الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيـة
وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر
قسـم علوم التسيير

الموضـــوع

المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي و مدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة شركة مطاحن الزيبان _القنطرة_

مذكرة مـقدمـة كـجـزء من مـتـطـلبات نيل شهادة الـماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطـالب :

- **بن هرهور عبد الرحمان**

الأستاذ المشرف:

- **أ.د/ أحمد قايد نور الدين**

رقم التسجيل	..../Master-GE/GO-GRH/2016
تـاريخ الإيـداع	.....

الموسم الجامعي :2016/2015

بسم الله الرحمان الرحيم

" قال رب اشرح لي صدري و يسر لي أمري و احلل عقدة من لساني يفقهو قولي "

صدق الله العظيم

القرآن الكريم (طه: الآيات 25-28)

الملخـــــــــــــص

إن الهدف من هذه الدراسة التعرف على المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي تطابقا مع الإجراءات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المتعلق بالمخزونات، ولتحقيق هذا الهدف تم إلقاء الضوء على كل المفاهيم المتعلقة بالمخزونات وكيفية تقييمها و معالجتها محاسبيا و هذا وفق ما أقره النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية.

إن من أهم نتائج هذه الدراسة هو التوافق الكبير بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في المعيار الدولي رقم (02) فيما يخص طرق وأساليب التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات وهذا من خلال تطرقنا للجانب النظري للدراسة كذلك بعدما اسقطنا هذا في الجانب التطبيقي في شركة مطاحن الزيبان –القنطرة-.

الكلمات المفتاحية:

معايير المحاسبة الدولية ، معيار محاسبي دولي ثاني ، نظام محاسبي مالي ، معالجة محاسبية للمخزونات.

Summary :

The goal from this study is identify the accounting treatment of stocks in accordance whith the financial accounting system Closely with the procedures set forth in International Accounting Standard No.(02) the stocks, To achieve this goal we highlighted on all the concepts related with stocks and how to evaluate and accounting treatment and this as approved by the financial accounting system and international accounting standards.

The most important result of this study is the great compatibility between what is stipulated in the financial accounting system and what is mentioned in the International Standard No. (02) Regarding Ways and methods of valuation and the accounting treatment for stocks and this Through touched the side of the theoretical study well after we compared this side with the The practical side in Alziban Mills Inc.

Key words :
International Accounting Standards , an international accounting standard no (02), financial accounting system , accounting treatment for inventories.

العنوان	الصفحة
اية قرآنية	I
شكر وعرفان	II
الاهداء	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VII
قائمة الاشكال	VIII
قائمة الملاحق	IX
مقدمة	أ–د
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمخزونات	
تمهيد	07
المبحث الأول:عموميات حول المخزونات	08
المطلب الأول: مفهوم المخزونات و أهميتها	08
المطلب الثاني: أنواع و وظائف المخزونات	10
المطلب الثالث:دورة المخزونات.	12
المبحث الثاني: الجانب التحليلي للمخزونات	14
المطلب الأول: ماهية الجرد	14
المطلب الثاني: طرق تقييم المخزونات و جرد المخزونات	16
المطلب الثالث: معالجة التفاوت الذي يظهر نتيجة عملية الجرد	18
المبحث الثالث: نظرة حول المعايير، وطبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات	20
المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية	20
المطلب الثاني: المعيار الدولي رقم (02)	23
المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المعيار الدولي (02)	25
خلاصة الفصل	28

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي و علاقته بالمخزونات	
تمهيد	30
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي و المخزونات	31
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	31
المطلب الثاني: المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي	38
المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية في المعالجة المحاسبية للمخزونات.	43
المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي	44
المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد الدائم	44
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد المتناوب	50
المبحث الثالث: العمليات الملحقة للشراء و البيع و الإنتاج	54
المطلب الأول:المردودات و التخفيضات التجارية و مصاريف النقل	55
المطلب الثاني :الغلافات التجارية و الرسم على القيمة المضافة	59
المطلب الثالث: الفضلات و المهملات و المنتجات الفرعية	62
خلاصة الفصل	65
الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مطاحن الزيبان _القنطرة_	
تمهيد	67
المبحث الأول: نظرة عامة حول شركة مطاحن الزيبان	68
المطلب الأول: التعريف بشركة الرياض سطيف	68
المطلب الثاني: التعريف بشركة مطاحن الزيبان وسياستها و أهدافها	90
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة	72
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات في شركة مطاحن الزيبان	82
المطلب الأول: أنواع المخزونات الموجودة في الشركة	82
المطلب الثاني: طرق تقييم و جرد المخزونات المتبعة في الشركة	84
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للمخزونات في الشركة	86
خلاصة الفصل	94

الخاتمة	96
قائمة المراجع	99
الملاحق	104
ملخص	

رقم الجدول	العنـــوان	رقم الصفحة
01	توزيع العمال على مصالح الشركة	71
02	أنواع المخزونات الموجودة في مخازن الشركة	82
03	تقويم المخرجات من المخزون (أكياس الدقيق)	83

رقم الشكل	العـــنوان	رقم الصـفحة
01	دورة المخزون في المؤسسة التجارية	13
02	دورة المخزون في المؤسسة الصناعية	13
03	مكونات النظام المحاسبي	34
04	هيكلة مصلحة النظافة والأمن	74
05	هيكلة دائرة الاستغلال	75
06	هيكلة مصلحة الإنتاج	75
07	مراحل عملية الشراء	76
08	هيكلة دائرة التقنية التجارية	77
09	هيكلة مصلحة المحاسبة والمالية	78
10	الهيكل التنظيمي الرئيسي لشركة مطاحن الزيبان	81

رقم الملحق	العنـــوان
01	أنواع المخزونات الموجودة في بعض مخازن الشركة
02	تقويم المخرجات من المخزون (أكياس الدقيق)
03	الجرد المادي للبضائع
04	محضر الجرد المادي
05	أوراق العد المادي
06	تقرير الجرد النهائي (المنتجات التامة الصنع)
07	وثيقة محاسبية (شراء تموينات ورشة الصيانة)
08	وثيقة محاسبية (دخول تموينات الى المخازن)
09	وثيقة محاسبية (تسديد قيمة تموينات عن طريق النك)
10	وثيقة محاسبية (شراء قمح صلب و قمح لين)
11	وثيقة محاسبية (دخول القمح للمخازن)
12	وثيقة محاسبية (تسديد قيمة القمح عن طريق البنك)
13	وثيقة محاسبية (استهلاك المخزون)
14	وثيقة محاسبية (ارجاع المخزون الى المخازن)
15	وثيقة محاسبية (استهلاك القمح اللين و القمح الصلب)
16	وثيقة محاسبية (انتاج مواد تامة)
17	وثيقة محاسبية (بيع مواد تامة)
18	وثيقة محاسبية (بيع بضاعة)
19	وثيقة محاسبية (خروج المواد التالفة من الخازن)

عرفت التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي للسنوات الأخيرة، تحولات جد متسارعة بل وجذرية وذلك لما تطلبته مقتضيات العولمة الاقتصادية وكذا تفاعلات المحيط الاقتصادي الذي تميز بالانتفاخ وما أفرزه البعد الدولي من تداخل المصالح وقيام التكتلات. ومع تنامي الأنشطة الاقتصادية كان لزاما على المحاسبة، أن تتأثر بالبيئة المحيطة بها بما يخدم المصالح المشتركة للمتعاملين لهذا ظهر السعي جليا لوجوب وضع حد للاختلافات القائمة في ميدان المحاسبة من بيئة الى أخرى، وظهرت العديد من المحاولات التي ترمي إلى الحد من أثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على الأنشطة المالية العالمية خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الأسواق المالية الدولية والأنشطة التجارية والمالية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تضمنها بإصدار معايير المحاسبة الدولة.

سعيا للاندماج في هذا الاتجاه قامت الجزائر بإصدار النظام المحاسبي المالي الذي أخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا من المعايير الدولية للمحاسبة، بغية تكييف النظام المحاسبي الجزائري 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 أحد أهم الاصول المتداولة فيها و مصدر دخلها و محور نشاطها، ولذلك خصت لجنة معايير المحاسبة الدولية المخزونات بـ "المعيار رقم (02) المخزونات" الصادر سنة 1993، الذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

❖ **الاشكالية:**

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

- **كيف تتم المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبة الدولية؟**

ومن أجل الإجابة على الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المخزونات ؟ و كيف تتم عملية تقييم و جرد المخزون؟
- كيف تتم معالجة التقييم و التسجيل المحاسبي للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي؟
- ما هو واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات في شركة مطاحن الزيبان حسب النظام المحاسبي المالي؟

❖ **فرضيات البحث:**

- المخزونات من أهم الأصول التي تمتلكها المؤسسة و تعد محور العمليات التي تستمد منها قدرتها على الاستمرار، حيث تعتمد المؤسسة على عدة طرق لتقييم المخزونات،كما تعد وظيفة جرد المخزونات من بين الوظائف الأساسية لها.
- أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية و تفصيل أكثر لمعالجة المخزونات مما سهل عملية التقييد.
- تتم عملية المعالجة المحاسبية للمخزونات في شركة مطاحن الزيبان وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

❖ **أهمية البحث:**

تركيز الاهتمام على أحد اهم عناصر اصول المؤسسة ، ألا وهي المخزونات، حيث أن عدم التحكم في المعالجة و التقييم (الجرد) المحاسبي لهذا العنصر المهم يؤدي إلى إعطاء صورة غير صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، و بالتالي كافة مخرجات النظام.

إبراز مدى توافق المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في معايير المحاسبية الدولية ، وذلك للتماشي مع متطلبات الأسواق الدولية.

❖ **أهداف البحث:**

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية فيما يخص جانب المخزونات و إظهار الجهود المبذولة من طرف أهل الاختصاص في تفعيل و تسهيل الممارسات المحاسبية و الوقوف عند أهم نقاط تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 في الجزائر.

❖ **أسباب اختيار الموضوع :**

- **أسباب ذاتية:**

- باعتبار الموضوع يدخل في مجال التخصص .

- **أسباب موضوعية:**

- الأهمية الكبيرة للموضوع خاصة في استمرارية نشاط المؤسسة و منح القوائم المالية للمؤسسة الشفافية والمصداقية.
- الوصول إلى مدى تطبيق و فعالية معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الجزائرية.
- التغيرات و التطورات في البيئة الاقتصادية و ذلك بالاتجاه نحو الانتفاخ الاقتصادي وما رفقه من تعديلات في المجال المحاسبي.

❖ **المنهج المتبع:**

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لتحليل العلاقة بين المخزونات وكيفية تقييمها ومعالجتها المحاسبية مع المعيار الدولي رقم (02)، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان بالقنطرة.

❖ **الدراسات السابقة :**

1. **محمد بغريش ، محاسبة المخزون و أثرها على القوائم المالية للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، 2010.**

تهدف هذه الدراسة لمحاسبة المخزون و أثرها على القوائم المالية للمؤسسة، إذ توصلت هذه الدراسة إلى أن المخزون أحد أهم موجودات المؤسسة ، و هناك عدة انظمة لجرده و طرق تقييمه، كما أن لأساليب تقييم المخزون أثر على القوائم المالية بحيث إذا تم إدراج أو استبعاد أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة فسوف يكون هناك خطأ في القوائم المالية .

2. **روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبة و المالية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.**

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

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

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

❖ هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث، تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول كل فصل مقسم إلى ثلاثة أجزاء ومقدمة وخاتمة.

تناولنا في الفصل الأول المفاهيم المتعلقة بالمخزونات والتي تعد مدخلا ضروريا لدراسة هذا الموضوع، ثم تقديم لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون .

أما بالنسبة للفصل الثاني فيه قمنا بتقديم لمحة حول النظام المحاسبي المالي واهم ما نص عليه في جانب المخزونات وكيفية معالجتها محاسبيا.

وأخيرا الفصل الثالث الذي كان الحوصلة التطبيقية لموضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات حيث تمت فيه دراسة حالة شركة مطاحن الزيبان القنطرة، وذلك من خلال التعرف على الشركة وهيكلها التنظيمي وأيضا دراسة المخزونات فيها محاسبيا.

تمهيد:

تبرز أهمية المخزونات من خلال الدور المعتبر الذي تلعبه في الحفاظ على المنشأة التي تهدف إلى الاستمرارية، و تحقيق الهدف الرئيسي وهو البقاء من خلال تحقيق الأرباح، ولعل الأهمية التي أخذها عنصر المخزونات ترجع إلى القيمة المضافة التي يحققها للمؤسسة في شكل الأرباح المتأتية خاصة من الأنشطة العادية لها.

نظرا للأهمية التي تحظى بها المخزونات ارتأينا التطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري للمخزونات من خلال توضيح عدة مفاهيم متعلقة بها، وأنواعها و وظائفها، كما سنحاول التطرق إلى الجانب التحليلي من حيث التقييم و الجرد، بالإضافة إلى دراسة المخزونات حسب المعايير المحاسبية الدولية و بشكل مفصل في المباحث التالية:

المبحث الأول: الأسس النظرية للمخزونات

المبحث الثاني: الجانب التحليلي للمخزونات

المبحث الثالث: نظرة حول المعايير، وطبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات

المبحث الأول: عموميات حول المخزونات

يعتبر المخزون أحد العناصر المحاسبية المهمة التي تتطلب الاهتمام، وذلك بالعمل على تسييره بكفاءة وفعالية، فالمخزون يمثل من جهة جزء من رأس المال العامل للمؤسسة، والذي لا يجب أن يبقى مجمدا لفترة طويلة، ومن جهة أخرى تترتب عن عمليات التسيير والاحتفاظ والنفاذ والتكاليف التي يجب التحكم فيها حتى لا تأثر سلبا على نتائج المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم المخزونات وأهميتها

أولا: تعريف المخزونات: هناك عدة تعاريف أعطيت للمخزونات نذكر منها:

التعريف 1: "يعتبر المخزون من أكثر الأصول المتداولة في معظم الوحدات الاقتصادية و ذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثيره على أرباح المنشأة وعلى مركزها المالي، وكذلك يؤثر على حقوق الملكية، و يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة "[1]

التعريف 2: "يمثل المخزون جزءا من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا ينطبق على المؤسسات التجارية، أو من اجل التصنيع وهذا بالمؤسسات الصناعية كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة".

التعريف 3: "يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة، أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع، أو المحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات". [2]

التعريف 4: " يشمل المخزون جميع المواد والأجزاء والتجهيزات والأدوات والبضاعة الجاهزة المسجلة في سجلات المؤسسة والمتواجدة ماديا في المخازن أو المستودعات أو المعامل أو المحلات العائدة لتلك المنظمة".[3]

مما تقدم يمكن 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.

ثانيا: 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

---

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

[2] هوام جمعة: **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، طبعة ثانية، الجزائر، 2000، ص101.

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

في كونه يمثل حلقة الوصل بين طلبات العملاء ومنتجات المشروع، كما تظهر أهمية المخزون في كونه يمثل أهم الأصول في أغلب المشروعات حيث يكون الجزء الأكبر من الأصول المتداولة وأيضا مجموع الأصول، كما يحقق المخزون مجموعة من المنافع للمشروع يمكنه من المنافسة بجانب تحقيق معدلات ملموسة من النمو والاستقرار والنجاح نظرا لتوفيرها لمختلف الاحتياجات والمتطلبات من المواد والمهمات والأجزاء والأدوات وغيرها وفقا لمعدلات الاستخدام وتظهر أهمية المخزون في النقاط التالية:[1]

1. يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة، فإنه يؤثر في اقتصاديات المشروع حيث تمثل تكلفة الاحتفاظ بالمخزون نسبيا مرتفعة لا يستهان بها.
2. عندما تكون هناك سياسة واضحة للمخزون مبنية على أسس عملية فإن هذا من شأنه تخفيض حجم الاستثمارات في موجودات المخازن إلى الحد الذي يسمح باستمرار العملية الإنتاجية ولا يكون هناك فائض في المخزون أي تحقيق التوازن بين متطلبات العملية الإنتاجية وبين ما هو موجود في المخازن.
3. نظرا لارتباط إدارة المخزون بمختلف الإدارات الأخرى الموجودة في نفس المشروع، فإن حجم المخزون وارتفاع تكاليف الاحتفاظ به يؤثر على إجمالي التكاليف الكلية للإنتاج، وبالتالي على تكلفة السلع الموجه تسويقها لعملاء المشروع وبالتأكيد على أسعارها النهائية، الأمر الذي يؤثر على استمرار الاحتفاظ بعملاء المشروع وقطاعاته التسويقية.
4. تعتبر الموسمية سببا للتخزين فبعض احتياجات المشروع تتوفر في موسم معين (مثلا المواد الزراعية) بينما يجري استخدامها في الإنتاج طوال العام، ومن ناحية أخرى قد يتم الإنتاج خلال فترة معينة أو موسم معين بينما يحتاج السوق إلى هذه المنتجات طوال العام لإمداد السوق باحتياجاته.
5. نظرا لأن المخزون أقل الأصول سيولة فإن الأخطاء المتعلقة بإدارته لا يمكن معالجتها بسرعة، وسوء الإدارة إذا زاد عن حده في هذا المجال فقد يؤدي ذلك إلى نهاية المشروع.

يحقق المخزون عامل الأمان بالنسبة لاستمرار عملية الإنتاج بالمشروع في الدوران، حيث يكفل المخزون أرصدة المواد والسلع وقطع الغيار التي تحقق هذا الأمان. وبالرغم من أن عملية التخزين في المؤسسة تؤدي إلى تكاليف التخزين: كإيجار المستودعات، أو امتلاكها، أجور العاملين فيها وغيرها بالإضافة إلى تجميد الأموال في هذا المخزون، ومواجهة المؤسسة لخطر التلف أو تقادم الأصناف المخزنة،ورغم هذا تضطر المؤسسة إلى التخزين للأسباب التالية:[2]

- ✓ يجب أن يكون هناك تدفق مستمر، وبكميات كافية من المواد حسب أوامر الإنتاج، لنضمن استمرار الإنتاج، في حالة تأخر المواد أو عدم وصولها كلية، وهذا ما يسمى بالفجوة بين الإنتاج والإمداد بالمواد الأولية.

[1] بن زهية محمد: **التسيير الأمثل للمخزون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة – تكنولوجيا المعلومات والاتصال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2007/ 2008، ص ص 15، 16.

[2] بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر،2010، ص ص 129، 130.

- ✓ إذا كانت مبيعات المؤسسة موسمية، أي عند وجود فجوة بين البيع و الإنتاج، فانه يفضل من الناحية الاقتصادية أن يكون الإنتاج على مدار العام بطريقة منتظمة، وأن يستخدم المخزون كهامش أمان بين الإنتاج والمبيعات، وذلك لأن الإنتاج غير المتساوي على مدار العام يتطلب في أوقات زيادة الإنتاج صرف أجور إضافية، أو إجراء تعيينات مؤقتة لعدد من العاملين، أو شراء مواد من السوق بأسعار مرتفعة وكل ذلك سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج.
- ✓ في حالة ارتفاع الأسعار الهدف من التخزين هو الحصول على ميزات نسبية على المنافسين، وذلك عن طريق البيع بأسعار أقل، أو رفع الأرباح وذلك لأن تكلفة المخزونات كانت اقل مما هو جاري في السوق، هنا عملية التخزين تعد هامش أمان ضد ارتفاع الأسعار.
- ✓ يحتفظ بالمخزون أحيانا بهدف الدعاية والإعلان، وتقديم العينات للجمهور،وكلما تنوعت المنتجات زاد حجم المخزون المطلوب لهذا الغرض.

المطلب الثاني: أنواع ووظائف المخزونات

أولا: أنواع المخزونات

تختلف أنواع ومكونات المخزون تبعا لنوعية النشاط الذي تزاوله المؤسسة، حيث تتمثل في الأنواع التالية:[1]

- **البضائع أو السلع:** منتجات تشتريها المؤسسة قصد بيعها على حالتها أو إضافة أشياء على شكلها الخارجي ثم بيعها.
- **مواد ولوازم:** منتجات تشتريها المؤسسة الصناعية، خاصة، بغرض تحويلها من حالة إلى أخرى، ومن شكل إلى آخر.
- **منتجات نصف مصنعة:** منتجات قامت المؤسسة الصناعية بتصنيعها وقد وصلت العملية إلى مرحلة معينة حيث ستجرى عليها تحويلات أخرى لاحقا، وذلك بنفس المؤسسة على مستوى ورشة تصنيع أخرى، أو على مستوى مؤسسة أخرى تبيعها لها.
- **منتجات وأشغال جارية:** منتجات مازالت قيد الصنع أو قيد التنفيذ عند نهاية دورة الاستهلاك أو الفترة المحاسبية.
- **منتجات تامة:** منتجات منتهية الصنع، جاهزة للبيع أو التوريد في حالة الإنتاج حسب الطلب.
- **مخزون موجود خارج المؤسسة:** منتجات ذات طبيعة متنوعة تمتلكها المؤسسة وتخزنها بمخازن مؤجرة.

[1] بديسي فهيمة: **المحاسبة التحليلية**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص ص 66، 67.

- **فضلات ومهملات:** تتمثل في بقايا العملية الإنتاجية من مواد مستعملة وكذا منتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة بها عيوب، حيث يحتفظ بها داخل المخازن. هذا في حالة كون الفضلات والمهملات لها قيمة استعمالية، بحيث يمكن بيعها أو استعمالها ثانية في العملية الإنتاجية اللاحقة.

كما يمكن تصنيف المخزون على أساس التوصيف السلوكي للنظام الإنتاجي 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 إنتاج المنتجات التامة في دفعات متكررة،أي أنه المخزون الذي يستخدم لتحقيق الحركة المخزنية الدائمة للمواد بالصرف منه والتوريد له بحيث يتساوى مجموع كل من الوارد والمنصرف.
2. **المخزون الاحتياطي**: يقصد بالمخزون الاحتياطي ذلك المستوى الذي لا ينبغي أن يقل رصيد المخزون من أي صنف عنه وعندما نصل إليه فإن الأمر يتطلب اتخاذ إجراءات سريعة للحصول على الكميات الإضافية،وهذا المخزون من المفروض في الأحوال العادية أن يظل ساكنا في المخزن ولا تمتد إليه حركة المخزون العادية والتي من المفروض أن تقتصر على المخزون المتحرك على أن يستخدم هدا المخزون كاحتياطي لمواجهة الظروف الغير العادية .

وتحسب قيمة المخزون الاحتياطي كما يلي:

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

كما يمكن تصنيف المخزونات حسب فترات تواجد المخزون:[2]

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

ثانيا: وظائف المخزون:

للمخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي: [3]

1) **إيجاد التوازن بين المراحل المختلفة للعملية الإنتاجية:** من أهم وظائف المخزون الحد من احتمال توقف أي عملية من العمليات الصناعية بسبب عدم توفر المواد فإن حدث هذا الخلل في الآلات الموجودة بالعملية المعنية

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

[2] MG Delefosse: **organisation industrielles de stocks et les magasins**, édition E,M,E vol 3-4eme , France, 1974, p3.

[3] عادل حسن: **التنظيم الصناعي و إدارة الإنتاج**، دار النهضة العربية للصناعة و النشر، لبنان، 1988، ص ص271 -273.

فإن هذا يؤدي بالتبعية إلى توقف العمل بالعملية التالية لها و لتفادي ذلك تنشأ محطات لتخزين بين العمليتين، بحيث لا يؤثر توقف العملية الأولي في نشاط العملية ثانية و لنفس السبب يجب إنشاء مخازن للمنتج النهائي بين العملية الإنتاجية و العملية التوزيعية حتى لا تتأثر 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 و الطلب:** يعتبر المخزون وسيلة لموازنة العرض مع الطلب، ففي حالة زيادة الطلب على العرض يلجا إلى سد العجز عن طريق المخزون، وفي حالة ما انخفض الطلب عن العرض حيث يلجا إلى حالة الفائض على المخزون ليستغل في مراحل لاحقة.

4) **الحفاظ على استمرارية الإنتاج:** الكثير من السلع تكون معمرة و بالتالي فهي متواجدة في السوق بالاستمرار يمكن لإدارة الإنتاج أن تقتنيها في أي وقت تشاء، غير أن بعض السلع الأخرى تكون سريعة التلف و البعض الآخر منها يكون موسمي حيث تظهر بكميات ضخمة خلال موسم الجني ثم يتناقص تواجدها في السوق، و لضمان تزويد المصنع باستمرار يلجا إلى شرائها بكميات كبيرة في الموسم الجني و تأخذها في ظروف تسمح بالحفاظ على خواصها للاستعمال عند الطلب مما يسمح باستمرارية العملية الإنتاجية على مدار السنة.

5) **تخفيض تكاليف الإنتاج:** سياسة التخزين الناتجة تسمح للمؤسسات الإنتاجية بإنتاج كميات كبيرة حتى و أن كان الطلب أقل من الإنتاج و هذا ما يسمح بتخفيض كلفة إنتاج المؤسسة المنتجة الواحدة.

كما يسمح التخزين من الشراء بكميات الكبيرة وهذا ما يخفض من سعر المؤسسة المشتراة نتيجة للخصومات بسبب الشراء بكميات كبيرة، إضافة إلى انخفاض تكاليف النقل و مختلف النفقات المتعلقة بالتخزين. [1]

المطلب الثالث: دورة المخزونات

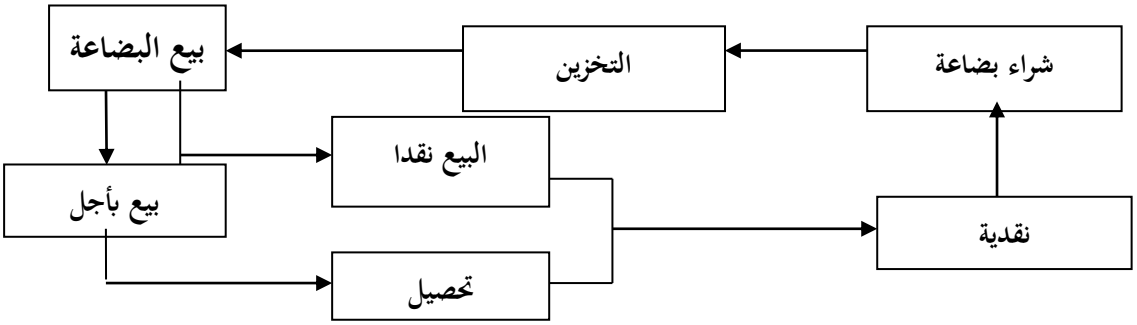
تعرف دورة المخزون على إنها تدفق مكونات المخزونات وفقا لمجموعة من الخطوات المتتابعة، وهي تبرز العلاقة بين المكونات المختلفة للمخزون من ناحية، وكذلك العلاقة بين المخزون وعناصر الأصول المتداولة الأخرى من ناحية أخرى، وتختلف دورة المخزون من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاط هذه الأخيرة وتختلف دورة المخزون حسب نوعية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

1. **دورة المخزون في المؤسسة التجارية:** تبدأ دورة المخزون في المؤسسة التجارية بشراء البضاعة بغرض إعادة بيعها لاحقا، فتخزن لتخرج من المخازن لاحقا عند البيع وتتحول إلى مبيعات سواء نقدا أو لأجل وفي مرحلة

[1] محمد راتول: **بحوث العمليات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 350، 351.

التحصيل التي تستخدم سواء لتسديد الموردين، أو لشراء بضاعة أخرى لتبدأ دورة جديدة ونلخص هذه الدورة في الشكل التالي :[1]

الشكل رقم (01): دورة المخزون في المؤسسة التجارية.

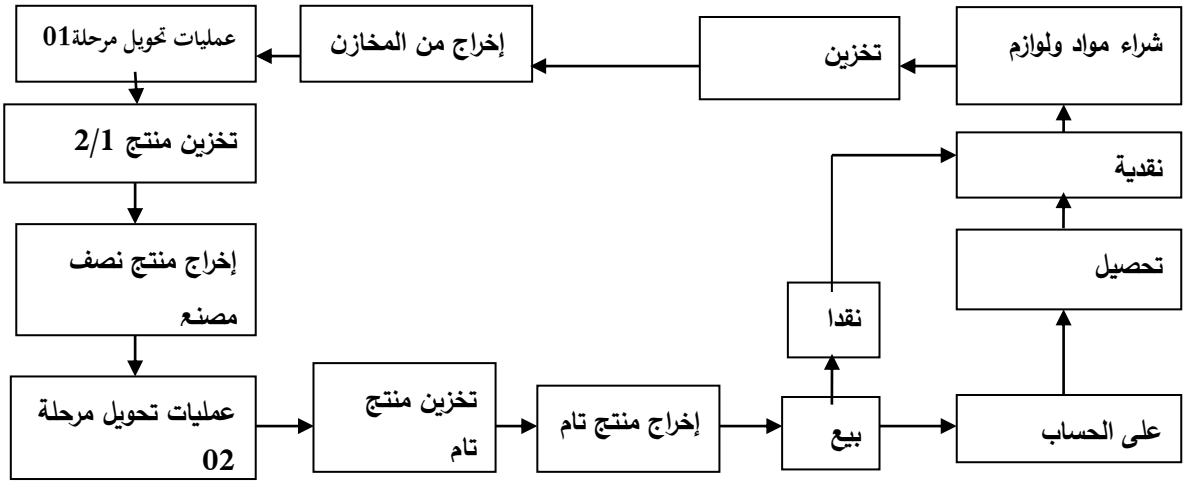


المصدر: بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص131.

2.دورة المخزون في المؤسسة الصناعية:

تبدأ دورة المخزون في المؤسسة الصناعية بشراء المواد الأولية و اللوازم نقدا أو على الحسابات تخزن إلى حين الحاجة إليها في عملية الإنتاج، فتخرج من المخازن فينخفض المخزون بقيمة العناصر المستخدمة بنفس القيمة تضاف إلى المنتج قيد الصنع كعنصر من تكلفة الإنتاج، ومن مرحلة الإنتاج قيد الصنع تواصل عملية الإنتاج في تحول المنتج قيد الصنع إلى منتج تام الصنع ليخزن إلى حين الحاجة إليه،[2]كما يمكن أن تمثل دورة المخزون في المؤسسة الصناعية كما يلي:

الشكل رقم (02): دورة المخزون في المؤسسة الصناعية .



المصدر:بن ربيع حنيفة،**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دارهومة،الجزائر ،2010 ، ص134.

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

[2] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص 134.

المبحث الثاني: الجانب التحليلي للمخزونات

يتمثل المبدأ الأساسي لمحاسبة المخزونات هو التقييم، حيث تعتمد المؤسسة على عدة طرق لتقييم المخزونات، تعد وظيفة جرد المخزونات من بين الوظائف الأساسية للمؤسسة التي تقوم بمراجعة الكميات من الأصناف المختلفة وسنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الجرد الذي يعتبر أمر ضروري ومهم للمؤسسة بالإضافة لأهم الطرق المستعملة في تقييم المدخلات والمخرجات.

المطلب الأول: ماهية الجرد

من أجل تحديد وتقييم المخزونات بالمخازن لابد من القيام بالجرد في بداية الدورة وذلك بإعادة تقييم للوصول إلى المساواة بين الأرصدة المحاسبة والقيم الموجودة فعلا بالمخازن.

الفرع الأول: تعريف الجرد

- " الجرد هو عبارة عن مجموعة إجراءات يتم خلالها فحص وقياس وضبط جميع المواد التي في حوزة ومسؤولية المخازن، وتبويبها في جداول الجرد من جهة، ومن جهة جمع كافة المعلومات المتعلقة بهذه المواد من السجلات والمستندات والدفاتر المخزنة، ثم التأكد من مدى مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية، والكشف عن أي فرق بينها والبحث عن سببه وتسوية الرصيد على أساس الرقم الفعلي ".[1]
- "حصر المخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفتري والتأكد منه كما ونوعا وجودا وضبطه بصورة فعلية على ضوء النتائج الفعلية ".[2]

يمكن تلخيص هذه التعاريف في النقاط التالية:

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

الفرع الثاني: أهداف الجرد

– الغرض الرئيسي للتسويات الجردية هو الفصل بين حسابات النتيجة أو حسابات قائمة الدخل التي ينتهي وجودها عادة بانتهاء الفترة المالية، وحسابات المركز المالي(الميزانية) والتي يستمر وجودها عادة للفترة اللاحقة كل ذلك بقصد تحقيق غرضين أساسيين هما:

[1] محمد العدوان، وأخرون: **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفاء لنشر، الأردن، 2006، ص247.

[2] سعود خضر، حمد الكبيسي: **دراسات في التخطيط ورقابة المخزون**، دار الحرية لطباعة، العراق، 1997، ص213.

- ✓ التأكد من أنه قد خصص للفترة المحاسبية الجارية نصيبها العادل من الإيرادات والمصروفات والأداة المحاسبية التي تستخدم لتحقيق هذا الغرض هي قائمة الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل.
- ✓ التأكد من أن حقوق المنشأة أو موجوداتها في نهاية الفترة المحاسبة و ما على هذه الحقوق من مطالبات أو التزامات سواء تجاه الغير أو تجاه الملاك قد تم قياسها والإفصاح عنها على أسس سليمة وعادلة والأداة المحاسبية المستخدمة لتحقيق هذا الغرض هي الميزانية أو قائمة المركز المالي .

– توضيح أي ضعف في نظام الرقابة على المخزونات

– يبين عدد وحجم النقص أو الزيادة الذي يتم التوصل غليه بواسطة الجرد، مما يوضح كفاءة طرق التخزين والنظم المطبقة بوجه عام .

– مقارنة الأرقام التي توضح رصيد المخزون بالواقع الفعلي الموجود في المخازن.[1]

– اكتشاف نقاط القوة في نظام المخازن أو في إجراءات السيطرة المخزنية .[2]

– حصر، عد وقياس المخزون وتسجيل نتيجة الحصر والعد والقياس

– التأكد من دقة القيد وسلامته في السجلات.

– الكشف عن محاولات الغش والسرقة حتى يمكن محاسبة المسئولين.

الفرع الثالث: أنواع الجرد

1– الجرد الدفتري (المحاسبي): وهو مجموعة الإجراءات التي تتناول مراجعة أرصدة المخزون من واقع السجلات والمستندات الموجودة في قسم مراقبة المخزون مع مثيلاتها في سجلات المخازن أو المستودعات التابعة للمؤسسة(المنشأة) وذلك بهدف التأكد من مطابقتها أو اكتشاف الانحرافات فيما بينها نتيجة الخطأ في القيد أو التسجيل في الدورة المستندية و غيرها من الأسباب.[3]

2– الجرد المفاجئ: يكون الهدف منه التفتيش أو الرقابة المباشرة على حركة الأصناف المخزونة وقد يقوم به مدير المواد أو مسؤلو الإدارة العليا على عينة من المواد يتم اختيارها عشوائيا بين الأصناف الأكثر أهمية في المؤسسة (المنشأة) أو تلك التي تكون أكثر عرضة للتلاعب وذلك بهدف التأكد من سلامة عمليات الصرف والتسليم والقيد في سجلات المخازن

[1] سعد الدين عشماوي: **الشراء والتخزين**، دار الزهراء، السعودية، بدون سنة نشر، ص 272.

[2] محمد الصيرفي: **مرجع سابق**، ص 415.

[3] حمزة بشير أبو عاصي: **مبادئ المحاسبة**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الثاني، الأردن، 2000، ص 15.

ولا يوجد وقت محدد لإجراء هذا النوع من الجرد، بمعنى أنه قد يتم قبل أو أثناء أو بعد الجرد الشامل سواء كان دوريا أو مستمرا.[1]

3- الجرد الفعلي (المادي): تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة ، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة المخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكثر من قيمتها الحقيقية، كما أن كل تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية، ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون.[2]

المطلب الثاني: طرق تقييم و أنظمة جرد المخزونات

أولا:طرق تقييم المخزونات

يؤثر تقييم المخزون السلعي على كل من نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي. ولا توجد طريقة واحدة للتقييم يتفق عليها المحاسبون وإنما توجد عدة طرق محاسبية متاحة للمنشأة أن تختار واحدة منهم لاستخراج تكلفة مخزون آخر المدة، أهمها:[3]

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

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

تكلفة مخزون آخر الفترة = متوسط تكلفة المرجح × عدد الوحدات المخزون المتبقية آخر الفترة

- **أسلوب الوارد أولا صادر أولا**: يقوم هذا الأسلوب على أساس افتراضان البضاعة التي تسلم إلى المخازن أولا تباع أولا، ويعني هذا ضمنا أن مخزون آخر الفترة يتكون من آخر عمليات شراء، ويتم تقييمه وفقا لأحدث

[1] أبو فضلي: **إدارة المخزون**، دار المناهج للنشر والتوزيع والطباعة، السعودية، 2006، ص 28.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص141.

[3] مصطفى يوسف كافي وآخرون: **مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2012، ص 285.

الأسعار، بينما تقيم تكلفة البضاعة المباعة في جزء منها بأسعار مخزون آخر الفترة الماضية وفي الجزء الآخر بأسعار المشتريات التي تمت في بداية وخلال العام.[1]

- ❖ **أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا**: وهذه الطريقة عكس الطريقة السابقة حيث تعتمد على نظرية أن ما يتم شراؤه أخيرا يتم صرفه للإنتاج أو بيعه أولا، أي أن المخزون المتبقي آخر السنة سوف يكون أول مشتريات تم شراؤها بأقدم الأسعار، لذا نجد أن المخزون آخر المدة يتألف من أقدم مشتريات تم شراؤها.[2]
- ❖ **أسلوب التمييز المحدد**: تعتمد هذه الطريقة على ضرورة فصل كل كمية ترد إلى المخازن بسعر مختلف عن الكميات الأخرى، ومؤدى ذلك أنه طالما يمكن تحديد التكاليف الخاصة بمنتجات معينة، سواء كانت مشتراة أو منتجة بمعرفة المنشأة، فيجب تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، ويمكن أن تكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد بنود المخزون كما هو الحال في تجارة السيارات والثلاجات وأجهزة التلفزيون مثلا.[3]

ثانيا: أنظمة جرد المخزونات

نظام الجرد الدائم: هو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود، ولهذا يكون من السهل التعرف على عنصر مباع وهذه حالة المؤسسات التي تبيع الأجهزة المعمرة كالثلاجات، التلفزيون، أو السيارات...الخ، حيث بإمكان تسجيل تكلفة البضاعة المباعة لكل تكلفة بيع وتسجل في حساب المخزون كل وحدة تضاف له أو تسحب منه يوميا، لذا يسمى هذا النظام المخزون المستمر. [4]

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

وطريقة الجرد المستمر تمكننا من المتابعة اليومية والدورية للمخزونات كذلك يمكننا في حالة المنتوج التام تقديم التكاليف ومقابلتها بالعوائد المنتظرة ومن مزاياه نذكر:

- الجرد المستمر لا يحتاج إلى إعداد قوائم مسبقة.

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص350.

[2] مصطفى يوسف كافي وآخرون: **مرجع سابق**، ص ص 289 290.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته: **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015 ، ص 110.

[4] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**،ص 135.

- الجرد المستمر يساعد على إعداد الحسابات الختامية في الوقت المناسب وذلك لأن السجلات قد عدلت مسبقا.[1]

- **نظام الجرد المتناوب أو الدوري:**

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

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

ومن مزايا الجرد المتناوب نورد ما يلي:[4]

– السهولة في التطبيق.

– يتم الحصر الفعلي بموجودات المخازن قبل إعداد الحسابات الختامية مما يساعد في تقييم وتحديد المواد المخزنة في نهاية الفترة.

– هذا الجرد مناسب للمشروعات الصغيرة والمتوسطة والتي يمكن أن تتم عمليات جرد محتويات مخازنها خلال فترة قصيرة.

المطلب الثالث: معالجة التفاوت الذي يظهر نتيجة عملية الجرد:

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

---

[1] حمد راشد الغدير : **إدارة الشراء و التخزين**، دار الزهران، الطبعة الثانية، الأردن ، 2000، ص 326.

[2] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص 136.

[3] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق**، ص 141.

[4] حمد راشد الغدير: **مرجع سابق**، ص 325.

أولا: عند ظهور تفاوت نتيجة عملية الجرد الدوري أو المستمر: فإنه يجب الاهتمام بالتفاوت الرئيسي أو التفاوت المؤثر على المؤسسة، أما الاختلافات البسيطة فيمكن إهمالها إن لم يكن هناك شعور بالتقصير من قبل أمين المخازن، و يفضل قبل رفع نتائج الجرد للإدارة العليا، في حالة وجود تفاوت إعطاء أمين المخزن فرصة لدراسة هذا التفاوت، و محاولة تدبيره، و ذلك لعدة أسباب أهمها:

- إن بعض المواد الناقصة قد تكون موجودة في المخزن لكن في أماكن لم يصل إليها المسئولون عند عملية الجرد.
- إن أمين المخزن هو الأقدر على إيراد بعض المعلومات التي تبرر التفاوت و الاختلاف من حيث النقصان أو الزيادة.
- و هو المسئول عن هذا التفاوت أو الاختلاف بشكل مباشر و بالتالي فمن باب أولى أن يعطى الفرصة للتبرير، و إن لم يتمكن من ذلك فتتخذ بحقه الإجراءات المناسبة جراء هذا النقص.

ثانيا: مقومات فاعلية الجرد: يكون التقرير بعد الانتهاء من عملية الجرد، و كشف التفاوت إن وجد و الأسباب التي أدت إلى ذلك، حيث يتضمن المادة التي حدث فيها النقصان، الكميات بالدفاتر، الكميات بالمخزن، و الثمن المقدر لذلك. [1]

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

- إيقاف عملية الاستلام و الصرف تماما، لحين انتهاء عملية الجرد.
- أن يشمل الجرد جميع موجودات المخازن وفق التقسيمات المستخدمة سواء في تلك المواد و السلع الجديدة، أو المستعملة أو القديمة أو التالفة مع مراعاة أن يتم الجرد بالنسبة لكل نوع على حدا.
- أن تحدد اختصاصات القائمين بعملية الجرد بحيث يتم تقسيم العمل بينهم و تحديد مسؤولية كل منهم.
- أن تراعى في عملية الجرد التموينات الجردية اللازمة التي تشمل حصر المستلزمات الواردة و الموجودات تحت الاستلام و الفحص، التي دخلت المخازن و التي تم إضافتها أو تقييدها في سجلات المخازن التي أرسلت للإصلاح و لم ترد إلى المخازن بعد، أو تلك المعارة، أو التي توجد في المخازن و لكنها لم تقيد في السجلات.
- إتباع أسس علمية سليمة في عملية تقييم الجرد، و ذلك من حيث تقييم الموجودات الفعلية الموجودة في عهدة المخازن.

[1] حمد راشد الغدير: **مرجع سابق**، ص ص326، 327.

[2] عبد الغفار حنفي: **إدارة المشتريات و المخازن**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص186.

المبحث الثالث: نظرة حول المعايير، وطبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات

إن المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائـــم المالية، و تشمل المعايير القواعد و أسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، وكذلك لتحديد المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، نأخذ منها المعيار رقم (02) المخزونات الذي جاء فيه مفهوم المخزون و وصف المعالجة المحاسبية للمخزون السلعي في ظل نظام التكلفة التاريخية و يقدم المعيار التوجيه العلمي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف.

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية.

أولا: لمحة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية.

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

وبعيدا عن المظاهر الجغرافية، ظهر منطق مالي جديد أدى بالمتخصصين إلى خوض مفهوم الشمولية المالية بدلا من العولمة. مما أدى بالتالي إلى ظهور إطار مالي شامل ضمن الاقتصاد العالمي وفقا للنظامية الاقتصاديين الأمريكي و الأوربي، كانت من نتائجه ضرورة التوحيد في كل المجالات للتعبير و المخاطرة المشتركة و المفهومة من قبل الجميع باعتبار أن عملية تهيئة و استحداث معيار تسمى بالتوحيد. ومنه التوحيد المحاسبي تولدت عنه المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/IFRS)، والتي تمثل القواعد المحاسبية الهادفة إلى توجيه المعايير المحاسبة الدولية نحو نموذج وحيد قصد تفضيل المقارنة الاقتصادية بين المؤسسات على مستوى الدولي.

في عام 1973 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية إثر اتفاق بين الجمعيات و المعاهد الرائدة، و كان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد و نشر المعايير المحاسبية و أن تدعم قبولها و التقيد بها ، وقد اكتسبت اعترافا واسعا بأهليتها و التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوه في الإتحاد الدولي للمحاسبين حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

و في عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير و النظام الأساسي لها و تم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اعتبر بدءا من 2001 هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية. [1]

ثانيا: تعريف معايير المحاسبة الدولية: هي الضوابط لإنتاج معلومات شفافة و كاملة حول:

- الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدلتها.
- البيئة الاقتصادية و بالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة و إعلام الأسواق".[2]

"معايير المحاسبة الدولية تمثل أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح و القياس و التقييم المحاسبي و تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة و المستفيدة من القوائم المالية، فهي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي".[3]

ثالثا: خصائص المعايير المحاسبية: تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:[4]

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

---

[1] لخضر علاوي: **معايير المحاسبة الدولية**، les pages bleues، الجزائر، بدون سنة نشر، ص26.

[2] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص20.

[3] أحمد طرطار عبد العالي منصر: **تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الإطار النظري**، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015، ص22.

[4] مداني بن بلغيث: **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004، ص61.

رابعا: أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية: تتسم المعايير المحاسبية بالقبول العام بين المحاسبين كما أنها قابلة للتطبيق المحاسبي باعتبارها وسيلة لتقييم أداء العمل المحاسبي بالمرونة التامة لأنها تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتميز بالديناميكية داخل المؤسسة و لقد ساهمت في تحسين و زيادة التناسق العالمي من خلال:[1]

- السماح بالدخول إلى أسواق المال العالمية حيث ساعد تطبيق بعض الشركات الأوروبية للمعايير الدولية في الاستفادة من أسواق المال الأمريكية، علاوة على زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية.
- السماح بتكوين و تأهيل محاسبين للعمل في الأسواق المحلية و الدولية.
- إمكانية تصميم قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يحفز ذلك على انتفاخ الأسواق المالية الوطنية و تنمية الاستثمارات الإنتاجية و المالية محليا و دوليا مع حماية المستثمر.
- اعتماد هذه المعايير سيدعم المركز التفاوضي للدول لدى (IASC) عند مشاركة ممثلي تلك الدول في وضع المعايير المحاسبية الدولية كما يدعم موقفها عند التعامل مع المنضمات الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات.
- تسهيل مقارنة القوائم المالية و تخفيض تكلفة (الجهد، المال، الوقت لوضع معايير قومية للدولة).
- معالجة المعلومات المحاسبية هذا بالإضافة إلى قابلية البيانات المحاسبية للتقويم حسب الاحتياجات و التغيرات البيئة كتقلبات مستوى الأسعار.

خامسا: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية: يمكن إجمال أسباب وجود معايير دولية وخصوصا في المجال المحاسبي والمالي في العناصر التالية:[2]

✓ الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة مثل معالجة مشكلة عقود الإيجار تمويل تقويم المخزون السلعي، بالإضافة إلى وجود اختلافات في شكل ومضمون القوائم المالية.

✓ انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.

✓ تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة.

✓ ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي.

✓ تخفيض التكاليف.

✓ تدعيم المرور إلى الأسواق من خلال العملات الأجنبية سعر التبادل بين دول العالم والشركات.

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

- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.

---

[1] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الإطار النظري، **مرجع سابق**، ص ص 27، 28.

[2] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر،2009، ص ص 26، 27.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02

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

- **نطاق المعيار**: يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على المخزون في القوائم المالية التي تعد في ظل نظام التكلفة التاريخية فيما عدى ما يلي: [1]
  - الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاءات بما في ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها.
  - الأوراق المالية.
  - المخزون من الدواجن والمواشي والدواب، والمنتجات الزراعية والمعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.
- **هدف المعيار**: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات تحت نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، هي القضية الرئيسية في محاسبة المخزونات، ويقدم المعيار التوجيه العلمي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.[2]
- **تعريف المصطلحات الواردة في المعيار**: استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة: [3]

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

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

يتم الاعتراف بعنصر من عناصر بالمخزونات في محاسبة المؤسسة إذا: [4]

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

---

[1] طارق عبد العال حماد: **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 6.

[2] لخضر علاوي: **مرجع سابق**، ص 214.

[3] بوتين محمد: **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، La page blue، الجزائر،2010 ، ص166.

[4] لخضر علاوي: **مرجع سابق**، ص 215.

- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية.[1]
- **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 و الضرائب و الرسوم الجمركية، وأية ضرائب أو رسوم أخرى على المشتريات و تكلفة النقل و التخليص وأية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة باقتناء تلك المشتريات. و يستبعد أية مردودات للمشتريات و الخصم التجاري. ويمكن أن تشمل تكلفة المخزون فروق العملة الأجنبية إذا تمت عملة الشراء بالعملة الأجنبية.[2]
- **تكاليف التحويل:** و هي التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل:الأجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير مباشرة المحملة بشكل منظم على وحدات الإنتاج، سواء كانت ثابتة أم متغيرة، و التي تم إنفاقها من أجل تحويل المواد الأولية إلى بضاعة جاهزة.[3]
- **التكاليف الأخرى:** تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه و ظروفه الحالية، مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.[4]
- **التكلفة التاريخية:** مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها. أو هي مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.
- **التكلفة الحالية:** مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي وهو مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازما لتسوية التزام في الوقت الحالي.
- **دائرة الاستغلال:** الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل ضمن مسار استغلالها و إنجازها في شكل أموال الخزينة.[5]
- **تكاليف الاقتراض:** هي الفوائد و التكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.[6]

---

[1] جمعة حميدات، محمد أبو نصار: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي**، دار النشر، الأردن، 2008، ص 66.

[2] لخضر علاوي: **مرجع سابق**، ص 216.

[3] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبة الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص125.

[4] لخضر علاوي: **مرجع سابق**، ص 217.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25 ، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 83.

[6] طارق عبد العال حماد: **مرجع سابق**، ص 13.

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المعيار الدولي (02).

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

أولا: التقييم المحاسبي للمخزونات: يقيم المخزون في العادة مرتين، عند التخزين و عند القيام بعملية الجرد حيث يعتمد في قياس تكلفة المخزون على أساس تكلفه و صافي القيمة المتحققة (القابلة للتحصيل) أيهما أقل حيث :[1]

1. **التقييم على أساس التكلفة:** تشمل تكلفة المخزون على كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل،و التكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه و وضعه.
2. **التقييم على أساس القيمة الصافية القابلة للتحصيل:** لا يمكن تسجيل المخزونات بمبلغ يفوق المبلغ المحدد للبيع (عند الاستعمال)، حيث انه إذا أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل، تعمد المؤسسة إلى أدراج مقارنة ما بين تكلفة التخزين و القيمة الصافية القابلة للتحصيل فتعرف بنقص في قيمة المخزون (تدهور) إذا ما كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من تكلفة إدخال المخزونات.

ثانيا: طرق و تقنيات قياس التكاليف: يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون، إذا كان استخدام هذه الأساليب يفسر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية حيث: [2]

- تحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لكل من المواد و المهمات و العمالة و مستوى الكفاءة و مستوى استغلال الطاقة، و يتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية و يتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية.
- تستخدم طريقة التجزئة في المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد و سريعة التغير و ذات هامش ربحية متساوي و التي لا يمكن من الناحية العلمية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. و طبقا لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

ثالثا: طرق تقويم المخرجات من المخزون: نص المعيار المحاسبي على الطرق التالية في تقويم المخرجات من المخزونات: [3]

- طريقة الوارد أولا الصادر أولا: بموجب هذه الطريقة فإن الوحدات التي تشترى أولا هي التي تباع أولا.

---

[1] لخضر علاوي: **مرجع سابق**، ص218.

[2] طارق عبد العال حماد: **مرجع سابق**، ص ص 18، 19.

[3] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **مرجع سابق**،ص ص 107، 108.

- طريقة متوسط التكلفة المرجحة: يتم بموجب هذه الطريقة استخدام سعر تكلفة واحد للوحدات الموجودة و المباعة و يستخدم هذا السعر الموحد لتسعير كل بضاعة آخر المدة.

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

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

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

- مخزونات تعوض بعضها و يصعب تشخيصها و التفرقة بين وحداتها القديمة و الجديدة بعد تخزينها، حيث يقيم هذا النوع على أساس الطريقتين الوارد أولا الصادر أولا و متوسط التكلفة المرجحة.
- مخزونات لا تعوض بعضها، و يمكن تشخيص و تمييز وحداتها، ويتم تقييم هذا النوع حسب وحداته، بالتكلفة الحقيقية للوحدة.

رابعا: التسجيل المحاسبي للمخزونات ضمن مصاريف الدورة: عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

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

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

[1] طارق عبد العال حماد: **مرجع سابق**، ص 25.

[2] وليد عبد القادر: حسام الدين خداش: **مرجع سابق**، ص 111.

[3] طارق عبد العال حماد: **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 488.

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

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

[1] لخضر علاوي: **مرجع سابق**، ص 212.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق تعرفنا على مفهوم المخزونات بشكل عام، و مدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم فيها و حمايتها لما تحققه من استقرار لنشاط المؤسسة وكذلك من وفرات اقتصادية،كما وضحنا طرق تقييم وجرد المخزونات، مع الأخذ بعين الاعتبار لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمخزونات و التي تتجلى في المعيار الدولي رقم 02.

تمهيد:

جاء النظام المحاسبي المالي لتقريب وتوحيد النظام المحاسبي الجزائري مع باقي الأنظمة والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا سعيا من الجزائر في الانخراط بالسوق العالمية المفتوحة ومنظمة التجارة العالمية، خاصة مع التطورات الاقتصادية الكبيرة التي سهلت تنقل الأشخاص والأموال. وباعتبار المخزونات جزء من النظام المحاسبي وأهميتها البالغة والكبيرة في استمرار و نجاح المشاريع الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من أجل الخروج بقوائم مالية موحدة، لذا سيتم عرض أساسيات عن النظام المحاسبي المالي و علاقته بالمخزونات و مقارنته بالمعايير الدولية في اطار المخزونات وكيفية التسجيل المحاسبي نفصلها أكثر في المباحث التالية:

- **المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي و المخزونات.**
- **المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثالث: العمليات الملحقة للشراء و البيع و الإنتاج.**

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي و المخزونات

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

المطلب الأول ماهية النظام المحاسبي المالي

1) تعريف النظام المحاسبي المالي :

لقد جاء القانون **07/11** المؤرخ في **11/25/ 2007** المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47 ليحدد لنا مفهوم المحاسبة المالية و إطارها التصوري الذي ينص في مواده (3-6-7-8-9) على أن: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية،وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

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

كما صدر القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009 العدد 19، ليحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.[2]

2) أهمية النظام المحاسبي المالي: من أهمية النظام المحاسبي المالي تحقيق ما يلي:[3]

- يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة .

---

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

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

[3] شعيب شنوف: **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة لشركات الدولية (مجلة جديد الاقتصاد)**، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد 00، الجزائر، 2006، ص 65.

- توضيح المبادئ المحاسبية ومراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقيد وكذا إعداد القوائم المالية مم يقلص من حالات التلاعب.
- يستجيب الاحتياجات للمستثمرين الحاليين والمستقبليين، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة، ويساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أفضل أساليب اتخاذ القرار.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة الاحتياجات للمستثمرين الأجانب.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى بنفس القطاع سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلي زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يسمح للمؤسسة الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلي التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

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

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

[1] ناصر مراد: مداخلة بعنوان **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملتقى حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر، سنة 2009، ص 7.

3) أهداف النظام المحاسبي المالي: يكتسي النظام المحاسبي المالي أهداف بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار النظام المحاسبي العالمي وتكمن أهدافه في:[1]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.
- تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي الدولي خصوصا في مجال تسيير المعلومات المالية والمحاسبية والمعالجة المختلفة.
- جذب المستثمرين الأجانب للجزائر من خلال تجنيبهم مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- الإستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد.
- تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الدولية كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاضعة له بكل شفافية وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة.
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية.
- تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات مما يؤدي إلي ترسيخ أسس حوكمت الشركات.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.

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

4) مميزات النظام المحاسبي المالي: يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة وهي:[2]

– اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيق النظام المحاسبي المالي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكييف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.

– إيضاح المبادئ و القواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري واللاإداري بالمعالجة الجدولية في القواعد وكذلك تسهيل فحص الحسابات.

---

[1] كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر**، مجلة اقتصاد شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص 292.

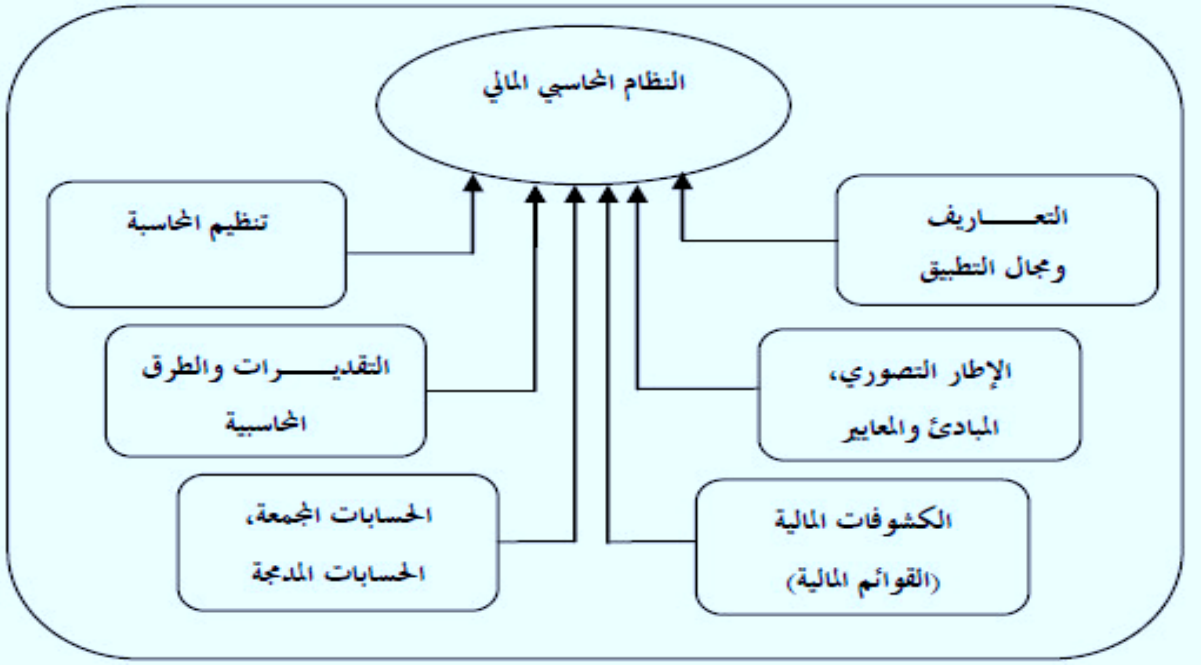
[2] كتوش عاشور: **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق SCF)** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص 58، 59.

- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة قابلة للقراءة و تسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- إمكانية المؤسسات (الكيانات) الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة, وهذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي يجب ابتداء من تطبيق النظام المحاسبي المالي أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات الأكثر منها عن طبيعتها القانونية.

- يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإجبار على تقديم الحسابات الموحدة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس سلطة القرار.
- وصف محتوى كل من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة، وتقديمها وفق المعايير الدولية.
- توضيح قواعد وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم ينته المخطط المحاسبي بشأنها من المعالجة المحاسبية مثل:
- القرض الايجارية، ألامتيازات العمليات بالعملة الأجنبية، خسائر قيمة الأصول أو العمليات المشتركة المنجزة.

5) مكونات النظام المحاسبي المالي: يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : مكونات النظام المحاسبي .



المصدر: ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود درواسي: **مقارنة النظام المحاسبي (scf) بالمعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى الدولي الأول،حول مكانة النظام المحاسبي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، مركز جامعي الوادي، الجزائر ، 2010، ص 5.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يركز على الأركان الستة المشار إليها :

- **الإطار التصويري و معايير المحاسبة:**

1. الإطار التصويري: يمكن اعتبار الإطار التصويري أنه عبارة عن " نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي معايير فنية، و تبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة و القوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند و جود إطار تصويري للمحاسبة، مهيكل بطريقة جيدة".[1]
2. المعايير المحاسبية: تحدد المعايير المحاسبية ما يلي:

- قواعد تقييم الأصول و الخصوم وكيفية عرضها؛
- محتوى الكشوف المالية و كيفية عرضها.[2]

- **تنظيم المحاسبة:** في هذا الجانب لم يأتي النظام المحاسبي المالي بشيء جديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية و علمية متعارف عليها و معمول بها في المخطط المحاسبي الوطني.

فنجد النظام المحاسبي المالي اوجب على المؤسسات و الخاضعين لهذا النظام مراعاة و احترام المبادئ و القواعد التالية:

- تنبغي احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الدقة، المصادقة، الشفافية، الإفصاح.
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية، تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.
- عناصر الخصوم و الأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية، القيمة، على أساس مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية، يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم.
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب أن تعرض الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.[3]

- **الكشوف المالية:** بالنسبة للكشوف الملية –وفق المادة 25– تعد أهم شيء في النظام المحاسبي المالي الجديد، فالكيانات مطالبة بإعدادها سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات الصغيرة ما يلي:

1. **الميزانية:** تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصوم، و تبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

---

[1] مداني بن لغيث: **مرجع سابق**، ص 72.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، القانون 07 / 11، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص4.

[3] ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود درواسي: **مقارنة النظام المحاسبي (scf) بالمعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى الدولي الأول، حول مكانة النظام المحاسبي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، مركز جامعي الوادي، الجزائر ، 2010 ، ص 04.

في الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة، خزينة الأموال الإيجابية و معدلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم: رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم الغير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون و الدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة، خزينة الأموال السلبية و معدلات الخزينة السلبية.

2. **حسابات النتائج:** وفق النظام المحاسبي المالي فإن هذا الجدول هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.
3. **جدول سيولة الخزينة:** الهدف من هذا الجدول هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.
هذا الجدول يقدم سيولة الخزينة مداخيل و مخارج الموجودات المالية أثناء السنة التالية حسب منشأها (مصدرها)، و التي تقسم إلى:
   - التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (أنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل).
   - التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
   - هناك طريقتين لعرض بيانات هذا الجدول :
     - الطريقة المباشرة
     - الطريقة غير المباشرة

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

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

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

- تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

- المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).

– توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5. ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابع هام أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

– القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة، وكل مخالفة لها مفسرة و مبررة).

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها (طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

– إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن تؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية.

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

- **الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:** [2] تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينيات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية المرغوب فيها المتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية، أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن " الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانوني مهيمنة، تنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد."

[1] جودي محمد رمزي: **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية**، أبحاث اقتصادي و إدارية، العدد السادس، جامعة بسكرة، ديسمبر2009، ص ص 13-15.

[2] ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود درواسي: **مرجع سابق**، ص 06.

- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:**[1] يمكن أن يلجأ الكيان الى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، و يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، و التي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر و الحصول عليها.

المطلب الثاني: المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي و مقارنتها مع المعايير المحاسبة الدولية

أولا التعريف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي: عرفت المادة 123-01 الصادر بتاريخ 2009/03/19 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي:

" إن المخزونات تمثل أصولا: [2]

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي.
- هي قيد الانتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية ولوازم، موجهة للاستهلاك في عمليات الانتاج او تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في اطار عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها.
- يتم 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 نشاط الكيان،و نقول أن شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون أما إذا كان شراءها بهدف استخدامها كوسيلة للإنتاج فتصنف ضمن التثبيتات."

[1] Nernard raffournier : **les normes comptables internationales IAS/IFRS,** 2eme édétion economica, France, 2005, p79.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادر بتاريخ 2009/03/25 ، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 123-01، ص12.

ثانيا: المفاهيم الأساسية للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي:

- **تكلفة المخزونات:**[1]

المادة 123-2: تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان و في الحالة التي توجد عليها:

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

- **حساب تكلفة المخزونات:**

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

المادة 123-3: عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو انتاج الأصول المذكورة.

المادة 123-4: في حالة ما إذا كان أي تقييم على اساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل مخزون (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

- **طرق تقييم المخزونات:**

المادة 123-5: عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية. وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام و التسويق.

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

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادر بتاريخ 2009/03/25 ، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 123-01، ص13.

المادة 123-6: يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج و إما (PEPS ou FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.

ثالثا دراسة حسابات المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي: يؤخذ في إطار مدونة حسابات المخزونات بمعيارين للتصنيف على العموم:[1]

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

أما من حيث المستوى المحاسبي المتعلق بطبيعة الحسابات، فنأخذ بمبدأ الفصل بين الحسابات كما يلي:

- **حسابات المخزونات المشتراة:**

الحساب 30 مخزونات بضاعة:[2] هي السلع المشتراة بقصد إعادة بيعها على الحالة التي اشتريت بها أي دون تغيير على حالتها، وحساب مخزونات البضائع يعتبر من الحسابات التي تعرف تغيرات كثيرة في المحاسبة على اعتبار انه حساب يمس مجموعة من الحسابات الأخرى.

الحساب 31 مواد أولية ولوازم: ويمثل هذا الحساب مجمل السلع المتمثلة في المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها واستعمالها في الانتاج بشكل مباشر، أي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.[3]

الحساب 32 تموينات أخرى: تحتاج المؤسسة إلى شراء بعض التموينات الضرورية و التي لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج (أي لا تدمج مباشرة في تصنيع المنتجات) وإنما تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع، مثل زيوت التشحيم و مواد الصيانة و غيرها وعادة تكون تحت الحسابات التالية:[4]

- **الحساب321 مواد قابلة للاستهلاك:** وهي المواد التي تستهلك مباشرة بعد استعمالها مثل زيوت التشحيم...الخ.

---

[1] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص 134.

[2] لبوز نوح: **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد ،مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة**، الجزائر، 2009، ص 79.

[3] كتوش عاشور: **مرجع سابق**،ص 135.

[4] مسعود صديقي: **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي،دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع**، الجزائر، 2014، ص ص 140، 141.

- **حساب 322 لوازم قابلة للاستهلاك:** وهي اللوازم الموجهة مباشرة للاستهلاك مثل مواد التنظيف...الخ.
- **حساب 326 الأغلفة المستهلكة:** أغلفة تستهلك مباشرة بعد استعمالها كأكياس البلاستيك وأوراق التغليف.

- **حسابات المخزون الناتجة عن الاستغلال:**

الحساب 33 سلع قيد الإنتاج:[1] ويمثل هذا الحساب المنتجات و الأشغال الجاري إنجازها أي لازالت تحت التشغيل و التحويل عند نهاية السنة المالية وهي نوعان:

- **الحساب 331 المنتجات الجاري انجازها** وهي السلع التي ما تزال في حالة الإنتاج ولم تتم بعد.
- **الحساب 335 الأشغال الجاري انجازها** وهي الأشغال التي ما تزال قيد الانجاز ولم تتم بعد.
- **الحساب 34:خدمات قيد الانجاز** فكما الحال بالنسبة للإنتاج قيد الإنجاز هناك أنواع عديدة من الخدمات التي لم تستكمل و خاصة في المؤسسات الخدمية التي تؤدي خدمات للناس مقابل أتعاب و عادة ما يكون هذا النوع من النشاط عند مكاتب الدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية و مكاتب الإعلام الآلي التي تنتج برامج معلوماتية... الخ ، وقد قسم هذا النوع من الخدمات الى نوعين هما:[2]
- **الحساب341 دراسات قيد الإنجاز:** ويقصد بها تلك الدراسات التي صرفت عليها نفقات و لم تستكمل في نهاية الدورة المحاسبية للكيان فتقيم الأعمال التي تمت بصفة جزئية في الدراسة كنهاية المخططات دون انتهاء التقارير المرفقة مثلا.
- **حساب345 تأدية خدمات قيد الإنجاز:** نفس الشيء للدراسات كخدمات فإن هناك خدمات أخرى من الخدمات تتم في شكل تأدية تكون هي الأخرى قيد الإنجاز في نهاية الدورة المحاسبية.

الحساب 35: مخزونات المنتجات: و يشمل المنتجات التامة الصنع و شبه المصنعة المقيمة بتكلفتها و يقسم هذا الحساب إلى:[3]

- **الحساب 351 المنتجات الوسيطة:** هي المنتجات نصف المصنعة و التي يمكن تحويلها في المستقبل إلى منتجات تامة الصنع.
- **الحساب 355 المنتجات المصنعة:** وهي المنتجات التامة الصنع.

[1] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص 136.

[2] لبوز نوح: **مرجع سابق**، ص ص 88،89.

[3] مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص 146.

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

الحساب 36 المخزونات المتأتية من القيم الثابتة الملموسة: أحيانا ما تقرر المؤسسة استبعاد عنصر استثمار معين من الخدمة لأي سبب من الأسباب وتقوم بتفكيكه، وبهذا تقوم بتحويله من طبيعته كأصل عيني ثابت إلى مخزون يتم استهلاكه في عمليات الانتاج والاستغلال.[1] كما يقصد بها جميع القطع الغيار الذي ينتج عن عملية تفكيك أحد القيم الثابتة الملموسة فيتحول بذلك من قيمة ثابتة ملموسة إلى مجموعة قطع غيار ومثال ذلك المحركات الكبرى التي تفكك لبيعها قطع غيار حسب الحاجة. [2]

- **حساب التسوية:**

الحساب 37 المخزون بالخارج: هو المخزونات التي تسيطر عليها المؤسسة و تراقبها، إلا أنها ليست بحوزتها (أي تعذر التصرف فيها بقصد أو بغير قصد) خاصة عند نهاية السنة المالية، فهي مخزونات يمكن أن تكون مودعة أو مستودعة أو سائرة في الطريق.[3]

- **حساب المشتريات المخزنة:**

الحساب 38 مشتريات المخزنة:[4]

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

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

وبالرجوع إلى مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي، نلاحظ وجود مبدئيا ثلاث حسابات ثانوية للتمييز المخزونات وفقا لحساباتها الأصلية وهي:

الحساب 380 مشتريات البضائع (البضائع المخزنة).

---

[1] مسعود صديقي: **مرجع سابق** ، ص148.

[2] لبوز نوح: **مرجع سابق**، ص 91.

[3] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص137.

[4] **المرجع نفسه**، ص 138.

الحساب 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم (مواد أولية ولوازم مخزنة).

الحساب 382 مشتريات التموينات الأخرى (تموينات أخرى مخزنة).

- **حساب المؤونات:**

الحساب 39 خسائر في القيم على المخزونات والجاري تخزينها: [1]

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

المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية في المعالجة المحاسبية للمخزونات

سوف نقوم بمقارنة المعالجة المحاسبية للمخزونات من خلال ما تقدم لأهم ما جاء به كل من المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتعريف المخزونات و تقييمها و تسجيلها نسجل ما يلي: [2]

- اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس التعريف مقارنة بتعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.
- بخصوص تقييم المخزونات اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس المرجعية المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي باعتبار ما هي مكونات التكلفة و اعتماد التكلفة الحقيقية أو التكلفة المعيارية في التقييم و تصحيحها بصفة دورية.
- اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة أو الوارد أولا الصادر أولا في تقييم شأنه في ذلك شأن المعيار المحاسبي الدولي.
- اعتمد النظام المحاسبي المالي التكلفة و القيمة الصافية للإنجاز أيهما أقل لتقييم المخزونات بنفس الكيفية التي نص عليها المعيار الدولي رقم 02.
- استناد الى مبدأ الحيطة و الحذر اعتمد النظام المحاسبي مفهوم تدهور قيم المخزونات و تسجيله كعبء في جدول النتائج كما هو عليه الحال بالنسبة للمعايير الدولية.

[1] مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص ص 150، 151.

[2] عمورة جمال: **المعالجة المحاسبية للمخزونات و كيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي العام الفرنسي و النظام المحاسبي المالي الجزائري**, ملتقى دولي حول النظام المحاسبي بالمركز الجامعي بالوادي، 16-17 جانفي 2010، ص 14.

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي.

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

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد الدائم

الحساب 30: مخزون بضائع وفق الجرد الدائم

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

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

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

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		حـ/ الزبائن		
	700	حـ/ مبيعات البضاعة		
		تسليم الفاتورة للزبون		

[1] مسعود صديقي وآخرون: **مرجع سابق**، ص ص 137، 138.

[2] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص ص200، 201.

600		حـ/ مشتريات بضاعة مباعة		
	30	حـ/ مخزونات البضائع		
		خروج البضائع من المخزن		
512		حـ/ البنك		
	411	حـ/ الزبائن		
		تسديد عملية الشراء بشيك		

الحساب 31 مواد أولية ولوازم:

1. عملية شراء المواد الأولية واللوازم: [1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
381		حـ/ مشتريات مواد أولية واللوازم مخزنة		
	/51/401	حـ/ موردون البنك أو الصندوق		
	53	**فاتورة الشراء**		
31		حـ/ مواد أولية ولوازم		
	381	حـ/ مشتريات مواد أولية واللوازم مخزنة		
		قيد تخزين المواد الأولية		
401		حـ/ موردون مخزونات		
	512	حـ/البنك		
		التسديد بشيك		

2-عملية استهلاك المواد: وتسجل في قيد واحد حيث نجعل حـ/601 مشتريات مواد أولية مستهلكة مدينا والحساب 31 دائنا.[2]

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

[1] لبوز نوح: **مرجع سابق**، ص ص 82، 83.

[2] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق**،ص ص 48، 49.

3-عملية بيع المواد الأولية و اللوازم: تسجل كمبيعات بضاعة وفي قيدين الأول خاص بفاتورة البيع والثاني فيخض بخروجها من مخازن المؤسسة ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

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

الحساب 32 تموينات أخرى: وتسجل محاسبيا وفق الجرد الدائم على النحو التالي:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
382		حـ/مشتريات تموينات أخرى مخزنة		
	401	حـ/موردون المخزونات		
		فاتورة شراء		
32X		حـ/تموينات أخرى		
	382	حـ/مشتريات تموينات أخرى مخزنة		
		الدخول الى المخازن		
401		حـ/موردون المخزونات		
	53	حـ/الصندوق		
	512	حـ/البنك		
		تسديد قيمة المشتريات		

[1] مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص ص 140، 141.

الحساب 33 سلع قيد الإنتاج: [1]

بعد عملية الجرد المادي في نهاية السنة نسجل القيد التالي:

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

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

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N+1/01/01		
723		ح/ تغير المخزونات الجارية		
	33X	ح/منتجات قيد الانجاز أو أشغال قيد الانجاز		

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

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

[1] مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص ص141 ،142

و في الأخير و بعد إتمام عملية الإنتاج أو الأشغال يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- بعد اتمام عملية الانتاج:

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

- أو بعد إتمام عملية الأشغال:

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

الحساب 34 خدمات قيد الإنجاز :

و تسجل محاسبيا وفق الخطوات التالية: [1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		N/12/31		
34X		حـ/خدمات قيد الإنجاز		
	723	حـ/تغير المخزونات الجارية		
		خدمات قيد التنفيذ		

[1] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق**، ص ص25، 26.

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

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

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

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

و في الأخير و بعد إتمام عملية الإنتاج أو الأشغال يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

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

الحساب 35: مخزونات المنتجات[1]

و تسجل محاسبيا على النحو التالي:

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

[1] لبوز نوح: **مرجع سابق**، ص 89.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد المتناوب

أ. المعالجة المحاسبية للتموينات و البضائع المستهلكة:

خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي:[1]

1.عملية الشراء:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38X		حـ/ المشتريات المخزنة		
	401	حـ/ موردو المخزونات و الخدمات		
		استلام فاتورة المشتريات		
401		حـ/ موردو المخزونات و الخدمات		
	512	حـ/ البنك		
	53	حـ/ الصندوق		
		تسديد ديون المورد		

2. **عملية البيع:** و تكون القيود كما يلي:[2]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		حـ/ الزبائن		
	70X	حـ/المبيعات المعنية		
		تسليم فاتورة البيع		
512		حـ/ البنك		
53		حـ/ الصندوق		
	411	حـ/ الزبائن		
		تحصيل قيمة المبيعات من الزبون		

[1] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق** , ص 30.

[2] أحمد طرطار، عبد العالي منصر: **تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الجانب التطبيقي**،جسور للنشر و التوزيع،الجزائر،2015، ص51.

عند إقفال السنة و بعد إجراء الجرد:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
60X		ح/ المشتريات المستهلكة		
	30	ح/ مخزون البضائع		
	31	ح/ المواد الأولية و اللوازم		
	32	ح/التموينات الأخرى		
		إلغاء مخزون بداية الدورة		
38X		ح/المشتريات المخزنة		
	60X	ح/ المشتريات المستهلكة		
		ترصيد الحساب 38		
30		ح/ مخزون البضائع		
31		ح/ المواد الأولية و اللوازم		
32		ح/التموينات الأخرى		
	60X	ح/ المشتريات المستهلكة		
		حساب مخزون آخر المدة		

ب. المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة أو قيد التصنيع:[2]

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

[1] كتوش عاشور:**مرجع سابق**، ص 140.

[2] **المرجع نفسه**، ص 31.

و يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:[1]

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

الحساب 36 المخزونات المتأتية من القيم الثابتة الملموسة

ويسجل محاسبيا على النحو التالي: [2]

✓ إذا كان الاستثمار مهتلكا كليا:

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

[1] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق**، ص54.

[2] مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص 149.

✓ إذا كان الاستثمار لم يستهلك بالكامل:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
36		ح/ المخزونات المتأتية من القيم الثابتة		
28		ح/ إهتلاك القيم الثابتة الملموسة		
	21	ح/القيم الثابتة الملموسة		

الحساب 37 المخزون بالخارج: [1]

ويسجل محاسبيا على النحو التالي:

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

وفي حالة دخول المخزونات في السنة المقبلة يتم ترصيد الحساب37 المخزونات في الخارج بالقيد التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
30		ح/ مخزون		
أو 31		ح/ مواد أولية ولوازم		
أو 32		ح/ تموينات أخرى		
	37	ح/ مخزون بالخارج		
		ترصيد الحساب37		

الحساب 38 مشتريات المخزنة : [2]

وقد تم التطرق إليه في حسابات مخزونات البضاعة و مواد أولية و لوازم و حساب تموينات أخرى عندما تتم عملية الشراء و كيف يتم ترصديه.

[1] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق** ، ص 53.

[2] لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص 93.

الحساب 39 خسائر في القيم على المخزونات والجاري تخزينها:

يسجل محاسبيا على النحو التالي:

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

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

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

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

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

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

المبحث الثالث: العمليات الملحقة للشراء و البيع و الإنتاج

أثناء عملية التبادل بين البائع و المشتري عادة ما تنشأ عمليات تؤثر في ذمة كل من البائع و المشتري، هذه العمليات تتطلب فهم كافي لها حتى نتمكن من تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة.

كما قد تنتج عن عملية الإنتاج منتجات فرعية إلى جانب المنتجات الأساسية فحسب أهمية هذه المنتجات تعالج محاسبيا، وقد حصرنا هذه العمليات في:

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للمردودات و التخفيضات و مصاريف النقل

أولا: التخفيضات: التخفيضات في النظام المحاسبي المالي نوعان:

1. **تخفيضات ذات طابع تجاري**[1]: تمنح عادة لاعتبارات متعلقة بالسياسية التجارية للمؤسسة، و التخفيضات التجارية لا تسجل محاسبيا، و تقضي قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل قيمة المشتريات و المبيعات بالصافي التجاري، ويحسب: (الصافي التجاري = السعر الإجمالي – التخفيض التجاري)، ويتم تسجيله محاسبيا كالتالي:

أ. **التخفيض التجاري ضمن الفاتورة:**

- **عند المشتري:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38X		حـ/ المشتريات المخزنة (الصافي التجاري)		
	512	حـ/ البنك		
	401	حـ/ موردو الخزونات و الخدمات		
		استلام فاتورة المشتريات		

- **عند البائع:**

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

[1] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق** ، ص ص 66- 69.

ب. التخفيضات التجارية ضمن فاتورة متأخرة:[1]

- **عند المشتري:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
401		حـ/ موردو المخزونات و الخدمات		
	512	حـ/ البنك		
	أو53	حـ/ الصندوق		
	609	حـ/ تخفيضات مستلمة		
		تسجيل المبلغ المسدد و تسجيل الخصم		

- **عند البائع:**

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		حـ/ البنك		
53		حـ/ الصندوق		
709		حـ/ تخفيضات ممنوحة		
	411	حـ/ الزبائن		
		تسديد الزبون و منحه تخفيض		

[1] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الجاانب التطبيقي، **مرجع سابق** ، ص ص 71، 72.

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

ويمنح هذا الخصم إذا أراد المدين بالاتفاق مع الدائن، أن يسدد ثمن السلع المشتراة قبل الموعد المتفق عليه، لذلك يأخذ هذا الخصم الطابع المالي،[1] ويقتضي النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات سواء كانت واردة أو غير واردة ضمن الفاتورة حيث تعتبر إيراد بالنسبة للعميل و عبئا بالنسبة للمورد،[2] وتسجل محاسبيا على النحو التالي :[3]

- **عند المشتري:**

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

عند البائع:

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

[1] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص151.

[2] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق**، ص 72.

[3] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص152.

ثانيا: مصاريف النقل

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

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

- **بوسائل المؤسسة الخاصة:** تسجل الأعباء حسب طبيعتها وينبغي لتحميلها على المنتجات أن تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف فقط لمعرفة سعر التكلفة ومن ثم تحديد هامش الربح.
- **بواسطة شركة النقل (بغير وسائل المورد والزبون):** في هذه الحالة تسجل مصاريف النقل في (ح/624- خدمات النقل).
- **بوسائل المورد دون أن تظهر الفاتورة:** تدمج مصاريف النقل ضمن سعر المبيعات.
- **بوسائل المورد مع اظهار مصاريف النقل على الفاتورة:** تسجل مصاريف النقل في (ح708- إيرادات الانشطة الملحقة).

ثالثا: مردودات المخزونات:

- **مردودات المشتريات (كامل البضاعة أو جزء منها):** يمكن للتاجر (أو المؤسسة) أن يعيد مشترياته جزئيا أو كليا لأسباب عديدة، وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية. وفي هذه الحالة يكون قيد المردودات عكس القيود الأصلية لعملية الشراء، وبقيمة المردودات الفعلية.[3]

[1] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص 216.

[2] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق**، ص ص 72، 73.

[3] كتوش عاشور: **مرجع سابق**،ص 153.

- ويكون القيد:[1]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38x	401	ح/ المشتريات المخزنة ح/ موردو المخزونات **ارجاع المشتريات**		
38x	3x	ح/ مشتريات مخزنة ح/ المخزون المعني **اخراج من المخازن**		

- **مردودات المبيعات:** إن مردودات المبيعات تسجل كذلك بقيود عكسية للقيود الأصلية.[2]

- ويكون القيد كما يلي:[3]

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
70x	411	ح/ المبيعات المعنية ح/ الزبائن **ارجاع المبيعات واستعادة قيمتها**		
3X	60X	ح/ المخزون المعني ح/ مشتريات البضاعة المباعة **الدخول إلى المخازن**		

المطلب الثاني :الغلافات التجارية و الرسم على القيمة المضافة

أولا: الغلافات التجارية:[4] تعتبر الغلافات التجارية تلك المواد المتجهة أساسا لاحتواء المخزونات بشكل عام سواء كانت بضاعة أو منتجات، المباعة للعملاء. و الغرض منها بشكل عام سواء كانت السلع، و كذا سهولة تسليمها لتجنب عطبها أو تلفها للزبائن، ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات، الغلافات التالفة والغلافات المتداولة.

[1] أحمد طرطار: :تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق**، ص 60.

[2] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص 153.

[3] أحمد طرطار: تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق**، ص66.

[4] كتوش عاشور: **مرجع سابق**، ص 154.

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

تعد كل الغلافات التي تستهلك نهائيا عند استعمال البضاعة، ولا يمكن استعادتها لعدم صلاحيتها. و لهذا تدرج محاسبيا ضمن التموينات الأخرى، فتخضع لنفس قواعد تسجيل الشراء و الاستهلاك المدروسة سابقا في المخزون، وتدمج تكاليف شراء هذه الأغلفة المستهلكة، أي المستعملة في تغليف السلع في سعر تكلفة المبيعات أي أن السعر الإجمالي في الفاتورة المرسلة للزبون يكون متضمن لتكلفة شراء الغلافات غير القابلة للاسترجاع بما يلي: [1]

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

- **الغلافات المتداولة: (القابلة للاسترجاع)**

لم يذكر النظام المحاسبي المالي الجديد حسابات خاصة لتسجيل الأمانة المدفوعة إلى الموردين و كذلك الأمانة المحصلة من العملاء و المتعلقة بعمليات تخص الأغلفة المتداولة، أو أمانة المعدات المعارة، و عليه سيتم اعتماد الحسابات الواردة في المخطط المحاسبي الفرنسي. بالتالي تسجل العمليات التالية: [2]

1. في حالة ورود الأغلفة المتداولة:

أ. فاتورة المشتري: و يكون القيد:

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

[1] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص ص 226، 227.

[2] أحمد طرطار:تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، **مرجع سابق**، ص ص 73-75.

ب. فاتورة البائع ويكون القيد:

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

2. في حالة إرجاع أمانة الأغلفة:

فاتورة المشتري:

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

فاتورة البائع:

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

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

و يسجل الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- **مرحلة الشراء:** في حالة شراء المخزون مع وجود الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع، يدخل المخزون للمؤسسة بتكلفة خارج الرسم، أما الرسم على القيمة المضافة فيعتبر كحق تجاه مصلحة الضرائب و يسجل في الجانب المدين في حساب 4456 كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
38X		حـ/ مشتريات		
4456		حـ/ رسم على القيمة المضافة قابل للتحصيل		
	401	حـ/ مورد المخزونات		
		استلام فاتورة رقم (...)		

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

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

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات والمنتجات الفرعية

أثناء القيام بالعملية الإنتاجية، على مستوى الورشات، تظهر بعض البقايا وبعض المنتجات غير الصالحة، والتي تعرف محاسبيا بالفضلات والمهملات،كما تنتج بعض المنتجات الفرعية، والتي يجب أن تعالج محاسبيا حتى تحدد تكلفتها، فهذه حالات خاصة بالإنتاج وتتطلب معالجة محاسبية.

[1] تومي ميلود، كحول صورية: **واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني بعنوان واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، سنة 2013، ص ص 11-15.

الفرع الأول: الفضلات والمهملات:[1]

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

1. **بقايا عن العملية الإنتاجية:** وتتمثل في الفضلات والمهملات، حيث أن:
   - **الفضلات:** عبارة عن بقايا المواد المستعملة (قطع القماش، قطع الجلود، قطع الخشب...إلخ.)
   - **المهملات:** عبارة عن منتجات تامة بها عيوب، غير مطابقة للمواصفات المحددة.

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

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

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

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

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

وقد لا تطرح وعندها يعتبر ثمن البيع إيرادا إضافي للمؤسسة (نواتج مالية). علما بأن سعر البيع يتحدد وفق العلاقة:

سعر بيع الفضلات والمهملات = تكلفة الفضلات والمهملات المباعة – مصاريف التوزيع + الهامش

2. **حالة إعادة الاستعمال:** تحدد تكلفة إنتاج الفضلات والمهملات المراد إعادة استعمالها في العملية الإنتاجية أو إصلاحها وتطرح من تكلفة إنتاج الفترة. وعند استعمالها تضاف تكلفتها (قيمتها) إلى تكلفة إنتاج الفترة

[1] بديسي فهيمة، **مرجع سابق**، ص ص 90- 96.

المستعملة خلالها، مع تحمل أعباء أو مصاريف إضافية ناتجة عن عملية المعالجة بالنسبة للفضلات أو الإصلاح بالنسبة للمهملات. مع ملاحظة أن تكلفة الفضلات والمهملات التي يعاد استعمالها قد تحدد حسب سعر السوق، إذا وجدت سوقا لهذا النوع من المنتجات في شكل فضلات أو مهملات، او تتحدد بتكلفة أو سعر تقديري.

الفرع الثاني: المنتجات الفرعية:

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

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

1. **طريقة التكلفة التقديرية اعتمادا على سعر البيع:** حيث يتم الاعتماد على سعر البيع للمنتوج الفرعي من أجل تحديد تكلفة، وذلك حسب العلاقة:

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

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

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

2. **طريقة حساب التكاليف اعتمادا على الأعباء الفعلية:** حيث تحدد تكلفة المنتجات حسب وحدة قياس ما إذا كانت متماثلة بالنسبة للمنتجات المصنعة (أساسية وفرعية)، وذاك وفق العلاقة:

متوسط تكلفة الوحدة = التكلفة الإجمالية / إجمالي الوحدات المنتجة

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

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

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

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق اتضح لنا أهمية المخزونات و كيفية المعالجة المحاسبية على المستوي الوطني، كما اتضح لنا بأن النظام المحاسبي المالي يحدد بدقة العناصر المكونة لتكلفة المخزون و اختصر طرق تقييم المخزون في طريقتين و هما الوارد أولا صادر أولا و التكلفة الوسيطية المرجحة، و كذلك حالات الاعتراف بالمخزون كأصل حقيقي و الاعتراف به كمصروف، كما تطرقنا إلى مقارنة بين ما نص عليه النظام المحاسبي و معايير المحاسبة الدولية في اطار خاص بالمخزونات كونها عنصر من أهم العناصر في الميزانية، ولإلقاء الضوء أكثر على المعالجة المحاسبية للمخزونات أدرجنا الفصل الثالث الذي هو دراسة ميدانية.

تمهيد:

إن الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري وان كانت كافية لفهم المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسة، إلا انه يبقى هناك اختلاف مع ما تم دراسته نظريا ومع ما هو مطبق في الواقع المهني،حيث سنحاول التطرق إلى معرفة كيفية معاملة هذا العنصر الحساس داخل المؤسسة لكونه عنصر محرك للعملية الإنتاجية، اخترنا شركة مطاحن الزيبان باعتبارها أحد الشركات التي يغلب عليها الطابع الاقتصادي وباعتبار المخزونات أهم عنصر داخلها، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: نظرة عامة حول شركة مطاحن الزيبان

المبحث الثاني: المخزونات و المعالجة المحاسبية لها في شركة مطاحن الزيبان

المبحث الأول : نظرة عامة حول شركة مطاحن الزيبان

المطلب الأول: تعريف بشركة الرياض سطيف

تعتبر شركة مطاحن الزيبان إحدى المنشآت التابعة للشركة الأم مجمع الرياض سطيف، فإن كل التغيرات والتطورات التي تحدث للمجمع تؤثر على الشركات التابعة، لذا قبل أن نشرع في تعريف شركة مطاحن الزيبان نتطرق أولا للتعريف بمجمع الرياض سطيف وأهم التطورات التي حدثت فيه.

1. **لمحة تاريخية:**

أنشئت الرياض سطيف في 01 جانفي 1983 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسى (سمياك)، وتحولت بعد ذلك إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 1.000.000.000 دج إبتداءا من 02 أفريل 1990.

منذ إنشائها لعبت الرياض سطيف دورا هاما من خلال المكانة التي احتلتها في قطاع الحبوب الجزائري وذلك بتوفير في ميدانها خدمات مستمرة، وذات جودة إلى المستهلكين والعائلات وبتفضيل وتطوير علاقات العمل والتجارة سواء على المستوى الوطني أو مع الدول الأخرى، وقد تم رفع رأس المال الاجتماعي للرياض سطيف في سنة 1993 إلى 850.000.000 دج مقسم على (8.500 سهم) اسمي بـ 100.000 دج قد حول كليا في ماي 1994 لفائدة صندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية وبموجب الأمر25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة، فإن أسهم المنشأة قد تم تحويلها كليا في 18 جانفي 1997 لفائدة الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية.

ومع ذلك انطلقت الرياض سطيف في إنجاز برنامج هام للتنمية وتوسيع لقدراتها الإنتاجية، الذي دخلت أولا حيز الاستغلال، بتاريخ 1990/1989 بفضل هذا البرنامج فإن القدرات الإنتاجية للرياض سطيف قد ارتفعت من 19500 قنطار/يوم من القمح الصلب واللين و530 ق/ي من العجائن الغذائية في سنة 1983، إلى 42000 ق/ي من القمح الصلب واللين و800 ق/ي من العجائن الغذائية والكسكسى في نهاية 1997.

2. **التعريف بالمنشأة:**

شركة الرياض هي شركة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، شركة مساهمة برأسمال 5000.000.000 دج ممتلك بنسبة 80% من طرف صندوق تسيير مساهمات الحبوب و20% من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين. وتعد الرياض سطيف أول شركة تقوم باللجوء للادخار العلني، وقد نتج عن ذلك رفع رأسمالها الاجتماعي، وتسعيرة سهمها في البورصة يوم 13 سبتمبر 1999 وبذلك فهي أول شركة جزائرية تدخل البورصة.

يشتغل النشاط التحويلي للرياض باستغلال ستة عشر (16) مسمدة ومطحنة لطحن الحبوب بنوعيها الصلب واللين وخمس وحدات للعجائن الغذائية والكسكسى، هذا النشاط مدعوم بأسطول نقل ممثل بـ 207 وحدة متحركة بحمولة إجمالية تقدر بـ 2,360 طن وأسند تسييرها للشركة التابعة " نقل الفوارة" من جهة أخرى، ومن خلال شركته التابعة "صورمي" ينشط مجمع الرياض سطيف في مجال هندسة، دراسة، صناعة، صيانة تجهيزات المطاحن والتركيب الصناعي.

يهدف الموضوع الاجتماعي للرياض سطيف إلى:

- تحويل الحبوب (القمح الصلب والقمح اللين) وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي.

- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التحويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتوزيع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية.

- التموين، التوزيع على كافة المراحل وصياغة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية.

- تطبيق إستراتيجية التنمية الصناعية التكنولوجية، التجارية، وترقية منتجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في الشراكة بشركات أخرى.

بصفة عامة فإن ممارسة الأنشطة الصناعية، التجارية والمالية بما فيها نشاط التجارة الخارجية واكتساب إنجاز أو التنازل عن براءات الاختراع، والعلامات التجارية التي تمس بصفة مباشرة أو غير مباشرة ميدان منتجات الصناعة الغذائية والقابلة لتسهيل النمو والتنمية بصفة مثلى للشركة.

3. **توزيع الأرباح:** طبقا للقانون الأساسي للشركة يتم توزيع الأرباح على النحو التالي:

- اقتطاع 1/20 على الأقل يوجه لتكوين صندوق الاحتياطات المسماة الاحتياطات القانونية.

- قسط من الأرباح يعود للعمال.

- قسط يوزع على المشاركين تحت شكل أرباح أسهم.

- كل الاقتطاعات المقررة من قبل الجمعية العامة يتم تحويلها إلى تكوين صندوق الاحتياطات الاختيارية أو إلى التحويل من جديد.

تمس أهم فروع نشاط الرياض سطيف طحن الحبوب وإنتاج وتسويق السميد العجائن الغذائية والكسكسي والمواد الفرعية للطحين، هناك أنشطة أخرى لا تقل أهمية هي نقل البضائع، "نقل الفوارة"، الصيانة "صورمي" والفلاحة الجنوبية.

4. **أهم منشآتها:** من أجل تحقيق هدفها الاجتماعي تشغل شركة "الرياض "سطيف إمكانيات صناعية عقارية تتكون أساسا من:

- 12 موقع متكون من 16 مطحنة و04 خطوط لصناعة العجائن الغذائية وخط لصناعة الكسكسي موزعة على 07 شركات تابعة متخصصة في طحن الحبوب وإنتاج السميد، والدقيق، العجائن الغذائية والكسكسي؛
- عدة منشآت للبيع و التي أغلبيتها مستأجرة؛
- أرض فلاحيه بالجنوب (ورقلة) تم استغلالها عن طريق الاستفادة من 150 هكتار قابلة للتوسيع إلى 1000 هكتار؛
- أملاك أخرى تحتوي على أراضي (محاذية وغير محاذية للمطاحن) ومنشآت إدارية واجتماعية؛
- إن مطاحن شركة الرياض متمركزة في الجهة الشرقية تمتد من الشمال إلى الجنوب وهي مستغلة كليا، من بينها خمسة (المطاحن القديمة) تم امتلاكها عن طريق التأميم سنة 1964 وقد تم تجديدها خلال السنوات الأخيرة.

ويحتوي المجمع على الشركة الأم وهي شركة رياض سطيف و على المؤسسات التابعة وهي كالآتي:

- مطاحن الواحات بولاية تقرت؛
- مطاحن الهضاب العليا بولاية سطيف؛
- مطاحن الصومام بولاية بجاية؛
- مطاحن الزيبان بولاية بسكرة؛
- مطاحن البيبان بولاية برج بوعريريج؛
- مطاحن الحضنة بولاية مسيلة؛
- الشركة الحبوبية الفلاحية بولاية ورقلة .

المطلب الثاني: تعريف شركة مطاحن الزيبان وسياستها وأهدافها:

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق الى التعريف بشركة مطاحن الزيبان –القنطرة– ، سياستها، وكذا أهدافها

1. التعريف بشركة مطاحن الزيبان:

شركة مطاحن الزيبان هي إحدى الشركات التابعة للشركة الأم مجمع الرياض سطيف، وهي من الشركات العمومية التي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1983 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسى (سمباك)، وتحولت بعد ذلك إلى شركة مساهمة SPA برأس مال قدره 235.000.000 دج ابتداء من سنة 1990، ليصل رأس مالها في سنة 2009 إلى 896.260.000 دج بقي ثابت كما هو لغاية سنة 2013. يتواجد مقرها الاجتماعي ببلدية القنطرة، دائرة القنطرة، ولاية بسكرة.

شركة مطاحن الزيبان شركة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال، على شكل شركة مساهمة SPA، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، كما تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على أرباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق بمعدل 30% .
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG على أساس حصة كل شريك من الربح الموزع.
- الرسم على القيمة المضافة TVA على جميع عمليات البيع التي تخص الدقيق الممتاز، النخالة بأنواعها، والسميد الثانوي وبمعدل 7%.
- الرسم على النشاط المهني TAP على أساس رقم الأعمال المحقق 2 %.

أما بالنسبة المجال البشري للشركة: تحتوي شركة مطاحن الزيبان القنطرة عدد إجمالي من العمال يصل إلى: 116 عامل يتوزعون حسب مصالح الشركة وأقسامها كالتالي:

جدول رقم(01): توزيع العمال على مصالح الشركة

المستوى المهني / القسم والمصلحة	العمال	الإطارات	التحكم	المجموع
المديرية العامة	00	04	01	05
الموارد البشرية	01	03	02	06
المالية والحاسبة	/	04	00	04
التجارة والنقل	02	03	12	17
الإعلام الآلي	/	01	/	01
مراقبة التسيير	01	01	/	02
المخبر	/	01	/	01
الأمن والنظافة	20	01	04	25
التموين	/	/	02	02
تسيير المخزون	02	01	09	12
الصيانة	/	01	09	10
الإنتاج	04	03	23	30
شؤون قانونية	/	01	/	01
المجموع	30	24	62	116

المصدر: معطيات الشركة

2. سياسة الشركة:

إن المميزات التي تحظى بها الشركة في القدرات الإنتاجية والوضعية المالية الجيدة ساعداها على وضع سياسة ناجعة، ألزمت الشركة نفسها على السير عليها والعمل على تحقيقها:

- شفافية ووضوح الممارسات والخدمات والمعاملات التجارية مع المتعاملين مع الشركة (زبائن، موردين، مساهمين، المحيط،...)؛
- تفعيل الاتصال الداخلي بين كل العمال والوحدات والمصالح لضمان السير الحسن، والاتصال الخارجي مع المتعاملين لضمان جودة الخدمة؛
- تكوين العمال وتدريبهم وبث روح التعاون بينهم؛
- ترقية ثقافة الإصغاء للزبون ومحاولة نيل رضاه؛
- تحديث الآلات وصيانة الطاقة الإنتاجية كل فترة.

3. أهداف الشركة:

إن شركة مطاحن الزيبان لديها العديد من المنافسين في الداخل (مؤسسات جزائرية) والخارج (مؤسسات أجنبية) وحتى يمكنها أن تكسب أكبر عدد من الزبائن وأن تحافظ على مركزها في السوق كان لابد عليها من رسم أهداف محددة تسعى من خلال نشاطها أن تحققها على المدى القريب والبعيد، وهذه الأهداف تتمثل في:

- تهدف مطاحن الزيبان إلى تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة سميد، دقيق، نخالة ، وفي بعض الأحيان تشتري وتعيد بيع العجائن.
- البحث عن أسواق جديدة للحصول على أكبر جمهور من المتعاملين وجلب اهتمامهم ونيل ثقتهم في علامتها التجارية من ناحية الجودة والنوعية والسعر؛
- مشاركة الشركة بفعالية مع المحيط وتغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية؛
- العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير المكانة في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية الموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك.

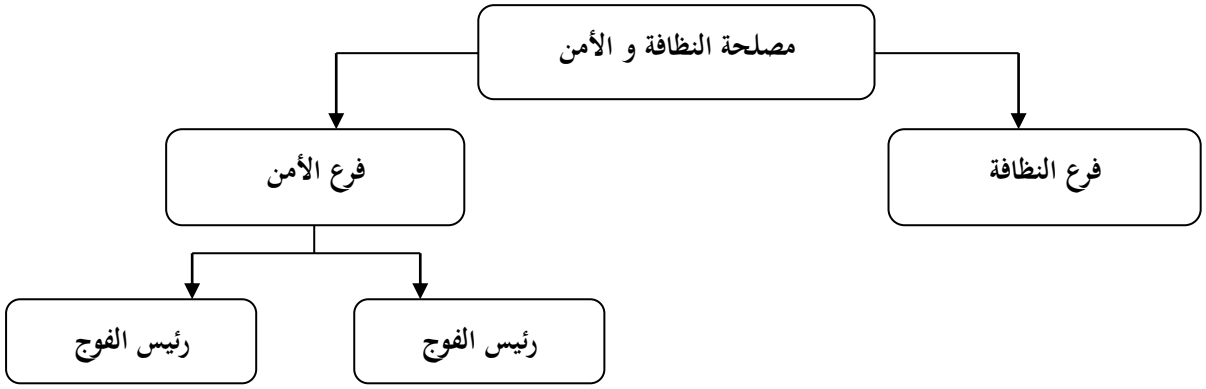
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة

تعتبر شركة مطاحن الزيبان من شركات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تتقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للشركة وتسهيل عمليات الرقابة.

1. **الرئيس المدير العام:** يعد المسؤول عن كل رؤساء الهياكل وهو مكلف بحسن تسيير الشركة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح الشركة، ومن مهامه أنه:
   - يمثل الشركة خارجيا (الناطق الرسمي للشركة).
   - يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
   - يترأس مجلس الإدارة.
   - رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.
2. **أمانة الرئيس المدير العام:** وتعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح الشركة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):
   - استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
   - كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح وتحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
   - استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار،....).
   - توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.
3. **هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:** وهي تقوم بالمهام التالية:
   - دراسة إعادة الهيكلة للشركة، بالإضافة إلى دراسة السوق.
   - تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار،كما تمثل الشركة من ناحية الإعلام.
4. **المستشار القانوني:** يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في التكفل بقضايا شركة سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية (أغلب المنازعات التجارية مع مجموعة الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)، ومتابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة، بالإضافة إلى متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
   بالإضافة إلى العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة.
5. **مشروع الإعلام الآلي:** تم إدماج الإعلام الآلي في الشركة من أجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة الموثقة مقارنة بالعملية اليدوية، ومن بين أهم المهام إنشاء برامج أو إحداث التغيرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، وبرمجة وصيانة حواسيب الشركة، بالإضافة إلى المساهمة في الجرد السنوي.

6. مصلحة النظافة والأمن:

الشكل رقم (04): هيكلة مصلحة النظافة والأمن



المصدر: معطيات الشركة

تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن الشركة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم إلى فرعين:

أ. **فرع الأمن:** يشرف عليه رئيس فرع، مسؤول عن رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن، يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين، قسم خاصة بالأمن العام يهتم بحراسة الشركة ووسائلها وآلاتها من كل نهب أو سرقة، مراقبة كل شخص يدخل أو يخرج من الشركة، وإعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من أجل حمل المنتج.

- **أما قسم الأمن الصناعي، فيعمل على** المحافظة على أمن الآلات من المخاطر، ورش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض المخاطر كإزالة السوس مثلا، و الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات

ب. **فرع النظافة:** يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

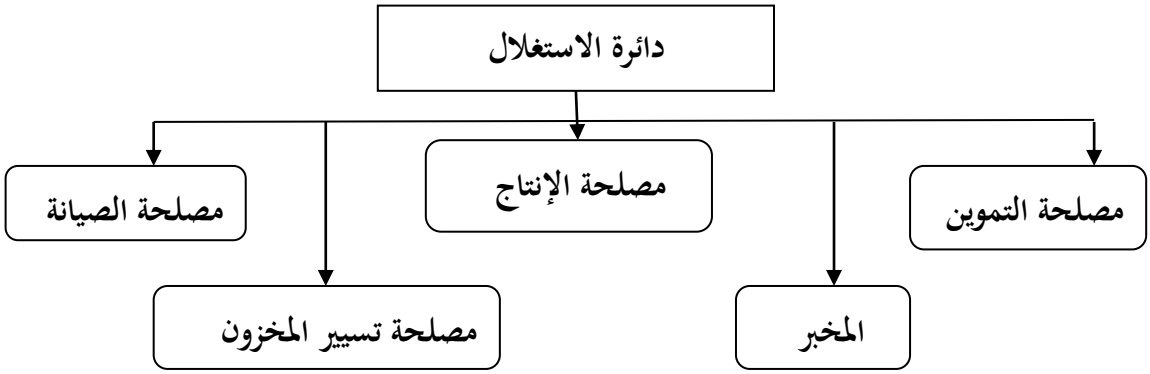
- التنظيف الدوري.
- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7. **مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:** تعد من أهم المصالح كونها مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل الشركة، ومن أهم المهام التي تقوم بها إعداد الميزانية التقديرية للشركة، وإعداد التقرير السنوي للتسيير، بالإضافة إعداد التقارير الثلاثية والسداسية.

8. **مراجع الحسابات:** تعد وظيفة المراجع وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح الشركة، وهدف المراقبة في هذا المجال هو تقييم مدى كفاءة مختلف المراقبات الأخرى، أي متابعة أعضاء الشركة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف المراجعة الداخلية تقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية التدقيق.

9. دائرة الاستغلال:

الشكل رقم (05): هيكلة دائرة الاستغلال



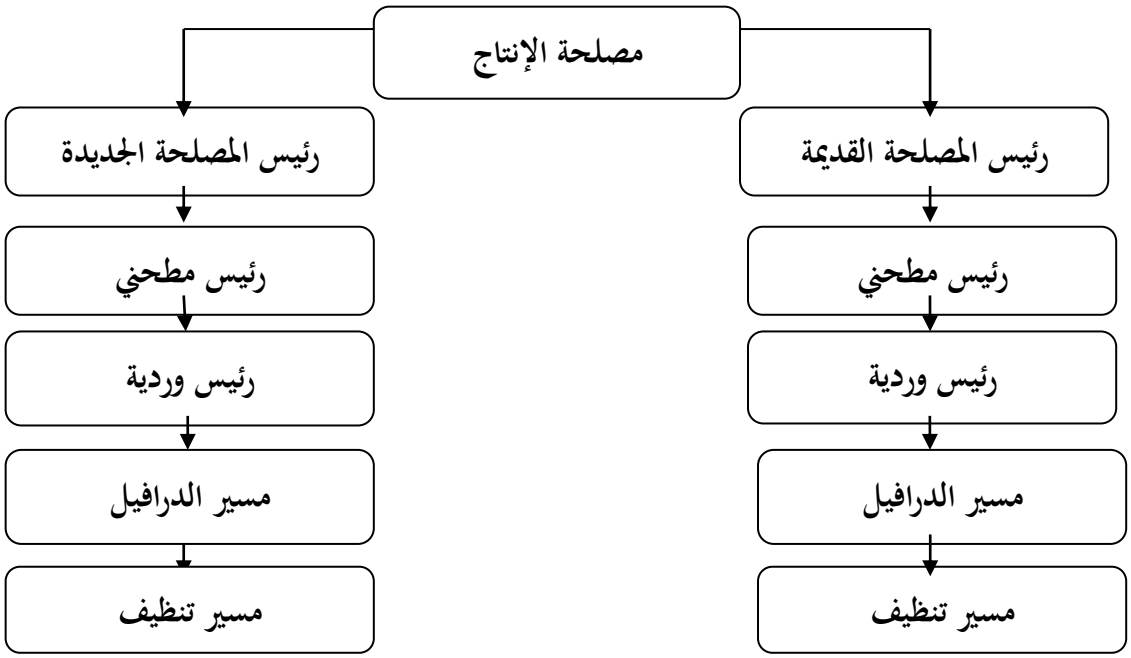
المصدر: معطيات الشركة

تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية نظرا للمصالح المكونة لها، مهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

- **مهام مسؤول الاستغلال:** تتمثل هذه المهام في تحقيق الأهداف المسطرة من خلال:
  - الربط بين مصلحة الإنتاج وباقي المصالح الأخرى،
  - الربط بين مصالح دائرة الاستغلال مع باقي المصالح (مصلحة الموارد البشرية، الدائرة التقنية....)،
  - البحث عن الكفاءات من خارج الشركة عند وجود نقص.

أ. **مصلحة الإنتاج:**

الشكل رقم(06):هيكلة مصلحة الإنتاج



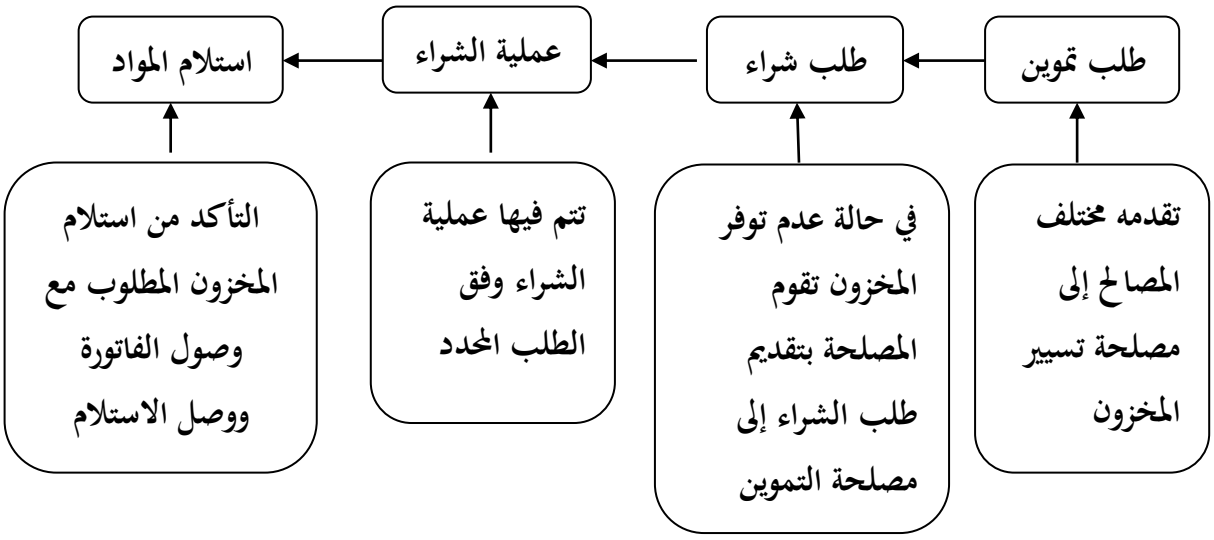
المصدر: معطيات الشركة

تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتتمثل مهامه في متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...)، اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...)، الوسائل المعدة للعمل، مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى محيط العمل.

ب. **مصلحة التموين:** تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب...

- **فرع المشتريات:** يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

الشكل رقم(07): مراحل عملية الشراء



المصدر: معطياة الشركة

- **فرع تعيير الحبوب:** ويتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعيير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يعطي الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما أنه يصل إلى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (OAIC).

ج. **مصلحة تسيير المخزون:** تتكون من:

- **فرع الاستقبال:** وهو مخصص لتسيير المادة الأولية، وهو يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

كما يتم فيه استقبال القمح بنوعيه وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوازن، ووضع القمح في الصومعات.

الكمية المستقبلة= وزن الشاحنة مملوءة – وزن الشاحنة فارغة.

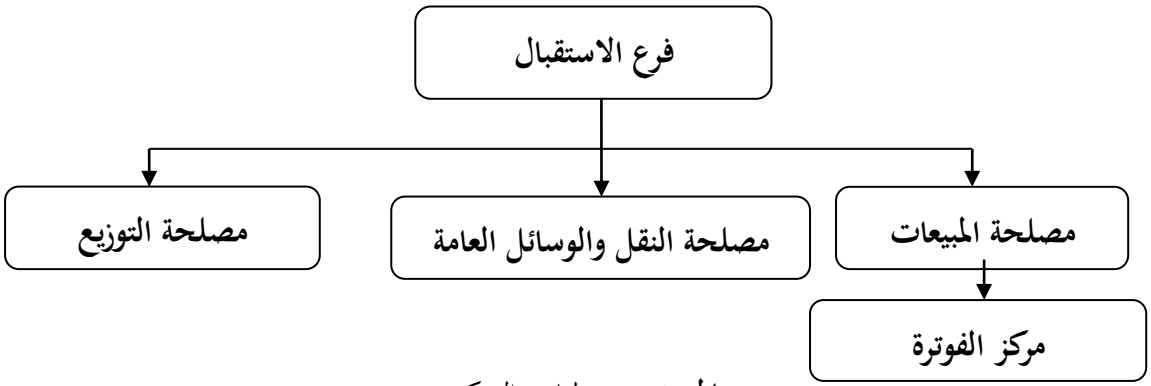
- **فرع تسيير المخزون:** وهو مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، ومن أهم مهام هذا الفرع متابعة المخزون، أي تسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون، و يقيم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات ويقدمها لمصلحة المحاسبة والمالية.
- **فرع الإرسال:** وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتج، وتكمن مهامه في تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن، والتأشير على وصل رفع المنتج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل، وكذا تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

د. مصلحة الصيانة: الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.

هـ. المخبر: يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكلة الشركة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع.

10. دائرة التقنية التجارية:

الشكل رقم (08): هيكلة دائرة التقنية التجارية



المصدر: معطيات الشركة

أ- مصلحة المبيعات: تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، يدرج تحت مهامه رئيس للمصلحة وتكمن مهامه في تقصي السوق و الإشهار للمنتج، متابعة نوعية المنتجات.

ب- مصلحة النقل والوسائل العامة: تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتتمثل مهام الفرعين في:

- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- إعطاء بطاقات من أجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات الشركة.
- طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات الشركة عند الحاجة.
- توزيع المهام على السائقين من أجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح الشركة.
- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- تسديد فواتير الماء، الكهرباء.

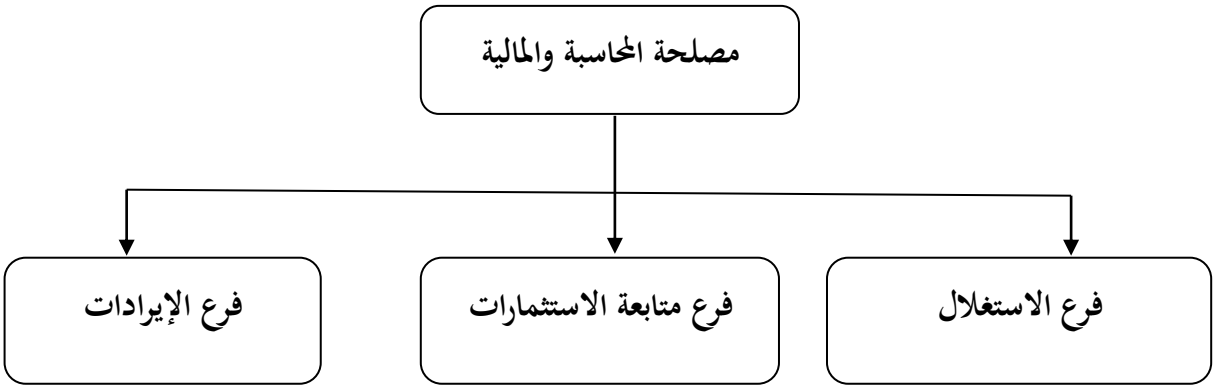
11. مصلحة الموارد البشرية:

رئيس المصلحة: وهو المسؤول الأول في المصلحة, ومن مهامه:

- تطبيق سياسة الشركة فيما يخص تسيير الموارد البشرية، و متابعة الإحصائيات

12. مصلحة المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (09): هيكلة مصلحة المحاسبة والمالية



المصدر:معطيات الشركة

المحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط الشركة مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعاليته. وتتمثل في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط الشركة ، ومدى تأثيره على هيكلة أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة وهي السنة المالية،

أ- فرع الاستغلال: يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم بها الشركة، فيتم فيه استقبال الملفات من مختلف المصالح والهياكل الخاصة من المشتريات والخدمات، وتتمثل مهامه في:

- مسك مسودة البنك: تقيد به كل العمليات البنكية (إصدار صكوك وكذا التحويلات).
- مسك مسودة الصندوق: تقيد به كل العمليات التي تتم نقدا.
- استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات.
- التأشير على طلب التخليص.
- التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.

إضافة إلى ذلك هناك بعض المهام الشهرية مثل:

- إعداد التقارب البنكي: والذي يأخذ يعين الاعتبار مسودة البنك الخاصة بالشركة ، والجدول البنكي الخاص بالبنك .
- تقييد حركة المخزون الخاصة بالمواد الأولية.
- استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية.
- إعداد الميزانية.
- إعداد جدول حسابات النتائج.
- التنسيق مع المديرية العامة الكائنة بسطيف حول تسيير الشركة بإرسال مختلف الوثائق المحاسبية (الميزانية، جدول حسابات النتائج،..).

ب-فرع الإيرادات: يهتم بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها الشركة ، فيتم فيه استقبال الملفات من مصلحة المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التخليص، وتتمثل أبرز مهامه في:

- التأكد من صحة اليوميات ومطابقته للفواتير وقيمة التحويل.
- فوترة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.
- فوترة يوميات المبيعات (الفاتورة، كيفية التسديد).
- متابعة المبيعات بالآجال.

كما أن للفرع مهام شهرية تتمثل في:

- إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية واليوميات المرسلة من طرف مصلحة المبيعات.
- يقوم المكلف بالتحصيل الجبائي برصد قيمة الضريبة على القيمة المضافة، حقوق الطابع والضريبة على رقم الأعمال ويصرح بها قبل 20 يوم من الشهر الموالي.
- استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارب البنكي.

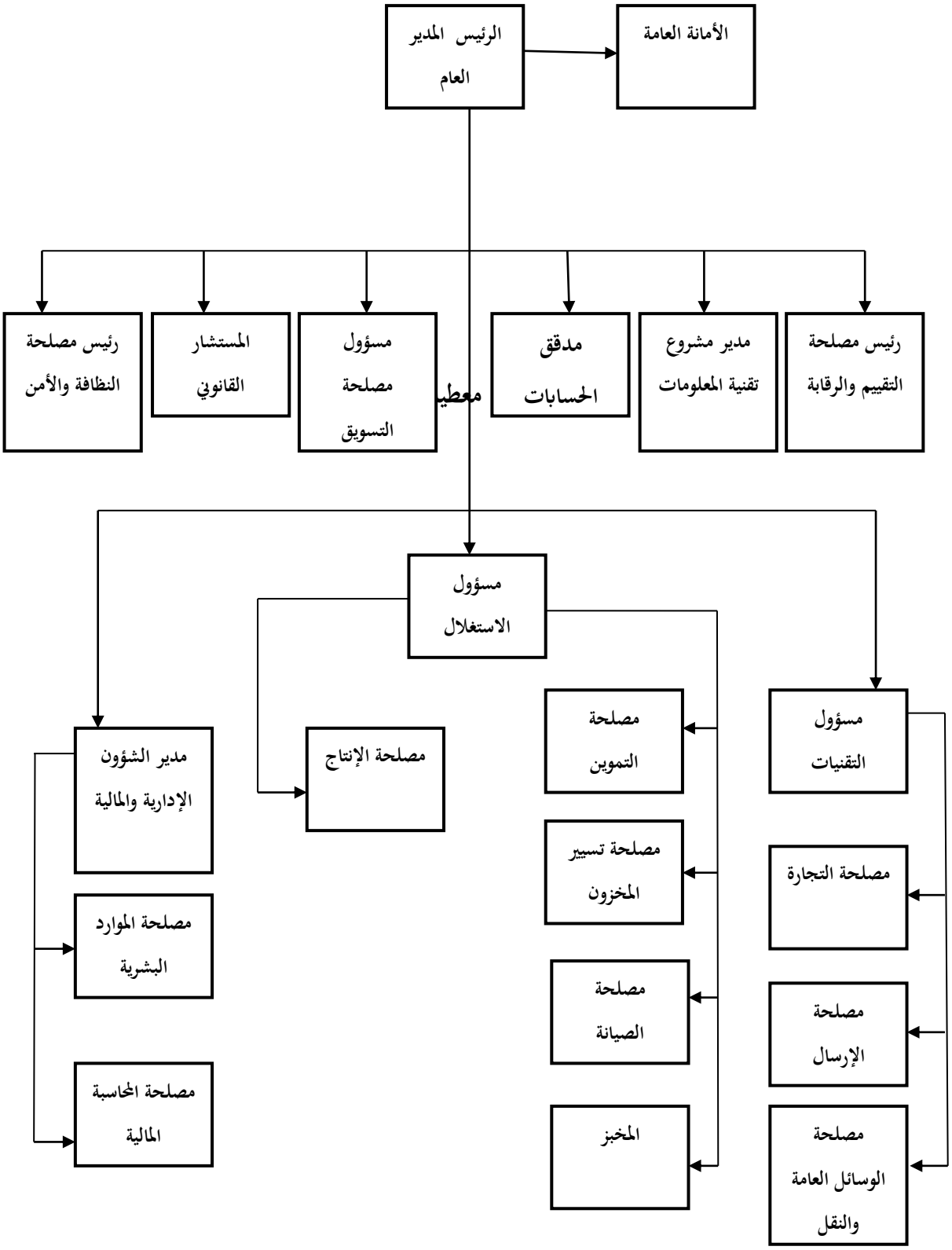
ج– فرع متابعة الاستثمارات: يعد هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من:

- الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.
- تغيير مكان الاستثمار.
- القيام بعملية الجرد والإهتلاك الخاص بالاستثمار.

يتم كل هذا من التحركات بالتسجيل في الحاسوب والمتابعة اليومية.

ملاحظة: خلال مدة التربص التي تمت في الشركة (مصلحة المحاسبة والمالية و مختلف المصالح الأخرى) لاحظنا ارتباط وثيق بين مصالح الشركة، فالبيانات تنتقل من مصلحة الى أخرى وفق نظام عالي الدقة و الترتيب، فمختلف المصالح تقوم بإرسال مختلف المعلومات في وثائق الى مصلحة المحاسبة حتى تقيد و تعالج، أي أن المصلحة لها ارتباط قوي بكل المصالح الأخرى.

الشكل رقم (10) : الهيكل التنظيمي الرئيسي للشركة مطاحن الزيبان



المبحث الثاني: المخزونات و المعالجة المحاسبية لها في شركة مطاحن الزيبان

من خلال هذا المبحث سنتعرف على الطريقة التي تتبعها شركة مطاحن الزيبان في تقييمها للمخزونات و جردها و تسجيلها محاسبيا.

المطلب الأول: أنواع المخزونات الموجودة في الشركة

تتمثل مواد المخزن حسب احتياجات الشركة في:

- احتياجات المخزون الخاصة بالعملية التجارية و المتمثلة في الحبوب و العجائن ...
- احتياجات المخزون الخاصة بالعملية الإنتاجية كالقمح الصلب ...
- احتياجات المخزون الخاصة بممارسة العمليات الإنتاجية المساعدة لها و المتمثلة في تجهيزات مكتب ،مواد و ...

و تتمثل أنواع المخزونات الموجود في مخازن الشركة و المرقمة في حسابات وفق النظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

جدول رقم (02): أنواع المخزونات الموجودة في مخازن الشركة

أنواع المخازن	أنواع المخزونات	
	رقم الحساب	النوع
مخزن البضاعة (مخزن المؤسسة و نقاط البيع)	3011600	سميد الشعير فئة 5 كلغ
	3033300	عجائن غذائية فئة 500 غ
	3071013	أرز فئة 1 كلغ
	3071010	حمص فئة 1 كلغ
	3071012	فاصولياء بيضاء فئة 1 كلغ
	3071011	عدس فئة 1 كلغ
مخزن المواد الأولية (الصوامع)	3100000	قمح الصلب
	3110000	قمح اللين
مخزن قطع الغيار	3212000	الوقود
	3212400	تموينات الزيوت
	3212500	تموينات السوائل المختلفة
	3220100	تموينات ورشة الصيانة
	3220220	تموينات الإعلام الآلي

	3221240	قطع غيار الانتاج
	3221260	قطع غيار آلات (ocrim)
	3221280	قطع غيار معدات النقل
	3223340	تموينات اللوازم و الخردوات
	3223360	تموينات مواد الطلاء
	3224460	تموينات اللوازم الكهربائية
	3224480	تموينات اللوازم الاخرى
	3225520	ملابس
	3225540	تموينات لوازم المكتب
	3263110	علب الكرتون
مخزن الأكياس (الأغلفة)	3265180	أكياس سميد عادي فئة 25 كلغ
	3265240	أكياس سميد ممتاز فئة 10 كلغ
	3265250	أكياس سميد ممتاز فئة 25 كلغ
	3265270	أكياس دقيق ثانوي فئة 25 كلغ
	3265290	أكياس دقيق الخباز فئة 50 كلغ
	3265310	أكياس دقيق عادي فئة 25 كلغ
	3265320	أكياس دقيق عادي فئة 5 كلغ
	3265340	أكياس دقيق عادي فئة 1 كلغ
	3265370	أكياس دقيق ممتاز 5 كلغ
	3265460	أكياس نخالة فئة 100 كلغ
	3267500	ملصقات
	3267510	خيوط
مخزن منتجات تامة الصنع (مخزن المؤسسة و نقاط البيع)	3551310	سميد ممتاز فئة 10 كلغ
	3551325	سميد ممتاز فئة 25 كلغ
	3551025	سميد عادي فئة 25 كلغ
	3551500	دقيق ثانوي فئة 25 كلغ
	3585100	النخالة فئة 100 كلغ
	3552305	دقيق ممتاز فئة 5 كلغ

	3552025	دقيق عادي فئة 25 كلغ
	3552325	دقيق ممتاز فئة 25 كلغ
	3552050	دقيق الخباز فئة 50 كلغ

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الشركة (**أنظر الملحق 01**)

المطلب الثاني: طرق تقييم و جرد المخزونات المتبعة في الشركة

أولا: تقييم المخزونات: تقوم شركة مطاحن الزيبان بتقييم تكلفة مخزونها باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول و خروج وهي بالتالي تطبق كلما نص عليه النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.

حيث التكلفة الوسطية المرجحة = (المتبقي من المخزون + الإدخال الجديد) بالقيمة / (المتبقي من المخزون + الإدخال الجديد) بالكمية

ومن خلال مصلحة المحاسبة نأخذ العملية التي توضح طريقة تقييم مخزون أكياس الدقيق العادي فئة 25 كلغ وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(03): تقويم المخرجات من المخزون (أكياس الدقيق)

		المدخلات ENTREES			المخرجات SORTIE			المخزون المتبقي STOCK		
Date	num	Q	P.U	V	Q	P.U	V	Q	P.U	V
31/12/2015		/	/	/	/	/	/	/	/	/
20/01/2016	3	/	/	/	500	8.95	4475	56052	8.95	501665.4
20/01/2016	12	/	/	/	480	8.95	4296	55572	8.95	497369.4
20/012016	18	/	/	/	72	8.95	644.4	55500	8.95	496725.0
31/01/2016	2	330	8.95	2953.5	/	/	/	55380	8.95	499478.5
09/02/2016	225	/	/	/	330	8.95	2953	55500	8.95	496725.0
15/02/2016	266	/	/	/	500	8.95	4475	55000	8.95	492250.0
29/02/2016	9	375	8.95	3356.25	/	/	/	55375	8.95	445606.25
المجموع Totaux		705		6309.75	1882		16843.4	55375		495606.25

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات الشركة (انظر الملحق 02)

- بتاريخ 2015/12/31 كان مخزون أول مدة من الأكياس 56552 بـ 8.95 دج للكيس الواحد بقيمة 506140.4 دج.

نلاحظ من خلال الجدول أنه:

بتاريخ 2016/01/20 خروج 500 كيس بـ 8.95 دج بقيمة 4475 دج،

بعد الحساب بواسطة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد الخروج يصبح المخزون 56052 كيسا،

وفي هذه الحالة قيمة المخزون هي : 506140.4 - 4475 = 501665.4

ملاحظة: بما أن السعر ثابت فلا توجد صعوبة في تقييم المخزون بهذه الطريقة.

ثانيا: جرد مخزونات الشركة و إجراءاته:

1. **الجرد:** كما تم تعريفه في الفصل النظري على أنه مختلف الأنشطة المتعلقة و الموجودة في المخازن من أصناف المواد المختلفة و تسجيل النتائج في السجلات، و يقسم الجرد الى عدة أنواع حسب مطابقة الأرصدة و توقيت إجراؤه و الجرد المطبق حاليا هو الجرد المستمر الذي يتم على مدار السنة على أساس تقارير شهرية و إضافة إلى الجرد السنوي، و ذلك طبقا لبرنامج محدد، حيث يتم تطبيق هذا البرنامج قبل نهاية السنة بشهر على الأقل، وذلك لتفادي تعطيل العمل و سرعة تصحيح الأخطاء.
2. **إجراءات الجرد:** تعد عملية الجرد بالشركة ليست بالصعبة فالمرحلة الأساسية للقيام بها هي قيام إدارة الشركة بتعيين أفراد مختصين في العملية حيث يخصص لكل مخزن مجموعة أفراد و يعين على رأسهم قائد المجموعة الذي يشرف على انجاز هذه العملية بالتفصيل في الوقت المحدد ولربح الوقت تقوم الشركة باستبدال أماكن الأفراد بين المخازن على مدى أيام الأسبوع بتخصيص يوم لكل فريق في مخزن ليتم بعدها استبداله للمخزن التالي و لتوثيق المعلومات حول ما أعده الفريق الذي قبله وبناءا على النتائج المحصل عليها تدون هذه المعلومات في تقارير خاصة بكل مخزن (أنظر الملحق رقم 03) يمضي عليها أطراف الشركة من بينهم مسؤول تسيير المخزن و مصلحة المحاسبة لتلخص في الأخير إلى محضر شهري للمخزون المعني (أنظر الملحق رقم 04) حول الجرد المادي الفعلي للمخزون بمخازن الشركة وبين ما هو مسجل ولما هو موجود في الدفاتر المحاسبية في رصيد المخزن.

بالنسبة للجرد السنوي نفس الإجراءات المطبقة في الشركة حيث يكون الاختلاف في عدد القائمين بالعملية وذلك بتخصيص ثلاث مجموعات يقومون بعملية جرد حسابي دقيق، يتم تسجيل نتائج كل مجموعة في وأوراق العد وهي ثلاثة أوراق (أنظر الملحق رقم 05) و ثم المقارنة بينها و تصحيح الاختلاف ثم التسجيل في تقرير نهائي (انظر الملحق رقم 06)، و بالمقارنة بين ما هو موجود في التقارير و ما هو موجود محاسبيا يظهر فارق الجرد سلبي أو اجابي و لتسوية هذا الفارق يبرر بالمستندات و الوثائق المثبتة لوجوده و المبررة لذلك. وفي حالة فشل في اكتشاف سبب التفاوت يوقع مسير المخزن على هذا عجز، و يتم البحث عن أسباب هذا التفاوت لاتخاذ الإجراءات التي تضمن حق المؤسسة سواء بمحاسبة المسؤول أو بتغريم مسير المخزن.

ملاحظة: بالنسبة لفوارق الجرد الموجبة و السالبة لا يتم معالجتها محاسبيا في مؤسسة مطاحن الزيبان بل تعد على شكل تقارير على مستوى مصلحة المحاسبة و يرسل الى الإدارة لإثبات هذا الفرق و كمثال على ذلك حالة جرد مخزون القمح في الصوامع (يتم قياس القمح في الصوامع بطريقة الحبل لقياس الكمية الموجودة و هذه الطريقة لا تعطي دائما قياسات صحيحة نتيجة لشكل القمح داخل الصوامع) أما باقي المخزونات في العادة لا تسجل فوارق جرد كبيرة و بالتالي يتم إهمالها.

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي للمخزونات في الشركة.

1. **عملية الشراء:** تقوم الشركة بعملية الشراء على مستوى جميع المصالح حسب احتياجات كل مصلحة بهدف الاستعمال كاللوازم و الأكياس وغيرها. أما فيما يخص المشتريات الغير استهلاكية (أي المخزنة بهدف البيع) تخص كل من الحبوب الجافة و العجائن وغيرها من المواد، و سوف نوضح القيود المتعلقة بالشراء، وهذا التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

مثال 1: في 2011/02/14 قامت الشركة بشراء تموينات ورشة الصيانة على الحساب بقيمة دج98014.08 ، وفي 2011/03/21 تم التسديد بشيك رقم 693450. (أنظر الملاحق رقم 07-08-09)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ المدين	مبلغ الدائن
		2011/02/14		
3822100		ح/ مشتريات تموينات ورشة الصيانة	98014.08	
	4010900	ح/مورد المخزون (louarem chakib)		98014.08
		فاتورة شراء رقم(...)		
		2011/02/14		
3220100		ح/ تموينات ورشة الصيانة	98014.08	
	3822100	ح/ مشتريات تموينات ورشة الصيانة		98014.08
		دخول التموينات الى المخزن		
		2011/03/21		
4010900		ح/مورد المخزون (louarem chakib)	98014.08	
	512000	ح/البنك		98014.08
		التسديد عن طريق البنك بشيك رقم(...)		

مثال 2: في 2011/02/21 قامت الشركة بشراء القمح الصلب و القمح اللين بقيمة 25272818 دج على الحساب و تم التسديد في اليوم الموالي بشيك رقم 693412. (أنظر الملحق رقم 10-11-12)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		2011/02/21		
3810000		حـ/ مشتريات القمح الصلب	21244148.81	
3811000		حـ/ مشتريات القمح اللين	4039960.14	
	4010200	حـ/ مورد المخزون (OAIC EPIC)		25284108.95
		فاتورة شراء رقم(...)		
		2011/02/21		
3100000		حـ/ القمح الصلب	21244148.81	
3110000		حـ/ القمح اللين	4039960.14	
	3810000	حـ/ مشتريات القمح الصلب		21244148.81
	3811000	حـ/ مشتريات القمح اللين		4039960.14
		دخول المواد الى المخازن		
		2011/02/22		
4010200		حـ/ مورد المخزون (OAIC EPIC)	25284108.95	
	5120000	حـ/ البنك		25284108.95
		تسديد عن طريق البنك بشيك رقم(...)		

ملاحظة: يتم تسجيل القيمة النقدية للمخزونات بتكلفة اقتنائها، و تكلفة القنطار الواحد هي:

- القمح الصلب 2280 دج للقنطار الواحد.
- القمح اللين 1285 دج للقنطار الواحد.

مع العلم أن هذه أسعار المواد الأولية مدعومة من طرف الدولة و هي ثابتة نسبيا، كان هذا التسجيل وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي 02.

2. **عملية الاستهلاك**: تقوم شركة مطاحن الزيبان باستعمال العديد من المخزونات للقيام بالعملية الإنتاجية كالوقود و اللوازم و الخردوات و الاغلفة و غيرها من المواد كما تقوم باستهلاك المواد الأولية المتمثلة في القمح اللين و

الصلب وعند الانتهاء تقوم بإرجاع المواد الغير مستهلكة (المتبقية) للمخازن، و لقد كان التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي وهو كما يلي:

مثال 1: في 2011/02/28 قامت الشركة في العملية الإنتاجية باستهلاك الوقود بقيمة 81795 دج ،كما قامت باستهلاك الخيوط بـ 80365 دج و الملصقات بقيمة 49009.60 دج.

وبعد انتهاء العملية تم ارجاع كمية من الملصقات بقيمة 4892.76(أنظر الملحق رقم 13-14)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		2011/02/28		
6021200		حـ/ وقود مستهلك	81795	
	3212000	حـ/ وقود		81795
		استعمال الوقود في العملية الإنتاجية		
		2011/02/28		
6026751		حـ/ خيوط مستهلكة	80365	
	3267510	حـ/ خيوط		80365
		استهلاك الخيوط في عملية الإنتاج		
		2011/02/28		
6026750		حـ/ ملصقات مستهلكة	49009.60	
	3267500	حـ/ ملصقات		49009.60
		استهلاك الملصقات في عملية الإنتاج		
		2011/02/28		
3267500		حـ/ ملصقات	4892.76	
	6026750	حـ/ ملصقات مستهلكة		4892.76
		وصل ارجاع الى المخزن رقم(...)		

مثال 2: في 2011/02/28 قامت شركة مطاحن الزيبان باستعمال كل من مادتي القمح الصلب و القمح اللين في عملية الإنتاج، قيمتهما على التوالي 77231440.58 دج و 14472751.14 دج. (أنظر الملحق رقم 15)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
6010000	3100000	2011/02/28 ح/ قمح صلب مستهلك ح/ قمح صلب استعمال القمح الصلب في الإنتاج	77231440.58	77231440.58
6011000	3110000	2011/02/28 ح/ قمح لين مستهلك ح/ قمح لين استهلاك القمح اللين في الإنتاج	14472751.14	14472751.14

3. **إثبات عملية الإنتاج داخل الشركة و بيع جزء منه للغير**: تثبت عملية الإنتاج للشركة من المنتجات التامة بالتسجيل في اليومية كما قد تبيع جزء من ذلك الإنتاج للغير زبائن خواص أو عموميين، وكان التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

مثال 1: في 2011/02/28 قامت شركة مطاحن الزيبان بإنتاج مواد تامة و المتمثلة في:

- سميد عادي فئة 25 كلغ بقيمة 7344614.66 دج.
- سميد ممتاز فئة 25 كلغ بقيمة 60489928.90 دج .
- سميد ممتاز فئة 10 كلغ بقيمة 11156720.65 دج.
- دقيق الخباز فئة 50 كلغ بقيمة 17015142.26 دج. (أنظر الملحق 16)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
3551025	7241025	2011/02/28 ح/ سميد عادي فئة 25 كلغ ح/ تغير مخزون سميد عادي فئة 25 كلغ اثبات انتاج سميد عادي فئة 25 كلغ	7344614.66	7344614.66
3551325	7241325	2011/02/28 ح/ سميد ممتاز فئة 25 كلغ ح/ تغير مخزون سميد ممتاز فئة 25 كلغ اثبات انتاج سميد ممتاز فئة 25 كلغ	60489928.65	60489928.65

3551310		2011/02/28		
	7241310	حـ/ سميد ممتاز فئة 10 كلغ	11156720.65	
		حـ/ تغير مخزون سميد ممتاز فئة 10 كلغ		11156720.65
		اثبات انتاج سميد ممتاز فئة 10 كلغ		
3552050		2011/02/28		
	7242050	حـ/ دقيق الخباز فئة 50 كلغ	17015142.26	
		حـ/ تغير مخزون دقيق الخباز فئة 50 كلغ		17015142.26
		اثبات انتاج دقيق الخباز فئة 50 كلغ		

مثال 2: قامت الشركة ببيع مواد منتهية للزبون (NEMER RAMI).المتمثلة في:

- سميد ممتاز فئة 25 كلغ بمبلغ 5530000
- سميد ممتاز فئة 10 كلغ بمبلغ 245000
- سميد عادي فئة 25 كلغ بمبلغ 325000

تم التسديد في اليوم الموالي بشيك بنكي. (أنظر الملحق 17)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		2011/02/28		
4111000		حـ/ الزبون (NEMER RAMI)	6100000	
	7011325	حـ/ مبيعات سميد ممتاز فئة 25 كلغ		5530000
	7011310	حـ/ مبيعات سميد ممتاز فئة 10 كلغ		245000
	7011025	حـ/ مبيعات سميد عادي فئة 25 كلغ		325000
		فاتورة بيع رقم(...)		
		2011/02/28		
7241325		حـ/ تغير مخزون سميد ممتاز فئة 25 كلغ	5530000	
7241310		حـ/ تغير مخزون سميد ممتاز فئة 10 كلغ	245000	
7241025		حـ/ تغير مخزون سميد عادي فئة 25 كلغ	325000	
	3551325	حـ/ سميد ممتاز فئة 25 كلغ		5530000
	3551310	حـ/ سميد ممتاز فئة 10 كلغ		245000
	3551025	حـ/ سميد عادي فئة 25 كلغ		325000
		خروج المبيعات من المخزن		

5120000		2011/02/29 ح/ البنك	6100000	
	4111000	ح/ الزبون NEMER RAMI		6100000
		تحصيل مبلغ المبيعات بشيك رقم(...)		

ملاحظة: السميد الممتاز و السميد العادي معفى من الرسم على القيمة المضافة TVA

4. **عملية بيع بضاعة:** كما سبق الذكر أن شركة مطاحن الزيبان تقوم بشراء بضاعة (المشتريات الغير استهلاكية) لإعادة بيعها على حالها، و فيما يلي سنقوم بتوضيح التسجيل المحاسبي لعملية البيع لهذه المواد وذلك وفق النظام المحاسبي المالي كالتالي:

مثال: قامت الشركة ببيع عجائن غذائية فئة 500 غ بمبلغ 7689.69 دج، TVA 7% و تم التسديد بشيك في اليوم الموالي. (أنظر الملحق 18)

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		2011/02/28		
4110000		ح/ الزبائن	8227.96	
	445700	ح/ TVA محصلة		538.27
	7003300	ح/ مبيعات العجائن الغذائية فئة 500 غ		7689.69
		فاتورة بيع رقم (...)		
		2011/02/28		
6003300		ح/ مشتريات العجائن الغذائية المباعة	7689.69	
	3033300	ح/ عجائن غذائية فئة 500 غ		7689.69
		خروج المبيعات من المخزن		
		2011/02/29		
5120000		ح/ البنك	8227.96	
	4110000	ح/ الزبائن		8227.96
		تسديد قيمة المبيعات بشيك رقم(...)		

5. **العمليات المتعلقة بعملية البيع و الشراء:**

أولا: النقل

- **نقل المواد المشتراة:** تقوم شركة مطاحن الزيبان بنقل المواد المشتراة بوسائل المورد دون أن تظهر الفاتورة و تدمج مصاريف النقل ضمن سعر البيع.

- **نقل المواد المباعة:** تقوم الشركة بنقل مبيعاتها للزبون بوسائلها الخاصة و تظهر مصاريف النقل في فاتورة مستقلة، و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
	411	حـ/ الزبائن		
70600		حـ/ خدمات أخرى مؤداة		
445		حـ/ الرسم على القيمة المضافة TVA		
		فاتورة نقل رقم (...)		

ثانيا: التخفيضات

بالنسبة للتخفيضات التجارية و المالية (خصم لقاء تعجيل الدفع) لا توجد في شركة مطاحن الزيبان وذلك راجع لأن السعر محدد من الشركة الأم الرياض سطيف.

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

ثالثا: المردودات

- **حالة إرجاع للزبون:** يمكن للزبون أن يعيد مشترياته من المواد للشركة ولكن يجب أن يستبدلها بسلعة أخرى (نفس المنتج) ولا تسجل محاسبيا.
- **حالة إرجاع الشركة للموردين:** لا تقوم الشركة بإرجاع مشترياتها للموردين وفي حالة حدوث عملية أرجاع لا يتم تسجيلها محاسبيا.

6. **حالة تلف المخزونات (حالات خاصة):** تصادف الشركة في نشاطها حالات تلف المخزون (سواء كان مواد أولية أو منتجات تامة) وذلك راجع لعدة عوامل، حيث يتم اكتشاف التلف من قبل المسؤول عن المخازن ويتم الابلاغ عن المواد التالفة لدى لجنة الاتلاف التي تقوم بدراسة هذه الحالة وتحليل للمادة التالفة في المخبر ثم يتم الفصل فيها إما بـ:
   - تحويلها الى مادة النخالة إن أمكن.
   - أو بحرقها في حضيرة الإتلاف ببسكرة مع حضور شهود عيان من الشركة و حضيرة الإتلاف و إشعار السلطات الأمنية و المحلية.

ويتم التسجيل المحاسبي لهذه الحالة بوجود الوثائق اللازمة، وللتوضيح اعتمدنا على المثال التالي:

مثال: حالة تلف مادة السميد ممتاز فئة 25 كلغ بقيمة 17534.55 دج و مادة دقيق الخباز فئة 50 كلغ بمبلغ 9288.95 دج،و قد صدر أمر الحرق بتقرير من طرف المخبر المركزي التابع للشركة الأم بقسنطينة.

(أنظر الملحق رقم 19)

حسلب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		2014/12/31		
6579000		ح/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	17534.55	
	3551325	ح/ سميد ممتاز فئة 25 كلغ		17534.55
		تلف مادة السميد الممتاز فئة 25 كلغ		
		2014/12/31		
6579000		ح/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	9288.95	
	3552050	ح/ دقيق الخباز فئة 50 كلغ		9288.95
		تلف مادة دقيق الخباز فئة 50 كلغ		

خلاصة الفصل:

من خلال النتائج المتوصل إليها من إجراءات الدراسة الميدانية في شركة مطاحن الزيبان نستخلص ما يلي:

- حرص الشركة على أهم عنصر من أصولها و هي المخزونات، نظرا لما تقدمه من تأمين لاستمرار الشركة و كذلك لما تحققه من وفرات اقتصادية.
- تتم عملية التقييم و المعالجة المحاسبية للمخزونات في شركة مطاحن الزيبان وفق النظام المحاسبي المالي مما أدى الى تسهيل عملية التقييد المحاسبي، وهو ما يعطي للقوائم المالية أكثر مصداقية و سهولة لفهمها.
- هناك توافق كبير في المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب نصوص المعيار المحاسبي IAS 02 و النظام المحاسبي المالي.

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة "، معالجة اشكالية البحث التي تدور حول مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية بخصوص تقييم ومحاسبة المخزونات، من خلال الفصول الثلاثة للمذكرة.

اهتم النظام المحاسبي المالي بالمخزونات شأنه شأن المعايير المحاسبة الدولية التي اعطت اهتماما بالغا لموضوع المخزونات، والمتمثل في المعيار المحاسبي رقم 02، وذلك لكون المخزونات تعد عنصرا حساسا مؤثرا على نشاط المؤسسة مهما كان نوعها.

نتائج الدراسة:

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

- اعتماد الشركة في تقييم مخرجات على التكلفة الوسيطية المرجحة لجميع المخزونات (مواد أولية، بضاعة، منتجات تامة الصنع ...)
- أعتماد الشركة على الجرد المستمر في التحكم في حركة جميع أنواع المخزونات وحسن تسييرها ورقابتها.
- من خلال اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في مؤسسة مطاحن الزيبان نرى أن هناك توافق كبير بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي و ما ورد في معايير المحاسبة الدولية.
- هناك بعض المعوقات التي تواجه الشركة عند تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية و تتمثل في بيئة الاقتصاد الجزائري من حيث التشريع الجبائي الذي لا يوافق أو يساير النظام المحاسبي المالي.

التوصيات:

من خلال التطرق للدراسة وسعيا لإعطاء فائدة اكبر لهذا البحث يمكن ان نقدم التوصيات التالية:

- يجب على المؤسسات اختيار الطرق الأنسب للتقييم وكذلك قواعد وأسس تحديد تكلفة المخزونات والمحددة في النظام المحاسبي المالي، وذلك حسب طبيعة المخزون المستعمل من طرف المؤسسات، من أجل الحصول على قوائم مالية مفهومة و صادقة و بالتالي كسب ثقة مستخدمي هذه القوائم.
- ضرورة العمل في المؤسسات الاقتصادية بتطبيق النظام المحاسبي و المعايير المحاسبة الدولية و بما نصوا عليه من قواعد و مبادئ،من خلال استخدام التكنولوجيا و تطوير امكانياتها في المعالجة محاسبية و مواكبة التطورات في العمل الميداني.

- يجب على المؤسسات العمل على التكيف و ملائمة البيئة الاقتصادية المحيطة بها لضمان تحقيق تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.
- اصدار تشريعات ضريبية توافق النظام المحاسبي المالي خاصة في تقييم المخزونات و اختيار طريقة الجرد.

آفاق الدراسة:

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

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

- دور تكنولوجيا المعلومات في تسيير المخزون.
- دراسة مخزون الأمان و دوره في المؤسسات الانتاجية.
- دراسة كل معيار من معايير المحاسبة الدولية على حدا و تطبيقه على المؤسسات الجزائرية.

وفي النهاية المطاف نأمل أن نكون قد وفقنا في تقديم وعرض هذا البحث على أحسن وجه.

أولا: باللغة العربية:

- **الكتب:**

1. أبو المكارم وصفي عبد الفتاح: **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.
2. أبو عاصي حمزة بشير: **مبادئ المحاسبة**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، الجزء الثاني، 2000.
3. أبو فضلي: **إدارة المخزون**، دار المناهج للنشر والتوزيع والطباعة، المملكة العربية السعودية، 2006.
4. الحيالي وليد ناجي: **النظرية المحاسبية**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008.
5. الصيرفي محمد ، بشير علاق: **التخزين السلعي**، دار المنهاج للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى، الأردن،2002.
6. العدوان محمد ، وأخرون: **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفاء لنشر، الأردن، 2006.
7. الغدير حمد راشد: **إدارة الشراء و التخزين**، دار الزهران، الطبعة الثانية، الأردن، 2000.
8. الوهاب نصر علي: **مبادئ المحاسبة العامة وفقا المعايير الدولية في الجرد والتسويات الجردية** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
9. بديسي فهيمة: **المحاسبة التحليلية**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2013.
10. بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر،2010.
11. بوتين محمد : **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، La page blue، الجزائر،2010.
12. جمعة هوام: **تقنيات المحاسبة المعمقة**، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة ثانية، الجزائر، 2000.
13. حسن عادل: **التنظيم الصناعي و إدارة الإنتاج**، دار النهضة العربية للصناعة و النشر، بيروت، 1988.
14. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
15. طارق عبد العال حماد: **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، ، مصر، 2003.
16. جمعة حميدات، محمد أبو نصار: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي**، دار النشر، الأردن، 2008.
17. عبد الغفار حنفي: **إدارة المشتريات و المخازن**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
18. خضر سعود ، حمد الكبيسي: **دراسات في التخطيط ورقابة المخزون**، دار الحرية لطباعة، العراق، 1997
19. راتول محمد: **بحوث العمليات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

20. شنوف شعيب ، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول،مكتبة الشركة بوداود، الجزائر،2009.

21. صديقي مسعود ، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2014.

22. طرطار أحمد ، عبد العالي منصر: **تقنيات المحاسبة العامة وفق SCF الإطار النظري**، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015.

23. طرطار أحمد ، عبد العالي منصر: تقنيات **المحاسبة العامة وفق SCF الجانب التطبيقي**، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015.

24. عشماوي سعد الدين: **الشراء والتخزين**، دار الزهراء، السعودية، بدون سنة نشر.

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

26. علاوي لخضر: **معايير المحاسبة الدولية**، les pages bleues، الجزائر، بدون سنة نشر.

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

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

29. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق SCF)** ، ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر،2010.

30. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد ،مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009.

31. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبة الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر،2013.

- **مذكرات ومحاضرات:**

1. مداني بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004.

2. بن زهية محمد: **التسيير الأمثل للمخزون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة – تكنولوجيا المعلومات والاتصال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007/ 2008.

- **ملتقيات:**

3. تومي ميلود، كحول صورية، **واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني، جامعة الوادي، سنة 2013.
4. ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مسعود درواسي، **مقارنة النظام المحاسبي (scf) بالمعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى الدولي الأول، حول مكانة النظام المحاسبي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، مركز جامعي الوادي ، 2010.
5. عمورة جمال، **المعالجة المحاسبية للمخزونات و كيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي العام الفرنسي و النظام المحاسبي المالي الجزائري**, ملتقى دولي حول النظام المحاسبي بالمركز الجامعي بالوادي، 16-17 جانفي 2010.
6. ناصر مراد، مداخلة بعنوان **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي، جامعة البليدة، سنة 2009.

- **الجرائد والمجلات:**

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ ،25 مارس 2009 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74،الادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ،المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
3. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، أبحاث إقتصادي و إدارية، جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر 2009.
4. شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة لشركات الدولية (مجلة جديد الاقتصاد) مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد 00، الجزائر، 2006.
5. قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة و جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث،جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012.

ثانيا: باللغة الفرنسية:

- MG Delefosse: **organisation industrielles de stocks et les magasins**, édition E,M,E vol 4-3eme, France, 1974, p3.
- Nernard raffournier : **les normes comptables internationales IAS/IFRS,** 2eme édétion economica, France, 2005, p79.