المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها

دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام والنظام المحاسبي المالي

(IAS/IFRS – PCG - SCF)

د. جمال عمورة

جامعة سعد دحلب، البليدة - الجزائر

amoura_djamel@yahoo.fr

Received: 2010 Accepted: 2010 Published: 2011

ملخص:

نحاول في هذه الورقة البحثية أن نقف عند دراسة عنصر من أهم عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهو المخزونات، بتعريف هذا العنصر وكيفية تقييمه ومعالجته المحاسبية، مركزين في ذلك على إجراء دراسة مقارنة بين ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية في هذا الإطار خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (IAS02) ، وما هو معمول به في النظام المحاسبي العام الفرنسي، ثم الوقوف عند ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري، وهذا من أجل إبراز مدى التوافق والاختلاف الموجود بين مختلف المرجعيات المحاسبية، وسنعتمد في ذلك على المرجعيات المحاسبية الموجودة.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، مجلس المعايير المحاسبية الدولية،المرجعيات المحاسبية، التوافق، المعايرة، المخزونات، تكلفة الشراء أوالحيازة، القيمة الصافية للإنجاز، طريقة نفاذ المخزون، التكلفة الوسطية المرجحة.

Résumé:

cette communication à pour objectif d'étudier une importante rubrique dans le bilan celui des stocks, et ce par sa définition et leurs évaluations et traitement comptable, tout en basant sur une étude comparative entre ce que préconisent les normes comptable internationales (IAS/IFRS) dans ce cadre, notamment la norme comptable internationale (IAS2), et ce qui est appliqué au plan comptable général français, et en fin on essayera d'aborder ce que nous apporter notre système comptable financier algérien, afin de nous permettre de tirer les points de convergence et divergence entre les différents référentiels comptables existants.

***Mots-clés*:** *Norme comptable Internationale (IAS/IFRS),conseil des normes (IASB), les référentiels comptables, Harmonisation, Normalisation, les stocks, coût d'achat ou d'acquisition, valeur nette de réalisation, méthode d'épuisement des stocks (FIFO- LIFO), coût moyen pondéré (CMP).*

تمهيد:

إن مصطلح التوافق أستعمل في المحاسبة الدولية من أجل تقريب القوانين المحاسبية الوطنية مع بعضها، وبالتالي تقليل الفرو قات والاختلافات، وحتى يمكننا عرض أسباب ضرورة التوافق المحاسبي على المستوى الدولي (Harmonisation comptable Internationale)، وكذا القرارات المتخذة في هذا الشأن يجب معالجة النقاط الآتية:

- المرجعيات المحاسبية الموجودة في فرنسا من خلال المخطط المحاسبي العام (PCG)، في أوروبا من خلال التوجيهات (Directives) والولايات المتحدة الأمريكية من خلال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

(USGAAP)، بالإضافة إلى هيئات المعايرة (les organismes normalisateurs) الذين يعتبرون الأصل في المناداة بالتوافق.

- أهداف ورهانات المعايرة (Normalisation).
- أسباب اختيار المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS).

وعلى هذا الأساس فإن التساؤل الذي نريد أن نجيب عليه في هذه المداخلة هو: ما مدى التوافق الموجود بين المرجعيات المحاسبية المعروفة والنظام المحاسبي المالي الجزائري بخصوص التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات؟ وللإجابة على هذا التساؤل لابد من تفكيكه إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:

1. ما هي المرجعيات المحاسبية الموجودة والتي اعتمدت عليها الجزائر في صياغة نظامها المحاسبي المالي؟.
2. كيف تم معالجة التقييم والتسجيل المحاسبي لبند المخزونات وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة؟.
3. كيف تم معالجة التقييم والتسجيل المحاسبي لبند المخزونات وفقا للمخطط المحاسبي العام الفرنسي؟.
4. وأخيرا كيف تم معالجة التقييم والتسجيل المحاسبي لبند المخزونات وفقا للنظام المحاسبي والمالي الجزائري؟.
5. ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي والمالي الجزائري والمرجعيات المحاسبية الأخرى بخصوص المخزونات.

أولا: المرجعيات المحاسبية الموجودة: Les référentiels comptables existants

توجد حاليا ثلاث مرجعيات محاسبية يعتمد عليها في تصميم الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتعلق الأمر بـ:

- ❖ المخطط المحاسبي العام الفرنسي.
- ❖ التوجيهة الرابعة والسابعة للإتحاد الأوروبي.
- ❖ المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها للولايات المتحدة الأمريكية.

1. فرنسا (المخطط المحاسبي العام، المجلس الوطني للمحاسبة، لجنة القوانين المحاسبية):

1.1. المخطط المحاسبي العام (PCG): تتميز المرجعية المحاسبية الفرنسية بمخطط محاسبي عام جد مفصل، يفرض قواعد التسجيل، التقييم والعرض، ويتميز على وجه الخصوص بمدونة مفصلة للحسابات.

لقد عرف المخطط المحاسبي العام ثلاث طبعات (م م ع 1947، م م ع 1957، م م ع 1982)، ليعدل في أفريل من سنة 1999 بواسطة النظام رقم 99-03 من طرف لجنة التقنين المحاسبية (CRC)، حيث أعيد النظر في المخطط المحاسبي العام، والذي أصبح يسمى بداية من هذا التاريخ بالمخطط المحاسبي العام لسنة 1999.

حيث يفرض على كل الأشخاص الطبيعية أو المعنوية الملزمة بمسك الحسابات، أن تطبق القواعد الجديدة للقانون المحاسبي الفرنسي.

وتتمثل الأهداف التي جاء بها إصلاح سنة 1999 فيما يلي:

- تحيين المخطط المحاسبي العام وجعله مسايرا للمستجدات أو الواقع (La mise à jour)، وذلك بإدراج أراء ومقترحات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، خصوصا.
- إعداد قانون محاسبي شبه ثابت، متجانسا وقويا، قابل مع ذلك للتطوير بدلالة المتطلبات الجديدة.
- المخطط المحاسبي العام في طبعة سنة 1999 غير جامد أي أنه يتسم بالمرونة كلما دعت الحاجة إلى ذلك، ويستمد قواعده وإجراءاته بصفة آلية من لجنة القوانين المحاسبية.
- لم يعالج المخطط المحاسبي العام طبعة سنة 1999 المحاسبة التحليلية بل تم تركها لحرية المؤسسات حسب حاجيات كل منها.
- عمل المخطط المحاسبي العام طبعة سنة 1999 على إلغاء الإجراءات المتعلقة بإعداد الحسابات المجمعة (Lescomptes consolidés)، والتي أصبحت موضوع إجراءات خاصة (النظام رقم 99-02 للجنة التقنين المحاسبية)، حيث أصبح الحديث عن استقلالية الحسابات المجمعة مقارنة بالحسابات الاجتماعية.
- تم إكمال المخطط المحاسبي العام لسنة 1999 من الناحية التشريعية والقانونية أساسا بواسطة المواد الذي جاء بها القانون التجاري الجديد في سبتمبر 2000.

2.1. **المجلس الوطني للمحاسبة (CNC):** أنشأ هذا المجلس سنة 1957 وهي هيئة رسمية استشارية وزارية مشتركة ومهنية مشتركة، وتعمل كهيئة للتشاور لدى وزارة الاقتصاد والمالية. من مهامها إصدار الآراء والمقترحات في المجال المحاسبي، المتعلقة بمجمل القطاعات الاقتصادية، والتي يتم إرسالها للجنة التقنين المحاسبية من أجل إصدار قانون أو نظام ما. وهذا المجلس بمثابة عمود المعايرة المحاسبية في فرنسا.

وخلال سنة 1997 تم إنشاء في داخلها لجنة الاستعجالات مكلفة بالإجابة على التساؤلات المتعلقة بترجمة النصوص الموجودة.

3.1. **لجنة التقنين المحاسبية** (CRC): تم إنشاؤها من خلال قانون 06 أفريل 1998 المتعلق بإصلاح القانون المحاسبي، وهي هيئة مكلفة بإعداد المعايير المحاسبية لجميع قطاعات النشاط في شكل أنظمة التي يتم فيما بعد اعتمادها في مقررات وزارية. ويجب أن تتبنى هذه الهيئة أنظمتها انطلاقا من أراء ومقترحات المجلس الوطني للمحاسبة.

2. **أوروبا: التوجيهات الأوروبية (الإتحاد الأوروبي): (les directives européennes)**

1.2. **التوجيهة الرابعة والسابعة:** تعتبر الأدوات الأساسية للتوافق المحاسبي للإتحاد الأوروبي في التعليمة الرابعة التي صدرت في جويلية سنة 1978 والمتعلقة بالحسابات السنوية والتعليمة السابعة التي صدرت في جوان 1983 المتعلقة بالحسابات المجمعة، بالإضافة إلى التعليمات الأخرى.

فالتوجيهة هي عبارة عن قرار لقانون الجماعة أو المجموعة (Droit communautaire) يسعى إلى تشجيع وتحقيق التوافق بين التشريعات الوطنية للدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي.

فالتوجيهة (directive) لا تفرض بصفة مباشرة على مواطني الإتحاد الأوروبي، كما هو الحال بالنسبة للنظام الأوروبي (règlement européen)، وإنما تتطلب عملية نقل أو تكييف، حيث تفرض التوجيهة على الدول الأعضاء بلوغ أهداف معينة مع ترك اختيار الوسائل لبلوغها كالقوانين، المراسيم والمبادئ العامة.

وللإشارة فإن التوجيهة الرابعة تهدف إلى تحديد الحد الأدنى للشروط القانونية المكافئة فيما يتعلق بالاستعلامات المالية التي يجب أن يكون الجمهور على علم بها والمقدمة من طرف المؤسسات المنافسة.

ويتمثل محتوى التوجيهة الرابعة في النقاط الآتية:

- ✓ هيكل ومضمون الحسابات السنوية والمتمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، الملحق، وتقرير التسيير؛
- ✓ أساليب التقييم؛
- ✓ قواعد الإشهار ومراقبة الحسابات السنوية.

أما التوجيهة السابعة فالهدف منها هو التنسيق بين التشريعات الوطنية حول الحسابات المجمعة من أجل تحقيق أهداف المقارنة والتكافؤ لهذه المعلومات.

ويتمثل محتوى التوجيهة السابعة في النقاط الآتية:

- ✓ شروط وأساليب إعداد الحسابات المجمعة؛
- ✓ التقرير المجمع للتسيير؛
- ✓ قواعد الإشهار ومراقبة الحسابات المجمعة.

هناك توجيهات أخرى جاءت لتكمل التوجيهة الرابعة والسابعة ويتعلق الأمر بتوجيهتين قطاعيتين وهما:

- ✓ توجيهة ديسمبر 1986 المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية الأخرى.
- ✓ توجيهة ديسمبر 1997 المتعلقة خاصة بمؤسسات التأمين.

ومن أجل أن تصبح مرجعية المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) قابلة للتطبيق داخل الإتحاد الأوروبي، تم إعادة النظر في مجمل التوجيهات المحاسبية وذلك بتعديلها وهذا بتوجيهتين وهما:

- ✓ توجيهة 2003 والتي عملت على عصرنة وتحديث المعايير المحاسبية الأوروبية بتغيير التوجيهات السابقة وجعلها أكثر ملائمة مع قواعد المعايير الدولية للإبلاغ المالي.
- ✓ توجيهة سبتمبر 2004 التي أدرجت ما يعرف بالقيمة العادلة (La juste valeur).

وللإشارة فإن هاتين التوجيهتين تم اعتمادهما في القوانين الوطنية لكل الدول الأعضاء ابتداء من 1 جانفي 2005.

2.2. **المجلس الأوروبي:** تم تبني التوجيهات من طرف مجلس الإتحاد الأوروبي الممثل للدول الأعضاء، والمسؤولة عن تبني التشريع الأوروبي، إلا أنه حاليا وفي عدة ميادين يقوم المجلس بالتشريع سويا مع البرلمان الأوروبي.

وعليه فإن الثلاثي المؤسساتي (اللجنة الأوروبية، المجلس الأوروبي، البرلمان الأوروبي) يحدد السياسات والعقود التشريعية (التوجيهات، الأنظمة والقرارات)، التي تطبق في كامل الإتحاد الأوروبي.

3. **الولايات المتحدة الأمريكية:**

1.3. **المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما US-GAAP :**

تضم هذه المبادئ مجموعة من معايير المحاسبة المالية (FAS) والتفسيرات والآراء والمقترحات والتصريحات التي تعدها:

- ✓ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).
- ✓ معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين (AICPA).
- ✓ لجنة القيم المنقولة وبورصات القيم (SEC).

وتجدر الملاحظة أن هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما موجهة إلى:

- ✓ احتياجات واستعمال المساهمين وكذا السوق المالي.
- ✓ مركزة على أساليب تطبيق مفصلة جدا.
- ✓ ويحتوي هذا النظام المحاسبي على تراكمات لعدة سنوات لجميع الحالات الممكنة ويضم اليوم آلاف الصفحات.

2.3. مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB): هي هيئة مستقلة أنشأت سنة 1973 مكلفة بإعداد المعايير المحاسبية للولايات المتحدة الأمريكية والمعروفة كثيرا تحت اسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة عموما للولايات المتحدة الأمريكية (US- GAAP).

4. **أهداف ورهانات المعايرة:**

ضرورة الوصول إلى مرجعية محاسبية موحدة وهذا من اجل:

- ✓ إمكانية مقارنة المعلومات المالية زمنيا ومكانيا.
- ✓ تحقيق مستوى موضوعي في إعداد الحسابات.
- ✓ تقديم معلومات مالية مقبولة ومفهومة لجميع الأسواق المالية أو البورصات العالمية.

- ✓ لغة مالية موحدة وإضفاء الشفافية على الحسابات ونوعية المعلومات المقدمة.
- ✓ محاولة التقليل من التعارض الموجود بين النظرة أو المقاربة الانجلوسكسونية المبنية على الحقيقة الاقتصادية والمقاربة الفرنكفونية المبينة على النصوص و القوانين.

ولعل الفضائح المالية الأخيرة التي مست مؤسسات ومكاتب خبرة ذات سمعة كبيرة زادت من حدة المطالبة والحاجة إلى مرجعية محاسبية موضوعية، معروفة ومقبولة قبولا عاما وهذا التوافق أضحى محل اهتمام المتعاملون الاقتصاديون وجميع الدول: كالمستثمرين، والمحللين الماليين، الأجراء، البنوك والسلطات العمومية.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية:

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المخزونات في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والمتعلق بالمخزونات على أنها كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها في إطار النشاط العادي للمؤسسة, أو في شكل منتوجات جارية (قيد الإنجاز) أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات[12]. والهدف من هذا المعيار (IAS2) هو وصف المعالجة المحاسبية المطبقة على المخزونات.

وينص هذا المعيار على وجوب تقييم المخزونات بالقيمة الأقل بين التكلفة والقيمة المحاسبية الصافية للإنجاز (les stocks doivent être évaluée au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation)

وفق هذا المعيار فإن المقصود بالتكلفة أنه ينبغي أن تتضمن تكلفة المخزونات كل التكاليف المتعلقة بالحيازة أو الإنجاز, بالإضافة إلى كل المصاريف المتعلقة بالتحويل، وكذا كل المصاريف الأخرى الضرورية لإيصال هذه المحزونات إلى أماكن التخزين[13].

أما القيمة الصافية للإنجاز تمثل سعر البيع المقدر (Prix de vente estimé) في إطار النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة المتعلقة بالإتمام وكذا التكاليف الضرورية المقدرة لتحقيق عملية البيع.

وتحدد تكلفة المخزونات باستعمال طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO/PEPS) أوطريق التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، في حين أن طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO/DEPS) ممنوعة الاستعمال حسب هذا المعيار.

ولعل أهم الطرق المحاسبية المستعملة لتقييم تكاليف المحزونات نذكر: طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المعيارية, وطريقة التكاليف المتغيرة (Direct costing). ويقضي هذا المعيار أن تقدم المعلومات المتعلقة بالمحزونات في إطار القوائم المالية التي ينبغي أن تحتوي ما يلي[14]:

- ✓ الطرق المحاسبية المعتمدة المتعلقة بالجرد وتقييم الإخراجات[15]، بما فيها الطريقة المستعملة لتحديد التكلفة.

- ✓ القيمة المحاسبية الإجمالية للمحزونات، والقيمة المحاسبية حسب فئة المخزونات الملائمة للمؤسسة.
- ✓ مبلغ المخزونات المسجل كمصاريف خلال الدورة (المواد الاستهلاكية les consommables).
- ✓ مبلغ المؤونات والتدهور الخاص بهذه المحزونات وكذا الاسترجاعات (Reprises) المتعلقة بالمؤونات المسجلة كإيرادات, مع شرح الأسباب التي أدت إلى هذه الاسترجاعات.

ثالثا: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المخطط المحاسبي العام (PCG)

إن النظام رقم 2004-06 للمجلس الوطني للمحاسبة ينص على أن تكلفة المخزونات يجب أن كل التكليف المتعلقة بالحيازة، التحويل وكل التكاليف الأخرى الضرورية لإيصال المخزونات إلى أماكن تخزينها. ويشير النظام إلى أن التلف أو سوء الاستغلال أو التبذير (les pertes et gaspillages) لا تدرج ضمن التكلفة.

أما فيما يتعلق بتكاليف القرض يمكن ضمها لتكلفة المخزونات حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا النظام وبالضبط في المادة رقم 321-5 التي تعالج تكاليف القروض الممولة لاقتناء أو أنتاج أصل معين (أصل معنوي أو عيني أو مخزونات)، فيمكن إدراجها في تكلفة الأصل إذا تعلق الأمر بفترة إنتاج هذا الأصل إلى غاية تاريخ الحيازة أو الاستلام النهائي. وبالتالي يسمح بمعالجتين: إما اعتبار هذه التكاليف كمصاريف مالية أو إدراجها ضمن تكلفة الأصل.

تتشكل تكلفة حيازة المخزونات من العناصر الآتية: (ثمن الشراء بما فيها الحقوق الجمركية والرسوم الأخرى غير القابلة للاسترجاع، بعد طرح الخصومات التجارية والتنزيلات و الحسومات المتعلقة بالدفع والعناصر الأخرى المماثلة). بالإضافة إلى مصاريف النقل والشحن وكل التكاليف الأخرى المرتبطة بحيازة المنتوجات التامة، المواد الأولية والخدمات.

أما فيما يتعلق بتكلفة إنتاج المخزونات فتتضمن كل التكاليف المباشرة المتعلقة بالوحدات المنتجة، كاليد العملة المباشرة، والمصاريف العامة للإنتاج الثابتة والمتغيرة المخصصة بصفة آلية، المنفقة من أجل تحويل المواد الأولية إلى منتوجات تامة.

فيما يخص طرق تقييم المخزونات ينص النظام رقم 2004-06 على اعتماد إما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريق الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).

وفي نفس السياق ينصح النظام باعتماد نفس طريقة التقييم لجميع المخزونات ذات نفس الطبيعة والاستعمال بالنسبة للمؤسسة، في حين يسمح باستعمال مختلف الطرق بالنسبة للمخزونات ذات طبيعة واستعمال مختلف بالنسبة للمؤسسة. ويمكن استعمال إحدى تقنيات تقييم تكلفة المخزونات: طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة، حيث مفاد الطريقة الأولى أنها تأخذ المستويات العادية لاستعمال المواد الأولية واليد العاملة والفعالية

والطاقة أو الإمكانيات (efficience et capacité)، ويتم مراجعتها بصفة دورية على ضوء الشروط الحالية. أما وفق الطريقة الثانية فيتم تحديد تكلفة المخزونات بطرح نسبة ملائمة كهامش ربح ونفقات تجارية من قيمة مبيعات المخزونات.

الحسابات التي يستعملها المخطط المحاسبي العام الفرنسي بخصوص المخزونات تتمثل فيما يلي:

- ✓ **مواد أولية ولوازم (حـ31)**: يضم هذا الحساب المواد الأساسية واللوازم المستهلكة والتي تدخل بصفة مباشرة في العملية الإنتاجية.
- ✓ **تموينات أخرى (حـ32)**: تتمثل في المواد واللوازم الاستهلاكية كالطاقة ومواد الصيانة والتشحيم والتنظيف وقطع الغيار واللوازم المكتبية والأغلفة .....وغيرها.
- ✓ **منتوجات قيد الإنجاز للسلع (حـ33)**: يتعلق هذا الحساب بالمنتوجات والأشغال قيد الإنجاز.
- ✓ **منتوجات قيد الإنجاز للخدمات (حـ34)**: يتعلق هذا الحساب بالدراسات والخدمات قيد الإنجاز.
- ✓ **مخزون المنتوجات (حـ35)**: ويتعلق الأمر بالمنتوجات التامة الصنع والمنتوجات الوسيطية والمنتوجات المتبقية أو الفضلات والمهملات أو المواد المسترجعة.
- ✓ **المخزونات المتأتية من التثبيتات (حـ36)**: هي المحزونات الناتجة عن تفكيك التثبيتات.
- ✓ **مخزونات البضائع (حـ37)**: يسجل في هذا الحساب كل السلع المشتراة من أجل إعادة بيعها.
- ✓ **مخزونات خارج المؤسسة (حـ38)**: يسجل في هذا الحساب وفي حالة الجرد الدائم المخزونات لدى الغير أو التي لا زالت في المستودعات أو المقدمة في شكل أمانات.
- ✓ **مؤونات تدهور المخزونات والمخزونات الجاري انجازها (حـ39)**: يسجل في هذا الحساب كل التدهورات المحتملة لمختلف أنواع المخزونات.

يعتمد المخطط المحاسبي العام على طريق الجرد الدائم والجرد التناوب، يجب الإشارة فقط إلى أن المخطط المحاسبي العام يسجل المشتريات المحزنة من المواد الأولية واللوازم و التموينات الأخرى والمشتريات البضاعة في الحسابات التالية على التوالي: حـ 601-602-607 بجعلها مدينة وجعل إحدى حسابات الغير أو الحسابات الخزينة دائنا (الصنف الرابع أو الخامس).

رابعا: المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

يعرف النظام المحاسبي المالي الجزائري المخزونات على أساس أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس

على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار الكيان. وتشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف الضرورية لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها، والمتمثلة في:

- ✓ تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات..).
- ✓ تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يتم تحميلها لسوء الاستعمال أو الاستعمال غير الأمثل لقدرة الإنتاج في الكيان).
- ✓ المصاريف العامة، المصاريف المالية.
- ✓ المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

وما يجب الإشارة إليه أن هذه التكليف تحسب إما على أساس التكاليف الحقيقية أو على أساس التكاليف المحددة مسبقا (التكاليف المعيارية) و التي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

وعملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية وهي سعر البيع بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق أو البيع، وهو تماما ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المتعلق بالمخزونات.

تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، وفي حالة المخزونات المتعاوضة فئة بفئة.

تصنف المحزونات أو كما جاء في نص القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المخزونات والإنتاج الجاري (Stocks et encours) حسب الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموين، إنتاج قيد الإنجاز، الإنتاج المخزن، البضاعة المباعة على حالتها)، وسيتم التمييز على المستوى المحاسبي بين أنواع المحزونات الآتية [39] :

- ✓ التموينات (Les approvisionnements) والبضاعة المشتراة من أجل عملية التحويل كالمواد الأولية (حـ/31) والمواد المستهلكة (حـ/321) واللوازم المستهلكة (حـ/322)، الأغلفة (حـ/326)...إلخ.
- ✓ المنتوجات المصنوعة من طرف المؤسسة، أو المنتوجات قيد الإنجاز، والمنتوجات التامة (حـ/355) المنتوجات الوسيطية (حـ/351) المنتوجات المتبقية (الفضلات) (حـ/358)، إنتاج جاري للسلع (حـ/33)، إنتاج جاري للخدمات (حـ/34).
- ✓ البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها على حالتها (حـ/38).
- ✓ المحزونات خارج المؤسسة (حـ/37) (Stock a l'extérieur)

وما يمكن الإشارة إليه أن المؤسسة بإمكانها اعتماد طريقة الجرد المتناوب أو طريقة الجرد الدائم حسب ما جاء في القانون 07-11

1. **حالة الجرد المتناوب (Inventaire intermittent):**

ففي حالة الجرد المتناوب يتم تسجيل عمليات الشراء والبضاعة المستهلكة بإتباع الخطوات الآتية:

- ✓ خلال الفترة (الدورة المحاسبية) يجعل حساب 38 (حـ/380 بضاعة مخزنة, حـ/381 مواد ولوازم مخزنة, حـ/382 تموينات أخرى مخزنة) مدينا بتكلفة الشراء متضمنة كل النفقات الضرورية للشراء, بجعل حساب موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) أو حسابات الخزينة: البنك أو الصندوق (512-53) دائنا.
- ✓ وفي نهاية الفترة أو الدورة المحاسبية لابد من إجراء عملية إلغاء المخزون الموجود في بداية الفترة بجعل حـ/31 مواد و لوازم أو حـ/30 بضاعة أو حـ/32 تموينات أخرى دائنة وذلك بجعل حـ/60 مشتريات مستهلكة مدينة.
- ✓ لابد من توضيح المخزون في نهاية الفترة في الجانب المدين لحساب (30 أو 31 أو 32) بجعل حـ/38 دائنا.
- ✓ لابد من ترصيد باقي حسابات 38 (مشتريات مخزنة) بجعله دائنا وجعل حـ/60 (مشتريات مستهلكة) مدينا (حـ/600 بضاعة مستهلكة, حـ/601 مواد ولوزم مستهلكة, حـ/602 تموينات أخرى مستهلكة).

2. **حالة الجرد الدائم (L'inventaire permanent):**

أما في حالة الجرد الدائم فتسمح هذه الطريقة بالمتابعة المحاسبية الجيدة التي تسهل معرفة وضعية المحزونات بصفة دورية، فيتم معالجة المحزونات وفق هذه الطريقة كما يلي:

يجعل حـ/38 (مشتريات مخزنة) خلال الفترة مدينا بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة للشراء بجعل حـ/ الموردين أو الخزينة دائنا, تم يرصد حـ/38 بجعله دائنا وذلك بجعل حـ/30 مخزون بضاعة أو حـ/31 مخزون مواد ولوازم أو حـ/32 مخزونات أخرى مدينا, وعند عملية الإخراج يجعل حـ/60 مشتريات مستهلكة وما يتفرع عنه مدينا بجعل حـ/30, حـ/31, حـ/32 دائنا.

أما المنتوجات المصنعة والمنتوجات قيد الإنجاز تسجل كمايلي :

يجعل حـ/35 منتوجات مخزنة وكذا حـ/33 منتوجات قيد الإنجاز, وحـ/34 خدمات قيد الإنجاز مدينا وذلك بجعل حـ/72 إنتاج مخزن دائنا في حالة الإدخال، ويتم عكس القيد في حالة الإخراج (بجعل حـ/72 مدينا وحـ/33, حـ/34, حـ/35 دائنا).

خلاصة:

من خلال ما تقدم من قراءة لأهم ما جاءت به كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري فيما يتعلق بتعريف المخزونات وتقييمها وتسجيلها نسجل ما يلي:

- ✓ أعتمد النظام المحاسبي المالي نفس التعريف للمخزونات مقارنة بتعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 وكذا التعريف المقدم من طرف المخطط المحاسبي العام.
- ✓ بخصوص تقييم المخزونات اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس المرجعية المعتمدة أيضا في المخطط المحاسبي العام وكذا المعيار المحاسبي الدولي باعتماد ما هي مكونات التكلفة واعتماد طريقة التكلفة الحقيقية أو التكلفة المعيارية في التقييم وتصحيحها بصفة دورية وهو ما جاء صراحة في المخطط المحاسبي العام.
- ✓ أعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا قي تقييم الإخراجات واستغنى عن طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا، شأنه في ذلك شأن المخطط المحاسبي العام و المعيار المحاسبي الدولي.
- ✓ اعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري مفهوم التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز أيهما أقل لتقييم المخزونات بنفس الكيفية التي نص عليها كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والمخطط المحاسبي العام الفرنسي.
- ✓ استنادا إلى مبدأ الحيطة والحذر اعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري مفهوم تدهور قيم المخزونات وتسجيله كعبء في جدول النتائج كما هو عليه الحال بالنسبة للمخطط المحاسبي العام والمعايير الدولية للمحاسبة.
- ✓ بخصوص مدونة الحسابات أعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري نفس الحسابات تقريبا في معالجة المخزونات ما عدا بعض الاختلافات الطفيفة في بعض الحسابات على غرار المشتريات المخزنة التي تسجل في حـ60 في النظام المحاسبي العام بينما استعمال حـ38 في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الهوامش والإحالات:

المراجع باللغة العربية:

1. رضوان حلوة حنان, النموذج المحاسبي المعاصر, هيكل نظرية المحاسبة, جامعة عمان الأهلية, الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية, دار وائل للنشر والتوزيع , الطبعة (1), عمان, الأردن, 2001.
2. عبد الحميد مانع الصيح, العولمة وتأثيرها على الأنظمة المحاسبية العربية, جامعة منتوري قسنطينة، العدد 17، جوان 2002.
3. الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 2007/11/25 الحاملة للقانون رقم 07- 11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة) ، جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 35/75 الموافق لـ 1975/04/29 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني.
4. الجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـ 2008/05/28 الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. (إحتوى على 44 مادة).

5. الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـ 2009/03/25 تضمنت مقررين:

- ✓ المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم ،محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات).
- ✓ المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال ، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة (Comptabilité simplifie).

المراجع باللغة الفرنسية:

6. Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton, comptabilité internationale, Vuibert, Paris, 1997
7. Houacine Arezki, L'harmonisation des états financiers, annales de l'institut maghrébin des douanes et de la fiscalité, Partenariat et investissement, IEDF, Algérie, Fev 1999.
8. IASB (International Accounting standards Board). http://www.iasc.org.uk/cnt/cntprintable.asp?s/14/09/2002.
9. Jean Claude Tournier, la révolution comptable du coût historique a la juste valeur, édition d'organisation, Paris, 2000.
10. Pierre Lassegue, gestion de l'entreprise et comptabilité, 11eme édition, Dalloz, Paris, 1996.
11. Séminaire sur les normes comptables IFRS, Impact des Normes Internationales IASB sur la comptabilité a travers l'exemple francais, sous le parrainage de Mr Benachnhou Abd ElAtif (ex-ministre des finances), 18-19/12/2004, Hôtel Sheraton, Alger, (Organisé Par Cyberalgerie) : www.cyberalgerie.com.
12. Ministere de l'économie des finances et de l'industrie, comite de la réglementation comptable, Plan comptable général, reglement n° 99-03 du 29 avril 1999 du CRC, version applicable au 1er Janvier 2005.