عام **1960** من معظم دول اروبا الغربية ودول الكومنولث بالاظافة إلى اليابان والولايات المتحدة الأمريكية،وهي تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المتعلقة بالطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء ،هذا وقد شكلت هذه المنظمة لسنة "**1975**" لجنة الاستثمار الدولي والتنظيمات متعددة الجنسيات وبصفة خاصة في مجال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنافسة ،التمويل،العمالة،السياسات المحاسبية.....الخ،وفي سنة

[1] عمر لشهب ،**تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري** ،مذكرة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح،جامعة ورقلة،الجزائر ،2012،ص ص،38،39.

1978اسس فريق عمل للمعايير المحاسبة بهدف تقديم إيضاحات فنية للمصطلحات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

ويمكن القول إن المنظمة تعمل على إطار نظري دولي موافق علية كقاعدة لتحسين التوافق المحاسبي الدولي ومعايير إعداد التقارير المالية.

الفرع الرابع:الاتحاد الاروبي

اوجد اتفاقية روما الاتحاد الاروبي عام **1957** بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء ،وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية التي ليس لها سلطة تطبيق معاييرها المحاسبية فان التفويضية الاروبية وهي الهيئة الحكمية للاتحاد الاروبي لها كامل القوة الملزمة للدول الاعضاء لاتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة ،هذه التوجيهات تعطى قانون الشركات والعديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة اتباع الاتحاد اتجاهات جديدا نحو التوافق المحاسبي يشار اليه ب "استراتيجية المحاسبة الجديدة التي تمكن الشركات الاروبية من التسجيل في الاسواق المال العالمية ،وكجزء من هذه الاستراتجية قامت لجنة الاتصال بتحليل درجة اتفاق معايير المحاسبة الدولية مع التوجيهات المحاسبة الاروبية لتتوصل الى مفادها ان جوهر مجموعة معايير المحاسبة الدولية تتماشى مع التوجيهات الاروبية .

وفي اجتماع للجنة الاروبية في **21**ماي **2003** من اجل تدعيم المراقبة القانونية للحسابات داخل الاتحاد ،تم اقتراح عشر اولويات نحو تحسين وتوافق المراقبة القانونية للحسابات داخل الاتحاد من بينها التطبيق المقترح لمعايير المراجعة الدولية للمراقبة لحساب داخل الاتحاد الاروبي .

الفرع الخامس:مجلس المحاسبة الافريقي .

تاسس مجلس المحاسبة الافريقي في اعقاب المؤتمر الدولي حول الانظمة المحاسبية في افريقيا والمنعقدة بالجزائر سنة **1979**موشم **27** بلد افريقيا يقع مقره بكيتشاس عاصمة جمهورية الكنونغوا الديمقراطية ،هدف المجلس يشتمل على ايجاد توافق بين الانظمة المحاسبية لدول الافريقية،وكذالك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمحاسبة وفي الميادين الاخرى ذات العلاقة ،وفي هذا الصدد فقد تم تشكيل اللجنة التقنية الافريقية للتوحيد المحاسبي ،بهدف اعداد مشروع نظام محاسبي افريقي مرجعي صالح لكل الدول الافريقية ،تم نشره سنة **1985**م ،وهي السنة التى اعتبرت فيها منظمة الوحدة الافريقية بان المجلس الافريقي للمحاسبة هو الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في افريقيا ،الا ان عدم تمثيل المجلس الافريقي للمحاسبة لمختلف الهيئات المحاسبية الافريقية ،وكل التيارات العسكرية ،مجال دون نجاح هذا النظام الذي لم يستطيع تحقيق الاجماع الذي كان مطلوبا لكي يصبح صالحا لكل الدول الافريقية هو كما ان احدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الافريقية هو بسبب الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسن للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الفرنسي وانه يتوجب على المجلس في المستقبل ان يعطى اهمية الى البعد الافريقي والاحتياجات المحاسبية في كل دولة.

*مبحث الثاني :مقدمة حول معايير المحاسبة الدولية

ان المعايير المحاسبة الدولية توفر العديد من المتطلبات بالاضافة الى انها ناتج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة هي لجنة المعايير المحاسبة الدولية ،تجوز تلك المعايير على قبول معظم المجامع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على الحدود سواء لذا اصبحت معاييرالمحاسبة الدولية مرجعا لاغنا عنه يسترشد به المهنيون في جميع انحاء العالم عامة وفي الدول العالم الثالث على وجه الخصوص وهذا ماستيم التطرق اليه في هذا المبحث .

المطلب الاول :نشاة المعايير المحاسبة الدولية

سوف نتطرق في هذا المطلب الى نشاة معايير المحاسبة الدولية وكذلك مفهومها وهذا نظرا لاهميتها لدى الكثير من الدول العالم.

*الفرع الاول:نشاة المعايير المحاسبة الدولية[1]

ادى التطور الاقتصادي والاجتماعي الكبير ،وكذلك حركة الاعمال الدولية ،والشركات الدولية الكبيرة ،بعد الحرب العالمية الثانية ،مما دعى المنظمات المحاسبية ،والدول الى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والاحداث التي تخص الاعمال الدولية والشركات الدولية ،التي تكون متشابهة في القياس ،التي تؤثر على المنشاة وطريقة عرض قوائمها المالية ،ونتيجة لكل هذه تم تاسيس لجنة من قبل الامم المتحدة في عام **1973**،اسند اليها عملية اصدار معايير محاسبة دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي ،وقد تم تاليف لجنة يمثلون مجمع المحاسبين القانونين في عشرة دول هي :

استراليا ،فرنسا،كندا،المانياالغربية،اليابان ،الميكسيك،هولندا،بريطانيا،ايرلندا،الولايات المتحدة ،وقد تم الانظمام الى هذا المجمع خمسون دولة اخرى .

وقد تم اصدار **24** معيار حتى نهاية عام **1984** وفيمايلي انواع المعايير الدولية:

-1-الافصاح عن السياسات المحاسبية ؛

-2-تقيم بضاعة اخر المدة وعرضها وبيانها في اطار نظام التكلفة التاريخية ؛

-3-القوائم المالية الموحدة ؛

-4-محاسبة الاهتلاك؛

-5-المعلومات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية ؛

-6-استجابة المحاسبة لتغير الاسعار(استبدال به المعيار رقم 15)؛

-7-بيان مصادر واستخدام الاموال ،قائمة التغيرات في المركز المالي ؛

-8-البنود غير العادية وبنود الفقرة السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية؛

[1] حكمت احمد الراوي ،المحاسبة الدولية ،الطبعة الثانية ،دار حزين لنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن ،1995،ص ص، 54،53.

-9-محاسبة اعمال البحث والتطوير ؛

-10-البنود الطارئة والاحداث الاحقة لتاريخ المركز المالي ؛

-11-محاسبة العقود والانشاء ؛

-12-محاسبة ضرائب الدخل ؛

-13-عرض الاصول والخصوم المتداولة المختلفة ؛

-14-عرض الاصول والخصوم المتداولة المختلفة؛

-15-المعلومات التي تعكس اثار تغير الاسعار ؛

-16-محاسبة الممتلكات الالات،المعدات؛

-17-محاسبة عقود الايجار طويلة الاجل ؛

-18-الاعتراف (تحديد)الايراد؛

-19-محاسبة علاوات التقاعد في القوائم المالية لصاحب العمل ؛

-20-محاسبة منح الحكومة والافصاح عن المساعدات التى تقدمها الدولة؛

-21-محاسبة الاثار الناجمة عن تغير اسعار العملة الجنبية؛

-22-محاسبة دمج الشركات ؛

-23-رسملة تكاليف الافتراض؛

-24-الافصاح عن التعامل مع اطراف ثالثة.

***الفرع الثاني:مفهوم المعاير المحاسبة الدولية**

-1-تعريف المعايير المحاسبة الدولية:[1]

وردت العديد من التعاريف المتعلقة بالمعايير المحاسبة الدولية نوارد منها على سبيل الميثال لا الحصر مايلي :

-وعرفه (**لطفي .2004**)اخر بانه "المرشد الاساس لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج اعمالها مع ايصال المعلومات الى المستفيدين منها "؛

-حيث يشبر هذا التعريف الى ان تكون المعاير مفهومةوواضحة من قبل مستخديمها ومنسقة مع بعضهم البعض لان الغرض هو تحديد اساسيات الطرائق السليمة لقيلاس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية،وتاثير العمليات والاحداث والظروف على الموقف المالي ؛

-فالمعيار المحاسبية "هي قياسات تطبقها المؤسسات لقياس القوائم المالية ،وبالتالي تحديد نتائج النشاطات والموقف المالي"؛

[1] تيقاوي العربي ،**النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع الهيئة الجزائرية** ،رسالة دكتوراه ،كلية الاقتصاد وعلوم الادارية ،جامعة العقيد احمد دارية ،الجزائر ،2006،ص ،6.

-عرفه(Belkaoui.1991)بانه"عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلاالاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الاساليب المحاسبية "؛

-فالمعيار المحاسبي هو"بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه باعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية ،لانه لابد من وجود مقايس محددك لمساعدة المحاسب على اداء عمله.

-وقد اشار (**Kieso ;etal.1995**)"اعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام "ويبين (**الشيرازي .1990**)الى نقطة هامة تمثلت في ان "المعاير لاتتصف بالثبات او العمومية نظرا لتاثير ها بالظروف البيئية التي تختلف من وقت لاخر ،لذلك فان بناء المعاير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولايمكن التوصل الى معاير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والسياسية انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص مايلي:

-المعيار هو نموذج يوضع لقياس على اثره شيي ما بطريقة جيدة ومفهومة مهما كان ذلك الشى؛

-المعيار يوضع في ضوء الاعراف المحاسبية المتعارف عليها والظروف البيئية السائدة ؛

-المعيار المحاسبي هو بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والاحداث المالية ،مما يجعل لهذه القوائم المالية قابلية للمقارنة ،والفهم من قبل الاطراف ذات العلاقة .

خصائص المعايير المحاسبة الدولية.

يمكن ذكر اهم الخصائص التي تتعلق بالمعاييرالمحاسبة الدولية في نقاط الاتية[1] :

-قدرتها على تحقيق الاجماع خاصة بعد الاصلاحات الاخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية بعد توسيع الاستشارة واعداد المعايير لشمل كل الاطراف المهتمة بها دون اهمال راي الهيئات الوطنية المؤهلة؛

-القوة التي اكتسبها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال الموضيع التي تكون مجالا للمعايير؛

-مرونتها نتيجة لما قدمه من حلول لترضى مختلف مستعمليها؛

-غير اجبارية التطبيق لانها لا تكتسب الصفة القانونية او التنظيمية.

اهمية المعايير المحاسبة الدولية:

حظى موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على اهميتها وضرورة وجودها ،وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبرارات التي تؤكد على اهمية المعايير المحاسبية والتي

[1] براق محمد ،قمان عمر ،واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،مذكرة الماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي ،الجزائر ،2013،ص 5.

يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

-قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لاغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف ؛

-استعمال هذه المعايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الاموال كل سنة؛

-اقتصاد كم هائل من التكاليف سيستفاد منها او تعود بالفائدة على الشركات المراجعة؛

-زيادة فعالية تشغيل الاسواق المالية؛

-تدعيم المستثمرين بالمعلومات تمتاز بالنوعية والشفافية ،الامر الذي يقلل من درجة مخاطر الاستثمار ومن تخفيض تكلفة راس المال؛

-سهولة اجراء عمليات المقارنة مما يؤدي الى اختيار افضل البدائل.

*المطلب الثاني:اهداف المعايير المحاسبة الدولية واجراءات اعدادها

سنتناول في هذا المطلب اهداف المعايير المحاسبة الدولية واجراءات اعدادها .

الفرع الاول:اهداف المعايير المحاسبة الدولية

***اولا**:اعداد ونشر المعايير المحاسبة التي يتم الاسترشاد بها عند اعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا؛

***ثانيا**:العمل على التحسين والتنسيق بين الانظمة والقواعد والاجراءات المحاسبية المرتبطة باعداد وعرض القوائم المالية.[2]

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال اعضاء اللجنة والذين يعملون على اصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون اليها وان يبذلون اعناقهم الخاصة لتحقيق مايلي :

- التاكد من ان القوائم المالية المنشورة قد اعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والافصاح عن ذلك ؛

-اقناع الحكومات والشريكات والجيهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛

-اقناع الهيئات الرسمية المشرفة على الاسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة الزام الوحدات الخاضعة لاشرافها او التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الافصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام ؛

-اقناع مراجعي الحسابات الخارجين بالتحقق من مدى قيام الشركات باتباع معايير المحاسبة الدولية عند اعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية ؛

[1] سليم بن رحمون ،تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ،مذكرة الماجيستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ،جامعة محمد خيضر ،الجزائر ،2015، ص 13.

[2] سليم بن رحمون ،المرجع ذاته،ص 14.

-العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية. [1]

***الفرع الثاني:اجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية [2]**

- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية ،يتراسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الاقل ،وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الاخرى الممثلة في المجلس او المجموعة الاستشارية او ذات الخبرة في موضوع معين ؛

- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا اوتاخذ باعتبارها تطبيق اطار اللجنة المتعلقة باعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع ،وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية او الاقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف ،وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية؛

- بعد تلقي تعليقات على موجز النقاط الرئيسية ،تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادىء الاساسية مسودة للعرض وترشح الحلول البديلة التي اخذت بالاعتبار والاسباب التي ادت الى قبولها او رفضها وتمتد هذه الفترة لاربعة شهور عادة؛

-تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على بيان النهائي بالمبادئ والذي يقدم للمجلس الموافقة ،كما يستخدم كاساس لاعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (او التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا؛

-تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على ان توافق عليه نسبة ثلثي اعضاء المجلس على الاقل ،وتنشر مسودة العرض بعد ذلك وتطلب التعليقات من كل الاطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد ادنى وقد تمتد الى ستة اشهر؛

-تعد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعة من قبل المجلس ،وبعد التنقيح وبموافقة ثلاثة ارباع اعضاء المجلس على الاقل ،يتم نشر المعيار؛

-وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس ان الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور اضافي او يمكن ان يخدم بشكل افضل عبر اصدار ورقة مناقشة لتعليق عليها وقد يكون من الضروري اصدار اكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي ؛

-ومن حين لاخر قد يقرر المجلس احداث لجنة توجيهية لتدرس فيما اذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار، اما التقيحات الثانوية فقد يامر المجلس اللجنة التوجيهية باعداد مسودة العرض دون ان تنشر بيانا تمهيديا بالمبادئ ؛

[1] يوسف محمود جربوع ،سالم عبد الله حلس ،المحاسبة الدولية ،مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية ،الطبعة الاولى ،دار الاوراق لنشر والتوزيع ،عمان ،2002،ص 22.

[2] حسين القاضي ،توفيق حمدان ،المحاسبة الدولية ،الطبعة الاولى ،دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ،دار الثقافة ،عمان ، الاردن ،2000،ص 37.

-وفي بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبة الدولية معالجتين محاسبيتين للعماليات والاحداث المتشابهة ،فيتم تصميم احدى المعالجات على انها المعالجة الاساسية والاخرى على انها معالجة بديلة مسموح بيها؛

-وتمنع سياسة اللجنة الحالية اصدار تفسيرات لمعايرها المحاسبية الدولية ،كما تمنع الهيئة الادارية من تقديم اية ارشادات حول معنى المعايير؛

-وقد اصدرت هيئة اللجنة **IASC 39**معيارا محاسبيا دوليا حتى **1999** كان اخرها معيار الاعتراف بالادوات المالية وقياسها والذي يسري مفعوله اعتبارا من كانون الثاني **2001**؛

-وتنتظر المنظمة الدولية للاسواق المالية من لجنة تقديم معايير محاسبة دولية شاملة تفي باغراض تداول الاوراق المالية.

المطلب الثالث:موقف مختلف الاقتصاديات من المعايير ومدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم .

احرزت عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية بالسنوات القليلة الفائته عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام اكبر للمعايير الدولية ،وفيما يلي مجموعة من الامثلة والحالات العالمية لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة او التوافق معها .

الفرع الاول :موقف الاتحاد الاروبي من المعايير المحاسبة الدولية

في الاتحاد الاروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام **2002** والذي طالب الشركات الاروبية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها **8000** شركة تقريبا باتباع المعايير الدولية ابتداءا من عام **2005**، وبهاذا باتت **27**دولة تطبيق الشركات فيها تلك المعايير ،هذا بالاضافة الى دول اوروبية اخرى.[1]

الفرع الثاني :موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية

بالرغم من ان لديها اكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجلس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس الوطني للمعايير المحاسبية ومجلس معايير المحاسبة الماليةFASB.

ورغم انها كانت شريكا في كل الانشطة الدولية للمحاسبة ،الا انها لا تلتزم بالمعايير المحاسبة الدولية ولاحتى بصورة كاملة حتى الان ،سواء IASC اوIASBاومن حيث تقبلها مجموعة 4+1 ورغم ما سبق ،بدات من حيث العضوية في البورصة الامريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية ،ففي عام 2002توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي الى تفاهم مشترك تضمن العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما وقابلة لتطبيق ،والتنسيق فيما بينها قبل اي اصدارات مستقبلية .[2]

[1] حسين القاضي ،توفيق حمدان ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 38،39.

[2] سيد محمد ،الاصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني ،مرجع سبق ذكره ،ص 150.

الفرع الثالث:موقف المملكة المتحدة (بريطانيا) من المعايير المحاسبة الدولية

-رغم ان بريطانيا من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف مقر الهيئة الدولية ،الا انها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية ،حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية؛

-بدا المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية **عام 2002**؛

-اصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية ،لذلك فان استراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الابقاء على المعايير البريطانية وان ادخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني .

الفرع الرابع:موقف اليابان من المعايير المحاسبة الدولية

تنقسم التجربة اليابانية بمايلي:

-الابقاء على المعايير الوطنية؛

-التاكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية ،وينص التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة بغض النظر عن المعايير المتعلقة بالاوضاع الاقتصادية المختلفة ؛

-ان الاتجاه المستقبلي هو الابقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد .

الفرع الخامس:موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبة الدولية

تبلورت اهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية الى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الاموال الاجنبية ،ووجود مكاتب محاسبة اجنبية عاملة في هذه الدول، تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية ،ومن الملاحظ ان العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما ان المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير ،الا ان تطور اسواق المال في بعض الدول كعامل وراء الطلب على المعايير المحاسبة ،وكان يتمثل الانتقال الى التطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر اما عن طريق بورصات الاوراق المالية او بموجب قرارات لتطبيق المعايير ،فقد صدرت العديد من الانظمة والتشريعات فيي مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.[1]

[1] سيد محمد ،مرجع سبق ذكره ،ص151.

المبحث الثالث:الهيئات القائمة على اصدار المعايير IFRS ،IAS.

ظهرت الهيئات الدولية المعدة للمعايير المحاسبة الدولية بدافع تضيق فجوة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من الدولة لاخرى لمحاولة ارساء معايير،دولية موحدة سواء للمحاسبة او لتدقيق او للمراجعة واهم التنظيمات التي تستهدف وضع معايير دولية في مجال المحاسبة هي :

المطلب الاول:لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC

هي الهيئة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبة الدولية ومن هذا المطلب سنتطرق بشيء من التفصيل عن**IASC**

-1-لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

هي منظمة خاصة تم انشاؤها عام **1973**،لتنظيم مهنة المحاسبة وقد كونها الجهات المحاسبية المهنية في كل من الدول الاتية:

*استراليا ،كندا،فرنسا،المانيا،اليابان،المكسيك،بريطانيا،،ايرلندا والولايات المتحدة الامركية.

وتهتم لجنة **IASC** باصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة،هذه الاصدارات تشبه الى حد كبير مايصدره مجلس معايير المحاسبة **FASB** (سنعرض لها لاحقا) وحتى الان اصدرت لجنة **IASC** ثلاثة عشر **13** قائمة لمعايير المحاسبة الدولية كما اصدرت ستة **6** مسودات مقترحة.

وتعطى القوائم مجالات معينة مثل المخزون والقوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاهتلاك والتكاليف والبحث والتطوير وضرائب الدخل ،اما المسودات المقترحة فتشمل المحاسبة عن ترجمة العملة الاجنبية والتقاعد وتغيرات الاسعار والملكيات ،والالات والمعدات ،وعقود الايجار طويلة الاجل.

وقد تشكلت اللجنة نتيجة لانفاق هيئات محاسبية مهنية من استراليا ،وكندا وفرنسا والمانيا واليابان والميكسيك،وهولندا والمملكة المتحدة وايرالندا والولايات المتحدة الامريكية .

تضم اللجنة **143** عضو من **104** بلدا يمثلون مليوني محاسب وقد اشاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات التى لم تنظم الى عضوية اللجنة بعد. [1]

وقد حدد دستور اللجنة اهدافها كما يلي[2] :

اولا: صياغة معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التنفيذ بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع انحاء العالم؛

ثانيا :العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والاجراءات المحاسبية والانظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية؛

---

[1] رفيق يوسفي ،**النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة ام البواقي في 2010،ص25.

[2] حسين القاضي،ومؤمن حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،دار الثقافة للنشر ،الطبعة الاولى ،عمان ،الاردن ،2008،ص 107.

كما ان لها اهداف اخرى تتمثل في[1]:

ثالثا:مناقشة القضايا المحاسبة الوطنية فيما بين الدول المشاركة على النطاق الدولي ؛

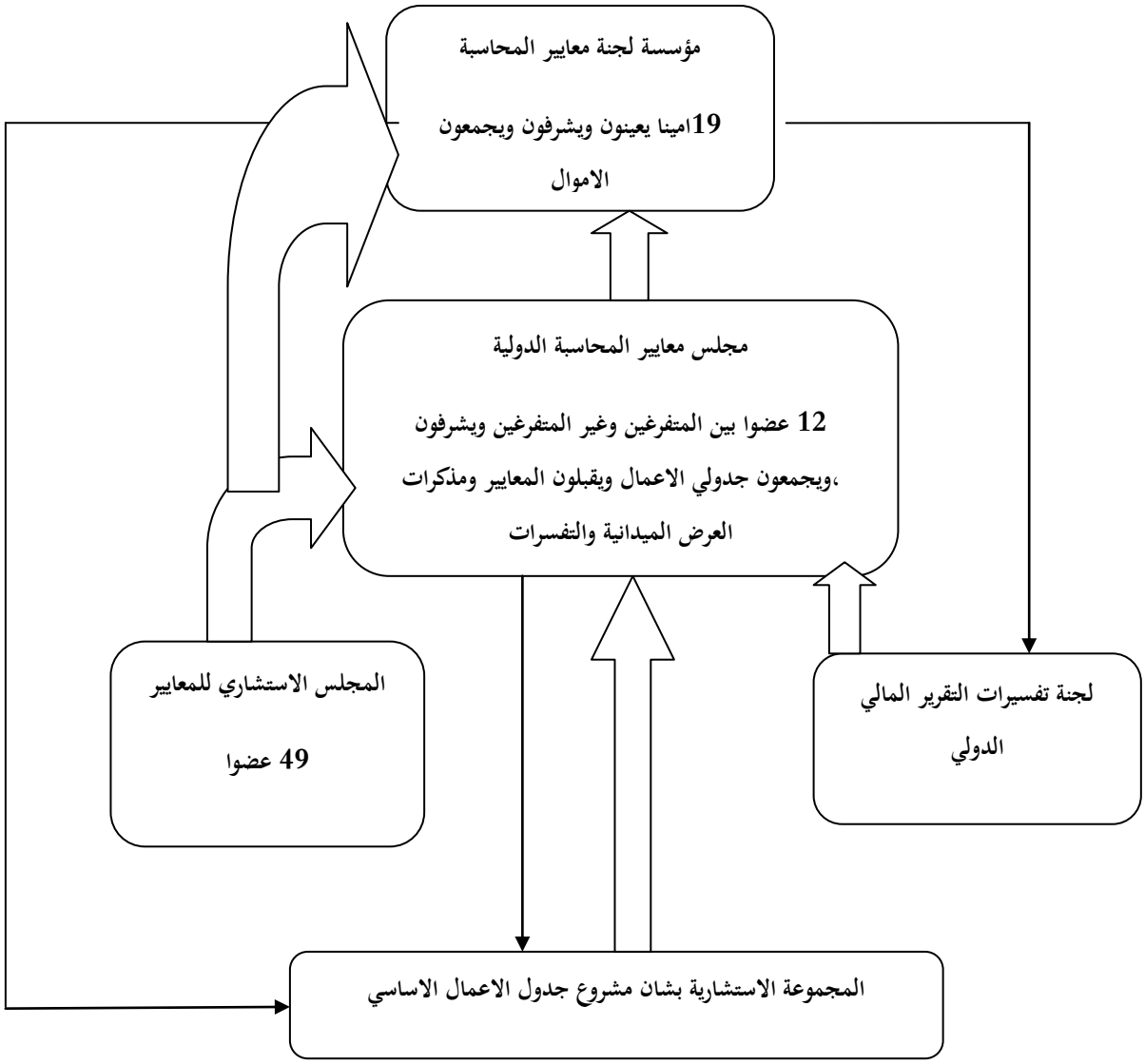
رابعا: طرح افكار محاسبة يمكن تبنيها واصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

خامسا : تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية في مابين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

وقد لقيت اللجنة من الجهات المهنية في دول اخرى قبولا واسعا كما اصدر اتحاد المحاسبين الدولي **IFAC** في عام **1982** ويضم في عضويته **143**هيئة من **103**دولة من مختلف ارجاء العالم قرار ينص على اعترافه "بان لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في اصدار هذه المعايير"، وقد اصدرت اللجنة عام **2001** احدى واربعون معيار وهكذا الحقت مهنة المحاسبة بغيرها من المهن فاصبح لها معايير وقواعد سلوكها المتعارف عليها يمكن الرجوع اليها والاحتكام الى نصوصها وضرورة التقيد بها .

[1] نزيهة دوداح ،**معالجة التثبيتات بين المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ والتقرير المالي وكذا النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الدكتور يحي فارس ،المدية ،الجزائر ،2017،ص 10.

IASCالشكل رقم (-02-):الهيكل التنظيمي الجديد



المصدر:سليم بن رحمون ،تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ،مرجع سابق ،ص 22.

المطلب الثاني :مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)BOARD.

الفرع الاول:النشاة

نشا مجلس معايير المحاسبة الدولية **BOARD IASB** في **06** فيفري **2006**،ويتكون من **14** عضو:

الرئيس ونائب الرئيس و**12** عضو دائم يتم تسميتيهم من قبل **LES RUSTEES** خبرتهم المحاسبية، تشترط ان يكون لخمسة **05** اعضاء على الاقل خبرة الاصدار،وثلاثة اعضاء من مستخدمي القوائم المالية ،وواحد من الاكادمين ،سبعة اعضاء من بين الاثني عشر **12** مكلفين بالربط والاتصال بالمنظمات الوطنية للقياس ،وذلك من اجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير **IASB**.

رئيس مجلس المعايير **IASB**يختار من طرف**LES RUSTEES** ،من بين الاعضاء الاثني عشر المحاسبة الدولية

الدائيمين ،ونفس الاجراءات بالنسبة لنائب الرئيس اما اعضاء **IASB** يعينون لمدة **5** سنوات كأقصى المجلس

حد يمكن تحديدها مرة واحدة.[1]

ويقوم هذا المجلس باعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية ويختلف عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (وهي الهيئة السابقة له)في عدة مجالات رئيسية منها :[2]

-خلافا للجنة معايير المحاسبة الدولية ،لا يربط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة من قبل مجموعة من الاعضاء ،دون خلفيات جغرافيا ووظيفية متنوعة ،مستقلين عن مهنة المحاسبة؛

- وخلافا للاعضاء فان ادارة لجنة المحاسبة الدولية ،فان اعضاء مجلس ادارة مجلس معايير المحاسبة المحلية محددة او منظمات اخرى ؛

-ينعقد عادة مجلس ادارة مجلس المعايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر خلافا للمجلس ادارة لجنة معايير الدولية الذي يجتمع قرابة اربع مرات فقط خلال السنة.

الفرع الثاني:اهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

لمجلس معايير المحاسبة الدولية عدة اهداف وانجازات يمكن ان تلخص فيما يلي[3] :

-لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية فيما يخص اعداد ونشر المعايير المحاسبة الدولية وكذا مشاريع المعايير بحيث ياخذ بالاراء المختلفة والموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة النقدية الدائمة للترجمة **IFRIC**؛

---

[1] شناي عبد الكريم ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات وفق المعايير المحاسبة الدولية الجزائرية** ،مذكرة ماجيستير ،جامعة باتنة ،2009،ص144

[2] حواس صالح ،**التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي** ،اطروحة دكتوراه دولة في علوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر ،2008،ص 55.

[3] شناي عبد الكريم ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات وفق المعايير المحاسبة الدولية الجزائرية** ،مرجع ذاته، ص148.

-تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابلية الفهم وذات مصداقية ودلالة وقابليتها للمقارنة ،بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين ام اجانب من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ؛

-العمل على تقارب المعايير المحاسبة الوطنية مع التى اصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الثالث:انجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.[1]

في نهاية جوان **2004**مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية قاما باصدار ستة واربعون **46** معيار منها **9**معايير تم استبدالها ،واخرى الغيت بالاضافة الى ذلك نشر **33** ترجمة من طرف اللجنة الدائمة**IFRIC**التقنية حيث **22**منها ادمجت من معايير جديدة واصبح يطلق على المعايير التى يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعايير التقارير المالية الابلاغ المالي .

المطلب الثالث: المنظمات المحاسبية الاخرى.

اضافة الى الهيئات سالفة الذكر هناك منظمات اخرى اهتمت بتقريب الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي نجد منها :

الفرع الاول:الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تاسس عام **1977** ويضم في عضويته **155** عضو ومنظمة في **188**دولة يمثلون اكثر من **2,5** مليون محاسب.

يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها لتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم .

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية :[2]

-المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التاكيد؛

- المعايير دولية لاخلاقيات المهنة ؛

-معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الفرع الثاني:لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC.

تشكل هذه اللجنة من **12** عضو يتم تعيينهم من قبل الاداريين لمدة **03**سنوات قابلة للتجديد وتهتم هذه اللجنة بتغير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبة الدولية الموجودة واعداد ونشر مشاريع تقارير

[1] نزيهة دوداح ،معالجة التثبيتات بين المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ والتقرير المالي وكذا النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره،ص12.

[2] حسين القاضي ، ومؤمون حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،دار الثقافة للنشر ،الطبعة الاولى ،عمان ،الاردن ،2008،ص 110.

اودعت للاثراء بين الجمهور المهتمين لاتمام عملية التفسير كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.[1]

وللجنة التقنية الترجمة عدة مسؤوليات تتمثل في :[2]

-هي هيئة تفسيرية لمؤسسة **IASC** مكلفة بمراجعة قضايا محاسبية واسعة الانتشار التي ظهرت ضمن سياق التقارير المالية الدولية الحالية،وعمل **IFRIC** يرمي الى توصيل الة توافق في الاراء بشان المعالجة المحاسبية المناسبة وتوفير التوجيه بشان تلك القضايا،وعند تطوير التفسيرات **IFRIC** تعمل عن كثب مع لجان وطنية مماثلة؛

وتفسيرات تشمل كلا من:

- قضايا التقارير المالية المحددة حديثا التى تعالج على وجه التحديد في معايير التقارير المالية الدولية؛

-قضايا حشيما ظهرت تفسيرات غير مرضية او متعارضة او تبدو مستلمة للتطوير في غياب التوجيه الموثوق؛

-كما تقوم **IFRIC**بمهام اخرى بناءا على طلب **IASB**.

الفرع الثالث :المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

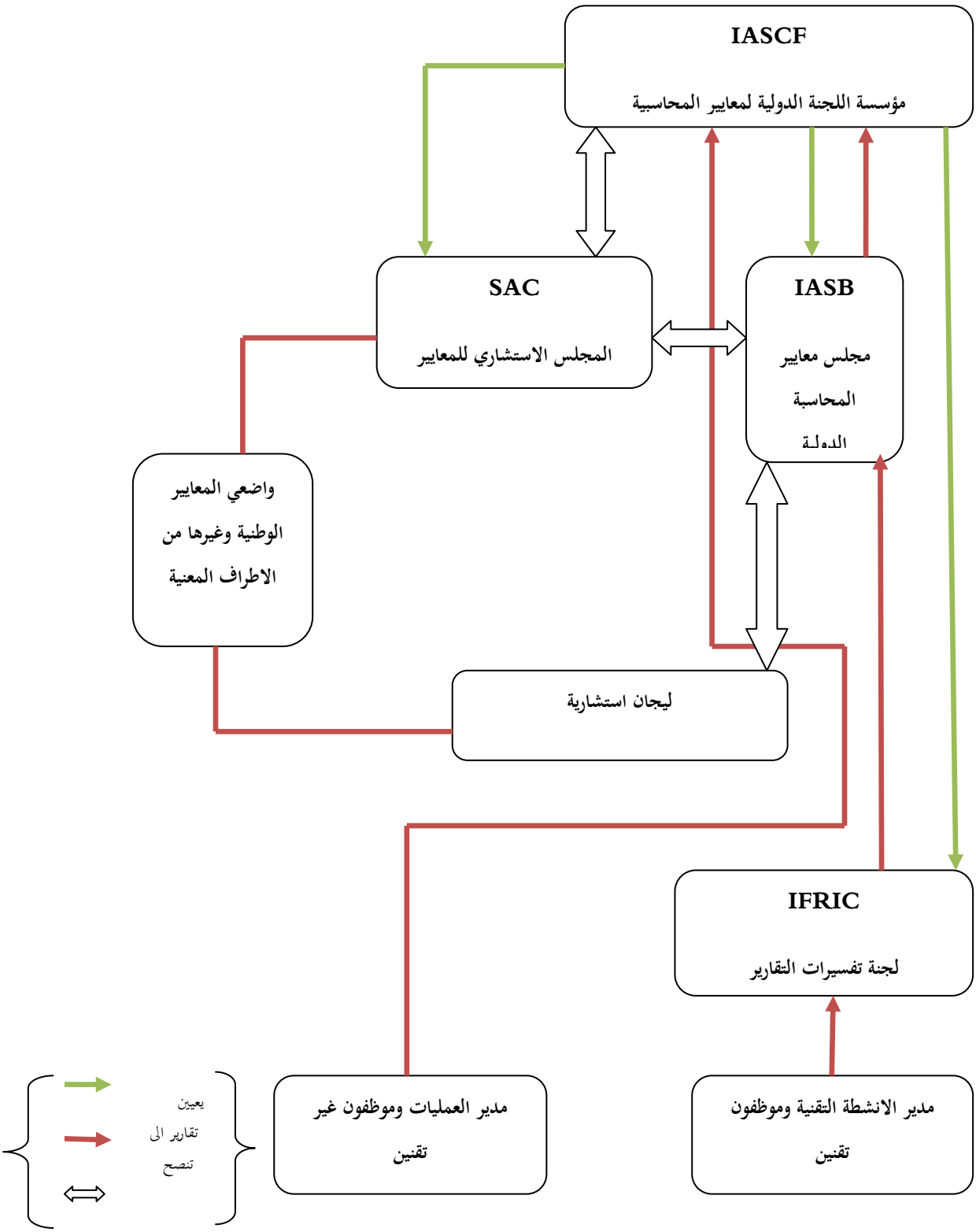
المجلس الاستشاري للمعايير يتشكل من 30 عضوا على الاقل،يمثلون اصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعينهم من قبل الاداريين لمدة **3**سنوات قابلة للتجديد يراس SAC رئيس مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB ويوجه اعمال IASB المتعلقة بالقرارات والاعمال ذات الاولوية كما يشكل قضاء للربط بين **IASB** وهيئات التوحيد الوطنية والاطراف الاخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.[3]

[1] نزيهة دوداح، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] بريش عبد القادر ،**متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 02**،المركز الجامعي ،سوق اهراس ،الجزائر ،ماي 2010،ص78.

[3] نزيهة دوداح ، مرجع ذاته، ص 14.

-الشكل رقم (03):مخطط يوضح لجان المعايير المحاسبة الدولية



Source :stephan brun ,les normes comptables internationales **IAS/IFRS** gualino editeur ,paris 2006,p25.

***خلاصة الفصل:**

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى دراسة نظرية حول معايير المحاسبة وكذا التوحيد والتوافق المحاسبي باضافة الى ايجابيات وسلبيات إستراتيجيتهما معا تطرق الى بعض جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق وكذا التطور واهداف وخصائص واهمية هذه المعايير وماهو موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير وهذا كله تبعا للهيئات القائمة على اصدار المعايير.

مقدمة فصل:

في إطار مصداقية اكبر القوائم المالية فيما تعرضه من أصول وخصوم للمؤسسة ينتظر أن تساهم التطورات الجديدة الحاصلة في ميدان تقييم ومعالجة عناصر الأصول وكيفية عرضها في القوائم المالية

بما يتعلق بالمخزونات ساهمت معايير المحاسبة الدولية في إثراء وتحسين هذه النوعية من خلال معالجات جديدة مسموح بها وأيضا نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسات الاقتصادية فقد خصص لها مجلس المعايير المحاسبة الدولية معيار خاص بها هو المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 الذي يعنى بمعالجة المخزونات،وهذا مانود التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول:عموميات حول المخزونات ؛

المبحث الثاني : نظرة حول المعيار IAS02 ؛

المبحث الثالث:مفاهيم أساسية حول المعيار IAS02 .

المبحث الأول:عموميات حول المخزونات

يعتبر المخزون احد العناصر المحاسبية المهمة التي تتطلب الاهتمام وذلك بالعمل على تسييره بكفاءة وفعالية فالمخزون يمثل جزء من رأس المال العمل للمؤسسة ،فمن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم المخزونات وأهميتها وطرق تصنيفها ووظائفها وكذلك طرق تقييم وأنظمة جرد المخزونات .

المطلب الأول: ماهية المخزونات

الفرع الاول: مفهوم المخزونات

لقد تعددت التعريفات حول المخزونات بحيث يمكن تقديمها كما يلي :

-تعريف 01:"يعتبر المخزون من أكثر الأصول المتداولة في معظم الوحدات الاقتصادية وذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثيره على أرباح المنشاة وعلى مركزها المالي وكذلك يؤثر على حقوق الملكية ويؤثر على تكلفة البضاعة المباعة "؛[1]

-تعريف 02:"يمثل المخزون جزءا من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من اجل البيع وهذا ينطبق على المؤسسات التجارية، أو من اجل التصنيع وهذا بالمؤسسات الصناعية كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة "؛

-تعريف 03:"يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشاة ويحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع، أو المحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات"؛[2]

-تعريف 04:"يشمل المخزون جميع المواد أو الأجزاء أو التجهيزات أو الأدوات والبضاعة الجاهزة المسجلة في سجلات المؤسسة والمتواجدة ماديا في المخازن أو المستودعات أو المعامل أو المحلات العائدة لتلك المنظمة"[3].

بالاعتماد على التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف الشامل الآتي :

فيمكن تعريف المخزون بأنه "مجموع المواد والسلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالتها أو إدخال عليها إضافات ثم بيعها، أو هي مواد تشتريها المؤسسة بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية ".

---

[1] وليد ناجي :**النظرية المحاسبية** ،الأكاديمية العربية المفتوحة ،الدنمارك،2008،ص18.

[2] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الجزائر، 2000، ص101.

[3] عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار النشر حيطالي، الجزائر، 2009،ص47.

الفرع الثاني:أهمية المخزونات

تحتفظ المؤسسات مهما كان نوعها وحجمها بمواد مختلفة تساعدها في استمرار العملية الإنتاجية بلا توقف حسب برامجها الإنتاجية المخطط لها، الأمر الذي يستدعي وجود مخزون، وتظهر أهمية هذا المخزون في النقاط التالية[1]:

1.التأمين والحماية ضد المخاطر:

وتظهر نتيجة الحاجة للاحتفاظ بالمخزون في الحسبان عند إعداد 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 وقد يحدث هذا التأخير نتيجة ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة ؛
- تغير الاحتياجات من المواد من فترة إلى أخرى نتيجة بعض المشكلات الفنية في التصنيع مثل:التلف نتيجة لعدم انتظام في معدلات بين المراحل الإنتاجية المختلفة؛
- احتمالات تلقي المؤسسة لطلبات طارئة من عملائها ورغبتها في تجنب ما قد يحدث من عدم الوفاء بتلك الطلبيات في مواعيدها .

2.الاستقرار والاستمرار:

ويتعلق أساسا برغبة المؤسسة في استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة لديها بأكبر كفاءة ممكنة وتحقيق نوع من الثبات أو الاستقرار النسبي ومن أهم العوامل التي تساعد على هذا الاستقرار والاستمرار مما يلي:

* المرونة في التخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية من خلال توفير المواد اللازمة لمقابلة التوسعات المترتبة بالقدر المناسب؛

* الموازنة بين معدلات الإنتاج من المراحل المختلفة للإنتاج وذلك عن طريق الاحتفاظ بالكميات المناسبة من المواد تحت التشغيل ؛

* تحقيق الثبات أو الاستقرار النسبي في كل حجم العمالة ومعدلات الإنتاج وذلك من خلال الإنتاج بمعدلات ثابتة أو الاحتفاظ بالكميات الإضافية لحين الحاجة إليها؛

*تحسين مستوى خدمة العملاء وكسب ثقتهم عن طريق السرعة في مواجهة التغيرات في طلباته دون تأخير أو تعطيل في المؤسسة.

[1] عبد الله قنيع،**التقييم المحاسبي للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، قسم علوم مالية، ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص5.

3.تحقيق وفرات اقتصادية :

وتكمن هذه الأهمية في رغبة المنشاة في تحقيق بعض المنافع الاقتصادية سواء في شكل أرباح أو في صورة تخفيضات للتكاليف والأضرار المرتبطة بالمخزون ومن بين العوامل المؤثرة في ذلك ما يلي:

* الاستفادة من خصم الكمية فكثيرا ما يقوم الموردون بتخفيض أسعار البيع في حالة قيام العميل بشراء كميات كبيرة وفي مثل هذه الحالة قد تجد المنشاة انه من الأفضل الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من هذه الميزة؛

* الاستفادة من تقلبات الأسعار في السوق وغالبا ما يشار إلى هذا الدافع من دوافع التخزين باسم المضاربة ومضمونها قيام المنشاة بشراء كميات معينة من بعض المواد في أوقات انخفاض أسعارها وتخزينها بقصد بيعها مستقبلا عند ارتفاع الأسعار في السوق.

الفرع الثالث: دورة المخزونات

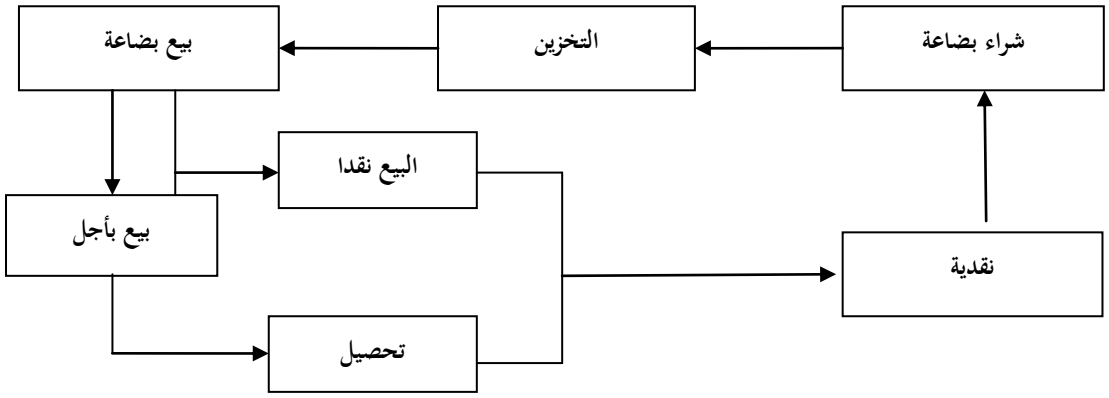
تعرف دورة المخزون على انها تدفق مكونات المخزونات وفقا لمجموعة من الخطوات المتتابعة ، وهي تبرز العلاقة بين المكونات المختلفة للمخزون من ناحية ، وكذلك العلاقة بين المخزون وعناصر الاصول المتداولة الاخرى من ناحية أخرى ، وتختلف دورة المخزون من مؤسسة لاخرى حسب نشاط هذه الاخيرة وتختلف دورة المخزون حسب نوعية المؤسسة.

أ. دورة المخزون في المؤسسة التجارية [1]:

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

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة العامة وفق المعايير الدولية في الجرد والتسويات الجردية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع مصر، 2004، ص16.

الشكل رقم 04: دورة المخزون في المؤسسة التجارية



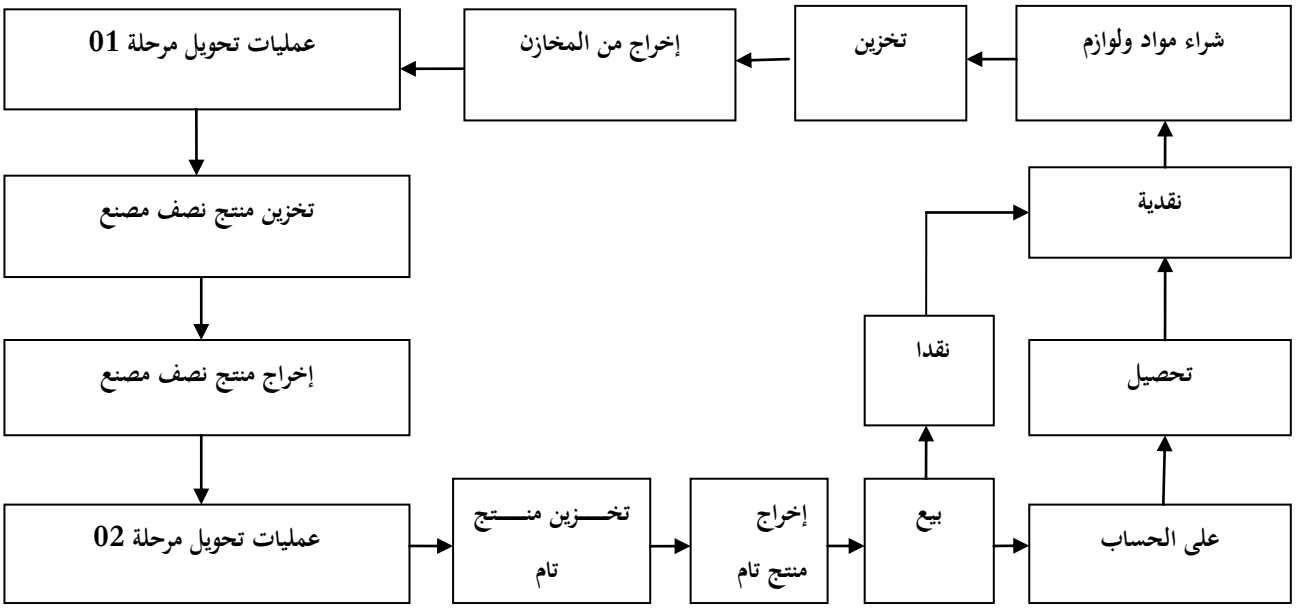
المصدر :بن ربيع حنيفة ،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،دار هومة ، الجزائر، 2010، ص131.

ب. دورة المخزون في المؤسسة الصناعية :

تبدأ دورة المخزون في المؤسسة الصناعية بشراء المواد الأولية واللوازم نقدا أو على الحساب ، تخزن إلى حين الحاجة اليهما في عملية الإنتاج، فتخرج من المخازن فينخفض المخزون بقيمة العناصر المستخدمة بنفس القيمة التي تضاف إلى المنتج قيد الصنع كعنصر من تكلفة الإنتاج، ومن مرحلة الإنتاج قيد الصنع تواصل عملية الإنتاج في تحويل المنتج قيد الصنع إلى منتج تام الصنع ليخزن إلى حين الحاجة اليه[1]،كما يمكن أن تمثل دورة المخزون في المؤسسة الصناعية كما يلي:

[1] بن ربيع حنيفة،مرجع سبق ذكره، ص 134.

الشكل رقم 05: دورة المخزون في المؤسسة الصناعية :



المصدر: ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره ص134.

المطلب الثاني:طرق تصنيف المخزونات ووظائفها:

الفرع الاول: طرق تصنيف المخزونات :

هناك نوعين من الطرق التي يتم عل أساسها تحديد نوع المخزون:

1. التصنيف على أساس نوع المخزون[1]:

يعد تقسيم المخزون على أساس نوعية المواد المخزنة من أكثر الطرق شيوعا في الحياة العملية وطبقا لهذا الأسلوب غالبا ما يتم تقسيم المخزون إلى الأصناف التالية:

– **المواد الأولية:** وهي الأنواع التي تتعرض لعملية تحويلية في شكلها بحيث تصبح أجزاء أو سلعا تامة الصنع مثل:الفحم، الحديد، الزجاج.....الخ سواء كانت سائلة أو صلبة وقد تكون السلع النهائية لمواد أولية لسلع أخرى ؛

– **التجمعات الجزئية:**ومن أمثالها المحركات والمولدات وقد تكون مشتريات مصنعة؛

– **الأجزاء:** إما أن تكون مصنعة داخل المؤسسة أو مشتراة وتستخدم الأجزاء لإنتاج سلع مجمعة وقد يكون تخزين هذه الأجزاء بهدف إعادة بيعها ومن أمثالها المسامير؛

[1] محمد العدوان وآخرون، إدارة الشراء والتخزين، دار الصفا للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى، 2005، ص ص 178،179.

– **المنتجات تامة الصنع**:وهي تشمل السلع النهائية سواء كانت مشتراة أو مصنعة ويتم الاحتفاظ بها حتى يتم بيعها أو استخدامها؛

– **المخزون تحت التشغيل**:وفي هذه الحالة تكون المفردات غير جاهزة وبحاجة إلى استكمال العمليات عليها فيتم الاحتفاظ حتى تجهيزها؛

– **المخزونات المتأتية من التثبيتات** :تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات؛

– **المخلفات والفضلات** :وهي المواد المتبقية بعد العمليات الإنتاجية مثل : السلع المعطوبة،الآلات المتقادمة....الخ؛

– **مواد التغليف**:وتشمل جميع المواد التي تستعمل في حزم وتغليف السلع سواء كانت خشبية أو حديدية أو زجاجية أو بلاستيكية؛

– التجهيزات الخاصة بالتوزيع والتوزين والقياس والتثبيت؛

– **مواد متنوعة أخرى** :وتشمل الكثير من المفردات التي لم يتم ذكرها مثل : الملابس،أدوات التنظيف والصيانة....الخ؛

– كما يمكن تصنيف المخزون على اساس التوصيف السلوكي للنظام الانتاجي كالآتي [1]:

1– المخزون المتحرك "الديناميكي":ويقصد ذلك الجزء من المخزون اللازم لمقابلة كمية الطلب الناتجة بسبب دورية بعض العمليات مثل عمليات الشراء في شكل طلبيات متابعة زمنيا أو انتاج المنتجات التامة في دفعات متكررة ،أي انه المخزون الذي يستخدم لتحقيق الحركة المخزنية الدائمة للمواد بالصرف منه والتوريد له بحيث يتساوى مجموع كل من المواد والمنصرف .

2–المخزون الاحتياطي : يقصد بالمخزون الاحتياطي ذلك المستوى الذي لا ينبغي أن يقل رصيد المخزون من أي صنف عنه وعندما نصل اليه فان الأمر يتطلب اتخاذ اجراءات سريعة للحصول على الكميات الإضافية ،وهذا المخزون من المفروض في الاحوال العادية أن يضل ساكنا في المخزن ولا تمتد اليه حركة المخزون العادية والتي من المفروض أن تقتصر على المخزون المتحرك على أن يستخدم هذا المخزون كاحتياطي لمواجهة الظروف غير العادية .

وتحسب قيمة المخزون الاحتياطي كما يلي :

- **المخزون الاحتياطي= معدل الاستهلاك الشهري × معدل الاحتمال × فترة الانتظار**
- **المخزون الاحتياطي= معامل الاحتمالي × متوسط الانحرافات**

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

كما يمكن تصنيف المخزونات حسب فترات تواجد المخزون :[1]

1. **المخزون الدائم**: هي الكمية الدورية من المواد المادية التي تهدف إلى ضمان السير الطبيعي لعملية الإنتاج خلال المدة المحصورة بين تموينين مختلفين.
2. **المخزون المؤقت** : هي المخزونات التي لا يعاد تموينها لاجل استعمال محدود .

الفرع الثاني: وظائف المخزونات

للمخزونات وظائف عدة يمكن تجسيدها كما يلي :[2]

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 فان حدث هذا الخلل في الآلات الموجودة بالعملية المعنية فان 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 الإنتاجية والعملية التوزيعية حتى لاتتأثر العملية الإنتاجية نفسها.

-2- خدمة أفضل للعملاء:

يحقق المخزون أيضا 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 و في حالة ما انخفض الطلب عن العرض ،في هذه الحالة يتم اللجوء إلى الفائض على المخزون ليستغل في مراحل لاحقة .

[1] MG Delefosse, **Organisation industrielles de stocks et les magasins**, edition E,M,E vol 3-4 eme, France, 1974, p :3.

[2] عادل حسن، **التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج**، دار النهضة العربية للصناعة والنشر، لبنان، 1988، ص ص 271،272.

4- الحفاظ على استمرارية الإنتاج :

الكثير من السلع تكون معمرة و بالتالي فهي متواجدة في السوق باستمرار يمكن لادارة الإنتاج أن تقتنيها في أي وقت تشاء ، غير أن بعض السلع الاخرى تكون سريعة التلف و البعض الاخر منها يكون موسمي حيث تضهر بكميات ضخمة خلال موسم الجني ثم يتناقص تواجدها في السوق ،و لضمان تزويد المصنع باستمرار يلجأ إلى شرائها بكميات كبيرة في موسم الجني وتأخذها في ضرووف تسمح بالحفاظ على خواصها للاستعمال عند الطلب مما يسمح باستمرارية العملية الإنتاجية .

5- تخفيض تكاليف الإنتاج :

سياسة التخزين تسمح للمؤسسات الإنتاجية بانتاج كميات كبيرة حتى وان كان الطلب اقل من الإنتاج وهذا مايسمح بتخفيض كلفة انتاج المؤسسة المنتجة الواحدة .

كما يسمح التخزين من شراء بكميات كبيرة و هذا ما يخفض من سعر المؤسسة المشتراة نتيجة الخصومات بسبب الشراء بكميات كبيرة ، اضافة إلى انخفاض تكاليف النقل المتعلقة بالتخزين .

المطلب الثالث: تنظيم المخزونات

الفرع الاول:تخطيط المخزونات

هو عملية تحديد النشاطات أو الاعمال الواجب تنفيذها في مجال المخزون لتحقيق هدف إدارة المواد في الكفاءة المخزنية، والتخطيط للمخزون لابد أن يتم بمجالات معينة وفق اسس مختلفة حسب ملائمة كل مجال

تعريف تخطيط المخزون :

هو عملية التنبؤ بالاحتياجات المطلوبة من المواد والسلع في ضوء الطلب المتوقع و في حدود الإمكانات المتاحة، وفقا لظروف السوق وضمان توفير تلك المواد في الوقت المناسب وبالكمية المناسبة وبالأسعار المعتدلة ووضع الترتيبات المناسبة لاستلامها ، وتوفير الأماكن والمساحات لحفضها وحمايتها من التلف والسرقة والفساد وتوفير الأجهزة والأدوات الملائمة لتداولها وصرفها إلى الأقسام المعينة ،واستقبال السلع النهائية والمحافظة عليها لحين الحاجة إليها [1].

أهمية تخطيط المخزون:

إن أهمية ومقدار الفوائد التي يمكن أن تجنيها المؤسسة من تخطيط المخزون تنبع من كفاءة عملية التخطيط نفسها والتي يمكن أن تحقق الفوائد التالية:[2]

[1] سعود خضر، حميد الكبسي، **دراسات في تخطيط ورقابة المخزون**، دار الحرية للطباعة، بيروت، 1979،ص20.

[2] محمد العدوان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص156.

- ضمان تدفق الإنتاج وعدم توقفه: إن عملية التخطيط تؤدي إلى توفير المواد بالوقت المناسب والكمية المناسبة كما تؤدي إلى التصدي لكل معوقات أو نقص بعض الاصناف التي قد توقف العملية الإنتاجية ؛
- توفير المرونة في التعامل مع المتغيرات البيئية المتوقع حدوثها في المستقبل من عوامل اقتصادية واجتماعية و سياسية وغيرها؛
- يساعد في اتخاذ القرارات المبنية على اسس عملية، وغير الخاضعة للأهواء والأحكام الشخصية؛
- يؤدي تخطيط المخزون إلى ضمان عملية التنسيق والترابط والمتابعة بين الإدارات المعنية؛
- يجعل المؤسسة قادرة على مواجهة المنافسين وتقلبات السوق بما يتضمنه من انتظام تدفق المنتجات الجاهزة للعملاء في المواعيد المحددة.

مراحل تخطيط المخزون: ونختصرها في النقاط التالية:[1]

أ. مرحلة إعداد المخزون:

في هذه المرحلة يتم التنبؤ بالاحتياجات المطلوبة في ضوء الطلب المتوقع وفي حدود الامكانات المتاحة وظروف السوق بمعنى ذلك تحديد مقدار الكميات المطلوبة من المواد التي تتاثر بعدة عوامل هي :
الوضع المالي للمؤسسة، مدى توفير مساحات التخزين ومدى حاجة المؤسسة للمواد المطلوبة، ظروف العرض والطلب وتقلبات السوق.

ب. مرحلة الحصول على المخزون:

في هذه المرحلة تتم عملية الشراء الفعلي للمواد والسلع التي تم التنبؤ والإعداد لها والتي يضمنها أمر الشراء، بحيث يتم الحصول عليها في الوقت المناسب والمكان المناسب ومن مصادر التوريد والبيع الملائمة وبالأسعار المعتدلة وتتم هذه المرحلة بمجموعة من الخطوات وهي:

- تحديد المواصفات المطلوبة للمواد من الناحية النوعية والأحجام والقياسات؛
- الاتصال بالموردين؛
- دراسة الأسعار لضمان الحصول على السعر المناسب؛
- مراعاة الشراء في الوقت والمكان المناسب.

[1] محمد العدوان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص159.

ج. مرحلة الاحتفاظ بالمخزون:

في هذه المرحلة وبعد وصول المواد إلى المخازن يتم توفير الإمكانات المطلوبة للحفاظ على مفردات المخزون لحين الحاجة اليه وطلبه وتتضمن هذه المرحلة ما يلي:

- اتخاذ الترتيبات اللازمة لضمان حماية المواد من التلف والفساد والسرقة؛
- وضع التخطيط المناسب لأماكن من حيث توفير المساحة والفراغات المطلوبة؛
- اتباع الطرق العلمية الصحيحة في التخزين من ترميز المواد وتصنيفها وترتيبها مما يسهل عملية الاستلام والصرف؛
- توفير الإضاءة والتهوية والحرارة المناسبة ومتطلبات السلامة العامة من أدوات مكافحة الحريق وغيرها؛
- تحديد الوقت المناسب الذي يتم به تحديد المخزون والوقت لحركة كل عنصر ؛
- توفير الوسائل المناسبة لضمان سلامة المواد وسرعة نقلها.

د. مرحلة تداول المخزون:

هذه المرحلة تتعلق بعملية الاستلام والصرف من والى المخازن؛ وهذه مهمة لارتباطها بتوفير احتياجات التشغيل والانتاج بالوقت والكمية المناسبة، وتشمل هذه المرحلة عمليات النقل إلى غير ذلك من العمليات وتتعلق بالنشاطات الرئيسية في هذه المرحلة ب:

- عملية استلام المواد والسلع من الموردين وعملية استلامها من المخازن الفرعية وحالات ارجاع البضاعة وفق ترتيبات خاصة؛
- عملية صرف المواد وهي تتعلق باتخاذ الوسائل التي تتضمن تدفق المواد؛
- عملية مناولة المواد وهي تتعلق بنقل السلع والمواد داخل المخازن أو ارسالها إلى اماكن الطلب .

الفرع الثاني : تصنيف وترميز المخزونات

-1- تصنيف المخزونات:

تاتي مرحلة تصنيف المواد بعد اعطاء وصف قياسي لكل مادة من المخزونات الموجودة وصفا شاملا ودقيقا حتى يسهل فيما بعد تصنيفها، ومعناه القيام بجمع المخزونات المتشابهة كل مع بعض.[1]

1-1 اهمية عملية التصنيف:

- التصنيف متطلب اساسي لعمل المخزون؛
- يسهل الوصول إلى المادة سواء عند طلبها أو شرائها أو تخزينها أو صرفها؛
- خطوة سابقة لعملية الترميز؛

[1] بير الزهرة، **تسيير المخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، البليدة، جامعة سعد دحلب ، 2012، ص29.

- يساعد في تحديد الاماكن المناسبة للتخزين وتحديد مواصفات للمخازن والمستودعات؛
- يمنع ضياع الوقت والجهد بالبحث عن المواد في الاصناف؛
- يساعد في تسهيل عملية الحسابات واغراض الميزانية؛
- يساعد في تطبيق انظمة مراقبة المخزون؛
- يساعد في حصر وفرز المواد ذات الصفة الخطيرة القابلة للاشتعال أو الانفجار أو السامة؛
- يساعد في حصر المواد الثمينة القابلة للسرقة تمهيدا لوضعها في اماكن مؤمنة.

1-2- اسس التصنيف:

هناك عدة طرق للتصنيف نذكر:

- ✓ التصنيف حسب درجة الخطورة القابلة للالتهاب، قابلة للتكسير، سريعة التلف؛
- ✓ التصنيف حسب الحركة (سريعة، متوسطة، بطيئة)؛
- ✓ التصنيف حسب طبيعتها (سائلة، جامدة، غازية)؛
- ✓ التصنيف حسب درجة التبريد اللازمة لحفظ المواد كاللحوم، الخضروات، المثلجات، الدم، اللقاحات، إما بالنسبة للادوية والمواد الغذائية فغالبا ما يكون مبينا على حاويتها درجة الحرارة المطلوبة لحفظها؛
- ✓ التصنيف على اساس الاستخدام؛
- ✓ التصنيف طبقا للحجم: هناك اصناف ذات احجام كبيرة كالآلات والمعدات والمواد السائلة المعبأة كالقارورات والزيوت؛

وعليه فان التصنيف يتعين على ضوء الحجم والشكل والطبيعة، وبالتالي احتياجاته من الامكانيات المخزنة، فترتيب اوضاع الاصناف يتم بحيث يكفل بقدر الامكان تقارب الاصناف المتشابهة في هذه الاحتياجات، وهذه أهم الاصناف واماكنهم في المخازن.

- ✓ الاصناف التي تصرف بكثرة: يفضل وضعها في اماكن قريبة من نافذة الصرف؛
- ✓ الاصناف ثقيلة الوزن: يفضل وضعها في اماكن تقلل من مجهودات نقلها؛
- ✓ الاصناف القابلة للانفجار و الاشتعال: توضع في اماكن محصنة؛
- ✓ الاحمال الكبيرة التي تتاثر بفعل العوامل الجوية: توضع في مخازن محصنة باسوار واسقف.

2- ترميز المخزونات:

هذه المرحلة تلي مباشرة مرحلة تصنيف المخزونات ويعتمد نظام الترميز على طريقة الارقام القياسية المتسلسلة لكل صنف أو بطريقة الاحرف حيث يرفق كل صنف بحرف أو حرفين أو اكثر حسب حجم المخزون، وتنوع اصنافه، لهذا يقتصر استعمال هذه الطرق على المخازن الصغيرة فقط، أما في المؤسسات الكبرى فعادة ما يمزج بين الاحرف والارقام.[1]

2-1- اهداف الترميز: ونلخصها فيما يلي:

- امكانية تمييز المواد بدقة متناهية؛
- تسهيل انجاز عملية الشراء والبيع؛
- تسهيل عمل الحاسوب والتسجيل؛
- تسهيل عملية الجرد.

2-2- طرق الترميز:

تختلف طرق الترميز في المؤسسات حسب حجمها، فنجد البسيط ونجد المعقد اختيار احدى هذه الطرق يعتمد على عدد البنود التي تتعامل بها المؤسسة من ناحية، وعلى تنويع تلك البنود من ناحية أخرى، فكلما كان عدد البنود اقل تنوعا كلما كان الترميز بسيطا والعكس صحيح، فكلما كبر عدد البنود يكون نظام الترميز اكثر تعقيدا حتى تتمكن من ترميز كافة هذه البنود بطريقة تؤدي إلى معرفتها والوصول إليها بدقة وسهولة، ولترميز المخزون طرق عديدة نذكر منها:[2]

➢ النظام الهجائي البسيط:

وبه يتم اعطاء كل بند حرف من حروف الهجاء العربية أو الاجنبية، وهذا النظام سهل ويستخدم في المؤسسات التي تتعامل بعدد محدود من البنود، فيعطى البند الاول "أ" أو "**A**" والثاني "**ب**" أو "**B**" ...الخ. وطبعا الحد الاعلى للرموز في العربية هو 28 حرفا، وفي الاجنبية 26 حرفا .

➢ النظام الرقمي البسيط:

هذا النظام يعطي الرقم التسلسلي لكل بند ويبدأ من الرقم 1 إلى ما لا نهاية ، وهذا النظام سهل وبسيط وهو يناسب المؤسسة الصغيرة التي لها عدد محدود من البنود، إما المؤسسات الكبيرة فهذا النظام ليس مناسبا .

---

[1] بير الزهرة ،مرجع سبق ذكره ، ص30.

[2] مصطفى زهير، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار النهضة العربية، لبنان، 1993، ص408.

- **نظام المجموعات الرقمية:**

وهو تطوير النظام السابق، حيث يكون هناك عدد ثابت من المراتب لجميع السلع والأجزاء والقطع مهما كانت، ويخصص تسلسل معلوم لكل سلعة كما هو موضح في هذا المثال:

من 1 إلى 100 المجموعة الرقمية للسلعة "أ"

من 101 إلى 201 المجموعة الرقمية للسلعة "ب"

من202إلى300المجموعةالرقميةللسلعة"ج"

ومن بين هذه المجموعات يمكن تخصيص أجزاء منها للمجموعات الرئيسية.

- **النظام المختلط البسيط:**

في هذا النظام يتم دمج الأحرف الهجائية البسيطة مع النظام الرقمي البسيط، بحيث تدل الأحرف على الباب الرئيسي بينما تدل الأرقام على الأبواب الفرعية منه.

- **نظام الألوان:**

تستخدم الألوان في حالات خاصة ومحدود لتمييز بعض المواد كالأجهزة الإلكترونية و المنتجات الفولاذية، و لا يستخدم كنظام رئيسي في المؤسسة، أما الأصناف التي تصلح لها الألوان هي الأجزاء الالكترونية الصغيرة كالمقاومات والمكثفات التي تصلح لها الحروف أو الأرقام، كما تستخدم أيضا في المنتجات الفولاذية كالألواح والقضبان، ولكن خواصها وسبائكها تختلف لأن الأحرف والأرقام تمحى نتيجة الاحتكاك .

الفرع الثالث: الرقابة على المخزونات

مفهومها:

أ. تعريف نظام الرقابة على المخزون:

يعرف نظام الرقابة على أنه الخطة التنظيمية، وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة، والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة.[1]

ويعرف أيضا على أنه:"مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول، والتي تطبق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء.[2]

[1] أحمد طرطار، **الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2001،ص 87.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص275.

ومن التعريفين السابقين نستخلص أن:" الرقابة هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والسياسات المتكاملة و التي تضعها إدارة المؤسسة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها، وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة الموضوعة .

ب.أهداف ومعايير الرقابة على المخزون[1]

ب.1. الأهداف: ويمكن تلخيصها كما يلي:

- التأكد من ضمان استمرار تدفق المواد والمستلزمات لتغطية الإنتاج؛
- التأكد من تكلفة التخزين عند أدنى مستوى ممكن وتكلفة رأس المال المستعمل في المخزون؛
- تقليل المواد التالفة الضائعة والقضاء على السرقة؛
- التنسيق بين نشاط التخزين والأنشطة الأخرى كالشراء والإنتاج والبيع بهدف تنفيذ الخطط المسطرة.

ب.2. المعايير: من أجل تحقيق أهداف الرقابة يجب الاعتماد على مجموعة من المعايير نذكرها فيما يلي:

- اختيار الأنظمة الملائمة لعملية ترميز المواد وتصنيفها وذلك لسهولة الوصول إليها والرقابة عليها؛
- وضع قواعد خاصة لاختيار أصناف المواد وتحديد طرق صرفها؛
- مراقبة دوران الأصناف المختلفة من المواد المخزنة.

مسؤوليات الرقابة على المخزون:

تختلف مسؤولية الرقابة على المخزون من مؤسسة لأخرى حسب حجمها ونوع النشاط الذي تمارسه، فقد تكون عن بعض أو كل الأنشطة التالية:[2]

- استلام المواد سواء للمخازن وتحويلها فورا إلى مراكز الإنتاج؛
- فحص كميات وحالة المواد ومراجعتها على المواصفات غير الفنية؛
- تخزين وإصدار المواد والأجزاء ومهمات التشغيل والسلع الجاهزة؛
- حفظ سجلات المواد؛
- التخلص من الخردة والفائض والمنتجات المباعة؛
- التخطيط لفترة مستقبلية بالاعتماد على دورة الإنتاج وبرنامج البيع والظروف السوقية؛

[1] سعداوي محمد، **تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة،2014،ص41.

[2] أحمد راشد الغدير،**إدارة الشراء والتخزين**،دار الزهران للنشر، الأردن، عمان،1997، ص329.

- ترجمة تخطيط المخزون إلى برنامج شراء عملي، وهدف برنامج الشراء الرشيد، ليس فقط الحصول على المواد في الوقت والمكان المناسب، لكن أيضا السماح بوجود وقت كافي للحصول على الجودة الصحيحة بالسعر المناسب.

❖ الإنتاج المخطط يحدد كمية الإنتاج المطلوبة فيه، وإدارة الإنتاج تزود بالمواد المطلوبة طبقا لهذا البرنامج، ومن ناحية الرقابة علينا أن نراعي ما يلي:

- مسؤولية الصرف تتحدد في إدارة واحدة هي إدارة مراقبة الإنتاج المسؤولة عن متابعة البرامج الإنتاجية، ويكون الصرف من واقع مستندات تحمل موافقة هذه الإدارة، وهذا التركيز يفيد في:
- مراقبة المخزون وعدم الصرف إلا بالكميات المقابلة للبرنامج الإنتاجي وبالتالي مراقبة مستويات المخزون حتى تختل خطط الطلب للمخزون وتدفق الإنتاج.

مجالات الرقابة على المخزون

أ. الرقابة من حيث المخزون

هناك عدة مجالات في الرقابة على المخزون هي كالتالي:[1]

✓ **الرقابة على عناصر الإنتاج:** وتكون هنا الرقابة على المواد التي تدخل كعناصر أساسية في إنتاج السلع والمنتجات تامة الصنع.

✓ **الرقابة على مخزون المواد:**

تعتبر الرقابة على المخزون في الأقسام الإنتاجية ذات أهمية من حيث الصرف والاستخدام والمواد التي تصرف من المخزون إلى الإنتاج ، تنتج وتحول إلى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، وطبقا لمعايير الإنتاج، فإن كمية المواد التي تستخدم في الإنتاج تكون محدودة، لكن بسبب بعض الظروف مثل: التلف أو الفساد وهذا يعتبر خسارة، وجب أن يحرص على مراقبتها فتحدد الإدارة نسبة العجز لغرض اكمال الرقابة على المواد المستخدمة .

✓ **الرقابة على المخزون قيد التشغيل أو التنفيذ:**

يمثل المخزون تحت التشغيل القيم الإجمالية للإنتاج غير التام في نهاية الفترة المحاسبية، والقيمة الإجمالية تمثل قيمة المواد التي قام العمال بإنتاجها، لكن يصعب في بعض الحالات تحديد قيمة المخزون قيد التنفيذ، حيث أنه بإمكاننا معرفة وتحديد كمية المواد المستهلكة ولكن يصعب تحديد المصاريف الإضافية.

[1] خليل الشماع، **الإدارة المالية**، مطبعة الزهراء، بغداد، العراق، 2003، ص13.

✓ **الرقابة على أجزاء المصنع:**

تتضمن المواد التي تم شرائها كمنتجات تامة الصنع دون إجراء أي تغيرات عليها وتخزينها لحين الحاجة إليها في العمليات التشغيلية أو التجميعية اللاحقة كالبطاريات.

✓ **الرقابة على المعدات الرأسمالية والاستثمارية:**

كالآلات والمعدات والأجهزة والأدوات الإنتاجية.

✓ **الرقابة على كفاءة وفعالية الأداء لإدارة المخازن:**

وما يتعلق بأنشطتها المختلفة من أعمال ومستلزمات أساسية في أدائها.

✓ **الرقابة على صرف المخزون:**

يتم صرف من المخزون لغرضين هما:

- الإنتاج عن طريق الصرف لأقسام الإنتاج؛
- البيع عن طريق الصرف لأقسام الإرسال لغرض البيع.

ب. الرقابة من حيث الأنشطة

وهناك أيضا مجالات للرقابة على المخزون من حيث الأنشطة منها ما يلي:[1]

1. الرقابة على الكمية:

تتم الرقابة على الكميات من المشتريات من حيث المطابقة للكميات المطلوبة، كما تتم الرقابة على المخزون الموجود في المخازن، ومدى مطابقته مع الأرصدة الدفترية وكشوف الجرد الخاصة بها.

2. الرقابة على القيمة:

تتم عملية الرقابة بسبب كبر رأس المال في المخازن الذي تم استثماره في هذه الأخيرة، وتتم الرقابة على القيمة اعتمادا على قيمة و حسابات المخزون.

3. الرقابة على النوعية:

تتضمن درجة مطابقة المواد المشتراة في المواصفات ودرجة صلاحيتها للعمل.

4. الرقابة على التكاليف:

اي الرقابة على تكاليف التخزين والشراء وتكاليف النفاذ وتقوم بالرقابة على تسجيل هذه التكاليف بعد حصرها والتعرف على أسباب زيادتها.

[1] خليل الشماع، مرجع سبق ذكره، ص13.

5. الرقابة على عمليات التوريد والصرف: تفرض احكام الرقابة على المخازن استخدام وحدة قياس واحدة للصرف من المخازن أو التوريد إليها، ولتنظيم عملية الرقابة يجب على إدارة مراقبة المخزون بالمؤسسة أن تكون على علم بالفترات التي يتم التوريد فيها وذلك بمعدلات الصرف.

المبحث الثاني :نظرة حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 02

أن المعايير المحاسبية الدولية عي قواعد يتم اعدادها من طرف مؤسسات الاعمال عند إعداد القوائم المالية من بينها نجد المعيار رقم 02 "**المخزونات**"الذي جاء فيه مفهوم المخزون والمعالجة المحاسبية له وفق لمدخل التكلفة التاريخية حيث يتطرق إلى مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية ويعرض المعيار ارشادات عملية لتحديد التكلفة .

المطلب الاول :مفهوم المعيار

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المعيار والمبدأ الاساسي له كالاتي :

الفرع الاول : تعريف المعيار

يمكن تعريف المعيار**IAS02** بأنه :"مقياس أو نموذج أو مبدا اساسي يهدف إلى تحديد اساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض وافصاح عن عناصر المخزونات في القوائم المالية واثر العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشاة ونتائج اعمالها ويرتبط المعيار المحاسبي بأهم عنصر من عناصر القوائم المالية الا وهو "**المخزونات**"[1] وطرق تقييمها واساليب تصريفها.

الفرع الثاني :المبدا الاساسي للمعيار[2]

تعد المخزونات من الاصول الجارية وهي حسب المعيارIAS02 "كل المخزونات ماعدا ماحظيت بمعيار خاص بها"وتتمثل في:

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها اثناء النشاط العادي ؛
- مخزونات الإنتاج قيد الانجاز تباع بعد الانتهاء من انتاجها؛
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واللوازم التي تشترى للاستهلاك في العمليات الإنتاجية أو تستهلك في تقديم الخدمات ؛

يمثل المبدا الاساسي للمعيار الدولي **IAS02** في :تحديد قيمة البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل .

[1] قورين حاج قويدر، **تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات ضمن النظام المحاسبي المالي**، مجلة الردة الاقتصادية، جامعة شلف، العدد01/2015، الجزائر،ص39.

[2] محمد بوتين،، **المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية** ،دار النشر، Page bleues ، الجزائر، ص166. ،

المطلب الثاني :هدف المعيار ونطاقه

الفرع الاول:هدف المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 إلى :[1]

+ وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات ؛حيث يوفر المعيار الارشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون ؛
+ وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا ؛
+ بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقيق للمخزون ؛
+ توضيح اساليب قياس تكلفة المخزون .

الفرع الثاني :نطاق المعيار

يغطي هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الاصول والتي تشمل :[2]

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لاعمال المنشاة ؛
- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج الاغراض بيعه ؛
- المخزون في شكل خدمات أو توريدات تستهلك اثناء عملية الإنتاج أو المخزون لاغراض تقديم الخدمات

المطلب الثالث:تعريف المصطلحات الواردة في المعيار IAS02

استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة :[3]

+ يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02،المخزونات على انها اصول :
- يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط ؛
- قيد الإنتاج لغرض البيع ؛
- على شكل مواد ولوازم تستهلك خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات .
+ يتم الاعتراف بعنصر من عناصر المخزونات في محاسبة المؤسسة اذا:
- ارتباط انتقال المزايا والمخاطر المتعلقة بملكية هذا العنصر للمؤسسة ؛

---

[1] بصلي فتحي، **معالجة المخزونات وخسائر القيمة على المخزونات**، مذكرة ليسانس،قسم علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2011، ص32.

[2] طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مصر، الدار الجامعية، 2006، ص ص 472،417.

[3] بن هرهور عبد الرحمان،**المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة خيضر بسكرة، 2016، ص ص 25،26.

- اذا تحصلت المؤسسة على رقابة هذا العنصر ؛
- اذا استطاعت المؤسسة تقدير تكلفة هذا العنصر بمصداقية ؛
- اذا قدرت المؤسسة استفادتها من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بملكية هذا العنصر.

- **القيمة العادلة :**

هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة اصل أو تسوية التزام بين اطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى اساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية .

- **صافي القيمة التحصيلية:**

هي سعر البيع المقدر في السياق العادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكلفة المقدرة للانجاز والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع.

- **تكاليف شراء المخزون :**

تشمل هذه التكلفة ثمن الشراء والضرائب والرسوم الجمركية واية ضرائب ورسوم أخرى على المشتريات وتكلفة النقل و اية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة باقتناء تلك المشتريات وتستبعد اية مردودات للمشتريات والخصم التجاري ويمكن أن تشمل تكلفة المخزون فروق العملة الاجنبية اذا تمت عملية الشراء بالعملة الاجنبية

- **تكاليف التحويل :**

وهي التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل : الاجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة بشكل منظم على وحدات الإنتاج .سواء كانت ثابتة ام متغيرة ،والتي تم انفاقها من اجل تحويل المواد الأولية إلى بضاعة جاهزة.

- **التكاليف الاخرى:**

تدخل التكاليف الاخرى في تكلفة المخزون فقط من اجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية مثلا يمكن اضافة تكاليف غير انتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

- **التكلفة التاريخية :**

هي مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل اخر يقدم للحصول على اصول عند تاريخ اقتناءها أو انتاجها ،أو هي مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم اثناء السير العادي لنشاط .

- **التكلفة الحالية :**

هي مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الاصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي ،وهي مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازما لتسوية التزام في الوقت الحالي .

- **دائرة الاستغلال :**

هي الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل ضمن مسار استغلالها وانجازها في شكل اموال مخزنة .

- **تكاليف الاقتراض :**

هي الفوائد والتكاليف الاخرى التي تتحملها المنشاة نتيجة لاقتراض الاموال .

المبحث الثالث :مفاهيم اساسية حول المعيار IAS 02

من خلال هذا المبحث سوف يتم التعرف على المعيار المحاسبي الدولي الثاني بشكل من التفصيل وهذا من خلال تقديم أهم المفاهيم الاساسية التي تتعلق بهذا المعيار .

المطلب الاول: التقييم المحاسبي للمخزونات وطرق قياس التكاليف

الفرع الاول: التقييم المحاسبي للمخزونات

يقيم المخزون في العادة مرتين ،عند التخزين وعند القيام بعملية الجرد حيث يعتمد في قياس تكلفة المخزون على اساس تكلفة وصافي القيمة القابلة المحققة (القابلة للتحصيل) ايهما اقل .

أولا: تكلفة المخزون:[1]

يجب أن تشمل تكلفة المخزون على: تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي ترتب عليها جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين.

أ. تكاليف الشراء: تشمل تكاليف الشراء ما يلي:

- ثمن الشراء؛
- الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ماعدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية)؛
- مصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري والتنزيلات والبنود المشابهة الأخرى؛
- كما يمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي 21 والمتعلق بآثار التغيير في أسعار العملة الأجنبية.

ب. تكاليف التحويل: تشمل تكاليف تحويل المخزون ما يلي:

- التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة؛
- التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة؛
- تمثل التكاليف الغير مباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبيا بغض النظر عن مستوى الإنتاج مثل:استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله؛

[1] سعداوي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص 48،49.

- تشمل التكاليف الصناعية الغير مباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل الأجور الغير مباشرة؛

❖ يعتمد تحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية؛ والذي يمثل الإنتاج المتوقع تحقيقه في معدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، ومع الأخذ بعين الاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج الصيانة المخطط له، ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية، ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع، وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريف تحمل على الفترة التي حدثت فيها.

❖ وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عالي بشكل غير عادي، كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة، ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية الغير مباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

ج. التكاليف الأخرى:

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية، مثل: إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون. ومن أمثلة عن التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي اعتبرت مصاريف تخص الفترة التي حدثت فيها، نذكر:

- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت تلك التكاليف ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى؛
- التكاليف الإدارية الأخرى التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي؛
- تكاليف البيع؛
- في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون، وهذه محددة في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي 23(تكاليف الاقتراض).

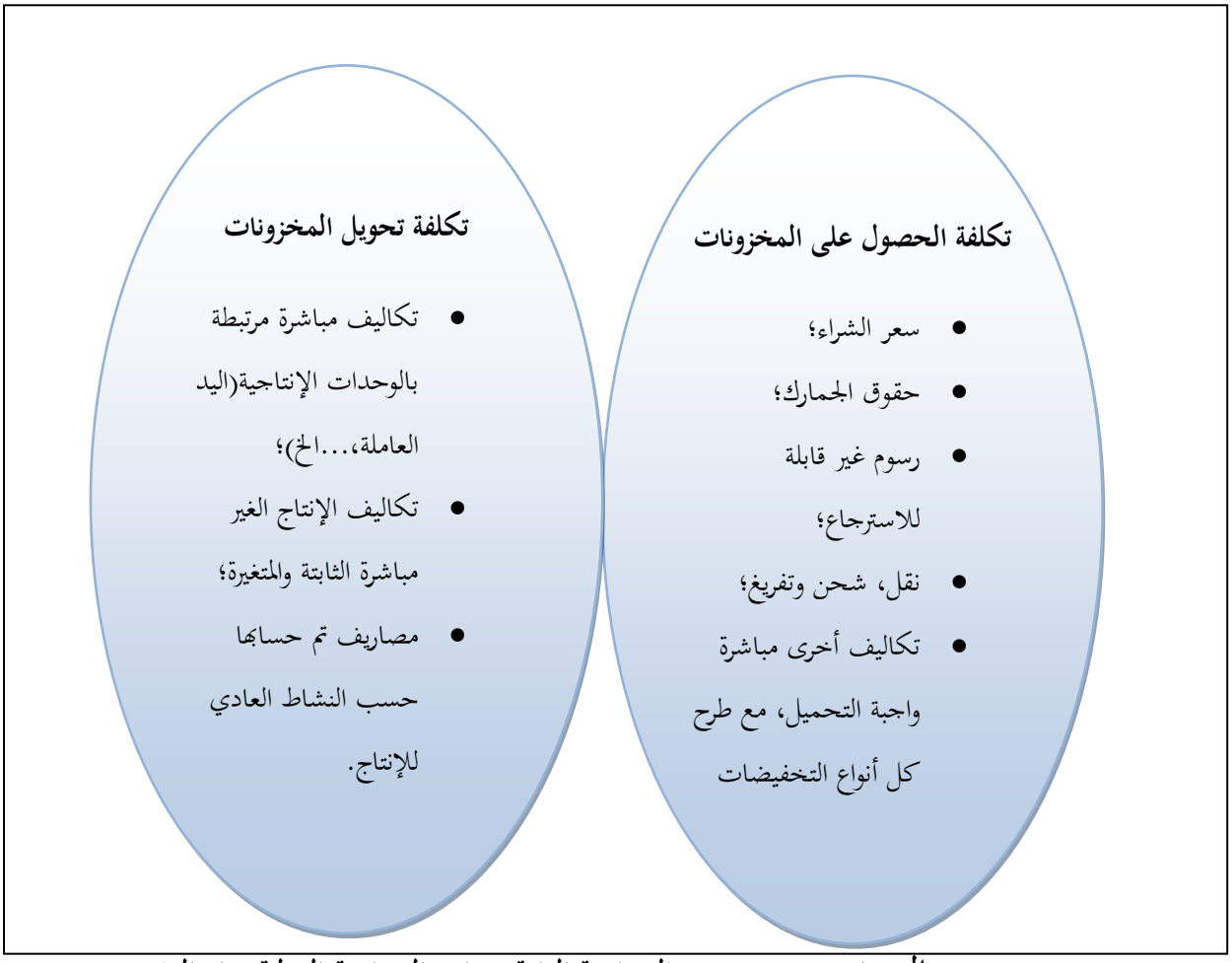
د. تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية:

تتكون التكلفة في المؤسسة الخدمية أساسا من تكاليف المشتغلين المباشرة المتعلقة بتقديم الخدمة، وتشمل المراقبين والتكاليف القابلة للتحميل.

أما الأجور والتكاليف الأخرى المتعلقة بالعاملين في مجال المبيعات والإدارة العامة، فتعتبر من مصاريف الفترة التي حدثت فيها.

ويمكن توضيح مكونات تكلفة المخزون في الشكل التالي:

الشكل رقم06 :مكونات تكلفة المخزون



المصدر: محمد بوتين، المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية، دار النشر bleues، الجزائر، 2010، ص167.

ثانيا:القيمة القابلة للتحصيل:[1]

- يقصد بصافي القيمة القابلة للتحصيل سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون وللإتمام عملية البيع؛
- يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير مستردة إذا كان المخزون تالف، أو إذا كان مهمل بشكل كلي أو جزئي، أو إذا كان سعر بيعها متدنيا، كما يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير المستردة إذا ارتفعت التكلفة المقدرة للإتمام أو التكلفة المستهدفة لتنفيذ البيع؛
- إن تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية التي هي أقل من التكلفة ، متفقة مع وجهة النظر القائلة بعدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها؛
- يتم عادة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية على أساس كل عنصر من العناصر على حدى، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة؛
- في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية، فيتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق وذلك بالقدر الذي يتعلق بالكمية المتعاقد على بيعها،أما باقي المخزون فيتم معاملته كالمخزون العادي، أما في حالة كون الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة؛
- لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام أو المهملات التي تدخل في تصنيع سلعة ما، إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة، أما في حالة كون تكلفته ستتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقيق، فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الخام بالفرق؛
- في حالة الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية التالية، يتم إعادة تقييم المخزون، وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحصيل عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الاعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة.

[1] Cathrine Maillet, Anne le Manh, Normes comptable Intèrnational, Edite Foucher, Paris,2006,P:72.

الفرع الثاني: طرق قياس التكاليف [1]

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون ، اذا كان استخدام هذه الاساليب يفسر نتائج قريبة من التكلفة الفعلية حيث:

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

المطلب الثاني: طرق تقييم المخزون

نص المعيار المحاسبي الدولي الثاني على الطرق التالية لتقييم المخزونات :

الفرع الاول :طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي)

يتوجب استخدام طريقة التمييز لتحديد تكلفة المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.[2]

الفرع الثاني :طرق التقييم الحقيقية

اعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 هذه الطريقة حيث يلزم المؤسسة بتطبيق إما طريقة الوارد أولا صادر أولا، أو ما يعرف بطريقة (First in First out) أو طريقة المتوسط المرجح.[3]

أ. طريقة الوارد أولا صادر أولا:

تقوم هذه الطريق على افتراض أن البضاعة التي تم اقتناؤها أولا تباع أولا، بمعنى أن البيع يتم من أقدم بضاعة موجودة في المخزن.

---

[1] طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة** ، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر 2003،ص ص 18،19.

[2] سعداوي محمد مرجع سبق ذكره،ص53.

[3] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**،دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، الجزء الأول، ص142.

- **مميزات طريقة FIFO:**

- ✓ المخزون المتبقي يتكون من أحدث الشحنات وهذا م يقلل أخطار التلف والتقادم؛
- ✓ إن تدفق التكلفة يتماشى إلى حد كبير مع التدفق المادي، ولايخضع لتحكم المديرين أو المستهلكين؛
- ✓ تقدم أساسا ثابتا لتقييم آخر مدة، مما يسهل عملية إجراء مقارنات مع مؤسسات مماثلة؛
- ✓ عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية، والأرباح والخسائر الناشئة من تغير الأسعار؛
- ✓ تقييم مخزون آخر المدة بأحدث أسعار الشراء بغرض إعداد الميزانية الختامية وهي تقترب من أسعار الإحلال الجارية في نهاية الدورة؛
- ✓ ويعاب على هذه الطريقة عدم الإهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد النتيجة، حيث يتم المقابلة بين التكاليف التاريخية والإيرادات الجارية.

ب. طريقة المتوسط الحسابي المرجح CMP:

ينصح باستخدام هذه الطريقة عندما تكون أسعار البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا، إذ تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن وبالتالي يحقق ربح للمؤسسة، ويتم حساب متوسط التكلفة المرجحة كالتالي:

$$\text{CMP}=\frac{Vi+Vj}{Qi+Qj}$$

حيث:

Vi: قيمة الكمية المتبقية من الصنف **i**.

Vj: قيمة الكمية المشتراة من الصنف **j** في آخر المدة قبل الجرد.

Qi: الكمية المتبقية من الصنف **i**.

Qj:الكمية المتبقية من الصنف j في آخر المدة قبل الجرد.

مميزات طريقة الوسط الحسابي المرجح:

- ➢ بإتباع هذه الطريقة سوف تتأثر تكلفة مخزون لآخر مدة بجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال الدورة، فالسعر المدفوع في بدايتها يكون له نفس الحدث في التقييم مثل السعر المدفوع في نهاية الدورة؛
- ➢ يظهر الربح التشغيلي بقيمة معتدلة في جدول النتائج، ويظهر المخزون أيضا بقيمة معتدلة في الميزانية الختامية؛

- لا تفرض أي تدفق التكلفة، كما هو الحال في طريقة Fifo، لكن يمكن القول بأن ذلك يخضع للاختيار العشوائي للمستهلكين مما يجعل لكل عنصر من عناصر المخزون خلال الدورة فرصة متساوية لكي يظهر في مخزون آخر مدة؛
- تعتبر محايدة باستعمالها تكلفة واحدة لتقييم مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات، فهي لا تخضع لقاعدة مقابلة الإيرادات بالتكلفة التاريخة، ولا تقريب تكلفة مخزون آخر المدة للأسعار الجارية.

ج.المقارنة بين الطريقتين وآثارهما على القوائم المالية:

من بين المبادئ المحاسبية ثبات النظام أو الطرق، وتدخل في هذا المبدأ طرق تقييم المخزون، فعلى المؤسسة أن تستعمل نفس الطريقة في مختلف السنوات المالية، لما لها من انعكاس على القوائم المالية لاختلاف ميزات كل منها.

جدول رقم 02 : مقارنة بين طرق تقييم المخزون

الطريقة	الهدف	التأثير على القوائم المالية	شروط تطبيقها
Fifo	تقريب لعملية المقابلة بين إيرادات معينة والتكاليف المرتبطة بتلك الإيرادات.	يظهر جدول حسابات النتائج بأكبر ربح ممكن في حالة اتجاه الأسعار للارتفاع والعكس يظهر المخزون في الميزانية بأحدث .	تعتمد على الفرضية القائلة بأن المخزون يباع أو يستهلك وفقا لتسلسل دخوله إلى المخازن.
المتوسط المرجح	استخدام سعر واحد يمثل تكلفة الوحدة من البضاعة المباعة أو الباقية بالمخزن آخر المدة .	محايدة	استخدام الجرد اليدوي
المتوسط المرجح المتحرك (بعد كل إدخال)	استخدام سعر واحد مع إعطاء وزن أكبر للمشتريات الحديثة.	نفسها مع طريقة FIFO إذا كان معدل الدورات مرتفعا.	استخدام نظام الجرد اليدوي.

المصدر: بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 150.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للمخزونات ضمن مصاريف الدورة والمعلومات الواجب الافصاح عنها .

الفرع الاول: التسجيل المحاسبي للمخزونات ضمن مصاريف الدورة.[1]

عند بيع المخزون فان القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق من خلالها الايراد المتعلق به ،إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية وكافة خسائر المخزون تعتبر خسائر تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة ، إما بالنسبة لالغاء أي تخفيض نشا عن زيادة صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الالغاء.

- ينتج عن اجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف مقابلة التكاليف بالايرادات؛
- يمكن أن تنسب بعض المخزونات لحسابات موجودات أخرى ، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ؛
- يعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الانتاجي لتلك الموجودات.

الفرع الثاني: المعلومات الواجب الافصاح عنها [2]

أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني يفرض على المؤسسة تقديم المعلومات التالية من خلال ملحق كشوفها المالية حول محاسبة مخزوناتها :

- 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 كاعباء خلال الفترة ؛
- مبلغ استرجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض قيمة المخزونات المسجلة كاعباء خلال الفترة .

[1] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **معايير المحاسبة الدولية**،الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص ص 107،108.
[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص17.

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق تعرفنا على ماهية المخزونات بشكل عام ومدى اهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم فيها وحمايتها لما تحققه من استقرار لنشاط المؤسسة وكذلك من وفرات اقتصادية .

كما تطرقنا كذلك إلى تقديم ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 واهم التعليمات التي جاء بها ،وايضا قمنا بتوضيح طرق تقييم المخزونات مع الاخذ بعين الاعتبار لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمخزونات التي تتجلى اساسا في المعيار السالف الذكر .

مقدمة فصل:

نحاول من خلال هذا الفصل تقديم ماهية النظام المحاسبي المالي الذي كان هدفه ضمان شفافية أكبر وعرضا أوضح للوضعيات المالية، بحيث يتم الوقوف على كيفية المعالجة المحاسبية للمخزونات باعتبارها أهم عنصر من عناصر الميزانية في المؤسسة، وفي هذا الإطار يتم إجراء مقارنة بين ما تنص عليه معايير وما هو معمول به في النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل إبراز مدى التوافق والاختلاف الموجود بين مختلف المرجعيات المحاسبية، بحيث يتم تقسيم هذا الفصل كالتالي:IAS02 المحاسبة الدولية خاصة

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات ما بين المعايير المحاسبية الدولية **IAS02** والنظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

من أجل توفير معلومات تلبي احتياجات مستعملي القوائم المالية قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار النظام المحاسبي المالي رقم 07-11 الذي يسند في مرجعيته على معايير المحاسبة الدولية وذالك من اجل موالية النظام المحاسبي الجزائري للأنظمة المحاسبية الدولية،ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه،ومجال تطبيقه،و امتيازات تطبيقه، ومكوناته.

المطلب الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي.

أولا: تعريفالنظام المحاسبي المالي.

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2011 النظام المحاسبي المالي في المادة 3 منه وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية.وتصنيفها وتقسيمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس الصورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

ثانيا:مبادئ النظام المجلس المالي.[2]

ينظمه النظام المجلس المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبة ومدونة حسابات المعروف بها عامة ولاسيما:

- ✓ **محاسبة التعهد:**

تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدامات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظاره تدفقها النقدي وتظاهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به

- ✓ **استمرارية الاستقلال:**

تنشأ المؤسسة من اجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

---

[1]الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد **74**، الصادرة بتاريخ **25 نوفمبر 2007**، القانون **07-11** المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 03، ص:03.

[2]www. Talaba dz1.blogspot.com.09/04/2018 الساعة 20:25.تاريخ الاطلاع

- ✓ **الدلالة:**

يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

- ✓ **قابلية الفهم:**

يقصدبذلك قابلية فهم البيانات من حيث مستخدميها بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

- ✓ **المصداقية:**

يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وان تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الإعتراف المعمول بها.

- ✓ **التكلفة التاريخية:**

تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

- ✓ **أسبقسية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني:**

يعتبر هذا المبدأ جديد على الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن هذا النظام الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وللهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية:[1]

– إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة وبمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، وحجم وطبيعة نشاطها؛

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

[1] Samir merouani,**le projet du nouveau system comptable financier Algérienne anticiper et prépararle passages du PCN 1975 aux nouveau IFRS,mèmoire de magistère ESE,annèe 2006/2007,p:92**.

–المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها؛

– السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين فيما يخص انتظامهم صدقهم وشفافيتهم؛

– نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية ، لكي تساهم في تشجيع المستثمرين وضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم؛

– المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجمعة ضمن شروط موثوقة.

المطلب الثاني : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وامتيازات تطبيقيه

الفرع الاول:مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي وفق للمواد، 02، 04، 05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالآتي:[1]

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

*الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

*التعاونيات؛

*الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

*كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي .

- ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمتلك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثاني :امتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتميز هذا النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة:[2]

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة لسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومات مفصلة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد **74** .

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد IAS et IFRS في الجزائر**،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،العدد السادس،2009.

- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري للمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

المطلب الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي

الفرع الاول: الإطار المفاهيمي

اعتمد المشرع الجزائري إلى جانب معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي للهيئة كأحد مكونات النظام المحاسبي المالي لضمان قدر كافي من التنظيم المحاسبي، لأن القدرة على تقديم معلومات مفيدة أو نقلها يعتمد على مستوى معين من التنظيم، حيث صدر هذا الإطار من طرف الهيئة لأول مرة سنة 1989، وهو يهدف أساسا إلى زيادة فهم الأسس المحاسبية وتقديم أساس لإعداد المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية.[1]

و يتضح اعتماد المشرع الجزائري على الإطار المفاهيمي، رغم عدم ذكر ذلك صراحة من خلال جملة من المواد القانونية التالية:[2]

– المادة 06 من قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي: وتبين أن النظام المحاسبي المالي يتكون من الإطار المفاهيمي، المعايير المحاسبية، مدونة الحسابات؛

– المادة 07 من قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي: وتبين أن الإطار ألمفاهيمي هو ذلك الإطار الذي يحدد مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات، الأصول والخصوم، والأموال الخاصة وأخيرا الأعباء والمنتجات فضلا عن انه يمثل دليلا لإعداد معايير محاسبية؛

–المادة 02 من المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي: تشرح ما جاء به في المادة 07 من قانون 07-11؛

[1] أمال مهاوة،**إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماجستير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2011، ص63.

[2] Direction du Développement et des Partenariats Internationaux(DDPI),**le nouveau système comptable financier** ,**Historique et enjeux de sa mise en application**, paris, 15 janvier 2009, P7.

– المادة 03 من المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي: تحدد هدف الإطار المفاهيمي؛

–يحدد الإطار المفاهيمي الأهداف المرجوة من القوائم المالية بالإضافة إلى تحديد لجملة من المبادئ والأسس المتناسقة والمرتبطة فيما بينها والتي تسمح بتقديم قراءة مالية مفيدة للمؤسسة.

أ. نطاق تطبيق الإطار المفاهيمي:

تنص المادة 02 من القانون 07-11 على أنه:"تطبق أحكام القانون الحالي على كل شخص طبيعي أو معنوي مطالب بمسك المحاسبة و الموجهة لإعلام الغير وللاستعمال الخاص، الأشخاص المعنويون الخاضعون إلى تطبيق أحكام المحاسبة العمومية لا يخضعون لأحكام هذا القانون"[1]

والأطراف المطالبة بمسك المحاسبة وفقا للمادة 04 من القانون 07-11 هم:[2]

- المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- كل شخص طبيعي أو معنوي ينتج سلع أو خدمات تباع أو لا تباع في حالة كونها تمارس نشاطات اقتصادية مبنية على أحداث متكررة؛
- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للأحكام القانونية والتنظيمية.

– تنصالمادة 04 من المرسوم التنفيذي 156/08 على أن محاسبة كل مؤسسة يجب أن تلتزم بما يلي:

- تتقيد بالمصطلحات و المبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي؛
- تستخدم الطرق والإجراءات كما جاءت في المعايير؛
- تستند إلى تنظيم يلبي متطلبات المسك والمراقبة، والربط، وتبليغ المعلومات للتسجيل.

ب. مستخدمي القوائم المالية:

لم يشر المشرع الجزائري صراحة إلى مستخدمي القوائم المالية لكن يمكن استنتاجهم من مجمل مكونات النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى ما جاء به الإطار ألمفاهيمي لهيئة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر مرجعا جديدا للنظام المحاسبي المالي حيث تحدد الفقرة 09 من هذا الإطار مستخدمي القوائم المالية على أنهم:[3]

✓ المساهمون؛

[1]BelkeiseEdition,**Nouveau système comptable financier SCF**, Alger ,2009, P:8

[2]أمال مهاوة، مرجع سبق ذكره، ص 64

[3] IASB, **The France work**, London 1989, P:8.

- ✓ العاملون؛
- ✓ المقرضون؛
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون؛
- ✓ الزبائن؛
- ✓ الجمهور؛
- ✓ الدولة والهيئات العمومية.

ج. طبيعة القوائم المالية: تتكون القوائم المالية من مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وهي تتمثل في:[1]

- ✓ الميزانية؛
- ✓ جدول حسابات النتائج؛
- ✓ جدول تدفقات الخزينة؛
- ✓ جدول التغيرات في القوائم الملية؛
- ✓ الملاحق.

د. الفروض الأساسية:[2]

د.1. أساس الاستحقاق: يتم تسجيل حدوث العمليات في الدفاتر المحاسبية وقت حدوثها فعلا وليس عند الدفع أو استلام النقدية وما يعادلها.

د.2. فرض الاستمرارية: يجرى إعداد القوائم المالية بافتراض استمرار المؤسسة في تأدية أعمالها في المستقبل وفي حالة وجود النية أو الحاجة في عدم الاستمرار لابد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم ومبررات هذه الحالات التي تعتبر استثنائية.

[1] أمال مهاوة ، مرجع سبق ذكره، ص65

[2] أمال مهاوة، مرجع ذاته، ص66.

هـ. الخصائص النوعية للقوائم المالية:[1]

- ✓ القابلية للفهم؛
- ✓ الملائمة؛
- ✓ الموثوقية؛
- ✓ تغلب الجوهر على الشكل؛
- ✓ القابلية للمقارنة.

الفرع الثاني: مدونة الحسابات[2]

جاءت مدونة الحسابات كأحد مكونات النظام المحاسبي المالي، وهي نسخة مقربة من PCG لسنة 1982، والذي بدوره تم تحيينه وفق IAS/IFRS، والمدونة عبارة عن قائمة مقسمة إلى مجموعات رئيسية متجانسة (من المجموعة 1 إلى المجموعة 7) موزعة كما يلي:

- المجموعة الأولى: رؤوس الأموال؛
- المجموعة الثانية: الأصول الثابتة؛
- المجموعة الثالثة: المخزونات؛
- المجموعة الرابعة: المتعاملين؛
- المجموعة الخامسة: الأصول المالية؛
- المجموعة السادسة: الأعباء؛
- المجموعة السابعة: الإيرادات.

– اعتمد في إعداد المدونة الجديدة على نفس المبدأ السابق، مبدأ الترتيب العشري في بناءها، لكن مع تغير واضح في ترتيب عناصر ألأصول والخصوم وذلك من أجل تحقيق الأهداف المنوط بها. كل مجموعة مجزأة إلى حسابات معرفة برقمين أو أكثر مع إمكانية فتح الحسابات الفرعية الضرورية وفق الاحتياجات الداخلية للمؤسسة تتوزع هذه المجموعات إلى جزئين كما يلي:

- حسابات الميزانية (من المجموعة الأولى إلى المجموعة الخامسة)؛
- حسابات التسيير(المجموعة السادسة والسابعة).

[1]Tazdait Ali, **Maitrise du système comptable financier**, Edition ACG, Alger, Octobre 2009, p.14:

[2]KMPG Algérie, **Le Nouveau système comptable Financier**, Alger,24 mais 2009, P:14

- هناك مجموعات أخرى تسمى بالحسابات الخاصة، تضم المجموعة صفر، المجموعة الثامنة والمجموعة التاسعة يمكن استعمالها في محاسبة التكاليف أو الالتزامات خارج الميزانية أو لأجل عمليات محتملة غير واردة في القائمة السابقة.
- الحساب (compte)[1] هو اصغر وحدة تعتمد للتصنيف وتسجيل العمليات المحاسبية .وهو يشير إلى عنصر من عناصر الميزانية أو التسيير، وبما أن حركة هذه العناصر هي عبارة عن تدفقات، فإن الجانب المقدم للقيمة يسمى اتفاقا (الجانب الدائن) ونقطة وصوله أي الجانب المستلم للقيمة يسمى اتفاقا(الجانب المدين).

[1] Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité générale**, 7e édition, Gualino éditeur, Paris, 2007, P47.

المبحث الثاني: المعالج المحاسبية للمخزونات ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدوليةIAS02

تمهيد:

تعتمد المؤسسة في تقييمها للمخزون على القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع المعيار المحاسبي الدولي الثاني.

كما تقوم بتسجيل وتبويب البيانات الناتجة عن عملياتها اليومية من شراء وتحويل وبيع، وذلك بالاعتماد على المحاسبة العامة التي تساعدها في تلخيص البيانات وتسجيلها ومن أجل معرفة الكمية الحقيقية الموجودة في المخازن لابد من القيام بعملية الجرد لمعرفة المركز المالي الواقعي للمؤسسة.

كما أن اختلاف الأسعار في السوق وتدني قيمة المخزون الناتج عن ظروف مختلفة يلزم المؤسسة تخصيص مؤونات لتفادي تلك الاختلالات، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تقييم وقياس المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي" SCF"

يعتبر تقييم وقياس المخزونات ذو أهمية بالغة في المؤسسة لسببين:

- لتأثيره على نتيجة المؤسسة عند إجراء مقابلة إيرادات الفترة وتكاليفها؛
- تقديم بيانات تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء الواردة منها أو الصادرة.

ولذلك نتيجة تقييم المخزون ستؤثر على نتائج التي تظهرها القوائم المالية (جدول النتائج والميزانية)، كما تؤثر على مؤشرات التحليل المالي ومنه على اتخاذ القرارات، ومن ثم يتعين مراعاة الدقة في إجراء عملية التقييم.

الفرع الاول: عمليات الشراء والبيع في نظام الجرد اليدوي

يتم تقييم المخزون وفقا للجرد اليدوي الذي يتم سنويا أو حسب الحاجة كل شهر أو ثلاثي أو سداسي، كما سيأتي:

-1- مراحل التسجيل المحاسبي:

أ. مدونة حسابات الصنف الثالث (المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ): تتمثل هذه الحسابات فيما يلي:[1]

- **ح/30- مخزونات البضائع:** تمثل البضائع المشتراة التي يعاد بيعها على حالتها؛
- **ح/31- المواد الأولية واللوازم:** تمثل المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها، والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، مدونة الحسابات وسيرها، حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ ص: 62.

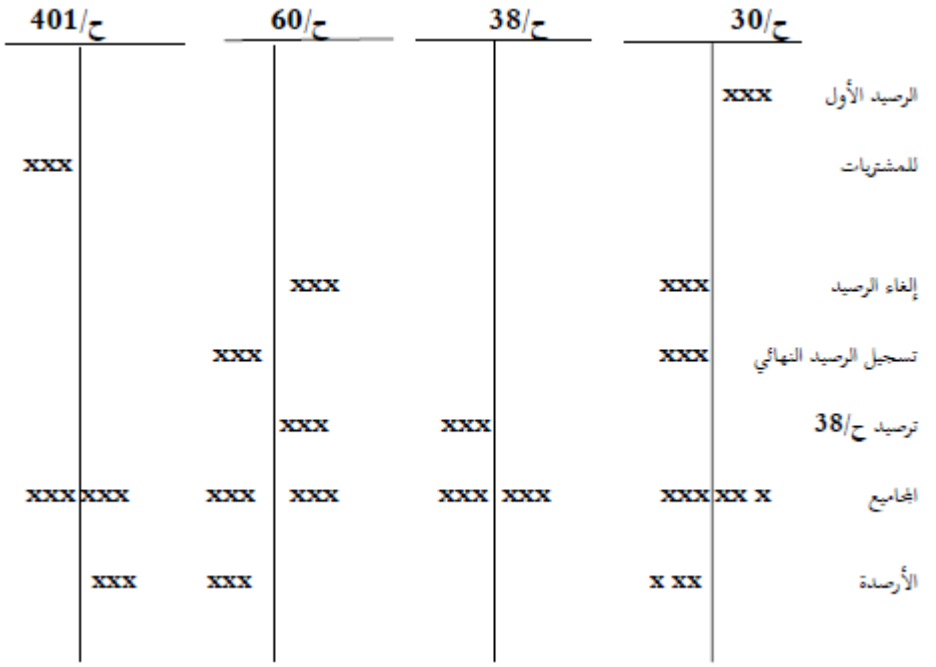
- ح/**32–تموينات أخرى:** ومنها المواد القابلة للاستهلاك (ح/**321**)،واللوازم القابلة للاستهلاك(ح/**322**)، والتغليفات(ح/**326**)؛
- ح/**33– سلع قيد الإنتاج:** منها المنتجات الجاري إنجازها (ح/**331**)،و الأشغال الجاري إنجازها(ح/**325**)؛
- ح/**34– خدمات قيد الإنتاج:**ومنها الدراسات الجري إنجازها (ح/**341**)، والخدمات الجاري تقديمها(ح/**345**)؛
- ح/**35– مخزونات المنتجات:** وهي المنتجات التي صنعها الكيان، ومنها المنتجات الوسيطية(ح/**351**)، والمنتجات تامة الصنع (ح/**355**)، والمنتجات المتبقية والمواد المسترجعة(ح/**358**)؛
- ح/**36– المخزونات المتأتية من التثبيتات:** تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية؛
- ح/**37– المخزونات في الخارج:** هي المخزونات التي يراقبها الكيان ولكن لا يحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية؛
- ح/**38– المشتريات المخزنة:** ومنها البضائع المخزنة(ح/**380**)، والمواد الأولية(ح/**381**)، والتموينات الأخرى المخزنة(ح/**382**)

ب. مراحل التسجيل المحاسبي:

– يستعمل ح/**38** مشتريات مخزنة خلال الدورة:

– عند الجرد فقط تستعمل حسابات المخزونات المعينة: ح/**30 بضاعة**، ح/**31 مواد ولوازم**، ح/**32 تموينات أخرى**، **و** ح/**38** لا يعتبر في نظام الجرد الدوري حساب وسيط، إذ نتبع مراحل التسجيل المحاسبي التالية:

✓ **التسجيل وفق طريقة الجرد الدوري:**



2- عمليات الشراء والبيع:

أ- عمليات الشراء

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

أ-1 الشراء نقدا:

يقصد به أن المؤسسة تسدد قيمة البضائع المشتراة عند استلامها، إما نقدا من الصندوق أو بشيك بريدي أوبنكي، ويخصم من ح/38 مشتريات مخزنة مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالشراء بالتقييد في الجانب الدائن لحسابات الخزينة[1]، وفقا للقيد التالي:

[1] الجريدة الرسميةاللجمهورية الجزائرية الديوقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 62،63.

38		ح/ مشتريات مخزنة	XXX	
		ح/ بنوك الحسابات الجارية		XXX
	512	ح/ الصندوق		XXX
	53			

-2- الشراء على الحساب:

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

- **استعمال حساب الموردين:**

لإثبات قيمة البضاعة المشتراة، يجب تخصيص حساب للموردين كاعتراف بدين المؤسسة اتجاه المورد، بجعل حساب "**38**" مشتريات مدينا بتكلفة الشراء ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد ، وفقا للتسجيل التالي:

38		ح/المشتريات المخزنة	XXX	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		XXX

عند تسديد المورد قيمة المشتريات في تاريخ لاحق يتم تسجيل القيد التالي:

401		ح/ موردو المخزونات والخدمات	XXX	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		XXX
	53	ح/ الصندوق		XXX

37		ح/ المخزونات في الخارج	XXX	
	401	ح/ موردو المخزونات		XXX

3-الحالات الخاصة للشراء:

3-1استلام الفاتورة فقط:

إذا استلمت المؤسسة فواتير الشراء ولم تصل المشتريات، فإن ملكية البضاعة تكون للمؤسسة وبالتالي تقوم المؤسسة بالتسجيل التالي:

38		ح/ مشترياتمخزنة	XXX	
	37	ح/ المخزونات في الخارج		XXX
		عند استلام المشتريات		

3-2- استلام البضاعة فقط:

إذا استلمت المؤسسة المشتريات فقط، دون أن تصلها فاتورة من المورد يكون التسجيل كما يلي:[1]

38		ح/ مشتريات مخزنة	XXX	
	408	ح/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها بعد		XXX
		استلام بضاعة دون فاتورة		

[1] حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص ص: 172،173.

408		ح/ موردو المخزونات التي لم تصل إلى أصحابها بعد	XXX	
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		XXX
		استلام الفاتورة من المورد		

-ب- عمليات البيع:

تعتبر عمليات البيع من العمليات الأكثر أهمية في النشاط الاقتصادي باعتبارها مصدر لغالبية إيراداته، وبما أن المعالجة المحاسبية لعملية البيع لدى المورد هي مناظرة للمعالجة المحاسبية لعملية الشراء لدى الزبون، لهذا سوف تتعرض 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 كما يلي:[1]

512		ح/ بنوك الحسابات الجارية	XXX	
53		ح/ الصندوق	XXX	
	70	ح/ المبيعات		XXX

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:

[1]شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 7.

411		ح/ الزبائن	**XXX**	
	70	ح/ المبيعات		**XXX**
		البيع على الحساب		

512		ح/ بنوك الحسابات الجارية	**XXX**	
	411	ح/ الزبائن		**XXX**
		تحصيل قيمة المبيعات من الزبائن		

2. تسوية الحسابات في نهاية الفترة:

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

1.3.الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة:

التقييد في الحساب الدائن حسابات **30** "بضاعة"، **31** "المواد الأولية واللوازم"، **32** "تموينات أخرى" بالخصم من حسابات **60** "حسابات المشتريات المستهلكة"[1] وفقا للقيد التالي:

60		ح/ المشتريات المستهلكة	**XXX**	
	30	ح/ المخزونات من البضائع		**XXX**
	31	ح/ المواد الأولية واللوازم		**XXX**
	32	ح/ تموينات أخرى		**XXX**

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

2.3. ترصيد ح/38 "المشتريات المخزنة":

وذلك بالخصم من الحسابات **60** "مشتريات مستهلكة" ويسجل كما يلي:

60		ح/ المشتريات المستهلكة	**XXX**	
	38	ح/ مشتريات مخزنة		**XXX**

3.3. حساب مخزون آخر الفترة:

وذلك بجعل حساب **30**"بضائع " أو حساب **31**"تموينات أخرى" في الجانب المدين، مقابل جعل حساب60(**600** أو **601** أو **602**) دائنا[1]، ويكون القيد كلآتي:

30		ح/ مخزونات بضائع	**XXX**	
31		ح/ المواد الأولية واللوازم	**XXX**	
32		ح/ التموينات الأخرى	**XXX**	
	60	ح/ المشتريات المستهلكة		**XXX**

4-1.تسجيل المنتجات المصنعة أو قيد التصنيع:

أثناء الفترة:

أثناء الدورة لا تسجل أي كتابة خصوصية في الصنف **"3"** (**العناصر الضرورية للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة**)[2].

[1]شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص:68.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المرجع سبق ذكره، ص:62.

2.4. في نهاية الفترة:

بعد إجراء الجرد خارج المؤسسة ينبغي كما هو الشأن بالنسبة لتسجيل التموينات والبضائع المستهلكة ب:[1]

أ. الشروع في إلغاء مخزون بداية الفترة:

بالتقييد في الجانب الدائن حسابات **33** "سلع قيد الإنتاج"، **ح/34** "خدمات قيد الإنجاز"و**ح/35** "مخزون المنتجات" بالخصم من حسابات **ح/72**" الإنتاج المخزن" أو" المنتقص من المخزون"، ويكون التسجيل كما يلي:

72		ح/ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	**XXX**	
	33	ح/ سلع قيد الإنتاج		**XXX**
	34	ح/ خدمات قيد الإنتاج		**XXX**
	35	ح/ مخزونات للمنتجات		**XXX**

ب.معاينة مخزون نهاية الفترة:

بالخصم من حسابات المخزونات والتقييد في حسابات **72** الموافقة وفق القيد التالي:

33		ح/ سلع قيد الإنتاج	**XXX**	
34		ح/ خدمات قيد الإنتاج	**XXX**	
35		ح/ مخزونات المنتجات	**XXX**	
	72	ح/ الإنتاج المخزون أو المنتقص من المخزون		**XXX**

الفرعالثاني:عمليات الشراء والبيع في نظام الجرد الدائم.

نظام الجرد الدائم أو مستمر يهدف إلى تحديد رصيد المخزون بعد كل عملية إدخال وعملية إخراج، فيمكن معرفة قيمة المخزون في أي وقت من الأوقات.

-1- عمليات الشراء

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المرجع سبق ذكره، ص ص:63،62.

عملية الشراء تقسم إلى مرحلتين :

-مرحلة انتقال ملكية المبيعات عن طريق استلام الفاتورة ؛

-مرحلة إدخال المشتريات إلى المخازن .

ويكون التسجيل المحاسبي حسب طريقة التسديد على النحو التالي:

***أولا :الشراء نقدا :**

عند الشراء يمكن إن تدفع المؤسسة قيمة المشتريات ايما نقدا أو عن طريق البنك[1] فيكون القيد كالتالي :

38		ح/مخزونات البضائع	**XXX**	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		**XXX**
	53	ح/الصندوق		**XXX**
		استلام وتسديد الفاتورة		

30		ح/مخزونات البضائع	**XXX**	
31		ح/المواد الاولية واللوازم	**XXX**	
32		ح/تموينات اخرى	**XXX**	
	38	ح/ مشتريات مخزنة		**XXX**
		عند استلام المشتريات		

***ثانيا:الشراء على الحساب**

عند الشراء على الحساب يمر التسجيل بثلاث مراحل[2]:

-إثبات استلام الفاتورة وانتقال الملكية بنشأة الدين .

-إثبات تسديد الدين ،وهذه المرحلة تكون حسب ما إذا تم توثيق الدين من عدمه كالتالي:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ،العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009،مدونة الحسابات وسيرها ،حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ،ص:63.

[2] حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،الجزء الاول ، الجزء الاول ،دار هومة ،الجزائر ،2010، ص ص: 189-192.

38		ح/مخزونات البضائع	XXX	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		XXX
		استلام الفاتورة		

30		ح/مخزونات البضائع	XXX	
31		ح/المواد الاولية واللوازم	XXX	
32		ح/تموينات اخرى	XXX	
	38	ح/ مشتريات مخزنة		XXX
		الادخال للمخازن		

401		ح/موردو المخزونات والخدمات	XXX	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		XXX
	53	ح/الصندوق		XXX
		تسديد المشتريات		

-2- عمليات البيع :

في عملية البيع سواء كان ذلك نقدا أو على الحساب ،فان التسجيل المحاسبي للمرحلة الأولى من البيع وهي إرسال الفاتورة ،لا تختلف عن نظام الجرد الدوري ،الفارق هو إن عملية إرسال الفاتورة تتبع بإثبات وتسجيل تكلفة المبيعات عند إرسال المبيعات للزبون.

-خروج المخزونات :

في حالة وجود خروج المخزونات يجعل إحدى الحسابات ،حساب 30/**بضائع** أوح/31 **مواد أولية ولوازم** أوح/32 **تموينات أخرى** دائنا ،ويقابله في الجانب المدين إحدى حسابات 60/**مشتريات مستهلكة**[1]، **ويكون** تسجيل كالتالي:

[1] شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية ،الجزء الثاني ،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،الجزائر ،ص:49.

60		ح/مشتريات مستهلكة	XXX	
	30	ح/مخزونات البضائع		XXX
	31	ح/المواد واللوازم		XXX
	32	ح/تموينات أخرى		XXX

3-تسوية الحسابات في نهاية الدورة

3-1-تسوية الفروقات المبررة

في نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي،يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزون المعني (ح/30،أوح/31،أو ح/32)مقابل حساب 60[1] وفق التسجيل التالي:

ا-حالة الجرد المادي >= الجرد المحاسبي:

30		ح/مخزونات البضائع	XXX	
31		ح/المواد الأولية واللوازم	XXX	
32		ح/تموينات أخرى	XXX	
	60	ح/ مشتريات مستهلكة حالة الجرد المادي >= الجرد المحاسبي		XXX

ب- حالة الجرد المحاسبي >= الجرد المادي

60		ح/مشتريات مستهلكة	XXX	
	30	ح/مخزونات البضائع		XXX
	31	ح/المواد واللوازم		XXX
	32	ح/ تموينات أخرى		XXX
		حالة الجرد المحاسبي >= الجرد المادي		

[1] شعيب شوف،مرجعسبق ذكره،ص ص:50،51.

3-2- تسوية الفروقات الأخرى

تسجل الفروقات الأخرى في ح/ 657 **الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري** أو الحسابات 575 **منتوجات استثنائيةعن عمليات التسيير**[1] .

وفق التسجيل التالي:

3X		ح/حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	**XXX**	
	60	ح/المشتريات المستهلكة		**XXX**
	757	ح/ منتوجات استثنائية عن عملياتالتسير		**XXX**
		حالة الجرد المادي >= الجرد المحاسبي		

60		ح/المشتريات المستهلكة	**XXX**	
657		ح/الاعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	**XXX**	
	3X	ح/حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ		**XXX**
		حالة الجرد المادي =< الجرد المحاسبي		

4-تسجيل المنتجات المصنوعة او قيد الصنع

4-1- اثناء الفترة

ا-دخول المنتجات الى المخزن

تعمل حسابات المخزونات 35/**مخزونات المنتجات** ،وعند الاقتضاء حسابات ،34/**خدمات قيد الانتاج** ،33/**سلع قيد الانتاج** كحسابات مخزن ،تخصم من الجانب المدين حسابات السلع المدرجة في المخزن بالتقيد في الجانب الحسابات 72/**انتاج مخزون او منتقص من المخزون**[2] ويكون القيد كالتالي:

[1] شعيب شنوف،مرجع سبق ذكره ،ص:50.

[2] الجريدة الرسمية ، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009،مدونة الحسابات وسيرها ،حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ،ص :63.

33		ح/سلع قيد الانتاج	XXX	
34		ح/خدمات قيد الانتاج	XXX	
35		ح/مخزونات المنتجات	XXX	
	72	ح/الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون		XXX

-ب-خروج المنتجات من المخزن:

في حالة خروج المنتجات ،بحيث تجعل الحسابات السابقة دائنة وحساب X ،وفق القيد التالي:[1] **72** /مدينا

72		ح/الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون	XXX	
	33	ح/ السلع قيد الانتاج		XXX
	34	ح/خدمات قيد الانجاز		XXX
	35	ح/مخزونات المنتجات		XXX

4-2-في نهاية الدورة:

بعد التحليل ،تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي ،المقدر بشكل خارج عن المحاسبة ،وبين المخزون الظاهر في الجانب المدين خصم الحسابات **33**او **34** او **35** في المحاسبة ،لتقييد مبلغ هذه الحسابات الى القيمة المثبة في الجرد المادي .

كما يسجل بوجه عام كل من الزيادة والنقصان في الجرد في الحساب **72/انتاج مخزن او منتقص من المخزون**[2]

الفرع الثالث :العمليات الملحقة بالشراء والبيع .

اثناء عملية التبادل بين البائع والمشتري ،عادة ماتنشا بعض العمليات تؤثر في ذمة كل منهما .

-1- التخفيض المالي :

تكون المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي لدى كل من البائع والمشتري بالتسجيل كما يلي:[3]

[1] شعيب شنوف،مرجع سبق ذكره ،ص:50.

[2] الجريدة الرسمية ،مرجع سبق ذكره، ص :63.

[3] شعيب شنوف ،مرجع ذاته،ص ص:75،76.

أ.التخفيضاتالمالية خارج فاتورة الشراء /البيع

اولا:معالجة المحاسبية في دفتر البائع :

تسجل وفق القيد التالي :

66		ح/ تخفيضات ممنوحة للغير	**XXX**	
	411	ح/الزبائن		**XXX**

–ثانيا:المعالجة المحاسبية في دفاتر المشتري :

تسجل وفق القيد التالي:

401		ح/ موردو المخزونات والخدمات	**XXX**	
	76	ح/تخفيضات محصلة		**XXX**

–ب– التخفيضات المالية في فاتورة الشراء/البيع

اولا: المعالجة المحاسبية في دفاتر البائع

يكون التسجيل كما يلي :

411		ح/ الزبائن	**XXX**	
66		ح/ مصاريف مالية	**XXX**	
	70	ح/المبيعات		**XXX**
		تحرير فاتورة بيع مع منح تخفيض مالي		

ثانيا:المعالجة المحاسبية في دفاتر المشتري

يكون التسجل كالتالي :

38		ح/ موردو المخزونات والخدمات	**XXX**	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		**XXX**
	76	ح/ايرادات مالية		**XXX**
		استلام فاتورة مشتريات متضمنة تخفيض مالي		

2-الرسم على القيمة المضافةTVA

تطبق نسبة الرسم على القيمة المضافة المحددة بقانون المالية على مبيعات مختلف النشاطات الخاضعة له ويمكننا التميز بين نوعين هما :

-الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع .

-الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع .

2-1-الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع

في هذه الحالة الرسم الذي يظهر في فواتير الشراء يحمل تكاليف الشراء ويظهر في حساب **38/المشتريات المخزنة.**[1]

2-2-الرسم على القيمة المضافة القابل الاسترجاع.

يسجل الرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة في دفاتر كل من البائع والمشتري ،كالتالي :[2]

-أ-المعالجة المحاسبية في دفاتر البائع

يسجل القيد كمايلي:

411		ح/الزبائن	**XXX**	
	70	ح/المبيعات		**XXX**
	4457	ح/رسوم على المبيعات		**XXX**

-ب-المعالجة المحاسبية في دفاتر المشتري

يكون تسجيل وفق القيد التالي :

38		ح/المشتريات المخزنة	**XXX**	
4456		ح/رسوم قابلة للاسترجاع	**XXX**	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		**XXX**

الفرع الرابع :معالجة الخدمات قيد الانجاز والمخزونات المتاتية من التثبيتات

كماسبق ذكره ،تمثيل الخدمات قيد الانجاز كل من الدراسات الجاري انجازها والخدمات الجاري تقديمها، اما المخزونات المتاتية من التثبيتات فهي العناصر المسترجعة من التثبيتات العينية.

[1] حنيفة بن ربيع ،مرجع سبق ذكره ،ص :242.

[2] شعيب شنوف،مرجع سبق ذكره ،ص:76.

-1-معالجة الخدمات قيد الانجاز

يحتوي هذا الحساب خدمات قيد الانتاج المحققة في اطار تقديم الخدمات ،ويقسم هذا الحساب الى حسابين هما:[1]

ح/341:الدراسات الجاري انجازها؛

ح/345:الخدمات الجاري تقديمها.

-أ-الدراسات الجاري انجازها

-أ-1-طبيعة الحساب

هذا الحساب يستعمل في اطار المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الاجل حسب طريقة الانجاز ،في نهاية الدورة المحاسبية ،الخدمات الجاري انجازها تحوي في جوهرها اليد العاملة والتكاليف الاخرى المباشرة المستخدمة للتموين ،انجاز الدراسات ،حقوق عمال التأطير والتكاليف العامة الممنوحة.

-ب-1-التسجيل المحاسبي

في نهاية العملية ،يجعل **ح/341الدراسات الجاري انجازها** مدين ،ويقابله في الجانب الدائن **ح/72341تغير الدراسات الجارية** ،بقيمة الدراسات الموافقة وذلك بالفرق بين مبلغ الايرادات وتكاليف عقد العملية ،وتسجل القيد التالي:

345		ح/الخدمات الجاري انجازها	**XXX**	
	72341	ح/تغيير الدراسات الجارية		**XXX**

لايجب ان يحتوي هذا الحساب الدراسات والاداء المحققة عند العملية والمتعلقة بدين مكتسب مع انه غير مفوتر بعد ،في انتظار فوترتها من طرف الزبائن ،هذه الاشغال يجب ظهورها ضمن الحسابات ،وتقيم بسعرالبيع،وذلك يجعل **ح/417**الحسابات الدائنة عن اشغال او خدمات جاري انجازها مدين ويقابله في الجانب الدائن **ح/341** وفق القيد التالي :

417		ح/الحسابات الدائنة عن اشغال اوخدمات جاري انجازها	**XXX**	
	345	ح/الخدمات الجاري انجازها		**XXX**

[1]Ali tazdait،maitrise du système comptable financier،edltion ACG ،2009،pp:395،396.

-ب-الخدمات الجاري تقديمها

-1-طبيعة الحساب :

يسجل في هذا الحساب تكاليف اداء الخدمات الجاري انجازها في اطار العملية التي ليست مفوترة بعد عند الزبائن

-2-التسجيل المحاسبي

في نهاية العملية ،يجعل ح/345 "**الخدمات الجاري انجازها**" مدين ويقابله في الجانب الدائن ح/72345 "**تغييراداء الخدمات الجاري**"،بقيمة التغيير الموافق للفرق بين مبلغ الايراد وتكاليف عقد العملية ،وتسجل القيد كمايلي:

345		ح/الخدمات الجاري انجازها	**XXX**	
	72345	ح/تغيير الخدمات الجاري		**XXX**

يجعل **ح/417** الحسابات الدائنة عن اشغال او خدمات جاري انجازها مدين، يقابله **ح/345** في الجانب الدائن ،وفق القيد التالي[1]:

417		ح/الحسابات الدائنة عن اشغال او خدمات جاري انجازها	**XXX**	
	345	ح/ الخدمات الجاري انجازها		**XXX**
		ح/تغيير الخدمات الجاري		

-2-معالجة المخزونات المتاتية من التثبيتات

تكون المعالجة المحاسبة لهذا الحساب وفق لمايلي:

-2-1-طبيعة الحساب

هذا الحساب يمكننا من تسجيل عمليات دخول المخزن كل من العناصر المفكلة او المسترجعة من التثبيتات ، فهو يسجل العناصر الواردة من ارصدة المشاريع والورشات والتي يمكن استعمالها لاحقا من طرف المؤسسة .

2-2-التسجيل المحاسبي

[1] Ali tazdait،op-cit،p:404.

عند استرجاع تلك المخزونات ،يجعل ح/**36**"**المخزونات المتاتية من التثبيتات**" مدينا، ويقابله في الجانب الدائن ح/**7757**"**المنتوجات الاستثنائية**" عن عمليات التسيير ،وفق التسجيل التالي:

36		ح/المخزونات المتاتية من التثبيتات	**XXX**	
	757	ح/المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		**XXX**

يجدر الاشارة الى ان تلك المخزونات تتبع طريقة الجرد الدوري والتي يمكن ان تفي بالغرض ،كما ان رصيد الحساب في الغالب مدين ،يسجل في الميزانية كتثبيت جاري .

المطلب الثاني:خسائر القيمة على المخزونات

عملا بمبدأ الحيطة والحذر ،فان قيمة المخزونات تقييم على اساس التكلفة والقيمة الصافية القابلة للتحقيق ايهما اقل ،وتدرج اية خسارة في قيمة المخزونات في الحسابات كمصاريف في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون اكبر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون .

الفرع الاول :مفهوم خسارة القيمة على المخزونات ومختلف حساباتها.

***مفهوم خسائر القيمة على المخزونات**

خسائر القيمة على المخزونات هي تلك المؤونات التي تكون عند احتمال انخفاض قيمة المواد المخزنة او عند ماتكون تكلفة المخزون اكبر من القيمة الصافية القابلة للتحقيق في تاريخ الجرد[1].

ولأحسن متابعة لقيمة انخفاض المخزونات ادرجها النظام المحاسبي المالي ضمن ح/**39** "**خسائر القيمةعنالمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ**"،والذي يتفرع الى:

***الحسابات الخاصة بخسائر قيمة المخزونات**

تقيد خسائر قيمة المخزونات في حسابات "**39**"التتهيكل وفق طبيعة العناصر المخزنة ،والتي تتمثل في:[2]

***ح/390:خسائر القيمة عن مخزونات البضائع؛**

***ح/391:خسائر القيمة عن المواد الاولية والتوريدات؛**

***ح/393:خسائر القيمة عن تموينات الاخرى؛**

***ح/394:خسائر القيمة عن انتاج الخدمات الجاري انجازها ؛**

***ح/395:خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات؛**

[1] Ali tazdait،op-cit،p:408.

[2]الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ،العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009،مدونة الحسابات وسيرها ،حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ،ص:48.

***ح/397:خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية .**

الفرع الثاني:خسائر القيمة عن التموينات .

تتضمن التموينات كل من البضائع ،المواد الاولية واللوازم والتموينات الاخرى ،وتتلخص المعالجة المحاسبية لها فيمايلي[1]:

***خسائر القيمة عن مخزونات البضائع**

أولا:طبيعة الحساب

*خسائر القيمة عن مخزونات البضائع تسجل محاسبيا كعبء عندما تكون تكلفة المخزون اكبر من القيمة الصافية القابلة للتحقيق؛

*يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين انخفاض خسائر القيمة المتعلقة بالبضائع .

-ب-التسجيل المحاسبي:

-1-التكوين (الانشاء):

عند تكوين او عند ملاحظة خسارة في قيمة المخزونات تسجل القيد التالي في نهاية السنة:

685		ح/المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة . لاصول الجارية	**XXX**	
	380	ح/خسائر القيمة عن المخزونات البضائع		**XXX**

-2-رفع المؤونة :

في نهاية السنة ،اذا لوحظ الخسارة ارتفعت وزادت عما كانت عليه تسجل القيد التالي :

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	**XXX**	
	390	ح/خسائر القيمة عن المخزونات البضائع		**XXX**

[1]Mannuel de comptalitegenerale de classe 3،sonatrach ،2010،pp:147-157.

-3-تخفيض/الغاء(استرجاع) المؤونة :

اذا لوحظ في نهاية السنة ان الخسارة اقل من المؤونة المكونة وان هذه الاخيرة غير ضرورية وغير مبررة ،يكون التسجيل كالتالي :

390		ح/خسائر القيمة عن المخزونات البضائع	**XXX**	
	785	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

-4-خروج المخزون من الاصل :

ينسب رصيد الحساب "390" بخفضه من مبلغ مخزون البضائع عند اخراج المخزون من الاصل[1] ،وفق القيد التالي:

390		ح/خسائر القيمة عن المخزونات البضائع	**XXX**	
	30	ح/مخزونات البضائع		**XXX**

***2-خسائر القيمة عن المواد الاولية والتوريدات :**

-طبيعة الحساب:

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلق بالمواد الاولية واللوازم.

-التسجيل المحاسبي:

لا تختلف كثيرا مراحل التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة لباقي المخزونات عن تسجيل الخسائر الخاصة بالبضائع.

-أ-تكوين المؤونة:

نسجل القيد التالي :

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	**XXX**	
	391	ح/خسائر القيمة عن المواد الاولية والتوريدات		**XXX**

-ب-رفع المؤونة :

يسجل نفس القيد السابق ولكن بقيمة الزيادة فقط:

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	**XXX**	
	391	ح/خسائر القيمة عن المواد الاولية والتوريدات		**XXX**

-ج-خفض /الغاء المؤونة:

391		ح/خسائر القيمة عن المواد الاولية والتوريدات	**XXX**	
	785	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

-د-خروج المخزون من الاصل :

تسجل القيد التالي:

391		ح/خسائر القيمة عن المواد الاولية والتوريدات	**XXX**	
	31	ح/المواد الاولية واللوازم		**XXX**

***3-خسائر القيمة عن التموينات الاخرى:**

أ-طبيعة الحساب:

يسجل هذا الحساب في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلق بالتموينات الاخرى ،ويقابله في الجانب الدائن حساب الخسائر الموافق له.

-ب- التسجيل المحاسبي :

-1-تكوين/رفع المؤونة:

تسجيل القيد التالي :

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	**XXX**	
	392	ح/خسائر القيمة عن التموينات الاخرى		**XXX**

-2-خفض / الغاء المؤونة :

يكون تسجيل كالتالي:

392		ح/خسائر القيمة عن التموينات الاخرى	**XXX**	
	785	ح/استرجاعات الاستغلال عن الخسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

-3-خروج المخزون من الاصل

392		ح/خسائر القيمة عن التموينات الاخرى	**XXX**	
	32	ح/التموينات اخرى		**XXX**

***الفرع الثالث: خسائر القيمة عن المنتجات المصنوعة او قيد الصنع والمخزونات الخارجية**

-خسائر القيمة عن انتاج السلع الجاري انجازه.

-ا-طبيعة الحساب

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلقة بالسلع الجاري انجازه.

-ب- التسجيل المحاسبي

***تكوين المؤونة :**

يسجل القيد التالي:

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	**XXX**	
	393	ح/خسائر القيمة عن انتاج السلع الجاري انجازه		**XXX**

***الغاء المؤونة:**

نسجل القيد التالي:

393		ح/خسائر القيمة عن انتاج السلع الجاري انجازه	**XXX**	
	785	ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

-2-خسائر القيمة عن انتاج الخدمات الجاري انجازه

-أ-طبيعة الحساب:

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلق بالخدمات الجاري انجازها.

-ب-التسجيل المحاسبي

***تكوين المؤونة:**

يكون التسجيل التالي:

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	**XXX**	
	394	ح/خسائر القيمة عن انتاج الخدمات الجاري انجازها		**XXX**

***الغاء المؤونة :**

يكون التسجيل التالي:

394		ح/خسائر القيمة عن خدمات جاري انجازها	**XXX**	
	785	ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

-3-خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات .

-ا-طبيعة الحساب.

يسجل هذا الحساب في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلق بالمخزونات من المنتجات ،ويمكن ان يتفرع هذا الحساب الى :

***ح/395351:خسائر القيمة عن المنتجات الوسيطية؛**

***ح/395355:خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة؛**

***ح/395358:خسائر القيمة عن المنتجات المتبقية او المواد المسترجعة .**

-ب-التسجيل المحاسبي .

***تكوين / رفع المؤونة:**

يسجل القيد التالي:

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة-للاصول الجارية	**XXX**	
	395	ح/خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات		**XXX**

***خفض / الغاء المؤونة:**

يكون التسجيل كالتالي :

395		ح/خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	**XXX**	
	785	ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

***خروج المخزون من الاصل :**

385		ح/خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	**XXX**	
	35	ح/مخزونات المنتجات		**XXX**

-4-خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية:[1]

-ا-طبيعة الحساب

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلق بالمخزونات الخارجية.

-ب- التسجيل المحاسبي

***تكوين المؤونة:**

يكون التسجيل كالتالي :

685		ح/المخصصات للاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة- للاصول الجارية	XXX	
	397	ح/خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية		XXX

397		ح/خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية	**XXX**	
	785	ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات—الاصول الجارية		**XXX**

***خروج المخزون من الاصل :**

يسجل القيد التالي :

397		ح/خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية	**XXX**	
	37	ح/المخزونات في الخارج		**XXX**

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ،العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009،مدونة الحسابات وسيرها ،حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ،ص:66.

المطلب الثاني:المقارنة بين النظام المحاسبي الماليومعايير المحاسبة الدوليةفي المعالجة المحاسبية للمخزونات.

الفرع الاول:مدى تطبيق المفاهيم الواردة فيي IAS02المتعلقة بالمخزونات ضمن النظام المحاسبي الماليالجزائري[1]

يعرف النظام المحاسبي المالي الجزائري المخزونات على اساس اصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في اطار الاستغلال الجاري او قيد الانتاج بقصد مماثل او مواد اولية او لوازم موجهة للاستغلال خلال عملية الانتاج او تقديم الخدمات ،وتكون المخزونات في اطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد احتساب المنتوجات المناسبة .[2]

ويتم تصنيف اصل في شكل مخزون (**اصول جارية**) او في شكل تثبيتات (**اصول غير جارية**) ليس على اساس نوع الاصل بل تبعا لوجهته او استعماله في اطار نشاط الكيان.

ومن التعريف السابقيين نستنتج ان خصائص المخزونات هي :

-تحتجز من اجل اعادة بيعها خلال الشهر العادي للنشاط ؛

-هي قيد الانتاج من اجل البيع في نفس الظروف ؛

-هي على شكل مواد او لوازم واجبة الاستهلاك في عملية الانتاج او تقديم الخدمات ومن الملاحظ ان النظام المحاسبي المالي الجزائري قد اعتمد نفس التعريف الذي ورد في المعيار المحاسبي **IAS02** بالعرف.

ونلاحظ في هذا المعيار ايضا استخدام عدة تعابيير ضمنه وبمعاني مختلفة محددة نذكر منها مايلي:

-1-صافي القيمة القابلة للتحقيق:

وهي سعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة للاعمال والتكاليف الضرورية المقدرة لاتمام عملية البيع .

-2-القيمة العادلة (JUSTE VALEUR):تعتبر القيمة العادلة من اهم العناصر التي جاءت بها المعايير الدولية المحاسبة والمعلومة المالية ،والمتعلقة بتقييم المالي لعناصرالقوائم المالية ،وتعتبر الاقرب الى الواقع الاقتصادي لكن هناك صعوبة في التقييم بها في غياب سوق مالية فعالة .

وتتمثل القيمة العادلة في المبلغ الذي يمكن بواسطته مبادلة اصل او تسوية خصم بين اطراف لديها مايلقى من المعلومات والقبول ضمن اطار يتم فيه التعاملات وفي ظل شروط المنافسة العادية[3] ،وبمفهوم ابسط يمكن القول

---

[1]فورين حاج قويدر ،تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات،ضمن النظام المحاسبي المالي ،مجلة الردة الاقتصادية للاعمال ،العدد2005/01،جامعة شلف،ص ص:40،41.

[2]عمور جمال ،المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها ،الملتقى الدولي حول ،النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،يومي 17-18 جانفي 2010،المركز الجامعي الوادي ،الجزائر .

[3]Catherine maillet-baudrireranne le manh –les normes comptables interntionalesias/ifrs- beritedition –alger-2007.

ان ذلك المبلغ الذي يمكن ان تتم مبادلة الاصل به،او تسديد التزام بين اطراف مطلعة راغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري.

وفيما يخص مصطلح المخزونات ،فقد عبر المخطط الوطني للمحاسبة على كونها مجمل الاملاك التي اشترتها المؤسسة (**الكيان**) او انشات بهدف استهلاكها في العملية الانتاجية عن طريق اعادة البيع (**البضائع**) او استعمالها (**لوازم**) او تحويلها (**مواد اولية**) الى سلع جديدة (**منتجات**) تطرح للبيع.[1]

ويبقى هذا المفهوم صالحا جزئيا وفقا للمعيار الدولي رقم **02** (**المخزونات**) كذا النظام المحاسبي المالي الجزائري غير انه ووفقا للمعيار ،فعلاوة على انه المخزونات تضم البضائع المشتراة لغرض اعادة البيع شاملة ،ومختلف الممتلكات الاخرى التي يحتفظ بها لاعادة بيعها في العملية الانتاجية ،يضاف لماسبق انه في حالة تقديم الخدمة فان المخزون يضم تكاليف الخدمة كما وصفت الفقرة **16** والتي لم يعترف الكيان بعد بالايرادات المرتبطة بها (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم **18**- **الايرادات**).

الفرع الثاني :مدى توافق طرق تقييم المخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي اعتمادا على المعيار الثاني IAS02المحاسبي.

من خلال ماتطرقنا اليه استنتجنا أن هناك نقاط توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث طرق تقييم المخزونات وهي كالتالي:

1-تكاليف الشراء:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي تكلفة الشراء في (المشتريات ،المواد القابلة للاستهلاك،المصاريف المرتبطة بالمشتريات) اما المعيار رقم **02** فقد فصل اكثر في هذا الجانب حيث تكاليف الشراء تشمل على سعر الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الاخرى غير المستردة ،مصاريف النقل ،الشحن واية مصاريف اخرى متعلقة بحيازة المخزون او المنتجات التامة والمواد الاولية واللوازم والخدمات ،ويجب طرح كل الحسومات التجارية والتخفيضات المتشابهة.

2-تكاليف اخرى:

لقد ورد في المعيار **02** ان التكاليف الاخرى تتمثل خاصة في تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون ،القيم غير العادية للفاقد من المواد والاجور والتكاليف الصناعية ،الادارية الاضافية التي لاتساهم في جلب المخزون الى مكانه ووضعه الحالي ،اما النظام المحاسبي المالي فلم يخرج عن ذلك المعيار حيث حدد التكاليف الاخرى في (المصاريف العامة ،المصاريف المالية والمصاريف الاداريةالمنسوبة بشكل مباشرة الى المخزون).

[1] كتوش عاشور –المحاسبة العامة ،اصول ومبادى وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة –ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر -2003-ص 104.

وفي نفس السياق يمكن ملاحظة انواع اخرى من التكاليف ،يجب استبعادها من تكلفة المخزون ويتم الاعتراف بها كمصاريف للفترة ،ومن هذه التكاليف نجد المبالغ غير العادية من المواد التالفة والاجور وتكاليف الانتاج الاخرى وكذا تكاليف التخزين الا اذا كانت ضرورية في العملية الانتاجية لمرحلة انتاجية اضافية ،بالاضافة الى المصاريف الادارية غير المباشرة التي لاتساهم في جلب المخزون الى حالته الراهنة.

***ملاحظة :**

-في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون،وهذه الظروف محددة في المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم 02.

الفرع الثالث:اساليب اخرى لقياس تكلفة المخزون في ظل النظام المحاسبي المالي اعتمادا على IAS02.[1]

يمكن استخدام طريقة التكاليف المعيارية ،أو طريقة سعر التجزئة في احتساب تكلفة المخزون لأسباب عملية وبشرط ان تعطى هذه الطرق نتائج قريبة من التكلفة.

-أ-طريقة التكاليف المعيارية:

نجدالتكاليف المعيارية ،لاعتبار المستويات العادلة لاستعمال المواد الاولية واللوازم واليد العاملة والكفاءة والطاقة المستخدمة،ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة ،واذا استدعى الامر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة .

-ب-طريقة سعر التجزئة:

تستخدم هذه الطريقة لدى نشاط التوزيع لتجزئة لتقييم المخزونات التي تحتوي على اعداد كبيرة متشابهة، وذلك في الاحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق اخرى للتكاليف.

وتتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الهامش الاجمالي من القيمة البيعية للمخزون .

الفرع الرابع:مدى توافق طرق تصريف المخزون بين النظام المحاسبي المالي والمعيار02 IAS .

من خلال دراستنا تبين لنا أنه قد تمالاعتمادفي المعيار رقم **02** (**المخزونات**) ثلاث طرق لتقييم تكلفة خروج المخزونات :

-أ-طريقة التكلفة المحددة :وهي تلائم انواع محددة من المخزونات ،ويقصد بذلك تمييز التكلفة المحددة لكل عنصر من المخزون بالنسبة لعناصر المخزون غير القابلة عادة للتبديل (التعاوض) والسلع والخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة .

-ب-طريقة الوارد اولا صادر اولاFIFO:وتفترض هذه الطريقة ان المخزون الذي تم شراءه او انتاجه اولا

[1]فورين حاج قويدر،تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات،ضمن النظام المحاسبي المالي ،مجلة الردة الاقتصادية للاعمال ،العدد2005/01،جامعة شلف،ص ص: 43،42.

يباع اولا ،والتالي فان عناصر المخزون الباقية في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها او انتاجها مؤخرا.

-ج-طريقة متوسط التكلفة المرجحةCUMP:في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم انتاجها او شرائها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة او كل شحنة اضافية تم استلامها ،ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة .

وفي هذا السياق وعملا بمبدأ الحيطة فان النظام المحاسبي المالي الجزائري يوجب تقييم المخزونات قبل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية ،وهذه الاخيرة هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الاتمام والتسويق (اي صافي القيمة القابلة للتحقيق) وتدرج اي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة المخزون ما اكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون .

وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة ،او في حالة اصول متعاوضة (قابلة لتبديل) فئة بفئة.

كما يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن او عند الجرد اما بطريقة" FIFO"واما بمتوسط تكلفة شرائها او انتاجها المرجحة ،وارجع النظام المحاسبي المالي الجزائري اختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة لمخزونات (طريقة الجرد المتناوب او طريقة الجرد الدائم) الى قرار التسيير .

والجدول التالي يبين طريق تصريف المخزونات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار02 IAS:

الجدول رقم (03) :طرق تصريف المخزونات بين النظام المحاسبي المالي والمعيارIAS02

المعالجةحسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS02)	المعالجة حسب النظام المحاسبي الجزائري (SCF)
لتقييم المخزون ينبغي ان يتم احدى طريقتين : -الوارد اولا الصادر اولاFIFO -التكلفة المتوسطة المرجحةCUMP واذا كانت بنود المخزون قابلة للتميز ،في هذه الحالة يتم تحديد تكلفة المخزون لهذه البنود بدقة.	يفضل استخدام الوارد اولا الصادر اولا FIFO او التكلفة المتوسطية المرجحةCUMP

المصدر:من اعداد الباحثتين لاستناد الى محتوى المعيار IAS02 والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

خلاصة الفصل

من خلال ماسبق اتضح لنا ان النظام المحاسبي المالي يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية وتتجلى ذلك من خلال دراستنا لقواعد التقييم وقياس المخزونات والمعالجة المحاسبية لها كعنصر من عناصر مدونة الحسابات التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي.

كما تطرقنا الى مقارنة بين ماسبق عليه النظام المحاسبي المالي معايير المحاسبة الدولية في اطار خاص بالمخزونات كونها عنصر من اهم العناصر في الميزانية .

الخاتمة

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث في موضوع محاسبي له اهمية كبيرة بالنسبة للمخزونات مابين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية ،والذي تطرقنا اليه بشكل من التفصيل من خلال الفصول الثلاث للمذكرة

اهتم النظام المحاسبي المالي بالمخزونات شانه شان المعايير المحاسبة الدولية التي اعطت اهمية بالغة لها ،والمتمثل في المعيار المحاسبي رقم (02) وذلك لكون المخزونات تعد عنصر مؤثر في نشاط المؤسسة .

تحقيقا لاهداف البحث قمنا بصياغة الاشكالية التالية:"مامدى الاختلاف او التوافق في المعالجة المحساسبية للمخزونات مابين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية ،وللاجابة عن اشكالية البحث قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات والتى كانت نتائجها كالأتي :

1-نتائج اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الاولى فقد تم نفيها وذلك بداية من ان النظام المحاسبي المالي تم اصداره من قبل وزير المالية سنة 2010،اما المعايير المحاسبة الدولية فقد تم اصدارها من قبل مجموعة من الهيئات اولها لجنة المعايير المحاسبة الدولية IACسنة 1973.

يليها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2001،اضافة الى منضمات محاسبية اخرى من بينها ، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ولجنة التفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC واخيرا المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية SAC.

من ناحية اخرى نجد ان مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي محدودة دوليا (الجزائر) مقارنة مع المعايير المحاسبة الدولية التي يكون تطبيقها عالميا .

نرى ايضا ان المعايير المحاسبة الدولية تعمل على تحقيق المصلحة العامة على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يهتم بتحقيق المصلحة الخاصة للمؤسسة (اعطاء صورة صادقة للوضعية المالية لها ،المساهمة في نمو مردودية وحداتها .....).

اما بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بوجود اختلاف في الممارسات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات وفق للمعايير المحاسبة الدولية على نظيرتها في النظام المحاسبي المالي .

فمن ناحية المعلومات المقدمة يهتم النظام المحاسبي المالي بالمحاسبة لبعدها الجبائي وتقديم معلومات للبنك والتي يهتم بها كلا من المقرضين والمصلحة الجبائية ،في حين تهتم المعايير المحاسبة الدولية بتقديم المعلومات للمستثمرين والبورصة.

تعلقت الفرضية الثالثة باختلاف طرق الاعتراف والقياس والافصاح فقد تم تاكد من الفرضية جزئيا بحيث اهتم النظام المحاسبي المالي بالمخزونات بادراجها ضمن الصنف الثالث ووضح طريقة تسجيل المخزون في اليومية

ومكان ادراجها في الميزانية اما المعايير المحاسبة الدولية فقد اهتمت اكثر بالمخزون من خلال اصدار معيار IAS02.خاص به وهو

لنوضح اكثر اهمية الاعتراف وقياس المخزونات والمعلومات الواجب الافصاح عنها في هذا السياق:

اجابة عن الفرضية الثالثة من ناحية الاعتراف (العرض) فمعايير لا تحدد كمية مايمكن تسجيله كمخزون وما يمكن تسجيله كتثبيت فافي الجزائر تتم تحديد كل ما تم شرائه بقيمة اقل من 3 ملايين يدخل ضمن المخزون بينما المعايير فتحصرها ضمن الاهمية النسبية .

اما من ناحية القياس فهناك تشابه بحث ان كلا من النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية تقيم المخزونات بتكلفة الحصول عليها ،كما يختلف النظام المحاسبي المالي عن معايير المحاسبة الدولية في طرق تسيير المخزونات حيث ذكر المعيار المحاسبي الدولي الثاني طرق بديلة على FIFO و CUMPباتطرق الى طريقتين هما طريقة الحصر الفعلي والطرق الحقيقية.

كما تشابه في عدم النصح باستخدام LIFO خاصة في حالة تضخم المبالغ خاصة في اخر المدة .

بينما الافصاح فقد تشابهة الاثنين في تصنيف المخزونات في عناصر الاصول متداولة (جارية)،واختلفوا في ترتيبها ففي حين الزم النظام المحاسبي المالي ضرورة ترتيب المخزونات حسب درجة السيولة من جهة اخرى لم يعطي المعيار IAS02 اهمية للترتيب .

-2- نتائج الدراسة :

*لقد جاءت المعايير المحاسبة الدولية تزامنا مع تطورات الحاصلة في المجتمعات وذلك من خلال توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي ؛

*لابد من تخطيط وتنظيم علمي للمخازن لسهولة الترتيب بالنسبة للمخزونات ؛

*ان اهمية المخزونات تدفع بالمؤسسة الى القيام بعملية الجرد عند انتهاء كل دورة مالية مما يستوجب عملية تقييم تلك المخزونات سواء داخلة او الخارجة ؛

*نص المعيار المحاسبي الدولي على طريقتين لتقييم المخزونات ،طريقة تميز المحددة وطرق التقييم الحقيقية ؛

*ان النظام المحاسبي المالي يتبع نفس اساليب معالجة تصريف المخزونات وهما طريقتا الوارد اولا لا يصرف اولا FIFO وطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة.

-3-التوصيات

للاخذ بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية ومحاولة تحقيق توافق بين SCF والمعايير المحاسبة الدولية بما يخدم متطلبات الاصلاح المحاسبي الجزائر :

*ضرورة تكليف جهة مختصة تهتم بتحيين النظام المحاسبي المالي من اجل مواكبة اهم التطورات التي تشهدها المعايير المحاسبة ؛

*التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية من اجل توثيق العلاقة بين الجانب التطبيقي والجانب الاكاديمي ؛

*اعطاء حرية للمحاسبين في معالجة المخزونات وفق للمعايير وان لا تقتصر معالجتها حسب النظام المحاسبي الماليSCF فقط .

4-افاق الدراسة

في سياق هذه الدراسة التي قمنا بها في جانب معالجة المخزونات وفق المعيار IAS02 والنظام المحاسبي المحاسبي المالي،تبرز عدة مواضيع تتطلب البحث على الاشكالية ملائمة لهم :

كدراسة كل معيار من معايير المحاسبة على حدى ودراسة امكانية تطبيقه على المؤسسات الجزائرية وما يميز المعايير المحاسبة الدولية بالمقارنة مع النظام المحاسبي المالي .

*قائمة المصادر والمرجع

1-المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

-1-حكمت احمد الراوي ،**المحاسبة الدولية** ،الطبعة الثانية ،دار حزين لنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن ،1995.

-2-يوسف محمود جربوع ،سالم عبد الله حلس ،**المحاسبة الدولية ،مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية** ،الطبعة الاولى ،دار الاوراق لنشر والتوزيع ،عمان ،2002.

-3-حسين القاضي ،توفيق حمدان ،**المحاسبة الدولية** ،الطبعة الاولى ،دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ،دار الثقافة ،عمان ، الاردن ،2000.

-4-حسين القاضي،ومؤمن حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،دار الثقافة للنشر ،الطبعة الاولى ،عمان ،الاردن ،2008.

-5-وليد ناجي :**النظرية المحاسبية** ،الأكاديمية العربية المفتوحة ،الدنمارك،2008.

-6-هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الجزائر، 2000.

-7-عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار النشر حيطالي، الجزائر، 2009.

-8-عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة العامة وفق المعايير الدولية في الجرد والتسويات الجردية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع مصر، 2004.

-9-محمد العدوان وآخرون، **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفا للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى، 2005.

-10-محمد الصيرفي، بشير علاق، **التخزين السلعي**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الأردن، 2002.

-11-عادل حسن، **التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج**، دار النهضة العربية للصناعة والنشر، لبنان، 1988.

-12-سعود خضر، حميد الكبسي، **دراسات في تخطيط ورقابة المخزون**، دار الحرية للطباعة، بيروت، 1979.

-13-أحمد طرطار، **الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2001.

-14-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

-15-أحمد راشد الغدير،**إدارة الشراء والتخزين**،دار الزهران للنشر، الأردن، عمان،1997.

-16-خليل الشماع،**الإدارة المالية**،مطبعة الزهراء،بغداد،العراق، 2003.

-17-طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مصر، الدار الجامعية، 2006.

-18-محمد بوتين، المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية، دار النشر page bleues، الجزائر، 2010.

-19-طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة** ، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر 2003.

-20-بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**،دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، الجزء الأول.

-21-وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **معايير المحاسبة الدولية**،الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013.

-22-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

-23-حنيفة بن ربيع ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية** ،الجزء الاول ، الجزء الاول ،دار هومة ،الجزائر ،2010.

-24-كتوش عاشور –**المحاسبة العامة** ،**اصول ومبادى وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة** –ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر -2003.

ب- مذكرات ومحاضرات:

-1- بن تومي بدرة، **اثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية** ،رسالة ماجيستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،الجزائر،2013.

-2- بوعلي عبد النور ،**النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية** ،رسالة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة اكلي محند اوالحاج،جامعة البويرة،الجزائر، 2015.

-3- براق محمد ،قمان عمر ،**واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر** ،مذكرة الماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي ،الجزائر ،2013.

-4- بن رحمون سليم ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،مذكرة الماجيستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ،جامعة محمد خيضر ،الجزائر ،2015.

-5- بير الزهرة، **تسيير المخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، البليدة، جامعة سعد دحلب ، 2012.

-6- بصلي فتحي، **معالجة المخزونات وخسائر القيمة على المخزونات**، مذكرة ليسانس،قسم علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2011.

-7- بن هرهور عبد الرحمان،**المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة خيضر بسكرة، 2016.

-8- تيقاوي العربي ،**النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع الهيئة الجزائرية** ،رسالة دكتوراه ،كلية الاقتصاد وعلوم الادارية ،جامعة العقيد احمد دارية ،الجزائر ،2006.

-9- حواس صالح ،**التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي** ،اطروحة دكتوراه دولة في علوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر، 2008.

-10- نزيهة دوداح ،**معالجة التثبيتات بين المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ والتقرير المالي وكذا النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الدكتور يحي فارس ،المدية ،الجزائر ،2017.

-11- سيد محمد ،**الاصلاح المحاسبي في الجزائر التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني** ،رسالة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة 2،الجزائر ،2015.

-12- سعداوي محمد، **تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة،2014.

-13- **صالحي بوعلام ،اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة ماجيستير محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر3، 2010/2009.

-14- قنيع عبد الله، **التقييم المحاسبي للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، قسم علوم مالية، ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

-15- عمر لشهب ،**تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري** ،مذكرة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح،جامعة ورقلة،الجزائر ،2012.

-16- أمال مهاوة،**إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماجستير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2011.

-17- رفيق يوسفي ،**النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة ام البواقي في 2010.

-ج- ملتقيات:

عمور جمال ،**المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها** ،الملتقى الدولي حول ،الظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،يومي 17-18 جانفي 2010،المركز الجامعي الوادي ،الجزائر .

-د- المراجع الرسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد47،القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،يتضمن النظام المحاسبي المالي.

-2- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد **74**، الصادرة بتاريخ **25 نوفمبر 2007**، القانون **07-11** المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

-3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، العدد **19**، بتاريخ **25 مارس 2009**، مدونة الحسابات وسيرها، حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

-4- قورين حاج قويدر، **تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات ضمن النظام المحاسبي المالي** ،مجلة الردة الاقتصادية للاعمال ،العدد2005/01،جامعة شلف.

-5-www. Talaba dz1.blogspot.com.2018/04/09 :الموقع الإلكتروني .تاريخ الإطلاع

د-مقالات:

بريش عبد القادر ،**متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 02**،المركز الجامعي ،سوق اهراس ،الجزائر ،ماي 2010.

ثانيا:المراجع باللغة الفرنسية

-1- Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité générale**, 7e édition, Gualino éditeur, Paris, 2007.

-2-Belkeise Edition,**Nouveau système comptable financier SCF**, Alger ,2009

-3-Cathrine Maillet, Anne le Manh, Normes comptable Intèrnational, Edite Foucher, Paris,2006.

-4-Catherine maillet-baudrirer anne le manh –les normes comptables interntionales ias/ifrs- berit edition –alger-2007.

-5-Direction du Développement et des Partenariats Internationaux (DDPI), **le nouveau système comptable financier** ,**Historique et enjeux de sa mise en application**, paris, 15 janvier 2009.

-6-Mannuel de comptalite generale de classe 3،sonatrach ،2010.

-7-MG Delefosse, **Organisation industrielles de stocks et les magasins**, edition E,M,E vol 3-4 eme, France, 1974.

-8-KMPG Algérie, **Le Nouveau système comptable Financier**, Alger, 24 mais 2009

-9-Samir merouani,**le projet du nouveau system comptable financier Algérienne anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux nouveau IFRS**,**mèmoire de magistère ESE**,**annèe 2006/2007**.

-10-stephan brun ,les normes comptables internationales **IAS/IFRS** gualino editeur ,paris 2006.

-11-Tazdait Ali, **Maitrise du système comptable financier**, Edition ACG, Alger, Octobre 2009.

ثالثا :المراجع باللغة الانجلزية

-1-Parmod chand and chris patel، « convergence and harmonization of accounting standards in the south pacific region »، advances in accounting ، incorporating advances in international accounting ، 24، 2008.
-2-Christopher nobes ، robert parker ، « comparative international accounting »، prentice hall، 10 edition، 2008.
-3-Bernard colasse، « harmonisation comptable internationale »،encyclopedie de comptabilite، contrôle de gestion، et audit ، economica، 2000.
-4-IASB, **The France work**, London 1989.