



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العقيد الحاج لخضر - باتنة -



كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة دراسة حالة شركة منشآت السكة الحديدية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة

تحت إشراف:

رحال علي

أستاذ التعليم العالي

إعداد الطالب:

محمد بغريش

لجنة المناقشة:

- | | | | |
|--------|-------------|----------------------|---------------|
| رئيسا. | جامعة باتنة | أستاذ محاضر | - عقاري مصطفى |
| مقررا. | جامعة باتنة | أستاذ التعليم العالي | - رحال علي |
| عضوا. | جامعة سطيف | أستاذ محاضر | - برقي تيجاني |
| عضوا. | جامعة باتنة | أستاذة محاضرة | - مقيزي زكية |

المقدمة:

لقد شهد عالم الأعمال تطورات كبيرة خاصة مع انتشار استخدام تكنولوجيا المعلومات و ظهور العولمة الاقتصادية و المالية، هذا ما أدى إلى ضرورة تطور المحاسبة حتى تتماشى مع هذه التطورات و تتأقلم مع بيئتها الجديدة.

و لقد مرت المحاسبة منذ نشأتها بمراحل تاريخية عدة متأثرة بعوامل اقتصادية و اجتماعية و سياسية و غيرها، و كل هذا ساعد في الوصول بالمحاسبة إلى ما هي عليه الآن، و رغم المجهودات التي بذلت لبناء و تطوير المحاسبة سواء بالاعتماد على الجانب المهني التطبيقي أو الجانب النظري الأكاديمي؛ إلا أن مجال البحث في المحاسبة لا يزال خصباً و في حاجة إلى مزيد من البحوث الجدية من أجل القضاء على بعض أوجه القصور في الممارسة المحاسبية و الوصول إلى اكتمال الإطار الفكري للمحاسبة.

و تشكل القضايا المتعلقة بمحاسبة المخزون من بين أهم المواضيع المحاسبية التي لاقت الاهتمام البالغ من قبل المفكرين و الباحثين في مجال المحاسبة سواء بصفة فردية أو في إطار جمعيات و منظمات مهنية و أكاديمية، حيث شكلت المشاكل المتعلقة بمحاسبة المخزون المادة الخام لكثير من البحوث و النقاشات و هذا ما يعكسه تعدد الممارسات المحاسبية في معالجة المخزون حيث أن هناك عدة أنظمة لجرد المخزون على غرار نظام الجرد المستمر و نظام الجرد المتناوب إضافة إلى وجود عدة طرق لتقييم المخزون كطريقة التكلفة الوسطية و طريقة الوارد أولاً -صادر أولاً؛ و طريقة الوارد أخيراً-صادر أولاً، إضافة إلى المشاكل المتعلقة بتكلفة المخزون و بأي قيمة يدرج في القوائم المالية، و سنقوم من خلال بحثنا بدراسة و مناقشة الإشكالية الآتية:

الإشكالية:

تعتبر القوائم المالية و على رأسها الميزانية و جدول النتائج أهم مخرجات النظام المحاسبي؛ و هذا لما لها من خصائص نوعية تجعلها مصدراً مهماً للمعلومات، كما يعتبر المخزون عنصر هام و ضروري في الكثير من المؤسسات و لهذا يجب تبويبه بصورة منفردة

و قياسه بدقة لما لذلك من أثر على القوائم المالية للمؤسسة و خاصة منها الميزانية و جدول النتائج.

و تعد المشاكل المرتبطة بمحاسبة المخزون - و على رأسها تقييم المخزون و الأسس المعتمدة في ذلك- من أهم الموضوعات التي تلقى عناية الفكر المحاسبي.

من هذا المنطلق تتحدد الإشكالية المطروحة للبحث من خلال تساؤل رئيسي مؤداه:

ما هو أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية للمؤسسة؟

و تتدرج ضمن هذه الإشكالية عدة تساؤلات أخرى فرعية تتمثل في:

- ما هي القوائم المالية؟ و ماهي أنواعها؛ و خصائصها النوعية؟
- ما هو المخزون؟ و كيف يمكن تحديد مكوناته؛ و تبويبها؟
- هل هناك أساليب مختلفة لجرد و تقييم المخزون؟ و هل توجد طريقة مثلى؟
- ما هو أثر إختلاف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية للمؤسسة؟
- إذا تم إدراج أو استبعاد أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة، فما أثر ذلك على القوائم المالية؟
- هل لنظام محاسبة المخزون أثر على القوائم المالية؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للمخزون وفق معايير المحاسبية الدولية؟

فرضيات البحث:

- للإجابة عن الإشكالية السابقة قدمنا عدة فرضيات تتمثل في الحلول المسبقة لمختلف التساؤلات المطروحة و تكون المنطلق في دراستنا حيث قمنا بصياغة هذه الفرضيات كما يلي:
- تعتبر القوائم المالية و على رأسها الميزانية و جدول النتائج من أهم مخرجات النظام المحاسبي؛ كما تتميز المعلومات المستمدة منها بخصائص نوعية.
 - المخزون أحد أهم موجودات المؤسسة؛ وهناك عدة أنظمة لجرده و طرق لتقييمه.

- إن لأساليب تقييم المخزون أثر على القوائم المالية للمؤسسة.
- إذا تم إدراج أو استبعاد أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة فسوف يكون هناك أخطاء في القوائم المالية.

دوافع إختيار الموضوع:

هناك عدة دوافع أدت إلى إختيار هذا الموضوع يمكن إجمالها فيما يلي:

أ- دوافع موضوعية: و تتمثل في:

- التعريف بالمخزون و مكوناته ، و أهمية المحاسبة عنه داخل المؤسسة.
- محاولة التعريف بمختلف أنظمة جرد المخزون و طرق تقييمه.
- تبيان أثر مختلف طرق محاسبة المخزون و طرق تقييمه على القوائم المالية للمؤسسة.
- تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية التي تناولت المخزون، و محاولة إعطاء مقارنة حول كيفية تطبيقها على المؤسسة الجزائرية.

ب - دوافع ذاتية: و تتمثل في:

- الشعور بأهمية الموضوع، مع الإحساس بأنه لم يأخذ حظه الكافي من الدراسة.
- إرتباط الموضوع بالتخصص سواء العلمي الأكاديمي أو المهني.
- الميل إلى الدراسات المرتبطة بمحاسبة المخزون و القوائم المالية.

المنهج المستخدم:

نعتمد في بحثنا على المنهج التاريخي و المنهج الوصفي التحليلي، حيث نقوم بوصف

و إستعراض مختلف الممارسات المحاسبية المستخدمة في معالجة المخزون، مع التحليل

و محاولة بيان أثر ذلك على القوائم المالية للمؤسسة.

و لتدعيم الجانب النظري للدراسة نعتمد كذلك على منهج دراسة حالة، و هذا من خلال

دراسة ميدانية في شركة منشآت السكة الحديدية (INFRA RAIL /SPA(FILIAL SNTF)

تحديد المفاهيم:

سوف نتناول في بحثنا مجموعة من المصطلحات ارتأينا توضيحها من أجل رفع اللبس و تعميق الفهم، و تتمثل في:

- القوائم المالية: و هي مجموعة الجداول و الكشف المالية التي تعدها المؤسسة في نهاية السنة المالية مثل الميزانية و جدول النتائج.
- الميزانية: و هي قائمة المركز المالي.
- جدول النتائج: و يطلق عليه كذلك جدول حسابات النتائج؛ أو قائمة الدخل.
- أنفراي: اختصار لشركة منشآت السكة الحديدية.

خطة البحث:

قمنا بتقسيم دراستنا إلى أربعة فصول رئيسية كما يلي:

الفصل الأول: القوائم المالية

سنتناول فيه القوائم المالية من خلال تعريفها و بيان أنواعها و مناقشة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المستمدة منها، كما نتطرق وبشيء من التفصيل إلى الميزانية و جدول النتائج في الفكر المحاسبي بصفة عامة و في المخطط المحاسبي الوطني الجزائري بصفة خاصة.

الفصل الثاني: محاسبة المخزون.

سننتطرق من خلاله إلى تعريف المخزون و المفاهيم الأساسية المرتبطة به، إضافة إلى تحديد مكوناته و المعايير المعتمدة في ذلك، و كذا بيان أهمية المخزون داخل المؤسسة و التبويبات الأساسية له، كما ندرس الأنظمة المحاسبية لجرد المخزون و المتمثلة في نظام الجرد المستمر و نظام الجرد المتناوب؛ إضافة إلى الجرد المادي، و كذلك مختلف طرق تقييم المخزون سواء المبنية على أساس التكلفة التاريخية كطريقة التكلفة الوسطية؛ و طريقة الوارد أولا- صادر أولا؛ و طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا، أو الطرق الأخرى البديلة.

الفصل الثالث: أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية و معالجته وفق معايير المحاسبة الدولية.

نتناول في هذا الفصل دراسة بعض المشاكل المحاسبية المرتبطة بالمخزون مع التركيز على أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية للمؤسسة، حيث نناقش التكلفة التي يدرج بها المخزون في القوائم المالية و كذلك أثر مختلف طرق تقييم المخزون و كيفية عرضه على الميزانية و جدول النتائج، إضافة إلى دراسة أثر أخطاء محاسبة المخزون. كما نقوم في هذا الفصل بعرض معايير المحاسبة الدولية في مجال محاسبة المخزون.

الفصل الرابع: دراسة حالة شركة منشآت السكة الحديدية(أنفراي) INFRARAIL

نقوم في هذا الفصل بمحاولة التأكد من النتائج المتوصل إليها في القسم النظري من البحث و هذا من خلال دراسة حالة شركة أنفراي، حيث سنقوم بتعريف الشركة أولاً؛ ثم التطرق إلى المخزون فيها من خلال بيان أهميته و كيفية جرده محاسبياً و مادياً؛ و مختلف الوثائق المستخدمة في ذلك، كما نقوم كذلك بدراسة أثر محاسبة المخزون على قوائمها المالية من خلال إستعراض بعض الحالات العملية.

خاتمة: تكون بمثابة مسح شامل لموضوع البحث مع إستخلاص النتائج و تقديم الإقتراحات.

الفصل الأول:

القوائم المالية

تمهيد:

تكمن أهمية النظام المحاسبي في مخرجاته؛ و المتمثلة في القوائم المالية التي تهدف إلى تحقيق الغاية الإعلامية للمحاسبة؛ حيث تقدم لمختلف المستخدمين الداخليين و الخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

لقد مرت القوائم المالية بعدة مراحل، حيث كان عددها و طبيعة المعطيات المحتواة فيها يختلف باختلاف كل مرحلة و ذلك تبعا لاختلاف البيئة المحاسبية و على رأسها التشريعات التجارية و التي تنص على شكل و مضمون و كيفية نشر القوائم المالية؛ و كذا اختلاف احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

لقد اكتفت المحاسبية لمدة من الزمن بقائمة الميزانية لما تحتويه من بنود تبين لملاك المؤسسات ما لهم و ما عليهم؛ كما تبين كيفية استخدام الموارد المالية، ثم انتقل الاهتمام إلى قائمة جدول النتائج المرتبطة بمفهوم الربح و هذا بعد أزمة الثلاثينيات من القرن الماضي، أما حاليا فقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أربع قوائم مالية أساسية و هي:

- جدول النتائج؛
- الميزانية؛
- قائمة التغيير في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفق النقدي.

إضافة إلى هذه القوائم المالية الأساسية توجد أخرى مكملة أو ملحقة، و سوف نتناول في هذا الفصل المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقوائم المالية من خلال تعريفها و التطرق إلى أنواعها ومناقشة الخصائص النوعية للمعلومات المستمدة منها؛ مع التركيز على قائمتي الميزانية و جدول النتائج و هذا من خلال تعريفهما؛ بيان أهميتهما و أوجه القصور فيهما؛ بالإضافة إلى شكل و تبويب و خصائص عناصرهما.

المبحث الأول- 1.1. القوائم المالية

تظفر القوائم المالية باهتمام مختلف المستخدمين لها وخاصة منها الميزانية و جدول النتائج و اللذين سنتطرق إليهما من خلال هذا المبحث بالتفصيل.

1.1.1. تعريف القوائم المالية:

هنالك تعاريف متعددة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها و تختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر، و من أجل الوصول إلى تعريف إجرائي للقوائم المالية نستعرض التعاريف الآتية:

1.1.1.1. تعريف لجنة المعايير المحاسبية:

عرفت القوائم المالية من خلال الإطار الفكري لإعداد و عرض البيانات المالية المعتمد من قبل لجنة المعايير المحاسبية في شهر أفريل 1989 و المنشور في شهر جوان 1989 كما يلي: "تشكل البيانات¹ جزءا من التقارير المالية، و تشمل المجموعة المتكاملة للبيانات المالية قائمة المركز المالي (الميزانية) و قائمة الدخل أو قائمة التغيرات في المركز المالي... بالإضافة إلى الملاحظات و البيانات الأخرى و التفسيرات التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من البيانات المالية. و قد تتضمن أيضا جداول و معلومات إضافية مستمدة من تلك البيانات و يتوقع قراءتها معا. و قد تتضمن تلك الجداول و المعلومات الإضافية معلومات مالية عن قطاعات النشاط أو القطاعات الجغرافية مثلا أو الإفصاح عن آثار تغيرات الأسعار. و لا تشمل البيانات المالية بنودا كتقرير مجلس الإدارة و بيان رئيس مجلس الإدارة أو أية بيانات تحليلية أخرى قد يضمها التقرير السنوي"²

¹ - البيانات: و يقصد بها القوائم.

² - www.INFOTECHACCOUNTANTS.com

إن هذا التعريف للقوائم المالية ركز على أنواع القوائم من خلال تعدادها و ذكر المعلومات الممكن الحصول عليها منها، إضافة إلى هذا ذكر بعض البنود و التي لا تعد قوائم مالية.

كما يشير هذا التعريف إلى وجود قوائم مالية أساسية (دون ذكر لفظ أساسية صراحة) إضافة إلى الملاحظات و بيانات أخرى و تفسيرات إضافية و التي تمثل جداول إضافية بمثابة ملحقات.

2.1.1.1. تعريف باسكال بارنيتو Pascal Barneto

يعرف "بارنيتو" القوائم المالية كونها مرتبطة بالحسابات الفردية Individuels و الحسابات المجمعة Consolidés، مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية؛ جدول النتائج؛ قائمة التدفق النقدي؛ قائمة التغيير في حقوق الملكية؛ و الملاحظات و الملحقات، هذه القوائم الهدف منها تقديم المعلومات عن الوضعية المالية و الأداء من أجل إتخاذ القرارات الإقتصادية.¹

إن هذا التعريف للقوائم المالية يتطابق مع التعريف السابق للجنة المعايير المحاسبية من حيث تعداد أنواعها، و يضيف إلى ذلك الهدف منها و المتمثل في تقديم معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للمؤسسة و كذا مستوى الأداء إلى مختلف المستخدمين لهذه القوائم بغرض إتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

إن هذا التعريف جاء متأثراً بتعريف المعيار المحاسبي الدولي الأول - عرض البيانات المالية والذي نص على أن² القوائم المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيها طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة... و القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة و العمليات التي تقوم بها و تشمل:

1- الميزانية؛

2- جدول النتائج؛

3- قائمة تبين إما :

أ- جميع التغييرات في حقوق المساهمين؛ أو

¹ - Pascal Barneto : Normes IFRS. Application aux états Financiers. DUNOD, Paris 2^{ème} édition.2006.P261

² - www . INFOTECHACCOUNTANTS. com

- ب- التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة عن العمليات الرأسمالية مع المالكين و التوزيعات على المالكين.
- 4- قائمة التدفق النقدي؛
- 5- السياسات المحاسبية و الإيضاحات.

مسؤولية إعداد القوائم المالية:

إن مسؤولية إعداد القوائم المالية هي من مسؤوليات الإدارة العامة للمؤسسة، و التي يجب أن تحرص على إعدادها وفق المبادئ و المعايير المحاسبية المتعارف عليها، و عليها بيان أنها قد مارست الدقة و الاكتمال في إعدادها، كما أن حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بها، إذن إدارة الشركة هي التي تتحمل المسؤولية الكاملة.¹

2.1.1. أنواع القوائم المالية:

تظهر نتائج النظام المحاسبي المالي من خلال مجموعة مترابطة و متكاملة من القوائم المالية و التي تمثل جزءا مهما من مصادر المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية للمؤسسة، خاصة منها المعلومات ذات الإستخدام العام.

و القوائم المالية قد تكون على نوعين؛ قوائم مالية أساسية و أخرى مكملة أو ملحقة:²

1.2.1.1. القوائم المالية الأساسية:

و هي تلك القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة و دورية من الحسابات و توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازم لتحقيق أهداف المحاسبة، و كما سبق و أن رأينا في تعريف مجلس معايير المحاسبية الأمريكي (FASB)، فهناك مجموعة من القوائم المالية الأساسية و هي:

- جدول النتائج؛

- الميزانية؛

¹ - يوسف جربوع - سالم عبد الله حلس : المحاسبية الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبية . مؤسسة الوراق . الطبعة الأولى . الأردن، 2002 . ص 72.

² - عباس مهدي الشيرازي. نظرية المحاسبة. أحمد الصقال. بغداد. الطبعة الأولى. 1990. ص 210

- قائمة التغيير في الحقوق الملكية؛

- قائمة التدفق النقدي.

2.2.1.1. القوائم المالية الملحق:

القوائم المالية الملحق هي قوائم إضافية تقوم المؤسسات بإعدادها بناء على توصيات معينة أو بصورة اختيارية لمواجهة ظروف معينة؛ أو توفير معلومات محاسبية، و هذه القوائم المالية الملحق هي ضرورية نظرا لكونها تكمل القوائم المالية الأساسية و توفر معلومات لا يمكن توافرها في القوائم المالية الأساسية و مثال ذلك ملحق القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث يحتوي على:¹

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية و إعداد القوائم المالية؛
- مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية و حساب النتائج؛ و جدول سيولة الخزينة؛
و جدول تغير الأموال الخاصة؛

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيرها؛

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة؛

كما أورد كذلك بعض النماذج لجدول يمكن إيرادها في الملحق و تتمثل في:²

أ- جدول تطور الأصول الثابتة و الأصول المالية غير الجارية؛

ب- جدول الاهتلاكات؛

ج- جدول خسائر القيمة في الأصول الثابتة و الأصول الأخرى غير الجارية؛

د- جدول المساهمات (فروع و كيانات مشاركة)؛

هـ- جدول المؤونات؛

و- كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية.

إن القوائم المالية الملحق تختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية و كذا باختلاف الظروف سواء من حيث المحتوى أو من حيث العدد، و لهذا سوف تقتصر دراستنا على القوائم المالية الأساسية مع التركيز على قائمتي الميزانية و جدول النتائج.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 . 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس سنة 2009 م . ص 38- 41.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 . ص 41-43.

3.1.1. مناقشة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية، و لهذا يجب إعدادها أخذاً بعين الاعتبار إحتياجات مختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية لمساعدتهم في إتخاذ قراراتهم، مع أن بعض هؤلاء المستخدمين قد يطلبون و تكون لديهم القدرة على الحصول على معلومات إضافية تزيد عن تلك المقدمة في القوائم المالية.

و حتى تكون المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية عملية مفيدة للمستخدمين، يجب أن تتصف بخصائص نوعية تجعلها نافعة لعملية اتخاذ القرار.

و لقد لقي موضوع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إهتماماً كبيراً من مختلف المنظمات و الجمعيات المحاسبية الحكومية و غير الحكومية؛ و من أهمها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حيث أصدر سنة 1976 على أساس تقرير لجنة تروبلد (Trueblood committee) الإطار المفاهيمي للمحاسبة و التقارير المالية" و الذي تضمن¹:

أهداف عملية التقرير المالي؛ عناصر القوائم المالية؛ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛ و أسس القياس و الإعراف في القوائم المالية.

و نحن في هذا الصدد سنناقش هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و التي تجعلها تحقق أهداف القوائم المالية و تلبي مختلف حاجات المستخدمين من المعلومات.

1.3.1.1. المستخدمون و حاجاتهم من المعلومات²:

يشمل مستخدمو القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المرتقبين؛ و الموظفين؛ و المقرضين؛ و الموردين و الدائنين التجاريين الآخرين؛ و العملاء و الحكومات و وكالاتهم؛ و الجمهور، و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل:

1- المستثمرون و مستشاريهم مهتمون بالمخاطر الملازمة لإستثماراتهم و العائد المتوقع منها، فهم محتاجون إلى معلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء؛ الإحتفاظ بالإستثمار؛ و البيع، كما أن المساهمين مهتمين بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح؛

2 - الموظفون و المجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية رب

¹ - دونالد كيسو- جيري ويجانت: المحاسبة المتوسطة. الجزء الثاني، تعريب: أحمد حامد حجاج. دار المريخ. السعودية. الطبعة العربية الثانية، 2005

² - طارق حماد عبد العال- موسوعة معايير المحاسبة- الدار الجامعية- مصر الجزء الأول. 2003/2002. ص 71-73

العمل؛ و المعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم و تعويضآتهم و منافع التعاقد و توفير فرص العمل؛

3- المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق؛

4- الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق، و الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمؤسسة على مدى أقصر من إهتمام المقرضين؛ إلا إذا كانوا معتمدين على إستمرار المؤسسة كعميل رئيسي لهم؛

5- العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة؛ خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو إعتمادهم عليها؛

6- الحكومات و مؤسساتها تهتم بعملية توزيع الموارد و بالتالي نشاطات المؤسسات، كما تهتم بالمعلومات من أجل تنظيم نشاطات المؤسسات؛ و تحديد السياسات الضريبية؛ و كأساس لإحصاءات الدخل الوطني و إحصاءات أخرى مشابهة؛

7- الجمهور يهتم بالمعلومات التي تسمح له بتقييم أثر أنشطة المؤسسة على المجتمع مثل الإفصاح عن تلوث البيئة؛ البطالة؛ ظروف العمل غير الصحية؛ أو المشاكل الإجتماعية الأخرى... وهذا ما يدخل في إطار اهتمام المحاسبة بالجوانب الإجتماعية¹.

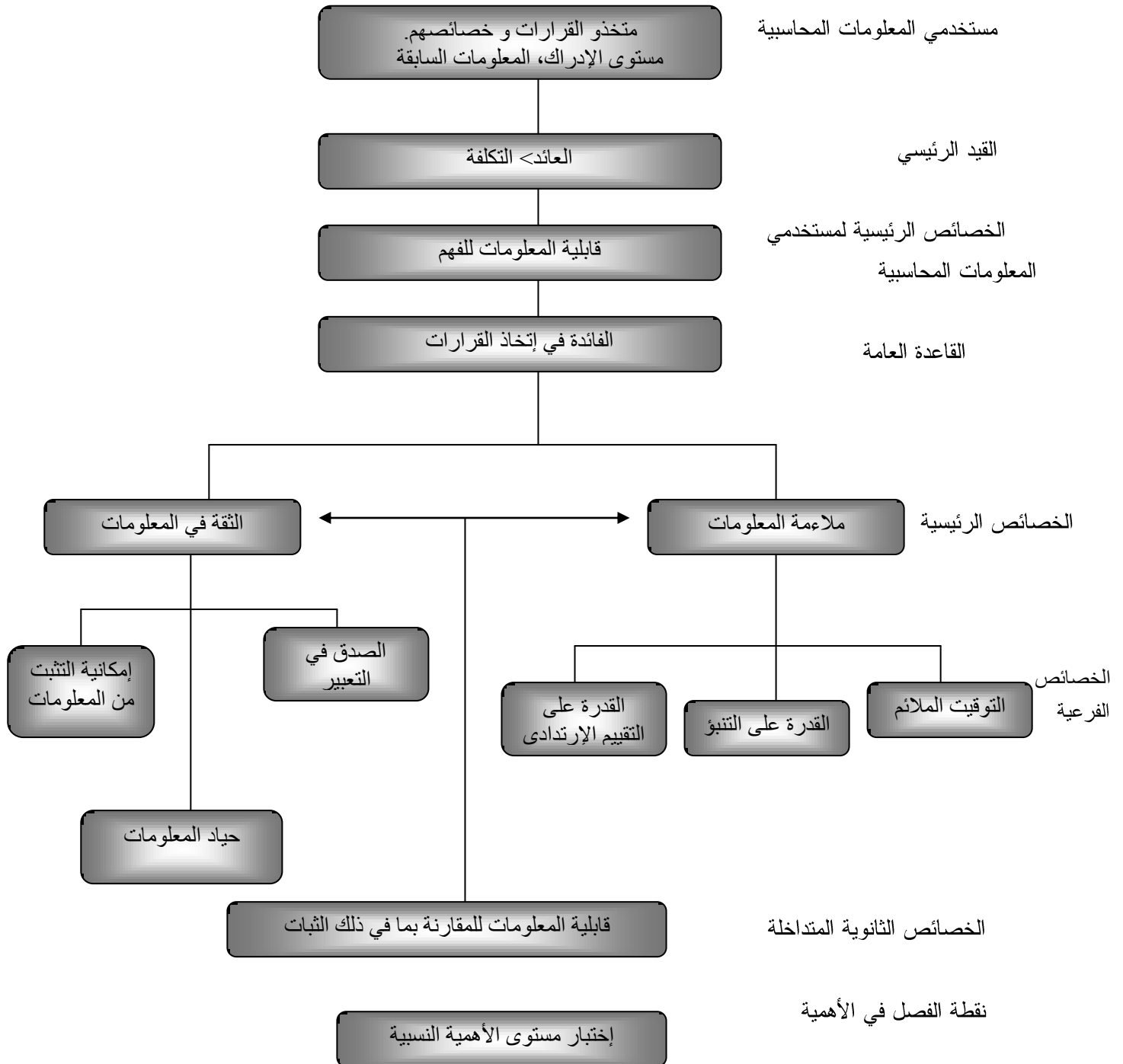
2.3.1.1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعيتها، و يؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعدهم عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، و في التمييز بين ما يعتبر إيضاحاً ضرورياً و ما لا يعتبر كذلك²، فالخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية المفيدة للمستخدمين؛ و تساعدهم في ترشيد قراراتهم، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

¹ عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة. أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس- سطيف. 2004، ص. 27.

² عقاري مصطفى: مرجع سابق- ص: 97.

كما سبق و أن ذكرنا لقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية و أهمها الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (1980 FASB) و يمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي:



الشكل رقم 1.1: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (المصدر: عباس مهدي الشيرازي)¹

¹ - المصدر: عباس مهدي الشيرازي : مرجع سابق. ص 197

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن متخذي القرارات يمثلون قمة الهرم، و لحاجاتهم توجه المعلومات المحاسبية و المتميزة بالملاءمة و الثقة، هذه الخصائص تمثل الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية و التي تعطي لها منفعتها، إضافة إلى مجموعة الخصائص الثانوية التي غيابها يقلل من منفعة المعلومات المحاسبية و يمكن التطرق إليها من خلال ما يلي:

1.2.3.1.1. الملاءمة:

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، و تمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على قرارات المستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية؛ أو عندما تؤكد و تصحح تقييماتهم الماضية¹، أي أنه عند وصف و عرض المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية بدرجة كافية، فسوف تكون هذه المعلومات مفيدة دون محاولة شرح أي المعلومات التي يقصد إستخدامها و لأي أغراض، و يفترض أن القارئ الملم إلماما جيدا well-informed بالقوائم المالية يكون قادرا على إختيار المعلومات المطلوبة منها ثم إتخاذ القرارات الكافية على ضوء هذه القوائم.

و حديثا واجه افتراض منفعة المعلومات تحديا على أساس أن المحاسبين يرغبون في زيادة معرفتهم بالمعلومات التي يفضلها مستخدمون معينون للقوائم المالية، كما يريدون معرفة من هؤلاء المستخدمين؟ و ما هي أهدافهم من استخدام المعلومات المحاسبية؟ و قد أدى هذا التغير نحو توصيل معلومات تخدم أغراض مستخدمين معينين و أغراض معينة، إلى صقل مفهوم الملاءمة².

و لكي تتوافر خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية يجب أن تتوافر مجموعة من الخصائص الثانوية هي: التوقيت المناسب؛ و القدرة على التنبؤ؛ و التقييم الإرتدادي.

أ/ التوقيت المناسب:

من الضروري أن يتوفر لمستخدمي المعلومات المحاسبية ما يلزمهم من معلومات ملائمة لتنبؤاتهم و قراراتهم في الوقت المناسب؛ كما يجب أن تكون هذه المعلومات معاصرة، ففي الواقع فإن مفهوم الملاءمة ينطوي ضمنا على عامل التوقيت، و مع ذلك يجب التركيز على أن التوقيت يمثل قيда هاما على نشر القوائم المالية، و يجب أن يكون تجميع و تلخيص

¹ - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق. ص 78.

² - إدون.س هنديكسون: النظرية المحاسبية. ترجمة كمال خليفة أبو زيد. المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية. الطبعة الرابعة. 2005 م. ص 120-121.

المعلومات المحاسبية و نشرها سريعا بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة للمستخدمين¹.

ب/ القدرة على التنبؤ:

إن عرض القوائم المالية في فترات متتابة يساعد في الكشف عن التغيرات في وضع المؤسسة و التي قد تؤثر بدورها على تنبؤات و قرارات مستخدمي المعلومات.

جـ/ التقييم الإرتدادي:

إن خاصية التقييم الإرتدادي أو كما تسمى أيضا بالتغذية الإسترجاعية لا تقل أهمية عن خاصية القدرة على التنبؤ، و يقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات²

2.2.3.1.1. الثقة:

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها، و تمتلك المعلومات خاصية الثقة إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز؛ و كان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه³. و لكي يمكن الإعتماد على المعلومات و الوثوق بها فإنه يلزم أيضا توافر مجموعة من الخصائص الفرعية و هي : الصدق في التعبير؛ و القابلية للإثبات؛ و إلزام الحياد.

أ- الصدق في التعبير :

لكي تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها.

إن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترق إلى التمثيل الصادق الذي يفهم أنها تصوره، و هذا ليس عائدا إلى التحيز فيها؛ و لكن إلى الصعوبات الملازمة و المتأصلة في التعرف على العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يجب قياسها؛ أو في تصميم و استخدام وسائل قياس و عرض لإيصال الرسائل التي تتسجم مع تلك العمليات

¹ - إلدون س هنديكون: مرجع سابق. ص 129.

² - عباس نهدي الشيرازي: مرجع سابق. ص 200.

³ - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق. ص 79-80.

المالية و الأحداث... على سبيل المثال: رغم أن غالبية المؤسسات تكون شهرة عبر الزمن؛ إلا أنه من الصعب التعرف على هذه الشهرة و قياسها بموثوقية، إلا أنه في حالات أخرى يكون من الملائم الاعتراف ببعض العناصر و الإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بعملية الاعتراف بها و قياسها¹.

ب- القابلية للإثبات:

لكي تتحقق الثقة في المعلومات المحاسبية يلزم أن تكون هذه المعلومات الظاهرة في القوائم المالية محايدة؛ أي خالية من التحيز، و لا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة إختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً.

3.2.3.1.1 الخصائص الثانوية المتداخلة:

حتى تكون المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية أكثر إفادة؛ يجب أن تتميز بخصائص أخرى متداخلة مع الخصائص الرئيسية السابقة، و تتمثل هذه الخصائص في القابلية للمقارنة؛ و القابلية للفهم.

أ- القابلية للمقارنة:

تعتبر خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة و الثقة، وبما يحقق زيادة فائدة المعلومات فمن المعروف أن إمكانية استخدام المعلومات المحاسبية في عقد المقارنات يعتبر أمراً حيوياً و ذلك لعدم توافر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء².

و لهذا يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزهم المالية النسبية؛ و الأداء و التغيرات في المركز المالي، و من أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلان المستخدمين السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛ و أي تغييرات في السياسات و آثار هذه التغييرات.

¹ - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق، ص 80-81.

² - عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 190.

ب/ القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الإقتصادية و المحاسبية و أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، و على كل حال فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين¹.

3.3.1.1. القيود على المعلومات الملائمة و الموثوقة:

إن جودة المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية للمؤسسة عليها قيود من شأنها التأثير فيها، وتتمثل هذه القيود في الأهمية النسبية؛ و التكلفة؛ و التعارض بين بعض خصائص هذه المعلومات.

1.3.3.1.1. الأهمية النسبية:

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و بأهميتها النسبية، في بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها؛ مثل الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المؤسسة يؤثر على المخاطر و الفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير.

و تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية².

إن مفهوم الأهمية النسبية يتشابه إلى حد كبير مع مفهوم الملائمة من أوجه كثيرة، فإذا كان مفهوم الملائمة يفترض عرض جميع المعلومات التي تساعد مباشرة في إتخاذ القرار، فإن الأهمية النسبية استخدمت بمعناها الإيجابي لتحديد ما يجب أن يفصح عنه لأغراض الإستخدامات العامة غير المحددة للمعلومات، أي أنه قد تكون المعلومات مهمة نسبيا فيكون

¹ - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق. ص 78

² - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق. ص 79

الإفصاح عنها ضروريا عندما يكون إمام مستخدمي القوائم المالية بهذه المعلومات أمرا جوهريا¹.

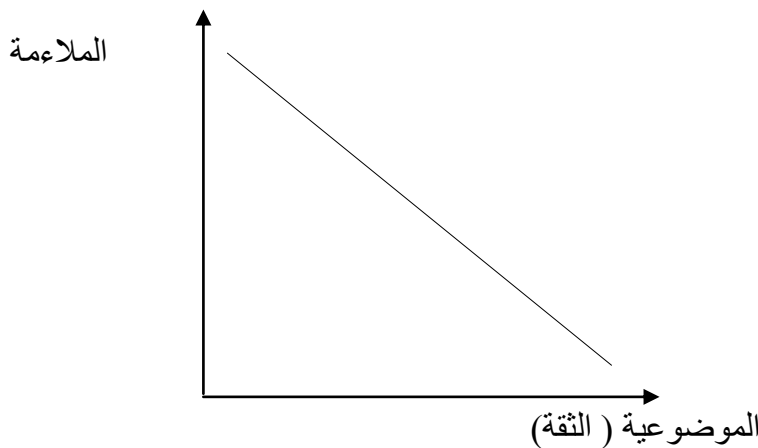
2.3.3.1.1. الموازنة بين التكلفة والمنفعة:

يجب أن تكون المنافع المأخوذة من المعلومات تفوق التكاليف المتحملة في سبيل الحصول على هذه المعلومات، و لكن تقديم المنافع و التكاليف عملية إجتهدية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير، و فوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المنافع².

3.3.3.1.1. الموازنة بين الخصائص النوعية:

في الحياة العملية غالبا ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية، و بشكل عام فإن الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية، أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني³.

و خير مثال عن موازنة الخصائص النوعية هو تعارض خاصيتي الملاءمة و الموضوعية، حيث نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث أنه كلما زادت جودة إحداها إنخفضت جودة الأخرى، و الشكل الآتي يوضح ذلك:



شكل رقم 2.1: تعارض خاصيتي الملاءمة و الموضوعية. (المصدر: عقاري مصطفى)⁴

¹ - إادون س هندريكسون: مرجع سابق. ص 125.

² - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق. ص 84.

³ - حماد طارق عبد العال: مرجع سابق. ص 84.

⁴ - عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص 170.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه كلما زادت موضوعية المعلومات إنخفضت ملاءمتها؛ والعكس صحيح، ومثال ذلك الميزانية المعدة كل ثلاث أشهر مثلاً و المقدمة لإدارة المؤسسة لهدف تقييم نشاط الفترة تتميز بملاءمة كبيرة نظراً لتوقيتها المناسب؛ في مقابل ذلك تتميز بثقة أقل كونها أعدت في ظروف - تختلف عن أعمال نهاية السنة والتي تعد لها العدة - تجعلها عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترق إلى التمثيل الصادق.

المبحث الثاني - 2.1. الميزانية:

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية الأساسية و سوف نتطرق إليها في هذا الصدد من خلال تعريفها و بيان أهميتها و أوجه القصور فيها؛ و تبويات بنودها و بيان أشكال عرضها؛ و كذا الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني.

1.2.1. تعريف الميزانية:

يمكن تعريف الميزانية لغة و اصطلاحاً كما يلي:

1.1.2.1. لغة:

ميزانية؛ بالفرنسية bilan؛ كلمة مأخوذة عن اللفظ اللاتيني bi_lanx وتعني ميزان ذو كفتين، وبالإيطالية bilancio وتعني الميزان، ومع مرور الزمن صارت ميزان حسابات مبسط، ثم نظاماً محاسبياً ووسيلة تسيير تتمتع بخصائص تقنية وإجرائية تسمح لها بإعطاء نظرة وتقييم الوضعية المالية؛ وهو ما يعرف الآن بالميزانية.¹

2.1.2.1. إصطلاحاً:

- يختلف تعريف الميزانية باختلاف زاوية النظر إليها: قانونية؛ محاسبية؛ إقتصادية.²
- فمن وجهة النظر القانونية تعرف الميزانية على أنها ما تمتلكه المؤسسة و الإلتزامات القانونية التي عليها، و هذا ما يعبر عنها بالموجودات و المطالبات .
- و تعرف الميزانية من وجهة النظر الاقتصادية على أنها توازن لأصول تمثل موارد اقتصادية وضعت تحت تصرف المؤسسة و خصوم تمثل كيفية تمويل هذه الأصول، و هذا ما يعبر عنه بالموارد و الاستخدامات.
- أما من وجهة نظر محاسبية تقليدية فتعرف الميزانية على أنها حصيلة أرصدة الحسابات المسجلة دفترية على أساس القيد المزدوج و التي لا زالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ و يمكن ترحيلها إلى جدول الميزانية، و هذا ما يعبر عنه بالأصول و الخصوم.

¹ - Françoise Quariel : Représentation financières et comptables du bilan _ L'émergence d'un bilan comptable et financier . Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit : ed Economica . Paris 2000 .P 1046

² - حسين القاضي - مأمون حمدان : نظرية المحاسبة. الدار العلمية الدولية. عمان- الأردن. الطبعة الأولى، 2001 م. ص 231-214.

إن هذا التعريف الأخير يتوافق مع تعريف لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في منشور المصطلحات المحاسبية رقم 1 الصادر عام 1953 حيث يعرف " الميزانية العامة هي تلخيص مبوب للأرصدة المتبقية في دفتر الأستاذ العام بعد إعداد الحسابات الختامية... هي بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدينة و الدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق مبادئ المحاسبة".¹

نستنتج من هذا التعريف أن عناصر الميزانية هي أرصدة و هذا تميزا لها عن التدفقات، أرصدة أي قيمة في لحظة زمنية محددة عادة تكون نهاية السنة 12/31 أو في تاريخ إعداد القوائم المالية، و الأرصدة هي نتائج التدفقات و التي تمثل تغيرات خلال فترة زمنية؛ و يتم الربط بينهما (أي الأرصدة و التدفقات) عن طريق القيد المزدوج. و لهذا يمكننا تعريف الميزانية على أنها " تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للوحدة المحاسبية و ذلك في لحظة زمنية"²

2.2.1. أهمية الميزانية:

للميزانية أهمية بالغة تظهر حاليا من خلال توفيرها للمعلومات المالية المختلفة التي تساعد مستخدمي القوائم على إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، و تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمؤسسة، و بصفة خاصة ما يتعلق ب:³

- درجة السيولة؛
- درجة مرونة الهيكل المالي؛
- إحتتمالات المستقبل؛
- درجة المخاطرة.

كما يمكن إجراء مقارنات بين ميزانيات نفس المؤسسة لفترات متعددة أو بين ميزانيات مؤسسات مختلفة، و كذا حساب معدلات العائد عن الإستثمار.

¹ - رضوان حلوه حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير- دراسة معمقة في نظرية المحاسبة. دار وائل للنشر- الأردن. الطبعة الأولى 2003. ص. 266.

² - عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق.ص.215.

³ - عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق.ص.217.

و تعبر السيولة على الوقت الذي يتوقع مروره حتى يتحول أصل معين إلى نقدية، حيث يهتم كل من مانحي الإئتمان قصير و طويل الأجل بالنسب المالية المرتبطة بالسيولة خاصة منها الجاهزة (النقدية)؛ و ذلك لمعرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الحالية في آجالها المحددة، كما يهتم كذلك أصحاب حقوق الملكية الحاليين و المرتقبين بدرجة سيولة المؤسسة لتقدير إحتمال إستمرار التوزيعات النقدية أو زيادتها أو إمكانية التوسع في العمليات.¹

أما مرونة الهيكل المالي فيقصد بها " قدرة المؤسسة على تعديل مقدار التدفقات النقدية حتى يمكنها الإستجابة للإحتياجات و الفرص غير المتوقعة"²، فالمؤسسة التي لها مرونة مالية عالية بإمكانها تخطي الأوقات الحرجة؛ و اغتنام فرص الإستثمار الغير متوقعة.

كما يمكن إستخلاص أهمية الميزانية من خلال حاجات مختلف المستخدمين لها، وهذا ما رأيناه من خلال مناقشة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.³

3.2.1. محدودية الميزانية:

نقصد بمحدودية الميزانية جوانب القصور فيها و نواحي الضعف، و يمكن إيرادها في النقاط الآتية:

1.3.2.1. إستخدام أسس تقويم مختلفة و عدم مراعاة تقلبات الأسعار:

حيث أن الميزانية لا تعكس القيم الجارية و ذلك راجع إلى إستخدام أساس التكلفة التاريخية في تقييم الأصول و الخصوم و التقرير عنها في القوائم المالية؛ هذا ما يجعل " الأرقام الواردة في الميزانية تتأثر بأحداث و ظواهر لا يتم الإعتراف بها محاسبيا في الوقت الحالي مثل تغيرات الأسعار؛ و النمو الذاتي للموارد الإقتصادية لدى المؤسسة".⁴

و لتجاوز هذا الضعف في الميزانية يرى الكثير من منظري المحاسبة ضرورة تحيين كل الأصول و إعادة تقديرها بقيمتها الجارية، لكن السؤال الذي يبقى مطروح: ما هو أساس التقييم الذي يمكن إعتماده؟. حيث يرى البعض ضرورة تعديل القوائم المالية التاريخية على أساس وحدات نقدية ثابتة (المستوى العام للأسعار) عند إرتفاع معدل التضخم؟ و يرى

¹ - دونالد كيسو - جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 224 - 225.

² - دونالد كيسو - جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 225.

³ - أنظر الفصل الأول، ص 7 - 8.

⁴ - عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق. ص 216.

البعض الآخر أن مفهوم التكلفة الجارية (المستوى الخاص للأسعار) أكثر إفادة و يعتقد آخرون أن صافي القيمة القابلة للتحقق هو الذي يجب إستخدامه.

إن جميع هذه البدائل تعد مختلفة عن مدخل التكلفة التاريخية و تمتاز بكونها أكثر دقة في تقدير الأصول بالميزانية، لكن السؤال دائما يبقى مطروح حول درجة مصداقيتها و عدم تأثرها بالأحكام و التقديرات الشخصية.¹

2.3.2.1. الأرقام الواردة في الميزانية لا تمثل مقاييس متجانسة:

حيث نجد أن الميزانية تتضمن أرقاما تعبر عن مزيج من عناصر الأصول و الخصوم؛ و ترتبط بخصائصها، فمثلا² تعبر النقدية و الحسابات المدينة عن القوة الشرائية أو تدفقات الأموال في المستقبل؛ و تعبر الحسابات غير النقدية عن تكاليف تاريخية و عناصر متبقية نتجت عن تطبيق الإجراءات الخاصة بالنفاد و المصروفات في الماضي، فالنقدية هنا مدرجة بقيمتها الجارية؛ و العناصر غير النقدية مقدرة بتكلفتها التاريخية .

3.3.2.1. إستخدام التقديرات الشخصية :

إن إستخدام التقديرات الشخصية يعد أمرا مرتبطا بإعداد الميزانية و خاصة إذا تعلق الأمر بتحديد مبلغ الديون الغير قابلة للتحصيل؛ و قابلية المخزون للبيع؛ و العمر الإنتاجي للأصول المادية و المعنوية طويلة الأجل، فبالرغم من كون عملية حساب الإهلاك من الممارسات المتعارف عليها؛ إلا أن المحاسبين بصفة عامة يتجاهلون حالات نماء الأصول و تعاضم قيمتها، كما أن رسملة تكاليف الأبحاث و التطوير من عدمه خاضع كذلك للأحكام و التقديرات الشخصية .

إن تراكم الأخطاء و التحيز في التقدير غالبا ما يضر أو يفيد أطرافا معينة (غالبا لصالح الإدارة على حساب الأطراف الخارجية) و لهذا على المحاسبين أن يكونوا على دراية بآثار أحكامهم و تقديراتهم الشخصية على مصالح الأطراف المختلفة، و المعايير الأخلاقية لها دور كبير يجب أن تلعبه في هذا النطاق.³

¹ - دونالد كيسو-جيرري ويجانت: مرجع سابق- ص 225-226.

² - (الدون هندريكسن: مرجع سابق. ص 419.

³ -دونالد كيسو- جيرري ويجانت: مرجع سابق. ص 226.

4.3.2.1. إستبعاد بعض الأصول و الخصوم من الميزانية لعدم إمكانية القياس:

عند إعداد الميزانية تستبعد بعض بنود الأصول و الخصوم و هذا لعدم قدرة المؤسسة على تسجيلها بصورة موضوعية،¹ و مثال ذلك قيمة الموارد البشرية؛ فهي أصل مهم خاصة في مؤسسات صناعة البرمجيات و النوادي الرياضية و شركات الاستشارات و مكاتب الدراسات... إلا أنه يستبعد نظرا لصعوبة تقييمه بموضوعية و ثقة كافية. و من البنود الأخرى ذات القيمة و التي لا يقرر عنها بأصول الميزانية:²

- قيمة المهمات الإدارية و التفوق البحثي KNOW HOX؛
- شهرة المحل المنتجة ذاتيا؛....

إن استبعاد البنود السابقة يعد أمرا مفهوما و له مبرراته، لكن هناك العديد من البنود يمكن أن تظهر في الميزانية و أغلبها إلزامات، مثل غرامات التنفيذ التي تصبح واجبة في حال تحقيق شروط معينة... لكن الإدارة تقرر عنها خارج الميزانية أو لا تقرر عنها إطلاقا.

5.3.2.1. استخدام طرق محاسبية بديلة:

في الممارسة المحاسبية نجد هناك عدة طرق بديلة لمعالجة ما، سواء في المؤسسة الواحدة أو بين المؤسسات المتماثلة " فرغم أن مراعاة خاصية الثبات في إتباع النسق الواحد لدى المؤسسة الواحدة يزيح بعض العقبات؛ إلا أنه لا يحل جميع المشاكل المرتبطة " ³ فهناك بدائل متعددة مثل:

- حساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة الملموسة (وفق طريقة الاستهلاك الثابت، المتناقص، المتزايد...)

- قياس تكلفة المخزون السلي (وفق طريقة الوارد أولا-صادر أولا؛ الوارد أخيرا-صادر أولا؛ التكلفة الوسطية المرجحة؛ التكلفة المعيارية...) .

كما سبق وأن ذكرنا فإن الممارسة المحاسبية تقبل العديد من البدائل؛ وأن تطبيقها قد يؤدي إلى نتائج مختلفة على تقييم الأصول أو تحديد نتيجة الدورة، و بالتالي يؤثر على الميزانية،

¹ - دونالد كيسو - جيرى ويجانت: مرجع سابق . ص226.

² - رضوان حلوة حنان: مرجع سابق. ص288- 289

³ - رضوان حلوة حنان: مرجع سابق. ص 277 .

و من أجل تدارك هذا النقص نجد أن شكل الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية أضيف له عمود للملاحظات يمكن الإشارة من خلاله إلى البدائل المستخدمة أو التغييرات في ذلك، و هذا من أجل تسهيل قراءة الميزانية بصورة سليمة.

4.2.1. عناصر الميزانية و تبويباتها :

سبق و رأينا في تعريفنا للميزانية من وجهة نظر محاسبية تقليدية أنها حصيلة أرصدة حسابات مسجلة دفترية على أساس القيد المزدوج و التي لازالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ و يمكن ترحيلها إلى جدول الميزانية و هذا ما يعبر عنه بالأصول و الخصوم، إذن فالميزانية تتكون من شقين رئيسيين متساويين و متقابلين و هما الأصول و الخصوم، و كل منها يتكون من عناصر معينة مبوبة بطريقة أو بأخرى وفق الغرض من وراء ذلك.

و يقصد بتبويب الميزانية ترتيب بنودها بشكل يظهر العلاقات الهامة و مجموعة البنود. و هناك عدة تبويبات للميزانية تختلف باختلاف الغرض من إعداد الميزانية من جهة؛ و بحسب الأهمية النسبية لمجموعة بنود معينة من جهة أخرى، على أن النظرة التي تغلب على الفكر المحاسبي حتى الآن هي النظرة المالية¹، حيث تعد الميزانية من أجل تقديم نظرة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة لمختلف مستخدمي القوائم المالية.

و حتى يكون تبويب الميزانية مفيدا يجب أن يكون وفق قواعد محددة تحكم ترتيب مكونات الميزانية و هذا حتى تتسنى المقارنة بين هذه المجموعات الفرعية في نفس الميزانية؛ أو تتبع تطورها على فترات زمنية سواء بالنسبة لنفس المؤسسة أو بين عدة مؤسسات. و هناك عدة تبويبات لعناصر الميزانية و خاصة فيما يتعلق بالمجموعات الفرعية و هذا نظرا لاختلاف الأنظمة المحاسبية، لكن هناك إجماع على تقسيم الميزانية إلى أصول و خصوم، و لذا سوف نتطرق إليها في هذا المبحث و نترك التفصيل في المبحث الآخر و هو شكل الميزانية.

¹ - حسين القاضي - مأمون حمدان : مرجع سابق . ص 215.

1.4.2.1. الأصول :

لقد كانت هناك محاولات عديدة لتعريف الأصول؛ و يعتبر كانج Jhon B. canning من الرواد الأوائل في ذلك؛ حيث عرف " الأصل بأنه خدمة مستقبلية في صورة نقود؛ أو أي خدمة مستقبلية قابلة للتحويل إلى نقدية"¹

نلاحظ من هذا التعريف أن كانج اهتم بالأصل من جانب الدخل الذي يمكن أن تحققه المؤسسة في المستقبل سواء في صورة نقدية أو قابلة للتحويل إلى نقود، و لقد سادت هذه الفكرة إلى أن ظهرت قائمة المفاهيم المحاسبة رقم 3 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية AICPA و التي عرفت الأصول في تلك القائمة على أنها " منافع اقتصادية؛ مستقبلية؛ محتملة؛ تحصل عليها أو تراقبها وحدة معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية"²

و يمكن إستنتاج الخصائص الرئيسية للأصول من خلال هذا التعريف و هي:

أ- منافع إقتصادية مستقبلية محتملة؛

ب- تراقبها المؤسسة: أي أنها ملك لها، سواء الأحداث السابقة أو المنافع المستقبلية؛

ج- أن تكون المنافع المحتملة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية.

إن هذا التحليل في تعريف الأصول يساعدنا في تبويبها و معرفة ماهو أصل من دونه.

2.4.2.1. الخصوم:

و هي حقوق على أصول المؤسسة؛ و إلتزامات اتجاه مصادر التمويل، و تتلخص مصادر التمويل في ثلاث مصادر رئيسية:³

أ- أموال من أصحاب المؤسسة سواء كانوا مساهمين؛ شركاء؛ أو دولة؛

ب- أموال من الغير في صورة قروض طويلة أو قصيرة الأجل؛

ج- تمويل ذاتي ممثلا بالأرباح و الإحتياطات المحجوزة و المعاد إستثمارها.

¹ - الدون س هندريكسن ، مرجع سابق . ص 411

² - الدون س هيندريكسن : مرجع سابق . ص 412 .

³ - حسين القاضي-مأمون حمدان: مرجع سابق. ص 217-218.

2-3-5 شكل الميزانية:

من بين أهم أشكال عرض الميزانية ما يعرف بالحساب، حيث تدرج الأصول بمجموعتها الجزئية في الجانب الأيمن و الخصوم بمجموعاتها الجزئية في الجانب الأيسر حيث يكون كل منهما في صفحة منفردة مقابلة للصفحة الأخرى و هذا الشكل للميزانية واسع الإستعمال، كما يستخدم أيضا شكل التقرير؛ حيث تدرج الخصوم أسفل الأصول مباشرة و في نفس الصفحة.

كما أن هناك أشكال أخرى غير متداولة على نطاق واسع؛ كأن تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى صافي رأس المال العامل أو أن تطرح جملة الخصوم من جملة الأصول.¹

و سوف نستعرض في هذا الصدد شكل الميزانية في الفكر المحاسبي بصفة عامة و الذي نراه ممثلا في معايير المحاسبة الدولية؛ و الذي يتوافق و ما سوف يدخل حيز التنفيذ في الجزائر ابتداء من أول جانفي 2010 في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد و الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية، كما سنتعرض كذلك شكل الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني الجزائري.

1.5.2.1. شكل الميزانية في الفكر المحاسبي:

لقد قسم المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في عام 1997م "عرض البيانات المالية" الميزانية إلى قسمين أصول و خصوم، حيث تتكون الأصول من أصول ثابتة و أصول متداولة؛ كما تتكون الخصوم من خصوم ثابتة و خصوم متداولة؛ مع إعطاء تفصيلات لكل بند رئيسي، و يمكن إستنتاج الشكل الآتي و الذي يمثل الميزانية المختصرة:

¹ - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 237

الميزانية للفترة الممتدة من... إلى...

الأصول	ملاحظة	ن	ن-1	الخصوم	ملاحظة	ن	ن-1
- الأصول غير المتداولة - الأصول المتداولة.				الخصوم غير المتداولة الخصوم المتداولة			
المجموع العام				المجموع العام			

جدول رقم 1.1: الميزانية- شكل مختصر (المصدر: من إعداد الباحث).

نلاحظ من خلال هذا الشكل المبسط للميزانية أن الأصول قسمت إلى أصول ثابتة (غير متداولة) و أصول متداولة، و أن الخصوم قسمت إلى خصوم غير متداولة و خصوم متداولة، كما أن المجموعات الجزئية رتبت حسب سيولتها من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة.

1.1.5.2.1. الأصول:

وتقسم كما هو مبين أعلاه إلى أصول غير متداولة وأصول متداولة.

أ -الأصول الغير متداولة:

" و هي الأصول الملموسة و غير الملموسة و التشغيلية و المالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل"¹

و يدخل ضمن الأصول غير المتداولة كل من:²

- الإستثمارات طويلة الأجل؛

- العقارات و الآلات والمعدات؛

- الأصول غير الملموسة؛

- أصول أخرى؛

أ.1_ الإستثمارات طويلة الأجل:؛ و تدرج ضمنها أربع بنود رئيسية و هي:³

- الإستثمارات في الأوراق المالية؛

¹ - www . INFOTECHACCOUNTANTS. com

² - دونالد كيسو-جيرري ويجانت: مرجع سابق. ص 227

³ - رضوان حلوه حنان : مرجع سابق. ص 277.

- الإستثمارات في أصول ثابتة ملموسة لا تستخدم في التشغيل حالياً كالأراضي المحتفظ بها لغرض المضاربة ؛
 - الإستثمارات المقيدة و التابعة لصناديق خاصة، مثل صندوق المعاشات، صندوق إستهلاك الديون طويلة الأجل؛
 - الإستثمارات في شركات تابعة أو فروع غير مندمجة.
- من الملاحظ أن هذه الإستثمارات طويلة الأجل هي في الأصل قابلة للتداول، لكنها تدرج ضمن الأصول الغير المتداولة تبعاً لنية الإدارة في الإحتفاظ بها لمدة طويلة بغرض السيطرة فتكون بذلك إستثمارات طويلة الأجل و بالتالي أصول غير متداولة.

أ.2- العقارات و الآلات و المعدات:

و هي ممتلكات ذات طبيعة مستمرة تستخدم في العمليات المنتظمة للمؤسسة، و هي أصول مادية ملموسة مثل: ¹ الأراضي ، المباني، الآلات ، الأثاث، الأدوات المواد التي تتعرض للنفاذ (مثل أراضي الغابات و المناجم)

أ.3- الأصول الغير الملموسة:

و هي أصول معنوية تفتقر للوجود المادي الملموس، و مثلها شهرة المحل؛ العلامة التجارية؛ الإسم التجاري؛ براءات الإختراع و حقوق الملكية الصناعية و التجارية؛ و حقوق النشر و مصاريف التأسيس.

و قد تمثل الأصول غير الملموسة موارد إقتصادية هامة، لكن ذلك عادة ما يرتبط بدرجة عالية من عدم التأكد، و هذا ما يدفع المحللين الماليين إلى تجاهلها، و يحمل المحاسبين على تخفيض قيمتها بصورة تحكمية و ذلك لصعوبة تقييمها.²

أ.4- الأصول الأخرى:

عادة ما يدرج في المحاسبة جزء عام من أجل إدراج البنود غير المعتادة، و يدرج ضمن بند الأصول الأخرى كل الأصول الغير متداولة الأخرى التي لم تدرج ضمن البنود السابقة.

¹-دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق. ص 234.

²- دونالد كيسو - جيري ويجانت. مرجع سابق. ص 235.

ب- الأصول المتداولة:

الأصول المتداولة " و هي النقدية أو الأصول الأخرى التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو إستهلاكها خلال سنة أو دورة التشغيل أيهما أطول"¹
و يقصد هنا بالدورة التشغيلية للمؤسسة الوقت بين إمتلاك المواد الداخلة في عملية و تحقيقها نقداً.

و يدرج ضمن الأصول المتداولة كل من:

- المخزون؛
- الذمم التجارية المدينة و الذمم المدينة الأخرى؛
- النقد و النقد المعادل.

2.1.5.2.1. الخصوم:

وتتكون من:

أ_ الخصوم غير المتداولة:

و هي إلتزامات طويلة الأجل و حقوق ملكية لأصحاب المؤسسة، وتتكون من:

أ.1- الإلتزامات طويلة الأجل:²

الإلتزامات طويلة الأجل و هي تعهدات على المؤسسة لا يتوقع تسديدها خلال دورة سواء أ كانت سنة أم دورة التشغيل العادية، و لكنها تكون مستحقة بعد ذلك، و من أمثلة ذلك: السندات المستحقة؛ ضرائب الدخل المؤجلة؛ إلتزامات الإستثمارات؛ إلتزامات المعاشات، و بصفة عامة هناك ثلاث أنواع من الإلتزامات طويلة الأجل هي:

- إلتزامات ناتجة عن عمليات مالية: مثل إصدار سندات؛
- إلتزامات ناتجة عن العمليات العادية للمؤسسة: مثل تعهدات المعاشات؛
- إلتزامات تعتمد على حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية لتأكيد المقدار المستحق السداد و كذا الطرف المستحق له: و مثال ذلك الضمانات الخاصة بالمنتجات.

¹ - رضوان حلوه حنان: مرجع سابق. ص 276.

² - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 235-236

أ.2- حقوق الملكية:

يعتبر جزء حقوق الملكية بالميزانية واحد من أصعب الأجزاء من حيث الإعداد و الفهم؛ و هذا مرتبط بتعقيدات إتفاقات أسهم رأس المال و القيود على الحق المتبقي " التي تفرضها قوانين الشركات؛ و إتفاقات الديون التي يفرضها مجلس الإدارة"¹، هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن أغلب الاختلاف بين ميزانية و أخرى إذا كنا بصدد شركة مساهمة أو مؤسسة خاصة ... يكمن في جانب حقوق الملكية

و يمكن تقسيم حقوق الملكية إلى:

- أسهم رأس المال: و جزء حقوق الملكية المرتبط به يتمثل في قيمته الإسمية؛
- علاوة الإصدار: و جزء حقوق الملكية المرتبط به يتمثل في الزيادة في المقدار المسدد عن القيمة الإسمية للسهم؛
- الأرباح المحتجزة: و هي الأرباح غير الموزعة للشركة.

ب- الخصوم المتداولة:

و هي إلزامات تستحق السداد خلال السنة أو دورة التشغيل الحالية، و تتطلب تسويتها عادة إستخدام أصول متداولة، و تتمثل الخصوم المتداولة عادة في الديون قصيرة الأجل كحقوق الموردين؛ الرسوم؛ و أجور العمال...

2.5.2.1. الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري:

إن تبويب الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني في المحاسبة الجزائرية يختلف عنه في المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بتكوين المجموعات الرئيسية لبنود الأصول و الخصوم. و يمكن تلخيص تبويبات وفق الشكل التالي:

¹ - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 236.

الميزانية بتاريخ.....	
الأصول	الخصوم
الإستثمارات المخزونات الحقوق	الأموال الخاصة الديون
المجموع	المجموع

جدول رقم 2.1: ميزانية مختصرة وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري. (المصدر: من إعداد الباحث).

نلاحظ من هذا الشكل أن الأصول تتألف من ثلاث مجموعات رئيسية و هي الإستثمارات؛ المخزون؛ و الحقوق، و قد رتبت من الأعلى إلى الأسفل حسب درجة سيولتها من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة.

أما الخصوم فتتكون من مجموعتين رئيسيتين و هما الأموال الخاصة؛ و الديون، و قد رتبت عناصرها حسب درجة الإستحقاق من الأقل إستحقاقا إلى الأكثر إستحقاقا.

أ- الإستثمارات:

هي مجموع الأملاك و القيم المادية و المعنوية الدائمة و التي اشترتها المؤسسة و/أو أنجزتها لإستغلالها.¹

حسب هذا التعريف فإن الإستثمارات المالية المتمثلة في الأسهم و السندات لا تدخل ضمن مجموعة الإستثمارات نظرا لكونها تسمح لأطراف أخرى مستفيدة منها بتحقيق إستثمارات مادية؛ و بهذا هدف المخطط المحاسبي الوطني إلى تفادي تسجيل هذه الإستثمارات مرتين على مستوى المحاسبة الوطنية (لدى المؤسسة المساهمة و المؤسسة الحاصلة على المساهمة و المشتري للإستثمار).

ب- المخزونات:

تتضمن المخزونات مجموع البضائع؛ المواد و اللوازم؛ المنتجات التامة الصنع و النصف المصنعة؛ و قيد التصنيع؛ إضافة إلى الفضلات و المهملات.

¹ - بن ربيع حنيقة: المحاسبة العامة دار هومة- الجزائر 2004 . ص127.

جـ. الحقوق (المدينون):

و هي الحقوق الناشئة عن علاقات المؤسسة مع الغير؛ أي ما للمؤسسة اتجاه الآخرين،
و من بين أهم خصائص هذه المجموعة الجزئية كونها قصيرة الأجل؛ أي يمكن تحقيقها خلال
السنة أو الدورة التشغيلية؛ ما عدا سندات المساهمة التي تدرج ضمن هذه المجموعة حتى و لو
كانت آجال تحقيقها تزيد عن السنة.
و تتضمن الحقوق البنود الآتية:

- حقوق الإستثمار: و تتضمن سندات المساهمة؛ سندات التوظيف؛ الإقراضات؛ التسبيقات
على الإستثمار؛ الضمانات المدفوعة و التوظيفات المالية و حقوق الإستثمار الأخرى.
- حقوق المخزونات: و تتضمن التسبيقات للموردين و الأمانات المدفوعة كالعربون مثلا،
إضافة إلى التخفيضات الواجبة القبض؛
- حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة؛
- التسبيقات لحساب؛
- حقوق على الزبائن؛
- أموال جاهزة.
- د- الأموال الخاصة:

تعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون
أو الملاك و الأموال التي تركوها فيما بعد تحت تصرف المؤسسة.¹
نلاحظ من خلال هذا التعريف أن:

- الأموال الخاصة من بين أهم مصادر التمويل للمؤسسة؛
- للأموال الخاصة مصدرين؛ فقد تكون خارجية أتى بها الشركاء سواء في شكل نقدي
أو عيني و يسجل عادة في الحسابات: - أموال جماعية؛
- أموال شخصية؛
- علاوة الإصدار.
- و قد تكون من مصدر داخلي؛ تركت تحت تصرف المؤسسة في الحسابات الآتية:
- احتياطات؛

¹ - محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر. الطبعة الخامسة. 2005. ص93.

- نتائج قيد التوزيع، و تتميز بكونها مؤقتة؛
- مؤونات الخسائر و الأعباء.

- الأموال الخاصة ذات سيولة منخفضة و استحقاقها شبه معدوم كونها من الخصوم الوهمية التي عادة لا ترد إلى أصحابها إلا في حدود ضيقة كالتصفية مثلاً.

هـ- الديون:

هي ما للغير على المؤسسة من حقوق تستحق الأداء في الأجل القصير؛ المتوسط أو الطويل، و تقسم هذه المجموعة إلى حسابات جزئية لا حسب فترة استحقاقها بل حسب طبيعة العملية التي أدت إلى نشوئها و ذلك كالآتي:

- ديون الإستثمار؛
- ديون المخزونات؛
- إقتطاعات على الحساب؛
- ديون اتجاه الشركاء و الشركات الحليفة؛
- ديون الإستغلال؛
- تسبيقات تجارية؛
- ديون مالية.

من خلال مناقشتنا السابقة لعناصر الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني يمكن أن نقدم شكل شبه مفصل للميزانية كما يلي:

الميزانية بتاريخ....

الرقم	الأصول	المبلغ الإجمالي	إهلاك؛ مؤونات؛ مخصصات.	المبلغ الصافي	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
2	- الاستثمارات:				1	- الأموال الخاصة:	
20	- المصاريف الإعدادية.				10	- أموال جماعية.	
21	- قيم معنوية.				11	- أموال شخصية.	
22	- أراضي.				12	- علاوات المساهمة.	
	- تجهيزات الإنتاج.				13	- احتياطات.	
24	- تجهيزات اجتماعية				17	- الارتباط بين الوحدات.	
25	- استثمارات قيد الإنجاز.				18	- نتائج قيد التخصيص.	
28					19	- مؤونات الخسائر	
	مجموع الاستثمارات					و التكاليف.	
3	- المخزونات:						
30	- بضائع					مجموع الأموال الخاصة.	
31	- مواد و لوازم				5	الديون:	
	- منتج نصف مصنع				52	- ديون الإستثمار.	
33	- منتج قيد الصنع				53	- ديون المخزونات.	
34	- منتج تام الصنع				54	- مبالغ محقق بها في	
35	- فضلات و مهملات					الحساب.	
36	- مخزون لدى الغير					- ديون اتجاه الشركاء	
37	مجموع المخزونات				55	و الشركات الحليفة.	
4	- الحقوق:					- ديون الإستغلال.	
42	- حقوق الإستثمار.				56	- تسبيقات تجارية.	
43	- حقوق المخزون.				57	- ديون مالية.	
44	- حقوق الشركاء و الشركات				58	مجموع الديون	
	الحليفة.					- نتيجة الدورة (ربح	
45	- سلفيات على الحساب.				88	أو خسارة)	
46	- تسبيقات الإستغلال.						
47	- عملاء.						
48	- أموال رهن الإشارة (سيولة)						
	مجموع الحقوق						
	المجموع العام					المجموع العام	

شكل رقم 3.1: ميزانية مفصلة وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري (المصدر: محمد بوتين: بتصرف)¹

¹-المصدر: محمد بوتين: مرجع سابق.ص43

يبين لنا هذا الجدول الممثل لقائمة الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري كيف قسمت الميزانية إلى أصول و خصوم؛ و كيف رتبت الأصول حسب سيولتها من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة؛ كما رتبت الخصوم حسب درجة استحقاقها من الأقل استحقاقا (استحقاق شبه معدوم) إلى الأكثر استحقاقا (الاستحقاق التام).

إن توازن الميزانية مضمون في الميزانية الافتتاحية، ثم بعد ذلك يحدث اختلال ناتج عن النشاط الإستغلالي للمؤسسة؛ فقد تزيد الأصول عن الخصوم أو تزيد الخصوم عن الأصول و هذا يسمى نتيجة الدورة (الدخل)، ففي الحالة الأولى أي زيادة الأصول عن الخصوم النتيجة ربح، و في الحالة الثانية أي زيادة الخصوم عن الأصول النتيجة خسارة، و من أجل إعادة التوازن إلى الميزانية يدرج حساب النتيجة الصافية في الميزانية.

المبحث الثالث 3.1. جدول النتائج:

هناك إختلاف بين مفهوم النتيجة(الدخل) الإقتصادي عن المفهوم المحاسبي، حيث أن المفهوم الإقتصادي للدخل هو الحد الأقصى من الموارد الإقتصادية التي يمكن للفرد إستهلاكها مع بقاء رأسماله على حاله في نهاية الفترة، و هذا ما يعرف بمدخل المحافظة على رأس المال.

و طبقا لهذا يمكن قياس نتيجة المؤسسة من خلال المقارنة بين أصولها في نهاية و بداية الفترة؛ و الفرق بينهما يمثل صافي الأصول، إن صافي الأصول يعد في حد ذاته الفرق بين أصول و خصوم المؤسسة في لحظة زمنية محددة؛ و هو النتيجة بعينها.

أما المحاسبون فيركزون على حركة الأنشطة؛ و يقيسون النتيجة بالاعتماد على مدخل العمليات، و المقصود بالعمليات الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة المالية ، و تقاس النتيجة وفق هذا المدخل باعتماد القاعدة الآتية.

النتيجة = الإيرادات - المصاريف + الأرباح - الخسائر

و على هذا الأساس يمكن تعريف جدول النتائج كما يلي:

1.3.1 تعريف جدول النتائج:

جدول هو أحد أهم القوائم المالية للمؤسسة؛ و الذي يبين نتيجة الدورة المحاسبية و المكونات الأساسية لهذه النتيجة من خلال بيان مصادر ها؛ و هذا ما يحقق الوظيفة الإعلامية للمحاسبة من خلال توضيح أثر الأنشطة على العائد على الأموال المستثمرة و التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي للمؤسسة.

2.3.1 أهمية جدول النتائج:

يلقى جدول النتائج أهمية بالغة من قبل مستخدمي القوائم المالية و خاصة منهم المستثمرين؛ نظرا لقدرته على تقديم معلومات مالية ذات أهمية بالغة تساعد في بيان نتيجة المؤسسة و مكونات هذه النتيجة، و الغرض الأساسي من وراء ذلك هو تحديد التدفقات الدخلية الحالية، و التنبؤ بالتدفقات الدخلى المستقبلية و إمكانية تحويلها إلى تدفقات نقدية. و تتضح أهمية جدول النتائج في النقاط الآتية:

- قياس مردودية و أداء المؤسسة السابق؛
- التنبؤ بالمردودية المستقبلية؛
- تحديد خطر أو درجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية؛
- أساس قياس الضريبة؛

و يمكن شرح هذه النقاط كما يأتي:

أ- قياس مردودية و أداء المؤسسة السابق:

تعتبر المردودية عن قدرة المؤسسة على تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام قدر معين من المدخلات، أو تحقيق عدد معين من المخرجات باستخدام أقل قدر من المخرجات. و يهتم المستثمرون حاليا بمردودية المؤسسة و كفاءة إدارتها و هذا من أجل تحديد عوائدهم على الاستثمار فيها، و يتم ذلك من خلال الاعتماد على جدول النتائج؛ و مقارنة النتائج مع الأعباء و معرفة العائد على السهم.¹

¹- Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: la comptabilité intermédiaire. Tome 1, le cadre conceptuel et les états financiers. Copyright ERPI 2^{ème} édition p.139. (Source: www.erpi.com)

ب- التنبؤ بالمردودية المستقبلية:

يمكن للمستثمرين الحاليين و المتوقعين، و بالاعتماد على المعلومات المرتبطة بالمردودية السابقة للمؤسسة أن يتوقعوا المردودية المستقبلية و بالتالي إمكانية اتخاذ قرار الاستثمار.¹

ج- تحديد خطر أو درجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية:

إن النجاح في الماضي لا يعني بالضرورة النجاح في المستقبل، إلا أنه يمكن بناء علاقات بين الماضي و الحاضر تمكننا من تحديد بعض الاتجاهات الهامة في المستقبل.² إن جدول النتائج يساعد مستخدميه على تحديد درجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية (تحقيق تدفقات نقدية معينة من عدمه)، فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل؛ النواتج؛ الأعباء؛ الأرباح؛ الخسائر... تبرز العلاقة بين هذه المكونات و تسمح للمستخدم التنبؤ بدرجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية.³

د- أساس قياس الضريبة:

تعتمد المصالح الضريبية في تحديدها الوعاء الضريبي على القوائم المالية و خاصة منها جدول النتائج، غير أن الربح المحاسبي لا يتوافق في بعض الأحيان مع الربح الضريبي، لذلك يقوم المحاسب بإعداد جدول نتائج يتوافق و التشريعات الضريبية المعمول بها.⁴

إن جدول النتائج له أهمية كذلك بالنسبة إلى:

- إدارة المؤسسة: حيث تساعد في ترشيد قراراتها.
- العملاء: حيث يمكنهم استخدام جدول النتائج في معرفة قدرة المؤسسة على توفير السلع و الخدمات المطلوبة.⁵
- النقابات العمالية: دراسة الدخل بصورة دقيقة كأساس للمفاوضات حول الأجور.⁶

¹ - Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: p.139

² - Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: p.139

³ - Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: p.139

⁴ - عقاري مصطفى . مرجع سابق. ص 247

⁵ - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 169.

⁶ - دونالد كيسو – جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 169.

3.3.1 محودية جدول النتائج:

إن جدول النتائج و بالرغم من جودة المعلومات المتضمنة فيه؛ إلا أنه لا يخلو من بعض أوجه القصور و النقائص و المتمثلة أساسا في:

أ - عدم إمكانية قياس و إدراج بعض العناصر في جدول النتائج:

حيث نجد أن مهنة المحاسبة لا تدرج بعض العناصر عند حساب النتيجة؛ حتى و لو كانت هذه العناصر حققت أو بإمكانها تحقيق عائد للمؤسسة في المستقبل، و مثال ذلك الخبرة التعليمية؛ حيث أن الاعتراف بها قد يكون مفيدا و لكن لا يمكن قياسها كميا بدرجة كافية من الثقة، لذا تستبعد عند تحديد النتيجة.¹

ب- تأثر المبالغ المدرجة في جدول النتائج بالطرق المحاسبية المتبعة:

و مثال ذلك مؤسستين لهما نفس الوضعية (أي متشابهتين و متساويتين في كل العوامل) إلا أن إحداهما قررت اعتماد طريقة الإهلاك المتناقص و الأخرى اعتماد طريقة الإهلاك الثابت، فإن المؤسسة الأولى سوف تقرر في السنوات الأولى عن نتيجة أقل من نتيجة المؤسسة الثانية، و لهذا كان لزاما التعرف على نوعية النتيجة من خلال الحصول على معلومات إضافية مكمل.²

ج- تأثر قياس النتيجة بالأحكام:

إن عملية قياس النتيجة تتأثر غالبا بالأحكام الشخصية مثل تحديد العمر الإنتاجي للأصول الثابتة؛ التشاؤم المفرط في تقدير الزبائن المشكوك فيهم؛ كفالات الضمان.³

4.3.1 عناصر جدول النتائج:

مما لا شك فيه أن الطريقة المبنية على "العمليات" تعد من أهم النماذج المحاسبية لتحديد النتيجة، حيث "طبقا لهذا النموذج المحاسبي التقليدي يتم تحديد النتيجة على أساس مقابلة الإيرادات بالمصاريف، حيث أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار النتيجة

¹ - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق ص 169-170

² - Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: p.140

³ - Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: p.140

التي حققتها الوحدة خلال فترة معينة و إنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك النتيجة و مكوناتها و الأحداث و العمليات و الظروف التي أدت إلى تحقيقها¹ كما يمكن تقسيم النتيجة حسب الزبائن؛ حسب المنتجات؛ حسب الوظائف؛ حسب النشاط الإستغلالي و خارج الإستغلالي و مستمر و غير مستمر. و بالرغم من تعدد الطرق إلا أن العناصر الأساسية لجدول النتائج تتمثل في:² أ-الإيرادات:

و هي مرتبطة بزيادة الموارد الاقتصادية و تأخذ شكل تدفقات داخلية أو تزايد الأصول أو انخفاض الخصوم، و التي تكون عادة من بيع السلع و الخدمات أو أنشطة أخرى للمؤسسة. ب- المصاريف:

ترتبط المصاريف بانخفاض الموارد الاقتصادية، و هي تأخذ شكل خروج أو انخفاض الأصول؛ أو زيادة خصوم (تحمل خصوم)، و هي ناتجة عن النشاط العادي و المستمر للمؤسسة و الذي ينتج إيرادات. ج- الأرباح:

هي زيادة في الأموال الخاصة (صافي الأصول) نتيجة عمليات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك. د- الخسائر:

هي انخفاضات في الأموال الخاصة (صافي الأصول) نتيجة عمليات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات و التوزيعات على الملاك.

تأخذ الإيرادات العديد من الأشكال مثل مبيعات البضائع و المنتجات؛ و كذا تقديم الخدمات؛ الفوائد الدائنة و نواتج الإيجارات، كما أن الأرباح و الخسائر تأخذ العديد من الأشكال؛ فقد تنتج عن بيع أصول؛ أو تسوية التزامات؛ بيع استثمارات؛ و تخفيض قيم بعض الأصول.

¹ - عقاري مصطفى: مرجع سابق ص 254.

² -Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: p.141-142.

5.3.1. شكل جدول النتائج:

بعد العرض المختصر لأهم عناصر جدول النتائج سوف نتطرق و بشيء من التفصيل إلى شكل و تبويب عناصر جدول النتائج في الفكر المحاسبي بصفة عامة و وفق المخطط الوطني المحاسبي بصفة خاصة.

1.5.3.1. شكل جدول النتائج في الفكر المحاسبي:

إن جدول النتائج قد يأخذ أحد الشكلين الآتيين:¹ جدول النتائج المختصر أو جدول النتائج متعدد المراحل.

أ- جدول النتائج المختصر:

يحتوي جدول النتائج المختصر على مجموعتين فقط هما الإيرادات و المصروفات، حيث تطرح المصروفات من الإيرادات للوصول إلى صافي النتيجة ربح أو خسارة، و مع ذلك فانه عادة ما يتم التقرير عن الضرائب بصورة منفصلة و هذا لبيان النتيجة قبل الضريبة و بعد الضريبة.

و يمكن توضيح هذا من الشكل الآتي و الذي يبين جدول النتائج المختصر.

الإيرادات	XXX
- مبيعات بضاعة	XXX
- إنتاج مباع	XXX
- أداء خدمات	XXX
:	
المصروفات	XXX
- بضاعة مستهلكة	XXX
- موارد و لوازم مستهلكة	XXX
- أجور	XXX
:	
صافي النتيجة (ربح أو خسارة)	XXX

جدول رقم 4.1 : جدول النتائج المختصر - (المصدر: من إعداد الباحث)

¹ - دونالد كيسو - جيرى ويجانت: مرجع سابق . ص 173 - 174

إن جدول النتائج المختصر و بالرغم من سهولة عرضه؛ إلا انه لم يعد معمولاً به على نطاق واسع لكونه لا توجد به دلالة على نوع معين من الإيرادات أو المصروفات له أولوية على الآخر؛ ولا بين أي علاقات هامة أخرى؛ و بالتالي يصبح اقل إعلاماً، و هذا ما أدى إلى الاهتمام أكثر بجدول النتائج المتعدد النتائج .

ب- جدول النتائج متعدد المراحل:

تعرض الإيرادات و المصروفات في جدول النتائج المتعدد المراحل وفق تصنيفات تسمح بإظهار علاقات إضافية لها دلالات معينة، و مثال ذلك:

- فصل النتائج التشغيلية عن نتائج الأنشطة الغير التشغيلية؛

- تصنيف المصروفات وظيفياً (الوظيفة الصناعية؛ التجارية؛ الإدارة و المالية)

إن جدول النتائج المتعدد المراحل علاوة على انه يقوم بمقابلة التكاليف بالإيرادات المتعلقة بها فانه يسمح بإظهار عدة مستويات للنتيجة (المكونات الوسيطة للنتيجة) تستخدم في بعض النسب المالية لمعرفة و تقييم أداء المؤسسة.

و لتقديم مثال عن جدول النتائج المتعدد المراحل؛ ارتأينا أن نقدم جدول النتائج الوارد في النظام المحاسبي الجزائري و الذي سوف يطبق في الجزائر ابتداء من أول جانفي 2010، مع التذكير أن جدول النتائج هذا يتوافق و المعيار المحاسبي الدولي الأول (المعدل عام 1997) " عرض البيانات المالية ".

يقترح النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد طريقتين لتقديم جدول النتائج؛ حسب الوظيفة؛ و حسب الطبيعة، و يكمن الاختلاف بينهما في أسلوب عرض النواتج و التكاليف المتعلقة بدورتي الإستغلال و الإستثمار.

ب.1. جدول النتائج (حسب الوظيفة) : و مثال ذلك:

حساب النتائج (حسب الوظيفة)			الفترة من ... إلى
ن-1	ن	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية <u>النتيجة العملياتية</u> تقديم الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين، المخصصات للإهلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية <u>النتيجة العادية قبل الضريبة</u> الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) <u>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</u> الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية <u>النتيجة الصافية للسنة المالية</u> حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع(1)
(1)- لا يستعمل إلا في تقديم كشوف المالية المدمجة.			

جدول رقم 5.1: جدول النتائج (حسب الوظيفة).¹ (المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية)

وفق طريقة العرض "حسب الوظيفة" يتم إلحاق التكاليف و الإيرادات حسب وظيفتها؛ حيث تكون إما تكاليف و إيرادات مبيعات إذا تعلق الأمر بوظيفة الإنتاج؛ أو تكاليف و إيرادات تجارية إذا تعلق الأمر بوظيفة التوزيع؛ أو تكاليف إدارية اذا تعلق الأمر بالإدارة العامة، لهذا يعتبر هذا الأسلوب تحليليا لأنه يصنف التكاليف حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة.

¹ - المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19. مرجع سابق.ص31

ب.2. جدول النتائج (حسب الطبيعة):

و مثال ذلك:

حساب النتائج (حسب الطبيعة)	الفترة من ... إلى
المبيعات و المنتجات الملحقة تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال 1- إنتاج السنة المالية: المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى 2- استهلاك السنة المالية: 3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2) أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات الماثلة 4- إجمالي فائض الإستغلال: المنتجات العملية الأخرى. الأعباء العملية الأخرى. المخصصات للإستهلاكات و المؤونات و خسارة القيمة استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات 5- النتيجة العملية: المنتجات المالية الأعباء المالية 6- النتيجة المالية 7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية عناصر غير عادية (منتجات)، (يجب تبيانها) عناصر غير عادية (أعباء)، (يجب تبيانها) 9- النتيجة غير العادية: 10- صافي نتيجة السنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1) 11- صافي نتيجة المجموع المدمج (11) و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)	ن
(1)- لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.	

جدول رقم 6.1: جدول النتائج (حسب الطبيعة)¹ (المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية)

¹ - المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19. مرجع سابق. ص 34.

يركز هذا الأسلوب على الإنتاج؛ أين يتم الإهتمام بكيفية التسجيل المحاسبي للتكاليف، و بموجب هذا الأسلوب يتم استخدام التغيرات في المخزون و التي تسمح بالانتقال من التكاليف المتعاقد بشأنها إلى التكاليف المستهلكة، حيث يؤخذ بعين الاعتبار الإستهلاكات من المواد و اللوازم و البضائع بدلا عن المشتريات؛ كما يؤخذ بالإعتبار المنتجات المصنعة و الغير مبيعة.

2.5.3.1. جدول النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري:

إعتمادا على التصنيف السابق لجدول النتائج إلى مختصر و متعدد المراحل، يمكن إعتبار جدول النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري جدول نتائج متعدد المراحل، كونه يتوصل إلى نتيجة الدورة (الدخل) و هذا مرورا بنتائج جزئية تتمثل في:

- الهامش الإجمالي؛
 - القيمة المضافة؛
 - نتيجة الإستغلال؛
 - نتيجة خارج الإستغلال؛
 - النتيجة الإجمالية؛
 - النتيجة الصافية.
- و يمكن توضيح هذه المستويات من النتيجة من خلال شكل جدول النتائج:

1.2.5.3.1. شكل جدول النتائج:

يأخذ جدول النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني الشكل الآتي:

رقم الحساب	إسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات بضاعة		
60	بضاعة مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزون		
73	إنتاج المؤسسة لذاتها		
74	أداء خدمات		
75	تحويل تكاليف الإنتاج		
61	مواد و لوازم مستهلكة		
62	خدمات		
81	القيمة المضافة		
81	القيمة المضافة		
77	نواتج مالية		
78	تحويل تكاليف الإستغلال		
63	مصاريف المستخدمين		
64	ضرائب و رسوم		
65	مصاريف مالية		
66	مصاريف متنوعة		
68	مخصصات		
83	نتيجة الإستغلال		
79	نواتج خارج الإستغلال		
69	أعباء خارج الإستغلال		
84	نتيجة خارج الإستغلال		
83	نتيجة الإستغلال		
84	نتيجة خارج الإستغلال		
880	النتيجة الإجمالية		
889	الضرائب على أرباح الشركات		
88	النتيجة الصافية		

جدول رقم 7.1: جدول النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري. (المصدر: م و م)

من خلال الشكل السابق و الممثل لجدول النتائج (جدول حسابات النتائج) وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري لسنة 1975، نلاحظ أنه لا يكفي بإظهار نتيجة الدورة فقط كما هو الحال بالنسبة إلى النتيجة الظاهرة من خلال الميزانية (صافي الأصول) بل يتعدى الأمر إلى إظهار مستويات من النتيجة من خلال:

- التمييز بين النشاط التجاري و الإنتاجي؛
- التمييز بين النتيجة العادية المتولدة من خلال النشاط العادي للمؤسسة و النتيجة الغير عادية و المتولدة عن أحداث إستثنائية خارج النشاط العادي للمؤسسة؛
- إظهار النتيجة قبل و بعد الضريبة.

إن النتيجة الصافية هي الفرق بين حسابات المجموعة السابع (الإيرادات) و التي هي في الأصل حسابات دائنة و المجموعة السادسة (التكاليف) و هي حسابات مدينة، الحاصل ننقص منه الضرائب لنحصل على النتيجة الصافية.

2.2.5.3.1. عناصر جدول النتائج:

يتكون جدول النتائج من ثلاث مجموعات حسابات رئيسية وهي الإيرادات؛ التكاليف؛ و النتائج.

أ- الإيرادات:

تتمثل الإيرادات حسب جدول النتائج في:

ح¹/ 70 مبيعات بضاعة: يكون هذا الحساب دائنا بضمن بيع البضائع و المواد و اللوازم التي أعيد بيعها على حالتها.

ح/ 71 إنتاج مباع: يكون هذا الحساب دائنا بضمن الإنتاج المباع.

ح/ 72 إنتاج مخزون: يكون هذا الحساب دائنا بقيمته المنتجات المخزنة و مدين بقيمة المنتجات عند خروجها من المخزن.

ح/ 73 إنتاج المؤسسة لذاتها: يكون هذا الحساب بقيمة الإستثمارات التي أنتجت لذاتها.

ح/ 74 أداء خدمات: يكون هذا الحساب دائنا بمبلغ فواتير الخدمات التي قدمتها المؤسسة للغير.

¹ - ح : إختصار كلمة حساب.

ح/ 75 تحويل تكاليف الإنتاج: يكون دائنا بمبلغ التكاليف المسجلة حسب طبيعتها من ح/ 60 إلى ح/ 62 و التي لا تخص الدورة، و هذا من أجل تحويلها إلى ح/ 69 تكاليف خارج الإستغلال.

ح/ 77 نواتج مالية: يكون دائنا بمبلغ النواتج ذات الأصل المالي.

ح/ 78 تحويل تكاليف الإستغلال: يكون دائنا بمبلغ التكاليف المسجلة حسب طبيعتها في الحسابات من ح/ 63 إلى ح/ 68 و التي لا تخص الدورة و هذا من أجل تحويلها إلى ح/ 69 تكاليف خارج الإستغلال.

ح/ 79 نواتج خارج الإستغلال: و هي النواتج التي لا إرتباط لها بدورة الإستغلال الجارية.

ب- التكاليف:

و تتمثل حسب جدول النتائج في:

- ح/ 60 بضاعة مستهلكة: يكون هذا الحساب مدينا بمبلغ البضائع و المواد و اللوازم المباعة على حالتها، و يسجل هذا الحساب عند خروج البضاعة من المخازن قصد البيع؛
- ح/ 61 مواد و لوازم مستهلكة: و يكون مدينا بقيمة المواد و اللوازم التي خرجت من المخازن إلى ورشات الإنتاج قصد التحويل؛
- ح/ 62 خدمات: يكون دائئ بمبلغ الخدمات التي حصلت عليها المؤسسة من الغير؛
- ح/ 63 مصاريف المستخدمين؛
- ح/ 64 ضرائب و رسوم؛
- ح/ 65 مصاريف مالية؛
- ح/ 66 مصاريف متنوعة: و يتمثل في مصاريف التأمينات و التكاليف الأخرى؛
- ح/ 68 مخصصات الإهلاك و المؤونات.

ج- مستويات النتيجة:

- كما سبق و أن رأينا فإن جدول النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني يعطي عدة مستويات من النتائج و تتمثل في:
- ح/ 80 الهامش الإجمالي: و هي النتيجة التجارية و تحسب من خلال الفرق بين مبيعات البضاعة و البضاعة المستهلكة.

ح/81 القيمة المضافة: و هي الإنتاج الإقتصادي، و هي الفرق بين الإنتاج الإجمالي و ما استهلكته المؤسسة؛

ح/83 نتيجة الإستغلال: و هي القيمة المضافة مضافا إليها النواتج الأخرى العادية منقوصا منها مصاريف المستخدمين؛ و الضرائب؛ و المصاريف المالية و المخصصات؛

ح/84 نتيجة خارج الإستغلال: و هي الفرق بين الإيرادات الإستثنائية و التكاليف الإستثنائية؛

ح/880 النتيجة الإجمالية: و هي نتيجة الإستغلال مضافا إليها النتيجة خارج الإستغلال؛

ح/88 النتيجة الصافية: و هي النتيجة الإجمالية الصافية من الضريبة، و تظهر النتيجة الصافية بالميزانية الختامية في جانب الأصول في حالة الخسارة، و في جانب الخصوم في حالة الربح.

إن تبويب جدول النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني ليس هدفا في حد ذاته، و إنما

جاء على هذا الشكل بغية تلبية حاجات مختلف المستخدمين للقوائم المالية بما فيها حاجات المحاسبة الوطنية.

خلاصة:

إن المحاسبة لا تعمل في فراغ؛ فهي تتأثر ببيئتها؛ و على وجه الخصوص بمستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يطلبون هذه المعلومات و يجدونها في القوائم المالية التي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية؛ لغرض إتخاذ قراراتهم المناسبة في المسائل الحاضرة أو المستقبلية.

إن المعلومات المحاسبية حتى تكون عملية مفيدة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية أهمها الملاءمة و الثقة؛ إضافة إلى مجموعة أخرى من الخصائص الثانوية المكملة مثل التوقيت الملائم؛ و القدرة على التنبؤ و التقييم الإرتدادي؛ و الصدق في التعبير و إمكانية التحقق من المعلومات؛ و الحياد و القابلية للمقارنة؛ و قابلية المعلومات للفهم. لكن سعي المؤسسة لتوفير معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية جيدة يتوقف على مجموعة من القيود، فكما هو معلوم أن المعلومات المحاسبية تتحمل المؤسسة تكلفة في مقابل توفيرها؛ و لهذا يجب أن يكون العائد المتوقع من هذه المعلومات أكبر من تكلفتها؛ كما أن هذه المعلومات ذات أهمية نسبية؛ إضافة إلى وجود في بعض الحالات تعارض بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يتطلب الموازنة بينهما إعتقادا على الخبرة.

وتعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية؛ فهي وثيقة محاسبية شاملة تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها، تظهر ما للمؤسسة وما عليها، وكذا الوسائل المتاحة، فهي وثيقة إعلامية لجميع المستخدمين المهتمين بوضعية المؤسسة: عملاء؛ موردين؛ بنوك؛ مستثمرين؛ مسيرين؛ ضرائب؛ و أجراء..

كما أن جدول النتائج من أهم القوائم المالية؛ فهو يقيس نتيجة نشاط المؤسسة و مكوناتها الأساسية مما يوفر معلومات مالية ذات أهمية بالغة لمختلف المستخدمين. إن الميزانية و جدول النتائج وبالرغم من إختلافهما من نظام محاسبي إلى آخر سواء من حيث الشكل أو تبويب مكوناتهما؛ إلا أن هناك تشابه في الجوهر، كما أن هناك محاولة للتوحيد المحاسبي تبلورت في معايير المحاسبة الدولية و التي سيبدأ العمل بها في الجزائر ابتداء من أول جانفي 2010.

الفصل الثاني:

محاسبة المخزون

تمهيد:

المخزون أحد أهم أصول المؤسسة و هو محور نشاطها و مصدر دخلها المقرر عنه في القوائم المالية للمؤسسة، فنشاط أغلب المؤسسات يتركز حول شراء بضاعة و إعادة بيعها على حالها أو شراء مواد و تصنيعها ثم بيعها في شكل منتج تام. و في هذا الفصل سنقوم بتعريف المخزون و تبيان تبويباته الأساسية و المعايير المعتمدة في ذلك، إضافة إلى بيان أهمية المخزون داخل المؤسسة و مكانته في القوائم المالية، إضافة إلى ذلك سنقوم بدراسة مختلف أنظمة جرد و تقييم المخزون لما لها من أثر على القوائم للمؤسسة.

المبحث الأول - 1.2. المخزون

1.1.2. تعريف المخزون:

يحتل المخزون أهمية بالغة في جل المؤسسات خاصة منها الصناعية و التجارية؛ كونه يمثل أحد أهم عناصر الأصول؛ إضافة إلى كونه محور نشاط هذه المؤسسات و التي تعتمد عليه في دخلها و هذا من خلال شراء بضائع و إعادة بيعها بسعر يفوق سعر الشراء (في المؤسسات التجارية) أو شراء مواد أولية و تصنيعها قصد الحصول على المنتجات لبيعها (المؤسسة الصناعية) .

و يمكن تقديم تعريف المخزون لغة و اصطلاحاً من خلال ما يلي:

1.1.1.2. تعريف المخزون لغة:

مخزون؛ باللغة الفرنسية Stock؛ كلمة أصلها إنجليزي وكانت تعني الجزء من الشجرة المخزون أو المتبقي تحت الأرض (الجذور)، استعملت هذه الكلمة لأول مرة في اللغة الفرنسية في القرن 17 م، وفي أواخر القرن 19 م ومع التطور الاقتصادي صارت تعني كميات السلع المحتفظ بها وكذا المياه المحتفظ بها في فصل الشتاء في المزارع.¹ أما في اللغة العربية؛ فكلمة مخزون مأخوذة من الفعل الماضي خزن، يقال خزن لسانه أي امتنع عن الكلام، وخزن ماله أي خبأه و ادخره،² ثم أصبح يطلق هذا اللفظ على الكميات المحتفظ بها من السلع و المحاصيل قصد الإنتفاع بها مستقبلاً.

2.1.1.2. تعريف المخزون اصطلاحاً:

هناك تعاريف للمخزون اختلفت باختلاف المفكرين و المدارس المحاسبية التي ينتمون إليها، سنستعرض بعضها من خلال ما يلي:

¹ - www.cliclait.com

² - www.ar.wikisource.org

أ - تعريف كيسو و ويجانت:

يعرف كل من دونالد كيسو و جيرى ويجانت المخزون على أنه " يمثل أحد بنود الأصول التي تحتفظ بها المنشأة بغرض البيع، أو البضائع التي سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج السلع المعدة للبيع"¹.

نلاحظ من خلال هذا التعريف أن المخزون هو عنصر من عناصر أصول المؤسسة؛ و الذي تحتفظ به من أجل إعادة بيعه أو استهلاكه في إطار الإنتاج من أجل الحصول على منتجات لغرض للبيع، و منه فالمخزون حسب هذا التعريف يضم البضاعة المشتراة لغرض البيع؛ و المواد الأولية المستخدمة في عملية الإنتاج إضافة إلى البضائع الناتجة عن عملية الإنتاج.

إضافة إلى هذا؛ كيسو و ويجانت يستبعدان من المخزون الأصول التي لا تباع ضمن النشاط العادي للمؤسسة كالألات و المعدات و الإستثمارات المالية.²

ب - تعريف هندريكسن:

يعرف إدون هندريكسن المخزون على أنه " السلع التي أعدت للبيع وفقا للنشاط العادي في مجال الأعمال و كذلك المواد الأولية و المهمات التي تستخدم في عملية الإنتاج بغرض البيع"³.

إن هذا التعريف يتفق مع التعريف السابق لكيسو و ويجانت، إلا أن هندريكسن يرى أنه إضافة إستبعاد الإستثمارات التي تحصل عليها المؤسسة لغرض البيع بصفة عرضية من المخزون؛ و كذا المباني و المعدات المستخدمة و باقي الأصول الثابتة و التي ينتظر بيعها بعد إنتهاء فترة إستخدامها؛ فإنه يجب كذلك إستبعاد المهمات و التي تستخدم في العمليات غير الإنتاجية إضافة إلى إستبعاد "السلع المتقدمة أو التي لا يمكن بيعها" إلا إذا كانت هناك إمكانية بيعها مقابل قيمة و خلال فترة البيع العادية.⁴

كما أن هندريكسن يضيف فكرة تعتبر أساسية و هي إعتبار أن المخزون هو السلع الموجودة داخل المؤسسة في نقطة زمنية محددة؛ و لها قيمة معينة؛ مع أنه يرى أن المحاسبة عن تدفق هذه السلع تعتبر أكثر أهمية.⁵

¹ - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق، ص. 363.

² - دونالد كيسو-جيرى ويجانت: مرجع سابق. صفحة 363

³ - إدون هندريكسن : مرجع سابق، ص. 490.

⁴ - إدون هندريكسن: مرجع سابق ص. 490.

⁵ - إدون هندريكسن: مرجع سابق ص. 490-491.

ج- التعريف الإجرائي للمخزون:

من خلال ما سبق نستنتج أن المخزون هو مجموع السلع الموجودة بالمؤسسة في زمن معين و التي هي ملك لها و تمثل أحد أهم أصولها؛ إشترتها المؤسسة من أجل بيعها على صورتها أو تصنيعها و بيعها، هذه السلع قد تأخذ صورة بضائع؛ مواد و لوازم أو منتجات.

2.1.2. تبويات المخزون:

تختلف مكونات المخزون من مؤسسة إلى أخرى؛ و هذا حسب طبيعة نشاطها، فالمؤسسة التجارية تقوم بشراء السلع من أجل إعادة بيعها على حالها و بالتالي فأهم عنصر في مخزونها هو البضاعة، أما المؤسسة الإنتاجية فتقوم عادة بشراء مواد أولية من أجل تصنيعها و بيعها في شكل منتج تام، إضافة إلى هذا و كما سبق و أن رأينا فالمخزون هو السلع الموجودة داخل المؤسسة في نقطة زمنية معينة؛ عند هذه النقطة قد توجد بعض الوحدات التي لم يكتمل إنتاجها و تمثل مخزون قيد الصنع أو تحت التشغيل؛ أو وحدات إنتاجية وصلت مرحلة معينة من التصنيع و لم تكتمل بعد و تمثل منتجات نصف مصنعة، و من هذا فتبويات المخزون الرئيسية تكون كالآتي:

1.2.1.2. التبويات الرئيسية للمخزون:

يمكن تلخيص التبويات الرئيسية للمخزون المتفق عليها في الفكر المحاسبي تقريبا فيما يلي:

1.1.2.1.2. البضاعة:

و يقصد بها السلع المشتراة من قبل المؤسسة لغرض بيعها على طبيعتها دون إدخال تغييرات جوهرية على مواصفاتها.

إن أهم صفة تميز البضاعة هي القصد من وراء عملية الشراء؛ و هو إعادة البيع لا غير، و قد يحدث و أن هذه السلع المشتراة بغرض البيع تدخل عليها تغييرات غير جوهرية بحيث لا تتغير مواصفات السلعة كالتغليف مثلا؛ فهذه السلع تعتبر بضاعة دائما.

2.1.2.1.2. المواد الأولية:

و هي المواد التي تحصل عليها المؤسسة من أجل إستخدامها في إنتاج سلع أخرى قصد البيع و هذه المواد الأولية قد تحصل عليها المؤسسة من مصادرها الطبيعية أو تشتريها من مورديها، و هذه المواد تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة المنتج. إضافة إلى مخزون المواد الأولية "قد يوجد بالمؤسسات الصناعية أيضا حساب لمخزون المهمات و الذي يتضمن بنود مثل زيوت التشحيم مواد التنظيف و غيرها من المواد التي تستخدم في الإنتاج و لكنها لا تمثل المواد الأساسية".¹

3.1.2.1.2. المنتجات:

المنتجات هي هدف و نتيجة العملية الإنتاجية؛ فالمؤسسات الصناعية تسعى إلى تحويل المواد الأولية إلى منتج تام بغرض بيعه، و قد نجد ثلاث حالات للمنتجات و هي: المنتجات التامة الصنع؛ المنتجات نصف المصنعة؛ و المنتجات قيد الصنع.

- أ- **المنتجات تامة الصنع:** و هي المنتجات التي تم تصنيعها بنسبة كلية 100% و أنها أصبحت جاهزة تماما للبيع؛ أي أنها مرت بجميع مراحل الإنتاج المبرمجة؛
- ب- **المنتجات نصف المصنعة:** و هي منتجات وصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع و ستمر بمراحل أخرى متبقية حتى تصبح منتج تام؛
- ج- **المنتجات قيد الصنع:** و هي المنتجات التي لم تكتمل بصورة نهائية أو مرحلية؛ و لا تزال داخل ورشة من ورشات الإنتاج قيد التحويل.

2.2.1.2. تبويات المخزون و علاقتها بنشاط المؤسسة:

لتبويب عناصر المخزون إرتباطا وثيقا بطبيعة نشاط المؤسسة و هذا ما نوضحه من خلال الجدول الآتي :

¹ - دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص. 364.

المخزون	طبيعة النشاط
بضاعة	تجاري
مواد و مهمات	صناعي
مواد و مهمات	صناعي و تجاري
منتجات تامة الصنع	صناعي
منتجات نصف مصنعة	صناعي
منتجات قيد الصنع	صناعي

جدول رقم 1.2: تبويب المخزون و طبيعة النشاط. (المصدر: عقاري مصطفى-بتصرف)¹

من خلال هذا الجدول نرى أن المؤسسات التجارية يقتصر مخزونها على نوع واحد من المخزون و هو البضاعة؛ لأن النشاط الرئيسي لهذه المؤسسات هو شراء السلعة و إعادة بيعها على حالها بسعر يفوق سعر الشراء، كما قد يشمل المخزون في المؤسسة التجارية على بعض المهمات مثل أوراق اللف و التسليم و المطبوعات.²

أما المؤسسات الإنتاجية فلها مخزون مختلف متمثل أساسا في المواد و المنتجات بمختلف تبوبياتها؛ نظرا لكون النشاط الرئيسي لهذه المؤسسات هو الحصول على مواد و تصنيعها لإنتاج منتجات تامة الصنع بغرض البيع، إضافة على ذلك نجد المهمات و التي تستخدم في العملية الإنتاجية و لكنها لا تمثل المواد الأساسية لذلك.

3.1.2. تكلفة المخزون:

يقصد بتكلفة المخزون القيمة التي يدرج بها في حسابات المؤسسة و يقرر بها عنه في القوائم المالية، و هي "قيمة المقدار المبذول في سبيل الحصول أو إقتناء المدخلات"³ من البضائع؛ المواد و اللوازم؛ و المنتجات.

و تتكون تكلفة المخزون من عدة عناصر مثل: سعر الشراء؛ مصروفات الشحن؛ و التأمين على المشتريات؛ و مصاريف الإنتاج.... و هذه العناصر المكونة لتكلفة المخزون

¹- عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 167.

²- أحمد نور- أحمد بسيوني شحاته: المحاسبة المالية- القياس و الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية 1992. ص. 241-242.

³- إلدون س. هندريكسن: مرجع سابق، ص 519.

تختلف حسب طبيعة المخزون في حد ذاته من بضاعة؛ و منتجات قيد الصنع؛ و منتجات تامة الصنع.

1.3.1.2. أسس تحديد تكلفة المخزون:

إن تحديد تكلفة المخزون بصفة جيدة يحتاج إلى الإجابة على الأسئلة الآتية:¹

- ما هي التكاليف التي تعتبر ضرورية؟
 - ما هي التكاليف التي يمكن أن ترتبط بالسلع؛ و من ثم الإيرادات المستقبلية؟
 - ما هي التكاليف التي يجب إعتبارها مصروفات فترية؟
- 1.1.3.1.2. ما هي التكاليف التي تعتبر ضرورية؟:

يخضع تحديد التكاليف الضرورية إلى الأحكام الشخصية، و من أجل أن تكون هذه الأحكام ذات قبول عام يجب أن تخضع إلى بعض الأسس مثل إستخدام مفهوم الطبيعية (العادية)؛ و إمكانية التحويل.²

فإذا إستخدمنا الأساس الأول "الطبيعية" فإن التكاليف تقسم إلى تكاليف طبيعية و أخرى غير طبيعية، التكاليف الطبيعية و هي التي تنشأ عن الظروف العادية مثل تكلفة النقل للمشتريات؛ مصاريف الشحن؛ مصاريف التأمين...، أما التكاليف الغير طبيعية فهي التي تنشأ عن الظروف الغير عادية مثل الأعطال؛ التلف الزائد في المواد الأولية أو المنتج النهائي؛ و مضاعفة التأمين وتكاليف إعادة الشحن غير الطبيعية ...

و منه التكاليف الطبيعية يمكن تحميلها إلى المخزون؛ أما التكاليف الغير طبيعية فلا يمكن تحميلها لتكلفة المخزون كونها لا تنطوي على إنتاج أي شيء.

أما إذا إستخدمنا الأساس الثاني " إمكانية التحويل" في تعيين التكلفة، فإن التكاليف غير العادية ليست تكاليف مدخلات حقيقية؛ و لكنها خسائر غير عادية تعامل كأعباء للفترة (الدورة) الجارية و لا تحول إلى تكلفة المخزون.

¹ - إلدون.س. هندريكسن: مرجع سابق. ص 519.

² - إلدون.س. هندريكسن: مرجع سابق. ص 519-520.

2.1.3.1.2. ما هي التكاليف التي يجب أن ترتبط بقيمة المخزون، و متى يمكن مقابلتها بالإيرادات المستقبلية؟

إذا كان إستبعاد التكاليف الإضافية (التكاليف العامة و الإدارية) كلياً من تكلفة المخزون يعد إجراء محاسبياً غير مقبول، فإن التكلفة الكلية مقبولة لكنها قد تعطي بيانات غير دقيقة خاصة عند تعدد المخزونات و تنوعها ما يجعل إرتباط هذه التكاليف العامة و الإدارية بالمخزون غير واضح، هذا الإشكال أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المستوعبة و طريقة التكاليف المباشرة؛ هذه الأخيرة تعد طريقة مقبولة كونها تتضمن التكاليف الإضافية المتغيرة.

3.1.3.1.2. ما هي التكاليف التي يجب إعتبارها مصروفات فترية؟

يقصد بمصروفات الفترة (الدورة) تلك المصاريف التي لا تعتبر تكاليف مخزون؛ و التكاليف التي لا يمكن رسملتها، و بالتالي فإن الدورة المحاسبية تتحملها كتكاليف فترية. و " في ظل الظروف العادية، لا تعتبر مصاريف البيع و المصاريف الإدارية و العامة ذات إرتباط مباشر بإقتناء أو إنجاز السلع و من ثم فإنها لا تعتبر جزء من المخزون؛ فهذه التكاليف تمثل تكاليف فترة و ليس تكاليف منتج".¹

و من الوجهة النظرية تعتبر هذه التكاليف ذات إرتباط بتكاليف المخزون مثلها في ذلك مثل سعر الشراء و مصاريف النقل، لكنها لا تحمل إلى تكاليف المخزون و هذا راجع إلى :

أ - في بعض النشاطات تكون هذه التكاليف غير هامة نسبياً؛

ب - إن أغلب هذه المصاريف الإدارية تكون مرتبطة بالمخزون المباع أكثر منه المخزون غير المباع و خاصة إذا كانت مصاريف البيع جوهرية؛

ج - إن المصاريف الإدارية المرتبطة بالمخزون إرتباطاً غير واضح مما يجعل توزيعها عملية عشوائية.

و من أجل تفادي هذا الإشكال نأخذ بما توصلنا إليه من خلال إجابتنا عن السؤال الثاني و المتعلق بإرتباط التكاليف بقيمة المخزون؛ حيث يجب أن تحمل إلى المخزون التكاليف التي لها إرتباط نسبي بكميات المخزون.

¹ - دونالد كيسو - جيرى ويجانت : مرجع سابق . ص 376.

من خلال مناقشتنا السابقة لعناصر تكلفة المخزون أصبح بالإمكان الآن تحديدها من خلال الإعتماد على أسس نظرية كالطبيعة العادية للعمليات التي تنشأ عنها هذه التكاليف؛ و إرتباطها بالمخزون إرتباطاً نسبياً.

إلا أن هناك نوعان من التكاليف لا يزال الجدل قائماً حولها و هما تكاليف التسويق و مصاريف الفوائد الناجمة عن العمليات التمويلية للحصول على المخزون؛¹

أ - تكاليف التسويق : و هي جميع التكاليف اللازمة و الضرورية لانتقال البضاعة من المنتج إلى المستهلك، و هي بالتالي ضرورية لإعداد السلع للبيع مثل تكاليف نقل البضاعة إلى قاعات العرض أو العملاء و مصاريف التعبئة، إن هذه المصاريف من الناحية العملية تضيف قيمة جديدة للبضاعة لذلك يمكن معاملتها معاملة المخزون،² إلا أنه و كما سبق و أن رأينا في مناقشتنا للمصروفات الفترية؛ فإن تكاليف التسويق لها إرتباط بالمخزون المباع و ليس المخزون غير المباع لذلك تعتبر تكاليف فترية.

ب - إن مصاريف الفوائد الناجمة عن العمليات التمويلية للمخزون لا يمكن أن تعتبر من عناصر تكلفة المخزون؛ و هذا من باب الأهمية النسبية لهذه المصاريف من جهة؛ و التكاليف التي قد تتحملها في سبيل تبويب و تفصيل هذه المصاريف في مقابل المنفعة الضئيلة المتوقعة منها.

2.3.1.2. تكلفة المخزون و طبيعة نشاط المؤسسة و طبيعة المخزون في حد ذاته:

إذا كان هناك إرتباط وثيق بين طبيعة نشاط المؤسسة (تجاري أو إنتاجي) و طبيعة المخزون (بضاعة؛ مواد أولية؛ منتجات قيد الصنع؛ منتجات نصف مصنعة؛ و منتجات تامة الصنع)، فهناك إرتباط بين عناصر تكلفة المخزون المختلفة و طبيعة نشاط المؤسسة.

أ- عناصر تكلفة المخزون في المؤسسة التجارية :

تعد البضاعة المخزون الأساسي في المؤسسات التجارية و محور نشاطها، فالبضاعة تشتري و تباع على حالتها دون إدخال تغييرات جوهرية عليها، و منه فتكلفة البضاعة يمكن أن تتضمن إضافة إلى سعر الشراء خارج الرسوم كل من تكاليف الحصول على البضاعة؛ و شحنها؛ و نقلها؛ و ترتيبها ... للوصول إلى إجمالي تكلفة البضاعة، و لكن هذا يتوقف على

¹ - وليد ناجي الحياي : مرجع سابق . ص 205.

² - وليد ناجي الحياي : مرجع سابق . ص 2

درجة المنفعة من وراء هذا التخصيص للبيانات و كيفية إنعكاس هذا التبويب على العناصر التي يتكون منها المخزون.¹

ب - عناصر تكلفة المخزون في المؤسسة الصناعية :

تتشابه عملية تحديد عناصر المخزون في المؤسسة الصناعية مع نظيرتها في المؤسسة التجارية و خاصة إذا تعلق الأمر بشراء المواد و اللوازم و باقي العناصر إلا أن الاختلاف الوحيد يكمن في عملية تحديد و قياس عناصر تكلفة المنتجات النصف المصنعة و المنتجات التامة في المؤسسة الصناعية .

و " تحدد تكلفة عناصر المخزون في المؤسسة الصناعية كجزء من عملية قياس تكلفة الموارد التي تتدفق خلال العملية الصناعية ... و عن طريق تتبع التكاليف خلال عملية الصنع على أساس الأقسام المختلفة للمؤسسة و على أساس المنتجات و ذلك حتى يتم تجميعها للوصول إلى التكلفة الإجمالية للإنتاج " ²، وتتكون التكلفة الإجمالية للإنتاج من تكلفة المنتجات النصف مصنعة؛ و تكلفة المنتجات قيد الصنع؛ و تكلفة المنتجات التامة الصنع .

و نصل إلى تكلفة الإنتاج من خلال تدفق مجموعة من التكاليف تتمثل أساسا في تكلفة المواد الأولية؛ و تكلفة الأجور المباشرة؛ و التكاليف الصناعية الأخرى مثل الطاقة المحركة (الكهرباء؛ الغاز؛ الوقود....)؛ و العمل الغير مباشر و بنود أخرى.

و هناك عدة أنظمة للتكاليف و التي يمكن إستخدامها من أجل تحديد عناصر تكلفة الإنتاج و تحميلها؛ و هذا ما نتعرض له محاسبة التكاليف بالتفصيل.

¹ - أحمد نور - أحمد بسيوني شحاته : مرجع سابق . ص 300-302.

² - أحمد نور - أحمد بسيوني شحاته : مرجع سابق . ص 303.

المبحث الثاني - 2.2. أنظمة جرد المخزون:

يقصد بنظام جرد المخزون طريقة إمساك سجلات المخزون من طرف المؤسسة، فإدارة المؤسسة تهتم بتخطيط المخزون و الرقابة عليه و تحديث سجلاته بصورة مستمرة لما له من أهمية بالغة على نشاط المؤسسة، فنظام الجرد الجيد للمخزون يسمح بتحديد الكميات اللازمة من المواد الأولية لمزاولة النشاط باستمرار و بصفة عادية (دون انقطاع)؛ كما يحد من تكاليف الاحتفاظ بمخزون ضخم؛ و يحفظ الشركة من تراكم مثلاً بنود غير قابلة للبيع في المخزون ما يزيد من احتمال الخسارة؛ و يحافظ على المبيعات من خلال توفير المنتجات التي يطلبها العملاء بالكمية و النوعية المرغوب فيها في الوقت الملائم.

هناك نوعين من الجرد للمخزون؛ جرد محاسبي؛ و جرد مادي.

1.2.2. الجرد المحاسبي:

الجرد المحاسبي يتم خلال السنة المالية من خلال الدفاتر المحاسبية ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عمليات المخزون و بالتالي احتساب كمية و تكلفة المخزون و هما:

- نظام الجرد المستمر؛

- نظام الجرد الدوري.

1.1.2.2. نظام الجرد المستمر:

في ظل نظام الجرد المستمر للمخزون يتم حساب الرصيد الجاري بالوحدة و التكلفة بعد كل عملية شراء أو بيع أو خروج من المخازن من أجل الاستهلاك؛ و يجعل حساب المخزون لدينا بكل عملية شراء و دائناً بكل عملية بيع؛ و يتم حساب تكلفة البضاعة و المنتجات المباعة في نهاية الفترة المحاسبية بحساب التكلفة من الوحدات المباعة.¹

نلاحظ من خلال هذا التعريف لنظام الجرد المستمر أن تسجيل تغيرات المخزون في حساب المخزون يتم بصفة مستمرة و بعد كل عملية على المخزون.

و يلخص كيسو الجوانب المحاسبية لنظام الجرد المستمر للمخزون في النقاط الآتية:²

¹ - جيمس أكاشين - جويل . ج. ليرنر- ترجمة: إبراهيم محمد السباعي: نظريات و مسائل في أصول المحاسبة. الجزء الأول، سلسلة ملخصات شوم. ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر 1993. ص 247.

² - دونالد- كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق، ص. 366

- أ- تسجيل مشتريات البضاعة المعدة للبيع أو مشتريات المواد الخام للإنتاج بالجانب المدين من حساب المخزون بدلا من حساب المشتريات؛
- ب- تسجيل مصروفات نقل المشتريات؛ المردودات؛ و المسموحات؛ و الخصومات في حساب المخزون بدلا من تسجيلها في حسابات مستقلة؛
- ج- يعترف بتكلفة البضاعة المباعة لكل عملية على حده عن طريق التسجيل بالجانب المدين من حساب تكلفة البضاعة المباعة و الجانب الدائن من حساب المخزون؛
- د- يمثل حساب المخزون حساب مراقبة يدعمه دفتر أستاذ مساعد لسجلات المخزون الفردية. و يستخدم الجرد المستمر خاصة في المؤسسات التي تتعامل مع أصناف السلع المرتفعة القيمة و هذا من أجل تحقيق قدر أوفر من الرقابة عليها؛ كما يستخدم مع المواد الأولية و التي تكون هامة جدا للعملية الإنتاجية و نقصانها يؤدي إلى وقف الإنتاج و تحميل المؤسسة خسائر عن ذلك، فنظام الجرد المستمر للمخزون يتيح إمكانية معرفة الرصيد فوراً و هذا لكونه يسجل الكميات الواردة و المنصرفة أولاً بأول.¹

و يؤخذ على هذه الطريقة ارتفاع تكاليف الاحتفاظ بسجلات كل نوع من الوحدات و خاصة في المؤسسات التي تتعامل بتشكيلة متنوعة من المخزون ذو الأسعار المنخفضة. إلا أنه و في ظل شيوع استخدام أنظمة المحاسبة عن طريق الحاسب الآلي، أدى ذلك إلى زيادة كفاءة استخدام نظام الجرد المستمر في المؤسسات ذات الأحجام الكبيرة و تلك التي لها تشكيلة واسعة من المخزون.

2.1.2.2. نظام الجرد الدوري:²

في ظل نظام الجرد الدوري للمخزون يتم حصر المخزون عددياً على فترات دورية (سنة؛ نصف سنة؛ ربع سنة؛ شهر...)، و في ظل هذا النظام يجعل حساب المخزون أو حساب المشتريات دائناً للمبيعات بشكل إجمالي في نهاية فترة جرد الدورة و ليس مع كل عملية.³

¹ - جيمس أكاشين - جويل . ج. ليرنر- ترجمة: محمد عبد العزيز أبو رمان: نظريات و مسائل في أصول المحاسبة. الجزء الثاني، سلسلة ملخصات شوم. ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر، ص 170.

² - نظام الجرد الدوري : و هو نظام الجرد المتناوب .

³ - جيمس أ. أكاشين - جويل . ج. ليرنر: ترجمة إبراهيم محمد السباعي : مرجع سابق. ص 247.

و يستخدم نظام الجرد الدوري في المؤسسات التي لها تشكيلة كبيرة من السلع إضافة إلى تميز سلعها بأسعار منخفضة؛ مثل متاجر المواد الغذائية... وعلى الرغم من أن هذه الطريقة تتميز بالسهولة إلا أنها لا تخلو من العيوب، فهي تستهلك كثيرا من الوقت كما أنها تطبقها على فترات متباعدة (مرة واحدة كل سنة في العادة) يجعلها عرضة لأنواع من الأخطاء مثل أخطاء العد؛ و التسعير؛ و التجميع.¹

و لتفادي هذا العيب؛ و من أجل توفير المزيد من المعلومات الجارية عن مستويات المخزون و ذلك لمنع تفادي حالات نفاذ المخزون أو المغالاة في الشراء؛ و كذلك للمساعدة في إعداد البيانات المالية الشهرية و النصف السنوية، فإن أغلب المؤسسات تستخدم نظام جرد دوري معدل يتم فيه تسجيل حالات الزيادة و النقصان بالكميات فقط؛ و ليس بالمبالغ النقدية في المخزون التفصيلي خارج نظام القيد المزدوج، و هذا للمساعدة على معرفة مستوى المخزون عند أي نقطة زمنية.²

2.2.2. الجرد المادي للمخزون:

مهما كان نظام الجرد الذي تعتمده المؤسسة؛ نظام جرد مستمر بالكميات و المبالغ أو بالكميات فقط أو لا تحتفظ بنظام جرد مستمر على الإطلاق؛ فإنه يجب على المؤسسة أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة، فمهما كانت إجراءات تسجيل و متابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائما؛ فقد تحدث سرقة؛ فقدان؛ تسجيل خاطئ أو أشياء أخرى مماثلة قد تتسبب في اختلاف الرصيد الموجود في دفاتر المؤسسة عن ما هو موجود فعليا.

عند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع الدفاتر المحاسبية (الجرد المحاسبي) و تستخلص الفوارق؛ و تصحح الدفاتر المحاسبية لتتفق مع الكميات الموجودة فعليا، و تستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم و التقارير المحاسبية السنوية.

إن أهمية عملية الجرد المادي للمخزون بالنسبة للمؤسسة أدت إلى الاهتمام به و تنظيمه تنظيما محكما.

¹ - جيمس ا. كاشين - جويل. ح. ليرنر: ترجمة محمد عبد العزيز أبو رمان : مرجع سابق . ص 170.

² - دونالد كيسو - جيري ويجانت : مرجع سابق . ص 367.

مراحل تنفيذ الجرد المادي للمخزون:

عادة ما تمر عملية الجرد المادي للمخزون بأربع مراحل وهي مرحلة الإعداد؛ و العد؛ و التقييم؛ و تحرير وثائق الجرد.¹

أ - مرحلة الإعداد:

و تتمثل هذه المرحلة في التأكيد على ضرورة إنجاز عملية الجرد المادي لما لها من أهمية بالغة و هذا من خلال:

- تحسيس الأفراد المكلفين بعملية الجرد؛
 - تحديد تواريخ عملية الجرد؛
 - ترتيب السلع المقصودة بعملية الجرد و تعيينها؛
 - تحيين الملفات والدفاتر من خلال تسجيل كل العمليات المرتبطة بالمخزون؛
 - تكوين فرق العد.
- ب - مرحلة العد:

و تتمثل هذه المرحلة في إنجاز عمليات العد في حد ذاتها من خلال جمع المعلومات المختلفة حول المخزون من خلال تحضير الوثائق اللازمة؛ و النزول إلى فضاءات التخزين و القيام بالمراقبة و العد؛ ثم استخلاص النتائج و معالجتها، و عند القيام بعملية الجرد يجب الفصل بين الدورات من خلال مراعاة بعض الحالات مثل البضاعة بالطريق ...

ج - مرحلة التقييم:

و تعنى هذه المرحلة بتقييم المخزون المادي الفعلي و الذي سيخرج بالقوائم النهائية.

د - تحرير وثائق الجرد:

تتمثل المرحلة الأخيرة في تحرير التقارير المرتبطة بعملية الجرد المادي و التي تحوي الشروحات المرتبطة بالعملية.

¹- Hamini Allel : le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable – office des publication universitaires. algerie -Réimpression 2003 . p 128 – 137.

المبحث الثالث - 3.2. طرق تقييم المخزون :

للمخزون خصائص مادية و خصائص مالية، و تعرف الخصائص المادية على أنها التدفق المادي للمخزون ممثلاً في المواد والمنتجات، في حين تعرف الخصائص المالية على أنها تدفق التكاليف، و منه يمكن النظر إلى المخزون من زاويتين مترابطتين و هما الكمية و التكلفة.

إن عملية تقييم المخزون من خلال تحديد كمياته و تعيين أسعاره لها أهمية بالغة؛ كونها تساعد في تحديد تكلفة المخزون التي يجب مقابلتها مع الإيرادات من جهة و من جهة أخرى تساعد في معرفة كمية و قيمة المخزون الذي يقرر عنه في القوائم المالية النهائية. و يقيم المخزون إما على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس طرق أخرى بديلة للتكلفة التاريخية، وسنتعرف على مختلف هذه الطرق من خلال ما يلي:

1.3.2. طرق تقييم مبنية على أساس التكلفة التاريخية:

يقصد بالتكلفة التاريخية تكلفة حيازة المخزون و التي سجل بها عند دخوله المخازن، و توجد أربع طرق أساسية لتقييم المخزون مبنية على أساسها و متعارف عليها في الفكر المحاسبي و تتمثل في:

- طريقة التمييز المحدد؛
- طريقة التكلفة الوسطية؛
- طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً؛
- طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً.

1.1.3.2. طريقة التمييز المحدد:

تقوم هذه الطريقة على أساس التمييز بين وحدات المخزون من خلال تحديد الكلفة الحقيقية للمخزون؛ حيث يخرج المخزون بالتكلفة الحقيقية التي يدخل بها. إن أسلوب تطبيق هذه الطريقة هو ترقيم الوحدات المخزنة كما هي في المخزن؛ حيث تقرأ لكل واحدة التكلفة الحقيقية لها.¹

¹ - عبد الستار محمد علي: الإدارة الحديثة للمخازن و المشتريات- إدارة سلسلة التوريد: دار وائل- الأردن. الطبعة الثانية 2006. ص59

و إذا كانت هذه الطريقة من أفضل الطرق من الناحية النظرية في إبراز التكلفة الحقيقية لمخزون آخر المدة و تكلفة السلع المباعة؛ إلا أنه من الصعب تطبيقها في الحياة العملية إن لم تكن مستحيلة لصعوبة تمييز المخزون المنصرف من المخزون المتبقي؛ و بالتالي صعوبة تحديد تكلفة البضاعة المباعة و تكلفة مخزون آخر المدة،¹ كما يوجد انتقاد آخر لهذه الطريقة و هو إمكانية التلاعب في تحديد صافي النتيجة من خلال إنتقاء تكلفة لسلع معينة لتحميلها على المصروفات.²

2.1.3.2. طريقة التكلفة الوسطية:

في ظل هذه الطريقة يتم حساب متوسط تكلفة لكل نوع من المخزون المتاح سواء للبيع أو الاستهلاك.

إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد المستمر للمخزون؛ فإن متوسط تكلفة الوحدة من المخزون يتم احتسابه كلما وردت كميات جديدة أو تم شراء مشتريات من السلع بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الشراء، و هذا ما يسمى متوسط التكلفة المتحرك.³ أما إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد المتناوب للمخزون؛ فإن متوسط تكلفة الوحدة من المخزون يتم احتسابه فقط في نهاية الفترة و في هذه الحالة يطلق عليه المتوسط المرجح، و يتخذ أساسا لتقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة.⁴

1.2.1.3.2 طريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال:

إن التكلفة الوسطية للوحدة وفق هذه الطريقة تحسب بعد إدخال من خلال تقسيم قيمة المخزون المتبقي مضافا إليها مبلغ الإدخال؛ على كمية المخزون المتبقي مضافا إليها كمية الإدخال.

$$\text{التكلفة الوسطية بعد كل إدخال} = \frac{\text{قيمة الرصيد الموجود} + \text{قيمة الإدخال الوارد}}{\text{كمية الرصيد الموجود} + \text{كمية الإدخال الوارد}}$$

¹ - وليد ناجي الحياي: المحاسبة المتوسطة: من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك- 2007. ص 207

² - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 382.

³ - محمد سامي راضي: ص 294.

⁴ - محمد ساسي راضي: ص 293

و يستمر تطبيق هذا السعر (سعر التكلفة الوسطية) مادام ليس هناك إدخالات جديدة، ففي هذه الطريقة الإدخالات وحدها هي التي تغير التكلفة الوسطية؛ أما الإخراجات فلا أثر لها في ذلك.

يمكن إعطاء مثال عن هذه الطريقة من خلال الجدول الآتي:

بطاقة مخزون									
المادة:		حزمة أوراق بيضاء 4							
الشهر		سبتمبر		الحد الأدنى للمخزون 4			الحد الأقصى 40		
التاريخ	الحركة	إدخال			إخراج			المخزون	
		الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة
			خارج الرسم			خارج الرسم			
01	رصيد أولي							16	260
05	دخول	20	270	5400				36	265.56
11	خروج				10	265.56	2.655.60	26	265.56
17	خروج				16	265.56	4.248.96	10	265.56
19	دخول	20	275	5500				30	271.86
21	خروج				12	271.86	3.262.32	18	271.86
24	خروج				8	271.86	2.174.88	10	271.86
28	دخول	30	280	8400				40	277.97
31	خروج				8	277.97	2.223.76	32	277.97
	المجميع	70		19300	54		14.565.52		

جدول رقم 2.2: بطاقة مخزون وفق طريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال. (المصدر: من إعداد الباحث).

يمكن التأكد من صحة الجدول أعلاه من خلال ما يلي:

- التأكد من الكمية: مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات - مجموع الإخراجات = مخزون نهاية المدة
 $16 + 70 - 54 = 32$ وحدة.

- التأكد من المبالغ: مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات - مجموع الإخراجات = مخزون نهاية المدة
 $4160.00 + 19300.00 - 14565.52 = 8894.48$ دج

- الفرق بين مخزون آخر المدة و الذي يمثل 0.56 دج راجع إلى اعتماد رقمين بعد الفاصلة.

نلاحظ من خلال بطاقة المخزون وفق طريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال؛ أن مخرجات 11 سبتمبر هي المتوسط المرجح للرصيد الأولي و مدخلات 05 سبتمبر، وقيمت مخرجات 17 سبتمبر بنفس القيمة أي 265.56 دج؛ لأنه لم تكن هناك مدخلات أخرى، أما مخرجات 21 سبتمبر فقيمتها مختلفة نظرا لوجود مدخلات في 17 سبتمبر تختلف قيمتها عن متوسط التكلفة قبل الشراء.

2.2.1.3.2 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (عند نهاية المدة):

إن تكلفة الوحدة وفق هذه الطريقة تحسب عند نهاية الدورة و هذا من خلال تقسيم قيمة مخزون أول المدة مضافا إليها قيمة مجموع إدخالات المدة؛ على كمية مخزون أول المدة مضافا إليها كمية مجموع مدخلات المدة .

$$\text{التكلفة الوسطية في نهاية المدة} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{مجموع تكلفة الإدخالات}}{\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية الإدخالات}}$$

إن مخرجات الدورة وفق هذه الطريقة تأخذ نفس القيمة و التي لا يمكن حسابها إلا بانتهاء المدة، و يمكن توضيح هذا من خلال هذا الجدول و هذا بالاعتماد على المثال السابق.

بطاقة مخزون										
المادة: حزمة أوراق بيضاء 4									الشهر	
سبتمبر			الحد الأدنى للمخزون 4			الحد الأقصى 40				
إدخال			إخراج			المخزون				
التاريخ	الحركة	الكمية	سعر الوحدة خارج الرسم	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة خارج الرسم	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة خارج الرسم	المبلغ
01	رصيد أولي	16	260	4160				16	260	4160
05	دخول	20	270	5400						
11	خروج				10	272.79	2727.90			
17	خروج				16	272.79	4364.64			
19	دخول	20	275	5500						
21	خروج				12	272.79	3273.48			
24	خروج				8	272.79	2182.32			
28	دخول	30	280	8400						
31	خروج				8	272.79	2182.32	32	272.79	8729.28
	المجموع	86		23460	54		14730.66			

جدول رقم 3.2: بطاقة مخزون وفق طريقة التكلفة الوسطية عند نهاية المدة. (المصدر: من إعداد الباحث).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن:

$$\frac{\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{تكلفة مجموع الإدخالات}}{\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية الإدخالات}} = \text{التكلفة الوسطية عند نهاية الدورة}$$

$$272.79 \text{ دج} = \frac{23460}{86}$$

إن جميع الإخراجات سعت بقيمة واحدة و هي : 272.79 دج بما في ذلك مخزون نهاية المدة.

كما يمكننا التأكد من صحة بطاقة المخزون كما يلي:

$$- \text{التأكد من الكمية: مخزون أول المدة} + \text{مجموع الإدخالات} - \text{مجموع الإخراجات} = \text{مخزون نهاية المدة}$$

$$16 + 70 - 54 = 32 \text{ وحدة}$$

$$- \text{التأكد من القيمة: مخزون أول المدة} + \text{مجموع الإدخالات} - \text{مجموع الإخراجات} = \text{مخزون نهاية المدة}$$

$$4160 + 19300 - 14730.66 = 8729.28 \text{ دج}$$

كما نلاحظ كذلك أن مخرجات الدورة قيمت بسعر واحد (272.79 دج) و هو التكلفة الوسطية المرجحة للدورة

3.1.3.2 طريقة الوارد أولا - صادر أولا:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن ما يدخل أولا يخرج أولا، بمعنى أن خروج المخزون من المخازن يكون وفق التسلسل الزمني لدخوله إليها؛ بحيث يصرف المخزون الأقدم ثم الذي بعده؛ و ما يتبقى في المخزن هو ما ورد حديثا أو آخرًا. و لتوضيح هذه الطريقة و بالاعتماد على المثال السابق نقدم الجدول الآتي:

بطاقة مخزون										
المادة:		حزمة أوراق بيضاء أ4								
الشهر		سبتمبر			الحد الأدنى للمخزون 4			الحد الأقصى 40		
التاريخ	الحركة	إدخال			إخراج			المخزون		
		الكمية	سعر الوحدة خارج الرسم	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة خارج الرسم	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة خارج الرسم	المبلغ
01	رصيد أولي							16	260	4160
05	دخول	20	270	5400				16	260	4160
								20	270	5400
11	خروج				10	260	2600	6	260	15600
								20	270	5400
17	خروج				6	260	1560			
					10	270	2700	10	270	2700
19	دخول	20	275	5500				10	270	2700
								20	275	5500
21	خروج				10	270	2700			
					2	275	550	18	275	4950
24	خروج				8	275	2200	10	275	2750
28	دخول	30	280	8400				10	275	2750
								30	280	8400
31	خروج				8	275	2200	2	275	5500
								30	280	8400
المجاميع		70		19300	54		14510	32		8950

جدول رقم 4.2: بطاقة مخزون وفق طريقة الوارد أولا- صادر أولا. (المصدر: من إعداد الباحث)

و يمكننا التحقق من صحة الجدول السابق من خلال:

- التأكد من الكمية : مخزون أول المدة + الإدخالات - الإخراجات = مخزون آخر المدة.

$$16 + 70 - 54 = 32 \text{ وحدة.}$$

- التأكد من القيمة: مخزون أول المدة + الإدخالات - الإخراجات = مخزون آخر المدة.

$$4160 + 19300 - 14510 = 8950 \text{ دج.}$$

من خلال هذا الجدول نلاحظ:

- إن طريقة الوارد أولا- صادر أولا؛ طريقة جد بسيطة و لا تعتمد أي حساب مسبق عند تقييم المخرجات؛ و إنما تعتمد فقط على الترتيب الزمني للوحدات و عدم الخط في المدخلات (التمييز بين الوحدات).
- كما نلاحظ أن المخرجات في بعض المرات تتكون من وحدات بأسعار مختلفة.
- ان المخزون المتبقي في نهاية المدة هو يمثل الوارد أخيرا؛ حيث نلاحظ أنه 32 وحدة؛ منها 30 وحدة تمثل إدخال 28 سبتمبر و 2 وحدة تمثل ما تبقى من إدخال 9 سبتمبر، فهذه الطريقة تشجع على صرف المخزون القديم دائما و أولا.

إن الجدول السابق (بطاقة مخزون وفق طريقة الوارد أولا-صادر أولا) مبني على أساس نظام الجرد المستمر؛ و قد تحصلنا من خلال على مخزون 8950 دج و تدفق بضاعة مستهلكة قدره 14510 دج.

في حالة استخدام نظام الجرد الدوري مع تدفق التكاليف وفق طريقة الوارد أولا - صادر أولا سنحصل على نفس المخزون و نفس البضاعة المستهلكة؛ و السبب في ذلك أن نفس التكاليف ترد أولا و تصدر أولا.

مزايا و عيوب طريقة الوارد أولا - صادر أولا:

من مزايا استخدام طريقة الوارد أولا- صادر أولا هو تطابق تدفق التكاليف و التدفق المادي للسلع، و هنا تقترب هذه الطريقة من طريقة التمييز المحدد؛ و تمتاز عنها في كونها تتفادى إمكانية التلاعب في صافي النتيجة من خلال عدم إتاحة إنتقاء تكلفة سلع معينة بتحميلها على المصروفات.

كما تتميز هذه الطريقة باقتراب تكاليف مخزون آخر المدة من تكاليفه الجارية، حيث أن المخزون المتبقي يمثل أحدث المشتريات، و يكون هذا صحيحا خاصة عندما يكون معدل دوران المخزون كبير.

و من عيوب هذه الطريقة أنها تؤدي لعدم مقابلة تكاليف جارية مع إيرادات جارية بجدول النتائج؛ حيث أن أقدم التكاليف تقارن بالإيرادات الجارية، و هذا قد يؤدي إلى تشويه صافي النتيجة.¹

4.1.3.2. طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا:²

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن ما يدخل أخيرا هو ما يخرج أولا، بمعنى أن خروج المخزون من المخازن يكون عكس التسلسل الزمني لدخوله إليها، بحيث يصرف المخزون الحديث ثم الذي قبله و ما يتبقى في المخزون هو ما ورد أولا، و هذه الطريقة هي عكس طريقة الوارد أولا- صادر أولا.

و من أجل توضيح هذه الطريقة و بالاعتماد على المثال السابق نقدم الجدول الآتي:

¹ - دونالد كيسو- جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص 375-376.

²-(يرمز لطريقة الوارد أخيرا- صادر أولا بالإنجليزي FIFO (Last in- First out) و باللغة الفرنسية DEPS (dernier entré Premier sorti)

بطاقة مخزون									
المادة: حزمة أوراق بيضاء 4									الشهر
سبتمبر			الحد الأدنى للمخزون 4			الحد الأقصى 40			
التاريخ	الحركة	إدخال			إخراج			المخزون	
		الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة
			خارج الرسم		خارج الرسم				
01	رصيد أولي							16	260
05	دخول	20	270	5400				16	260
								20	270
11	خروج				10	270	2700	16	260
								10	270
17	خروج				10	270	2700	10	260
					6	260	1560		
19	دخول	20	275	5500				10	260
								20	275
21	خروج				12	275	3300	10	260
								8	275
24	خروج				8	275	2200	10	260
28	دخول	30	280	8400				10	260
								30	280
31	خروج				8	280	2240	10	260
								22	280
	المجموع	70		19300	54		14700	32	8760

جدول رقم 5.2 : بطاقة مخزون وفق طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً. (المصدر: من إعداد الباحث).

يمكننا التأكد من صحة بطاقة المخزون هذه كما يلي:

• التأكد من الكمية: مخزون أول المدة + الإدخالات - الإخراجات = مخزون آخر المدة.

$$16 + 70 - 54 = 32 \text{ وحدة.}$$

- التأكد من القيمة: $4160 + 19300 - 14700 = 8760 \text{ دج.}$

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن تدفق المخزون؛ و مخزون آخر المدة بالكميات وفق طريقة الوارد أخيراً-الصادر أولاً مساوي لتدفق المخزون و مخزون آخر المدة بالكميات وفق طريقة الصادر أولاً الوارد أولاً، إلا أنه مختلف تماماً عنه من ناحية تدفق التكاليف. إن بطاقة المخزون السابقة وفق طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً مبنية على أساس نظام الجرد المستمر و عند استخدام طريقة الوارد أولاً- صادر أولاً مع نظام جرد دوري يؤدي هذا إلى اختلاف مخزون آخر المدة و تكلفة الإخراجات عما سبق.

فعندما قمنا بتطبيق طريقة الوارد أخيراً-صادر أولاً في ظل نظام جرد مستمر تحصلنا على مجموع إخراجات مساوي لي 14700 دج و مخزون آخر المدة: 8760 دج .

أما عند تطبيق طريقة الوارد أخيراً-صادر أولاً في ظل نظام جرد دوري فنحصل على:

$$\text{مجموع الإخراجات: } 30 \times 280 \text{ دج} = 8400 \text{ دج}$$

$$20 \times 275 \text{ دج} = 5500 \text{ دج}$$

$$4 \times 270 \text{ دج} = 1080 \text{ دج}$$

$$14980 \text{ دج}$$

$$\text{مخزون آخر المدة: } 16 \times 270 \text{ دج} = 4320 \text{ دج}.$$

$$16 \times 260 \text{ دج} = 4160 \text{ دج}.$$

$$8480 \text{ دج}$$

نلاحظ أنه عند تطبيق طريقة الوارد أخيراً-صادر أولاً في ظل نظام جرد مستمر تكون المخرجات (إستهلاكات) و مخزون آخر المدة مختلفة تماماً في ظل نظام جرد دوري. إن سبب الاختلاف هذا راجع إلى أنه في ظل نظام الجرد المستمر تتم مقابلة كل عملية من الإخراجات بالسحب من الإدخالات السابقة عليها مباشرة، أما في الحالة الثانية في ظل نظام الجرد الدوري؛ تتم مقابلة جملة الإخراجات بجملة الإدخالات خلال الشهر عند تطبيق طريقة الوارد أخيراً-صادر أولاً¹.

2.3.2. طرق تقييم بديلة للتكلفة التاريخية:

بعد أن تطرقنا في المبحث السابق إلى تقييم المخزون في ظل مبدأ التكلفة التاريخية من خلال مختلف البدائل المتاحة، سوف نتطرق الآن إلى طرق تقييم أخرى مخالفة لمبدأ التكلفة التاريخية من خلال ما يلي:

¹ - دونالد كيسيو - جيرى ويجانت: مرجع سابق، ص 387.

1.2.3.2. طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل: (Lawer of Cost or Market)

تعتبر طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل من أشهر الطرق البديلة و التي تختلف عن طرق التكلفة التاريخية، و السبب الرئيسي وراء التحول إلى هذه الطريقة هو "الأخ ذ بمبدأ الحيطة و الحذر، حيث يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة في المخزون والناجمة عن هبوط قيمته إما بسبب التلف؛ أو الضياع؛ أو التقادم؛ أو انخفاض الأسعار؛... كما يستند إلى مبرر آخر مفاده التخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية عندما تفوق تكلفة الأصل المنفعة المتوقعة منه ؛ أو عندما يصبح غير قادر على تحقيق إيراد¹.

وتمثل التكلفة سعر اقتناء المخزون أو إنتاجه محسوبا بأحد طرق التكلفة التاريخية التي رأيناها سابقا ممثلة في: طريقة التمييز المحدد؛ التكلفة الوسطية؛ FIFO؛ LIFO. أما السوق فيقصد به هنا تكلفة إحلال المخزون سواء بالشراء أو الإنتاج. ومنه "القاعدة أعلاه تعني أن المخزون يلزم تقييمه إما بتكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال أيهما اقل"

كيفية تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل:

من أجل تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل يجب أولاً تعيين الحدين الأعلى و الأدنى و اللذين يسمحان بتحديد سعر السوق بمقدار لا يزيد عن الحد الأعلى ولا ينقص عن الأدنى؛ فهو صافي القيمة القابلة للتحقق منقوصاً منها هامش الربح العادي، هذا الأخير (هامش الربح العادي) تسمح طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل بالاحتفاظ بمعدل ثابت له.² إذا فتقييم المخزون بالتكلفة التاريخية أو السوق أيهما اقل يكون في حدود الحدين الأعلى و الأدنى، أي أنه لا يزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق ؛ وهذا من أجل تفادي تقييم المخزون بأكثر من اللازم وبالتالي تقدير خسارة الفترة الحالية بأقل من اللازم، مع أنه لا فائدة من التقرير عن المخزون بسعر اقل من الحد الأدنى؛ لأن هذا الحد الأدنى يقيس للشركة ما يمكن أن تحصل عليه من المخزون مع استمرار تحقيقها لربح عادي.³

¹ وصفي عبد الفتاح ابو المكارم: المحاسبة المالية المتوسطة-القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة- الإسكندرية، 2000. ص 414.

² دونالد كيسيو- جيري ويجانت: مرجع سابق . ص 414 – 415.

³ دونالد كيسيو- جيري ويجانت: مرجع سابق . ص 415 – 416.

2.2.3.2. طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق:

يقصد بالقيمة القابلة للتحقق؛ سعر البيع منقوصاً منه التكاليف المقدرة للبيع، وتستخدم هذه الطريقة في ظل ظروف معينة حيث:

- توجد أسعار محددة في السوق لكل كميات المخزون؛

- لا توجد تكاليف جوهرية لعملية البيع.

وخير مثال على ذلك؛ مخزون المعادن الثمينة و الذي يقرر عنه عادة بسعر البيع نظراً لوجود سوق منظمة له وأسعار منتظمة؛ إضافة تكاليف البيع غير الجوهرية.

كذلك انه في بعض الأحيان يصعب تحديد تكلفة المخزونات في حين أن أسعار البيع معلومة، ومثال ذلك اللحوم؛ حيث سعر المادة الخام معلوم وهو " الرأس الحي من الماشية"؛ في حين يصعب تقسيم هذه التكلفة على الأضلاع؛ و الأكتاف... لكن من الأسهل و الأكثر إفادة تحديد سعر السوق للمنتجات المختلفة كالشحن ... و اللازمة لتسويقها.¹

3.2.3.2. طريقة مجمل الربح في تقييم المخزون: Gross profit méthode

إن عملية الجرد الفعلي للمخزون في كثير من المؤسسات تعتبر عملية مكلفة ؛ وتستغرق وقتاً كثيراً وجهداً كبيراً؛ ولذلك غالباً ما تتم مرة واحدة في السنة، إلا أن الحاجة الماسة لإعداد قوائم مالية شهرية؛ ثلاثية؛ نصف سنوية... لتوفير المعلومات الملائمة لأصحاب القرار في المؤسسة تتطلب القيام بحصر المخزون لعدة مرات في السنة، وهذا ما يفسر اللجوء إلى طريقة مجمل الربح في تقييم المخزون نظراً لسهولة تطبيقها وعدم كلفتها، وتتم هذه الطريقة بالاعتماد على الخطوات الآتية:²

أ- تحديد تكلفة المخزون -المتاح للبيع- الفعلية الخاصة بالدورة (من دفتر الأستاذ)؛

ب- تقدير نسبة مجمل الربح التاريخية، بالاعتماد على الدورة السابقة أو دورات السابقة؛

ج- تقدير مجمل الربح بالنسبة للفترة الجارية عن طريق تطبيق نسبة مجمل الربح التاريخية على صافي المبيعات الخاصة بالدورة؛

¹دونالد كيسيو- جيرى وبجانت: مرجع سابق . ص 324.

² محمد سامي راضي: المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية- الإسكندرية، 2004. ص 344.

- د - طرح مجمل الربح المقدّر من صافي المبيعات الفعلية لتحديد تكلفة المخزون المباع المقدرة من تكلفة المخزون المتاح للبيع الفعلية الخاصة بالدورة، لتحديد تكلفة مخزون آخر الدورة؛
- هـ - طرح تكلفة المخزون المباع المقدرة من تكلفة مخزون آخر الدورة المقدّر.

4.2.3.2. طريقة مخزون التجزئة:

تستخدم طريقة مخزون التجزئة بصفة أساسية في المؤسسات التجارية وبالضبط في محلات البيع بالتجزئة أين تكثر أعداد البضائع وتتنوع مما يصعب القيام بعملية جرد فعلي؛ كما انه من الصعب تسجيل تكلفة كل بضاعة مبيعة من كل نوع؛ إضافة إلى صعوبة تعديل أسعار كل نوع مع تغير أسعار السوق.

وتقوم هذه الطريقة على أساس تقييم المشتريات عند استلامها وفقاً لأسعار التجزئة، وإذا ما تم التعرف على العلاقة بين أسعار البيع و التكلفة يمكن تقدير قيمة المخزون بالتكلفة، ولتطبيق هذا الأسلوب يلزم التعرف على العناصر التالية:¹

- أ - إجمالي مخزون أول المدة مقيمة بالتكلفة وبأسعار البيع؛
- ب - إجمالي المشتريات مقيمة بالتكلفة وبأسعار البيع؛
- ج - تحديد البضاعة المتاحة للبيع مقيمة بالتكلفة وبأسعار البيع؛
- د - مبيعات الفترة.

عندها نقوم بطرح المبيعات من البضاعة المتاحة للبيع مقيمة بسعر البيع لنحصل على مخزون آخر المدة مقيماً بسعر البيع، وبعد ذلك نحدد نسبة التكلفة بقسمة البضاعة المتاحة مقيمة بالتكلفة على البضاعة المتاحة مقيمة بسعر البيع، ونستخدم هذه النسبة في تقدير تكلفة مخزون آخر المدة من خلال ضرب هذه النسبة في قيمة مخزون آخر المدة محدداً وفق أسعار البيع.

5.2.3.2. طريقة التكاليف المعيارية:

تعد طريقة التكاليف المعيارية من بين الطرق النظرية المستخدمة في تقييم الإخراجات، و تقوم هذه على أساس برامج تقديرية تعد مسبقاً حسب الظروف المتوقعة مستقبلاً، و يعتمد عليها أساساً في محاسبة التكاليف و تقييم الإخراجات مثل المنتجات التامة، و من العناصر

¹ وصفي عبد الفتاح ابو المكارم: مرجع سابق . ص 371-372.

التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد التكلفة المعيارية تكلفة الوحدة من المواد المستعملة في الإنتاج؛ و تكلفة اليد العاملة المباشرة...

يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها " التكاليف المحددة مسبقا، و تتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة و قياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، و هذا بإجراء مقارنة بين ما تحقق فعلا من كمية و قيمة و عناصر التكاليف؛ و ما حدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل و ليست تاريخية"¹.

بعد تنفيذ البرامج المسطرة مسبقا و المقيمة بالتكاليف المعيارية، تقوم المؤسسة بحساب التكاليف الحقيقية و إستخلاص الفروق وتحديد أسبابها و المسؤوليات عنها. و لطريقة التكاليف المعيارية أنواع تتمثل في:²

- التكلفة المعيارية النظرية؛
- التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من تكلفة تنافسية؛
- التكلفة المعيارية التاريخية؛
- التكلفة المعيارية العادية؛
- التكلفة النموذجية المقيمة بالسعر الحالي.

أ- التكلفة المعيارية النظرية:

و هي تمثل الحالة المثالية للنشاط في المؤسسة؛ و تحدد على أساس أحسن إستعمال ممكن لكل عوامل الإنتاج الممزوجة، و التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات إستثنائية؛ بل تكون بمحاولة تحقيقها.

ب- التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من تكلفة تنافسية :

تقوم هذه الطريقة بتحديد التكلفة المعيارية مع الأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق التنافسي، و هي بذلك لا تحدد دائما مستوى فعالية يجب الوصول إليه؛ خاصة في حالة ضعف المنافسة مما يجعلها لا تستجيب لأهداف التكلفة المثالية.

¹ - ناصر دادي عدون: تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية. دار المحمدية العامة- الجزائر، الطبعة الثانية 1994. ص.161-162.

² - ناصر دادي عدون: مرجع سابق، ص.162-163.

ج- التكلفة المعيارية التاريخية:

تحدد التكلفة المعيارية التاريخية على أساس تكاليف الدورة السابقة أو تكاليف عدة دورات مقيمة بالقيمة الحالية، إن هذه الطريقة قد تتضمن في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة عند حساب التكلفة؛ لذا يجب الحذر عند إستعمالها.

د- التكلفة المعيارية العادية:

إن هذه الطريقة مرتبطة بالظروف العادية للمؤسسة، و تحسب التكلفة المعيارية فيها على أساس أخذ تكاليف الدورة أو دورات سابقة و إستبعاد الظروف الغير عادية منها؛ مع الأخذ بعين الإعتبار ما يمكن أن يقع في المستقبل، و يؤخذ على هذه الطريقة فقدانها جودة المعلومات في حال حدوث تغيرات معتبرة و غير محتملة.

هـ- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:

إن هذه الطريقة هي تشترك في خصائصها مع بعض الطرق السابقة، و تتحدد كما يلي:

- تحديد الكمية المعيارية على أساس أحسن إستعمال لعوامل الإنتاج (معيارية نظرية)؛
- أو على أساس الظروف العادية للنشاط (معيارية عادية).
- تحديد السعر المعياري حسب الأسعار الجارية أثناء إعداد هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى.

إن هذه الطريقة تستخدم خاصة في فترة التضخم أين يشهد سوق عوامل الإنتاج إرتفاعا كبيرا في الأسعار مما يصعب عملية تحديد التكلفة النموذجية؛ و هذا ما جعل هذه الطريقة تشهد إقبالا على إستخدامها خاصة في المؤسسات الصناعية الكبرى.

الخلاصة:

المخزون أحد أهم عناصر أصول المؤسسة خاصة منها الصناعية و التجارية؛ فهو محور نشاطها و مصدر دخلها، وله عدة تبويبات حسب نشاط المؤسسة أهمها تبويبه إلى بضاعة؛ مواد و لوازم؛ و منتجات بأصنافها الثلاث قيد الصنع؛ و نصف مصنعة و تامة الصنع. و يدرج المخزون في القوائم المالية للمؤسسة بتكلفة الحصول عليه سواء كان ذلك نتاج عملية شراء أو إنتاج، وقد تتضمن تكلفة المخزون عدة عناصر مثل سعر الشراء خارج الرسم؛ و مصارف الشحن و النقل؛ و التأمين على المشتريات؛ و مصاريف الإنتاج؛ و كل المصاريف الأخرى التي لها إرتباط وثيق بعملية حيازة المخزون.

يخضع المخزون داخل المؤسسة من خلال عملية تسييره إلى نظام رقابة يتمثل في عملية الجرد المحاسبي و المادي له، يكون الجرد المحاسبي من خلال مسك الدفاتر التي تبين العمليات على المخزون؛ و قد يكون ذلك بصفة مستمرة أو دورية، أما الجرد المادي فيكون قانونيا مرة واحدة في نهاية السنة من أجل إكتشاف الفروق؛ و تحديد القيمة التي يدرج بها المخزون في القوائم المالية للمؤسسة.

إن عملية تقييم المخزون لها أهمية كبيرة كونها تسمح بتحديد التكاليف التي تقابل الإيرادات؛ كما تسمح كذلك بتحديد القيمة التي يدرج بها المخزون في الميزانية، وهناك عدة طرق لتقييم المخزون؛ منها ما هو خاضع لمبدأ التكلفة التاريخية؛ مثل طريقة التمييز المحدد؛ و طريقة التكلفة الوسطية؛ و طريقة الوارد أولا - صادر أولا؛ و طريقة الوارد أخيرا - صادر أولا، ومنها ما هو مخالف لمبدأ التكلفة التاريخية؛ مثل طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل؛ و طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق؛ و طريقة مجمل الربح في تقييم المخزون؛ و طريقة مخزون التجزئة؛ و طريقة التكاليف المعيارية

الفصل الثالث:

أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية ومعالجته وفق معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

للمخزون آثار بالغة الأهمية على القوائم المالية للمؤسسة؛ كونه يدرج بقيمته المتبقية (مخزون نهاية الدورة) في جانب الأصول بالنسبة للميزانية؛ كما يظهر أثره في قائمة الدخل من خلال الإستهلاكات من البضائع و من المواد و اللوازم؛ و الإنتاج و المبيعات، ومع تعدد الممارسات المحاسبية على المخزون اختلفت آثار ذلك على القوائم المالية للمؤسسة وهذا ما سنبيّنه في هذا الفصل من خلال دراسة أثر مختلف طرق تقييم المخزون على الميزانية و جدول النتائج؛ و المتمثلة في طريقة التمييز المحدد؛ و طريقة التكلفة الوسطية؛ و FIFO؛ و LIFO، إضافة إلى دراسة أثر الأخطاء المحاسبية على كل من الميزانية و جدول النتائج.

لقد لقي المخزون إهتماما بالغاً في المحاسبة الدولية، حيث خص بمعيار محاسبي دولي؛ ألا و هو المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزون)؛ والذي عرف المخزون و وضع طرق المحاسبة عنه من خلال بيان تكلفته و تقييمه و متى يعترف به كمصروف و كيفية الإفصاح عنه في القوائم المالية.

المبحث الأول - 1.3. أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية

للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة؛ فهو أحد أهم أصولها المتداولة و مصدر دخلها و محور نشاطها، هذا ما دعا إلى الإهتمام بالمحاسبة عنه لما لذلك من أثر على القوائم المالية للمؤسسة وخاصة منها الميزانية وجدول النتائج، وتختلف آثار محاسبة المخزون على الميزانية و جدول النتائج باختلاف طرق تقييم المخزون من جهة؛ و باختلاف أنواع الأخطاء التي قد تتعرض لها محاسبة المخزون في حد ذاتها، و هذا ما سنناقشه في هذا المبحث.

1.1.3. آثار مختلف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية:

رأينا في الفصل السابق أن هناك عدة طرق لتقييم المخزون، منها ما هو خاضع لمبدأ التكلفة التاريخية؛ ومنها ما هو مخالف لها (طرق بديلة)، و طرق التقييم هذه على اختلافها؛ هل لها نفس الأثر على كل من الميزانية و جدول النتائج؟ هذا ما سنجيب عنه من خلال ما يلي:

1.1.1.3. أثر طريقة التمييز المحدد على الميزانية و جدول النتائج :

كما سبق و أن رأينا، تقوم هذه الطريقة لتقييم المخزون على أساس التمييز بين وحدات المخزون من خلال تحديد التكلفة الحقيقية لها؛ حيث تخرج كل وحدة من المخزون بالتكلفة الحقيقية التي تدخل بها.

و لهذه الطريقة أثر على كل من الميزانية و جدول النتائج مصدره خاصية في الطريقة في حد ذاتها؛ و هي إلتصاق كل وحدة و تكلفتها الفعلية، هذا ما يجعل هذه الطريقة تبدو مثالية، حيث أن مخزون آخر المدة و الذي يظهر بالميزانية مقيم بالتكلفة الحقيقية، كما أن مبدأ مقابلة التكاليف مع الإيرادات عند إعداد جدول النتائج يطبق بصفة دقيقة حيث تؤدي هذه الطريقة إلى مقابلة تكاليف فعلية بإيرادات فعلية.

لكن ما يؤخذ على طريقة التمييز المحدد هو إمكانية التلاعب بالنتيجة الصافية للدورة و هذا من خلال إنتقاء جزء من المخزون (سواء عند البيع أو الاستهلاك) ذو التكلفة الأقل أو الأعلى لتحميله على المصاريف، و بذلك فالإدارة (إدارة المؤسسة) بإمكانها التلاعب في

النتيجة الصافية بناء على رغبتها في التقرير عن النتيجة الصافية أعلى أو أقل خلال هذه الدورة.¹

و من هذا نستنتج أن طريقة تقييم المخزون و المتمثلة في التمييز المحدد؛ لها أثر على ميزانية و جدول نتائج المؤسسة بناء على رغبة الإدارة، فهي عرضة للميولات الخاصة.

2.1.1.3. آثار طريقة التكلفة الوسطية :

إن طريقة التكلفة الوسطية و كما هو واضح من إسمها تقوم بتقييم البنود المخزنة على أساس التكلفة الوسطية لكل الوحدات المتماثلة المتاحة خلال الفترة، و كما رأينا سابقا فإن هناك نوعين من التكلفة الوسطية و هما التكلفة الوسطية بعد كل إدخال؛ و التكلفة الوسطية في نهاية الفترة.

و تعتبر طريقة التكلفة الوسطية ذات قبول عام؛ هذا لكونها سهلة التطبيق و موضوعية لا تخضع لعمليات التلاعب في صافي النتيجة كما هو الحال في طرق تقييم المخزون الأخرى، حيث يرى المنادون بهذه الطريقة أنه من المستحيل عادة قياس تدفق مادي محدد للمخزون، و من ثم فإنه من الأفضل تحديد تكلفة المخزون على أساس السعر المتوسط خاصة عند تجانس مكونات المخزون من حيث الطبيعة.²

إن طريقة التكلفة الوسطية و بما أنها مبنية على أساس التكلفة التاريخية تعطي إنطباعات معقولة في المدى القصير حول الميزانية و جدول النتائج؛ فهي توفر قياسا معقولا للمركز المالي قصير الأجل خصوصا إذا كان المخزون تم تكوينه حديثا.

أما في ظل الإرتفاع في مستويات الأسعار و تناقص القوة الشرائية حيث ترتفع الأسعار السوقية للمخزون مقارنة بتكلفته التاريخية المقيمة على أساس التكلفة الوسطية، فإن الميزانية و جدول النتائج يعطيان أرقام لا دلالة لها، و تحليل أداء المؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح (جدول النتائج) و المركز المالي (الميزانية) يعطي نتائج مضللة.

¹ - دونالد كيسو - جيرى ويجانت : مرجع سابق، ص 382.

² - دونالد كيسو - جيرى ويجانت : مرجع سابق . ص 386.

3.1.1.3. أثر طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً على الميزانية و جدول النتائج :

تقوم طريقة تقييم المخزون الوارد أولاً - صادر أولاً على افتراض أن المخزون المشتري أو المنتج أولاً - هو الذي يستهلك أو يباع أولاً، و يتم هذا من خلال التمييز بين وحدات المخزون.

و لتطبيق طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً آثار واضحة على كل من الميزانية و جدول النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

1.3.1.1.3. آثار طريقة الوارد أولاً-صادر أولاً على الميزانية:

في ظل هذه الطريقة يكون المخزون المدرج في الميزانية مقيماً بأسعار الشراء الحديثة، و هذا راجع إلى خاصية هذه الطريقة في تصريف المخزون الوارد أولاً ثم الذي يليه و هكذا؛ و ما يبقى في نهاية الدورة هو ما اشترى و أنتج آخر، " الأمر الذي يعني ظهور المخزون في الميزانية بقيمة أكثر واقعية، و خاصة عندما يزداد معدل دوران المخزون"¹ و منه نستنتج أن تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً-صادر أولاً له أثر إيجابي على الميزانية يجعلها أكثر واقعية؛ و قيمة مخزون آخر المدة تتقارب مع قيمته الجارية.

2.3.1.1.3. أثر تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً-صادر أولاً على جدول النتائج:

إذا كان تطبيق طريقة الوارد أولاً-صادر أولاً في تقييم المخزون يعطي صورة إيجابية و واقعية عن الميزانية، فذلك الأمر بالنسبة لجدول النتائج فيما يخص عدم إمكانية التلاعب بصافي النتيجة، حيث لا يكون للمؤسسة حرية إنتقاء تكلفة مخزون معين لتحميلها. إلا أن ما يؤخذ على هذه الطريقة هو تأثيرها على جدول النتائج عندما يتعلق الأمر بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، حيث أنها تؤدي إلى مقابلة أقدم التكاليف مع الإيرادات الجارية و هذا ما يؤدي إلى تشويه الربح الإجمالي (هامش الربح) و النتيجة الصافية.²

¹ - محمد سامي رلضي: مرجع سابق، ص. 297-298.

² - دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص. 386.

4.1.1.3. أثر طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً على الميزانية و جدول النتائج:

تقوم طريقة تقييم المخزون الوارد أخيراً- صادر أولاً على إفتراض أن المخزون الذي يدخل أخيراً إلى المؤسسة يصرف منه أولاً و هكذا، و تدفق التكلفة في هذه الطريقة يكون عكس الطريقة السابقة الوارد أولاً-صادراً أولاً، كما أن مخزون آخر المدة في هذه الطريقة يختلف عند تطبيق طريقة الجرد المستمر أو الدوري كما سبق و أن رأينا. إن لتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيراً-صادر أولاً آثاره على كل من الميزانية و جدول النتائج تتمثل في:

1.4.1.1.3. أثر طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً على الميزانية:

لتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً آثار واضحة على الميزانية تتمثل في تقييم المخزون بأقل من اللازم و تحسين التدفقات النقدية.¹
أ -تقييم المخزون بأقل من اللازم:

يؤدي تطبيق طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً إلى تشويه ميزانية المؤسسة، ذلك أن مخزون آخر المدة تكون تكلفته بعيدة كل البعد عن الأسعار الجارية له لأن أقدم الأسعار هي التي تبقى به، و يؤدي هذا التخفيض إلى ظهور رأس المال العامل بالمؤسسة بصورة غير حقيقية؛ و خاصة مع الإرتفاع المتزايد للأسعار و آثار التضخم. "و يعتمد مقدار و اتجاه الاختلاف بين القيمة الدفترية للمخزون وأسعاره الجارية على درجة و اتجاه تغيرات الأسعار و مقدار معدل دوران المخزون، و يؤدي الأثر المركب لإرتفاع الأسعار و تجنب عمليات تصفية المخزون إلى زيادة الفرق بين القيمة الدفترية للمخزون في ظل طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً و الأسعار الجارية له، و من ثم تفاقم حالة التشوه في الميزانية الناتجة عن إستخدام طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً".²
أما في حالة إنخفاض الأسعار فإن طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً تحد من حالات تخفيض قيم المخزون المقرر عنها بالميزانية بصورة جوهرية، ذلك أن المخزون المسعر بأسعار عالية و الوارد أخيراً قد تم تصريفه، و بقي المخزون الأقدم و المسعر بأسعار

¹ - دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص.398-399.

² - دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص.399.

منخفضة، و منه فالمخزون المقرر عنه بالميزانية تكون قيمته أقرب لأسعاره الجارية في حالة إنخفاض الأسعار مما يجعل الميزانية أكثر مصداقية و تعبيراً في هذه الحالة.

ب - تحسين التدفقات النقدية:

إن استخدام طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً يحقق للمؤسسة وفر ضريبي (كما سنرى لاحقاً)، و كما هو معلوم فالضرائب يجب دفعها نقداً، ومنه فمن خلال وراء تحقيق الوفر الضريبي تحقق المؤسسة وفراً نقدياً.¹

2.4.1.1.3. أثر طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً على جدول النتائج:

لتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً آثار بالغة الأهمية على جدول النتائج و تتمثل هذه الآثار أساساً في مقابلة إيرادات جارية بتكاليف جارية؛ و تحقيق وفر ضريبي من خلال انخفاض صافي النتيجة؛ و كذا حماية نتيجة الفترات التالية من آثار انخفاض الأسعار في حالة الكساد.

أ- تحديد أفضل للنتيجة:

يسمح تقييم المخزون بطريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً بمقابلة الإيرادات الجارية مع التكاليف الجارية للمخزون، و ذلك كون تكاليف المبيعات مقيمة بأحدث الأسعار، و "تزداد أهمية هذا الأسلوب في حالة التضخم المستمر؛ حيث يكون لصافي الدخل دلالة إقتصادية"²

ب- تحقيق وفر ضريبي:

إن طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً و من قدرتها الكبيرة على مقابلة إيرادات جارية مع تكاليف جارية تسمح بإعطاء نتيجة حقيقية و منخفضة، مما يسمح للمؤسسة على الحصول على وفر ضريبي. "وتعد المنافع الضريبية هي السبب الرئيسي في شيوع استخدام هذه الطريقة، فطالما أن الأسعار في تزايد مستمر و كميات المخزون لا تنخفض، يحدث تأجيل في ضريبة الدخل لأن البنود المشتراة حديثاً بأسعار أعلى هي التي تقابل بالإيرادات".³

¹-دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص. 398.

²- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: مرجع سابق، ص. 360.

³- دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص. 398.

إن ضريبة الدخل تعد مصروف و تخفيضها أو تأجيلها إلى دورات لاحقة له تأثير على جدول النتائج للدورة.

ج - حماية الأرباح المستقبلية:

إن تقييم المخزون بطريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً يحمي الأرباح المستقبلية للفترات اللاحقة و منه النتيجة الصافية و هذا في حالة الكساد و إنخفاض الأسعار، و هذا راجع إلى كون هذه الإيرادات المستقبلية المنخفضة نتيجة انخفاض الأسعار تقابلها تكاليف المخزون المقدر بأسعار قديمة و منخفضة.

2.1.3. أثر أخطاء المخزون على القوائم المالية :

يعتبر المخزون أحد أهم الأصول في أغلب المؤسسات، و نظراً لكبر قيمته نسبياً فالخطأ في تقييمه يؤدي بالضرورة إلى الخطأ في الميزانية مثل الخطأ في مجموع الأصول؛ و مجموع الأصول المتداولة؛ و رأس المال العامل، كما يؤدي كذلك إلى الخطأ في جدول النتائج مثل الخطأ في تكلفة المواد و اللوازم و المنتجات؛ و الخطأ في تقدير إجمالي الربح؛ و نتيجة الدورة.¹

و من أمثلة الأخطاء في تقييم المخزون و التي لها أثر على القوائم المالية نذكر الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة؛ و الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون.

1.2.1.3. الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة:

من المعلوم أن مخزون آخر المدة لدورة ما هو مخزون أول مدة للدورة التي تليها، وبالتالي فالخطأ فيه لا يقتصر أثره على القوائم المالية للدورة فقط؛ بل يمتد إلى الدورة التي تليها بمقدار الخطأ الذي حدث في مخزون الدورة السابقة عليها. و قد يحدث و أن يقدر المخزون في آخر المدة بأقل أو أكثر من اللازم و هذا ما يترتب عنه أثر في الميزانية و جدول النتائج نوضحه من خلال الجدول الآتي:

¹ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم : مرجع سابق . ص 343.

الخطأ		تقدير مخزون آخر المدة بأقل من اللازم		تقدير مخزون آخر المدة بأكثر من اللازم	
الأثر على القوائم القوائم المالية		أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم
الميزانية	المخزون	×			×
	الأرباح المحتجزة	×			×
	رأس المال العامل	×			×
	نسبة التداول	×			×
جدول النتائج	تكلفة البضاعة المباعة		×	×	
	النتيجة الصافية		×		×

جدول رقم 1.3: أثر تقدير مخزون آخر المدة على الميزانية و جدول النتائج. (المصدر من إعداد الباحث).

من خلال هذا الجدول و الذي يبين أثر الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة على كل من الميزانية و جدول النتائج نلاحظ أنه في حالة تقدير مخزون آخر المدة بأقل من قيمته الحقيقية فهذا ينجم عنه أثر على الميزانية يتمثل في تقدير المخزون و الأرباح المحتجزة بأقل من اللازم؛ و سيتم تقدير رأس المال و نسبة التداول كذلك بأقل من اللازم نتيجة لتقدير مخزون آخر المدة بأقل من اللازم، كما ينجم عنه أثر على جدول النتائج يتمثل في تقدير النتيجة الصافية بأقل من اللازم بسبب تقدير تكلفة البضاعة المباعة بأكثر من اللازم .

أما في حالة العكس أي إذا تم تقدير مخزون آخر المدة بأكثر من قيمته الحقيقية فسوف يكون أثر ذلك عكس ما رأيناه في الحالة السابقة تماما.

و من أجل توضيح ذلك نورد المثال الآتي؛ حيث نفترض أن مخزون آخرة المدة قدر بأقل من قيمته بـ 4000 دج؛ و باقي البنود صحيحة.

المبالغ بـ دج؛

التقدير الصحيح		التقدير الخطأ		البيان الدورة
ن	ن+1	ن	ن+1	
50 000	50 000	50 000	50 000	(1) مبيعات بضاعة
14000	12000	10 000	12000	(2) مخزون أول المدة
35000	20 000	35000	22000	(3) بضاعة مشتراة
49000	34000	45000	34000	(4) بضاعة متاحة (3+2)
20 000	14000	20 000	10 000	(5) مخزون آخر المدة
29000	20000	25 000	24000	(6) تكلفة البضاعة المباعة (5 - 4)
21000	30 000	25000	26000	(7) النتيجة (1-6)
51000		51000		نتيجة الدورتين (ن و ن+1)

جدول رقم 2.3: جدول نتائج مبسط يبين أثر الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة بأقل من اللازم على نتيجة الدورة و نتيجة الدورة التي تليها. (المصدر من إعداد الباحث).

نلاحظ من خلال هذا المثال العددي أنه عند تقدير مخزون آخر المدة خطأ بأقل من اللازم (14000 دج) أدى ذلك إلى تقدير تكلفة البضاعة بأكثر من اللازم (24000 دج) و بالتالي تقدير النتيجة بأقل من اللازم (26000 دج بدلا عن 30000 دج) كما نلاحظ أن أثر هذا الخطأ إمتد إلى الدورة التي تليها و هذا نظرا لكون مخزون آخر المدة للدورة (ن) هو مخزون أول المدة للدورة (ن+1) و قد انعكس هذا على نتيجة الدورة (ن+1) حيث قدرت بأكثر من اللازم (25000 دج بدلا عن 21000 دج) و نلاحظ كذلك أن مجموع نتيجة الدورتين متساوي، لكن نتيجة كل دورة على حده خاطئة.

إن أثر الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة على القوائم المالية في دورة ما؛ سيتم إستعواضه في الدورة التي تليها و لكن سيكون هناك خطأ في قائمتي الدورتين لكل فترة على حده.¹

و قد يتصور البعض أن الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة في دورة معينة ليس له أثر أو أهمية لأنه سيتم إستعواضه في الدورة التي تليها، إلا أن هذا التصور غير منطقي و غير عملي، لأنه يتناقض و الهدف الأساسي للقوائم المالية و التي تعد من أجل إعطاء معلومات دقيقة و مفيدة لمستخدميها، فمن المعلوم أن متخذي القرارات يعتمدون على إتجاهات الأرقام عن طريق مقارنة القوائم المالية لسنتين متتاليتين أو أكثر؛ ومنه فإنهم إذا إعتدوا على معلومات خاطئة فسوف يتخذون و بلا شك قرارات خاطئة و غير سليمة نتيجة سوء الفهم.²

2.2.1.3. الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون:

حيث أنه قد لا تقوم المؤسسة بتسجيل المشتريات كما أنها لا تقوم بإدراجها ضمن مخزون آخر المدة، و هذا النوع من الخطأ لا يترتب عليه أثر على صافي النتيجة على أساس أن المشتريات و مخزون آخر المدة تكون قيمتها مخفضة بنفس المقدار؛ و لكن يترتب على هذا الخطأ تخفيض قيمة كل من الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة.³

إن تقدير المشتريات و مخزون آخر المدة بأقل من اللازم بنفس المقدار يكون له تأثير على النتيجة الصافية كما سبق و أن رأينا، كما أنه لا تتغير جملة رأس المال العامل، و لكن نسبة التداول تقدر بأكثر من اللازم بسبب إستبعاد مقادير متساوية من المخزون و حسابات الدفع، و منه فإن تقدير مخزون آخر المدة و حسابات الدفع بأقل من اللازم قد تكون أحد الوسائل المستخدمة في التأثير على نسبة التداول و جعلها تبدو أفضل من حقيقتها⁴ و إذا ما تم تقدير المشتريات و مخزون آخر المدة بأكثر من اللازم فإن الآثار على الميزانية ستكون بالعكس تماما.

و يمكن توضيح أثر الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون على كل من الميزانية و جدول النتائج من خلال الجدول الآتي:

¹ - دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق ص 373-374.

² - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: مرجع سابق. ص 346.

³ - أحمد نور - أحمد لبسيوني شحاته: مرجع سابق . ص 247.

⁴ - دونالد كيسو - جيري ويجانت: مرجع سابق، ص 375.

نوع الخطأ	القوائم المالية	
	تقدير المشتريات و المخزون بأقل من اللازم	تقدير المشتريات و المخزون بأكثر من اللازم
المخزون	أقل من اللازم	أكثر من اللازم
حسابات الدفع	أقل من اللازم	أكثر من اللازم
رأس المال العامل	لا أثر	لا أثر
نسبة التداول	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
المشتريات	أقل من اللازم	أكثر من اللازم
جدول النتائج	تكلفة البضاعة المباعة	لا أثر
	النتيجة الصافية	لا أثر
مخزون آخر المدة	أقل من اللازم	أكثر من اللازم

جدول رقم 3.3: أثر الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون على الميزانية و جدول النتائج.

(المصدر: من إعداد الباحث).

نستنتج من خلال هذا الجدول أن كل من الميزانية و جدول النتائج يتأثر بالخطأ في تقدير المشتريات و المخزون.

المبحث الثاني - 2.3. المعالجة المحاسبية للمخزون وفق معايير المحاسبة الدولية:

لقد مرت المحاسبة منذ نشأتها بعدة مراحل؛ و تطورت لتواكب التطورات الحاصلة في بيئتها إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن من تنظيم تحكمه معايير محاسبية دولية ذات قبول عام تهدف إلى إنهاء أزمة الثقة في المحاسبية و توحيد أساليب و إجراءات العمل المحاسبي على المستوى الدولي، و من بين معايير المحاسبة الدولية نجد المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 (IAS2) المخزون

1.2.3. تطور المحاسبة و ظهور الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية:

لقد مرت المحاسبة منذ نشأتها بعدة مراحل متأثرة ببيئتها المحيطة بها إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن في هذا العصر و الذي تميز بظهور المحاسبة الدولية من خلال معاييرها؛ وهذا ناتجا للعولمة الإقتصادية و المالية.

و سنتطرق في هذا المبحث إلى ظهور المحاسبة و تطورها؛ و المحاسبة الدولية و معاييرها و الحاجة إليها مع التركيز على المعيار الدولي الثاني "المخزون"

1.1.2.3. نشأة المحاسبة و تطورها:

ظهرت المحاسبة منذ القدم و أخذت في التطور مسايرة للأحداث المحيطة بها ؛ و تلبية لحاجات المجتمع، فقد كان المصريون القدامى يحتفظون بسجلات للمحاصيل التي ترد إلى المخازن؛ و ما يصرف منها كذلك، إلا أن هذه السجلات لم تكن نظاما محاسبيا بعينه كما هو الأمر الآن؛ لكنها كانت تفي بحاجاتهم، و كذلك الأمر بالنسبة للإغريق و الرومان ، و عند تطور الإقتصاد و ظهور الإقتصاد النقدي أصبحت المحاسبة تعتمد على قيمة الأشياء بدل الكميات، لكنها كانت تتصف بتسجيل العمليات بطريقة بدائية و نتيجة النشاط تقاس بمقدار الزيادة في صافي الموجودات بين تاريخين متعاقبين.

في نهاية القرن 15م و مع تطور التبادل التجاري الكبير ظهرت طريقة محاسبية أكثر عملية و تتمثل في نظام القيد المزدوج، حيث ظهر أول كتاب يشرح هذا النظام في مدينة البندقية عام 1794م لمؤلفه "LUCA PACIOLI"، كما أسس عام 1581م أول معهد للمحاسبة في نفس المدينة.

في القرن 18م و نتيجة للثورة الصناعية و التقدم العلمي و التكنولوجي و ظهور الاختراعات في شتى الميادين؛ و ظهور شركات المساهمة التي تلجأ إلى الحصول على رؤوس أموال ضخمة عن طريق طرح الأسهم للإكتتاب العام، أدى كل ذلك إلى تطور المحاسبة و التي كانت تهدف آنذاك إلى قياس نتائج المشاريع الضخمة بدقة و وضوح ؛ و بيان حقوق الشركاء و نصيب كل منهم في ربح الشركة، و قد تزامن ذلك مع ظهور التشريعات التي تؤكد على ضرورة تطبيق طرق محاسبية علمية تهدف إلى توفير المعلومات للمستثمرين و تضمن حقوقهم، و بذلك تحول الإهتمام بالمحاسبة من مجرد التركيز على الجوانب الإجرائية الخاصة بأساليب الممارسة المحاسبية إلى إعتبار المحاسبة نظام للمعلومات يساهم في إتخاذ القرارات.¹

أما في العصر الحديث فقد شهدت المحاسبة تطورا كبيرا خصوصا مع ظهور الهيئات المحاسبية المهنية و الأكاديمية؛ الخاصة و الحكومية، و التي لعبت دورا كبيرا في تطوير

¹ - محمد مطر : التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس؛ العرض؛ و الإفصاح، دار وائل للنشر، 2003، ص11.

المحاسبة خاصة مع إصدار معايير المحاسبة الدولية بهدف رد الاعتبار للمحاسبة بعد أزمة الثقة التي مرت بها.

2.1.2.3. أزمة الثقة في المحاسبة:

لقد تعرضت مهنة المحاسبة لعدة هزات ممثلة في الأزمة العالمية لسنة 1929 قديما و ما تلاها من كساد؛ و حديثا ممثلة في فضيحة شركة إنرون Enron و التي تعد واحدة من سلسلة حالات الفشل المحاسبي و فشل المراجعة و التي شملت كذلك شركات Health South؛ و World Com؛ و Tyco، و سنأخذ حالة شركة Enron كمثال عن أزمة الثقة في المحاسبة.

-فضيحة شركة إنرون :

لقد كانت أسهم شركة Enron تباع بما يزيد عن 90 دولار للسهم الواحد و هذا بتاريخ 1 جانفي 2001، و من هذا التاريخ و إلى غاية منتصف السنة خضع أدائها للمراجعة من قبل 19 شركة بحوث إستثمارية، منحتها 12 شركة توصية الشراء بقوة (Strong Buy) و منحتها 5 شركات أخرى توصية الشراء (Buy)، إضافة إلى هذا أشار تقرير المراجعة لسنة 2000 بعدم وجود أي مشاكل محاسبية جوهرية، لكن في 14 أوت 2001 أعلن عن استقالة رئيسها. لقد استخدمت شركة إنرون ما يعرف بمصطلح الوحدات ذات الأغراض الخاصة (Spécial purpose Entities) بهدف الوصول إلى سوق المال والاحتفاء من المخاطر، فمن خلال هذه الوحدات مثل شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة؛ تقوم الشركة بزيادة مستوى الرفع المالي و العائد على الأصول دون التقرير عن الدين في ميزانيتها، حيث تساهم الوحدة بأصول ثابتة ودين مقابل لها في الوحدة ذات الأغراض الخاصة مقابل حق الملكية، بعد ذلك تقوم الوحدة ذات الأغراض الخاصة باقتراض أموال من أجل شراء أصول أو تمويل أنشطتها دون إظهار هذه الديون في القوائم المالية للشركة الأم، و قد كان باستطاعة هذه الأخيرة بيع الأصول المدفوعة للوحدة ذات الأغراض الخاصة واثبات ربح العملية، وفي الوقت الذي تمت فيه العمليات اشترط مجلس معايير المحاسبة المالية أن تكون ما نسبته 3 % فقط من الوحدة ذات الأغراض الخاصة مملوكا لأطراف خارجية، وإذا تم استوفاء هذا الشرط تكون الوحدة ذات

الأغراض الخاصة لا تحتاج إلى توحيد بياناتها المالية مع الشركة الأصلية؛ ولا في إظهار ديونها بالقوائم المالية للشركة الأصلية.

لقد استخدمت Enron الوحدات ذات الأغراض الخاصة بدرجة عالية من التعقيد و التطور، وما زاد من التعقيد هو تنوع أصولها والتزاماتها وأدواتها المالية المشتقة والأسهم والالتزامات ذات الصلة بها؛ كما أن الشركة قامت بتحويل أصولها التي تعاني من مشاكل و الانخفاض في القيمة المستمر إلى الوحدات ذات الأغراض الخاصة وهذا حتى لا تقرر عن هذه الخسائر في دفاترها.

لتعويض المستثمرين في هذه الشركات عن تحملهم المخاطر تعهدت Enron بإصدار أسهم إضافية، مما زاد في تحملها التزامات أكبر زاد ذلك تعقيدا انخفاض قيمة أسهم الشركة. في 16 أكتوبر 2001؛ وبعد الإفصاح عن خسائر في الربع الثالث من السنة انخفضت قيمة السهم إلى 33 دولار، وفي 28 أكتوبر 2001 ومع ظهور مشاكل مع الوحدات ذات الأغراض الخاصة؛ تم تشكيل لجنة خاصة من مجلس إدارة الشركة خلصت إلى أن العديد من العمليات و التي كان وراءها بعض موظفي الشركة تهدف إلى تحقيق نتائج مرغوبة في القوائم المالية. واصل سعر سهم الشركة في الانهيار خاصة مع إعلان الشركة عن أرباحها المعدلة للفترة 1997 - 2000 وهو ما أدى إلى خسائر بقيمة 600 مليون دولار، وفي 2 ديسمبر تقدمت الشركة بإجراءات الإفلاس وأصبح سهمها بلا قيمة.¹ إن فضيحة شركة Enron أدت إلى أزمة ثقة حقيقية في المحاسبة بعد أن كانت تحظى ولمدة طويلة (تاريخيا) بقدر كبير من الثقة، وهذا ما أدى إلى إعادة التفكير في كيفية صناعة معايير المحاسبة و التي كانت قد انطلقت منذ زمن غير بعيد.

3.1.2.3. معايير المحاسبة الدولية:

لقد كانت عملية صناعة المعايير المحاسبية في بادئ الأمر مجرد محاولات محلية منفردة لكل دولة على حده، ثم انتقلت بعد ذلك إلى المستوى الدولي وهذا بفضل المنظمات

¹ - ريتشارد شرويدر - مارتل كلارك - جاك كاثي: تعريب خالد علي أحمد كاجيجي - إبراهيم ولد محمد فال: نظرية المحاسبة، دار المريخ - السعودية 2006. ص 58-51

الحكومية SEC؛ وشبه الحكومية FASB و GASB؛ إضافة إلى مجهودات الإتحاد الأوروبي في ذلك.

ويرجع الفضل في تطوير المحاسبة وإصدار معاييرها بصفة كبيرة إلى محيطين محاسبين اثنين وهما: المحيط المحاسبي الأمريكي و المحيط المحاسبي الأوروبي¹.

1.3.1.2.3. المحيط المحاسبي الأمريكي:

تعتبر أزمة 1929 النقطة الفاصلة التي لفتت أنظار الأمريكيين إلى ضرورة وجود قيود محاسبية، هذا ما سرع بإنشاء هيئة تداول الأوراق المالية SCE سنة 1939، قامت هذه الهيئة بتفويض القطاع الخاص للقيام بالتميط المحاسبي، وفي الفترة 1939 - 1959 قامت لجنة الإجراءات المحاسبية CAP المكونة من مختصين من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بتحديد القواعد المحاسبية وكيفية تطبيقها وتم إصدار 51 نشرية ، وفي الفترة 1959 - 1973 أصدر AICPA 31 معيار خاص بمجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB لتبسيط وتسهيل المعايير المحاسبية، و سنة 1973 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB جملة من معايير مفاهيم مجلس المحاسبة SFAC تمثل المفاهيم الأساسية للمحاسبة وعددها 4 وأصدرت قواعد وأسس محاسبية SFAS وعددها 150.

2.3.1.2.3. المحيط المحاسبي الأوروبي:

إن الإتحاد الأوروبي وفي سعيه إلى تنميط وتوحيد العمل المحاسبي بين مختلف دوله ؛ قام بإنشاء لجنة أوروبية تسعى إلى تكييف معايير المحاسبة الدولية مع المحيط الأوروبي، حيث أقر كل من البرلمان والمجلس الأوروبيين لسنة 2002 تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الحسابات المجمعة للمؤسسات المدرجة في السوق المنظم للدول الأعضاء بدءاً من جانفي 2005.

وإضافة إلى مجهودات الإتحاد الأوروبي وأمريكا في عملية تنميط المحاسبة نجد أن أغلب الدول كانت لها معاييرها المحاسبية، لكنها لم ترق إلى درجة العالمية.

¹ - بوراس احمد - كرماني هدى: اثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الوطني: مستجدات الألفية الثالثة: " المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، 21 و 22 نوفمبر 2007- جامعة عنابة.

- ومما سبق نرى إن عملية صناعة المعايير المحاسبية مرت بمرحلتين أساسيتين:¹
- أ- المرحلة الأولى من 1933 إلى 1973: وهي مرحلة مساهمات المجمعات المهنية؛ و التي لعبت دورا جوهريا في تطوير المبادئ المحاسبية.
- ب- المرحلة الثانية (من 1973 إلى وقتنا الحاضر) : وهي مرحلة التسييس ووضع المعايير و المبادئ ، حيث تم الانتقال من مفهوم المبادئ إلى مفهوم المعايير.

3.3.1.2.3. محيط المحاسبة الدولية:

- تعد سنة 1973 نقطة الانطلاق الفعلي لصناعة معايير المحاسبة الدولية وهذا من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولي (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) وهو هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى:²
- أ- صياغة ونشر معايير محاسبية يؤخذ بها في عرض القوائم المالية، وتشجيع قبولها في جميع أنحاء العالم بما يخدم مصلحة الجمهور؛
- ب - العمل بصورة عامة على تحسين القوانين و الضوابط ومعايير وإجراءات المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية و التوفيق بينها.
- إن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يحظ بسلطة رسمية لهذا فهو يحاول التوفيق والتقريب بين مختلف الممارسات من أجل الوصول إلى ممارسات ذات قبول عالمي، وقد وفق إلى غاية الآن من إصدار 41 معيار محاسبي دولي ISA؛ و 7 معايير للتقرير المالي الدولي IFRS.³

4.1.2.3. تعريف المحاسبة الدولية:

- تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي.⁴
- من خلال هذا التعريف نستنتج أن:

¹ - الشريف ربحان- فارح زهوة: مشروع SCF الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية. الملتقى الوطني، مستجدات الألفية الثالثة: " المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، 21 و 22 نوفمبر 2007- جامعة عنابة.

² ريتشارد شرويد، وآخرون: مرجع سابق، ص 58.

³ ريتشارد شرويد، وآخرون: مرجع سابق، ص 58-59.

⁴ يوسف محمود جربوع - سالم عبد الله حلس : مرجع سابق، ص 28.

- المحاسبة الدولية هي مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية؛
- هذه المبادئ متعارف عليها بين اغلب الدول؛
- تتبع معايير المحاسبة الدولية الأسلوب الوصفي الإرشادي؛ حيث تسعى إلى وضع مجموعة من البدائل حتى تتوافق و البيئات المحاسبية لمختلف الدول.

2.2.3. المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزون (IAS 2):

لقد ناقشت معايير المحاسبة الدولية المخزون والقضايا المرتبطة به من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثاني - المخزون، وسنتناول هذا المعيار من خلال تطوره تاريخيا وبيان شكله؛ مضمونه وكيفية معالجته للمخزون محاسبيا؛ مع مناقشته للآثار السابقة للمخزون على القوائم المالية في ظل تطبيق هذا المعيار المحاسبي .

1.2.2.3. لمحة تاريخية:

إن أول اعتماد للمعيار المحاسبي الدولي الثاني كان في أكتوبر 1975، تحت عنوان "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية"، ثم حل محله المعيار المحاسبي الدولي الثاني - المخزون عام 1993،¹ وقد كانت آخر مراجعة لـ IAS 2 على مستوى IASB في 18 ديسمبر 2003.²

أما على مستوى الاتحاد الأوروبي فقد قامت بتكييف المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS 2) ليتطابق مع تنظيم الاتحاد الأوروبي رقم 2004/2238 لـ 29 ديسمبر 2004، و الملخص حرر على أساسا IAS 2 المنشور من طرف IASB في 18 ديسمبر 2003، واعتمدت هذه التعديلات في المعيار من طرف الاتحاد الدولي في 15 أكتوبر 2008 ك آخر أجل؛ وذلك طبقا للتنظيم رقم 2008/1126.³

¹ www.Infotechaccountants.com.

² www.Iasb.org

³ www.FocusIFRS.com

2.2.2.3. شكل المعيار الدولي الثاني : IAS 2

إن شكل المعيار المحاسبي الدولي الثاني - المخزون يتشابه و الشكل التقليدي لباقي معايير المحاسبة الدولية ، حيث أن الدارس لها يتضح له أنه غالباً ما يتضمن الفقرات الرئيسية الآتية¹ :

- مقدمة المعيار؛
- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار؛
- شرح المعيار؛
- موضوع المعيار؛
- الإفصاح؛
- أحكام انتقالي؛
- تاريخ بدء سريان المعيار.

حيث تتضمن المقدمة توطئة تعرف من خلالها بالمعيار والهدف من ورائه وكذا مجال تطبيق ورفع اللبس عن مضمونه حتى لا يقع في التأويل، و بعدها يأتي شرح المعيار و تبيان مضمونه بشيء من التفصيل و الإفصاح، وفي الأخير تأتي الأحكام الانتقالية ؛ وتاريخ بدء سريان المعيار، ويقصد بالأحكام الانتقالية ما يجب على المؤسسات أن تفعله في الفترة السابقة لتاريخ تطبيق المعيار؛ وهذا يخص المعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية قبل تطبيقها .

3.2.2.3. مضمون IAS 2

يعنى المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 بتقييم المخزون ؛ مخزون آخر المدة الذي يدرج في القوائم المالية؛ كما يوضع قواعد لحساب الأعباء التي تحمل على إيرادات الدورة، وبالرغم من وجود عدة طرق بديلة لتقييم مخزون آخر المدة إلا إن هذا المعيار يقتصر في تطبيقه على نظام التكلفة التاريخية .

¹ يوسف محمود جربوع - سالم عبد الله حلس : مرجع سابق، ص 23.

4.2.2.3. هدف المعيار :

- إن الهدف من IAS 2 هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وهذا من خلال:¹
- تحديد مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويُدْرَج في الميزانية حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به؛
 - طرق تحديد التكلفة وما سيعترف به لاحقاً كمصروف منها.

5.2.2.3. نطاق تطبيق المعيار:

- يطبق IAS 2 على جميع المخزونات ما عدا في:²
- الأشغال تحت التنفيذ الناشئة عن عقود الانجاز وكذا الخدمات المرتبطة بها (أنظر IAS 11 عقود الانجاز)؛
 - الأدوات المالية (IAS 32 الأدوات المالية- عرض، IAS 39 الأدوات المالية - محاسبة وتقييم)؛
 - الأصول البيولوجية المرتبطة بالإنتاج الفلاحي في وقت حصادها. (أنظر IAS 41 الفلاحة).

6.2.2.3. تعاريف :

يتكون المخزون من:³

- الأصول التامة أو التي تحت التصنيع و الموجهة للبيع في النشاط العادي للمؤسسة؛
- المواد و اللوازم الموجهة للاستهلاك أثناء عملية التصنيع.

إن هذا التمييز لمكونات المخزون لا يُعنى بطبيعة مكونات المخزون بقدر ما يرتبط بالوجهة أو الغرض من اكتسابها، فعلى سبيل المثال؛ الأراضي المحتفظ بها من قبل تجار العقارات من أجل إعادة بيعها تعتبر مخزون بضاعة

في حالة شركات الانجاز، الأشغال المنجزة وغير المفوتة خلال الدورة المنتهية تعتبر مخزون (أنظر المعيار IAS 18 الإيراد).

¹ يوسف محمود جربوع - سالم عبد الله حلس : مرجع سابق، ص 118.

² - www.FocusIFRS.com

³ - Bernard RAFFOURNIER : les normes comptables internationales (IFRS/IAS). 2^e édition. Economica 2005 p.46

ويضم المخزون حسب طبيعته أربع أصناف:

- البضاعة: والتي تشتري لتباع على حالها؛
- الموارد واللوازم: والتي تدخل في تصنيع المنتجات التامة؛
- المنتجات التامة: و التي انتجت من طرف المؤسسة؛
- المنتجات قيد الصنع: وهي المنتجات و الخدمات تحت الصنع.

7.2.2.3. تكلفة المخزون:

يعتمد هذا المعيار على تطبيق نظام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون،¹ وبضم تكلفة المخزون جميع تكاليف الحيازة؛ تكاليف التحويل؛ و التكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة من اجل الوصول بالمخزون إلى موقعه و حالته الموجود عليها²؛ إضافة إلى المصاريف البيعية³ ويقصد بـ:

1.7.2.2.3. تكاليف الحيازة:

ثمن الشراء؛ و الحقوق الجمركية و الرسوم الأخرى الغير قابلة للإسترجاع ؛
و مصاريف النقل؛ و الشحن؛ و أي مصاريف أخرى ترتبط مباشرة بعملية شراء المخزون "
و يستبعد من ذلك الخصم التجاري و أية إستردادات لاحقة بما في ذلك الإعانات الحكومية⁴.

2.7.2.2.3. تكاليف التحويل:

و تتضمن:

- التكاليف المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة : مثل اليد العاملة المباشرة.
- التكاليف العامة الثابتة و المتغيرة و المرتبطة بتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة:
- حيث تشمل التكاليف الثابتة الإجمالية؛ التكاليف الغير مباشرة مثل إهلاك الآلات و المعدات و المباني؛ إضافة إلى تكاليف الإدارة، في حين تشمل التكاليف المتغيرة الإجمالية التكاليف التي لها إرتباط مباشر بمستوى الإنتاج حيث ترتفع بارتفاعه و تنخفض بانخفاضه و مثال ذلك المواد الأولية و الأجور المباشرة.

¹ يوسف محمود جربوع - سالم عبد الله حلس : مرجع سابق، ص 118-119.

² - C.mailet Baudrier - A.le Manh :Normes comptables internationales IAS/IFRS. Berti editions-.Alger 2007, P.68

³ - www.FOCUSIFRS.com

⁴ - يوسف جربوع - سالم عبد الله حلس: مرجع سابق ص 121.

أما التكاليف الأخرى الغير محملة على المخزون فتعتبر مصروف دورة ، و من أمثلة التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون:¹

- فقدان قيم المواد و الأجور و التكاليف الصناعية الغير عادية؛
- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى؛
- التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه و وضعه الحالي؛
- تكاليف البيع.

3.7.2.2.3. التكاليف الإضافية الأخرى:

هناك تكاليف أخرى تتحملها المؤسسة في سبيل الوصول بالمخزون إلى حالته الحالية ؛ مثل نفقات تصميم منتجات محددة لعملاء معينين ،² و من ثم فهذه التكاليف تؤخذ في الحساب عند تحديد تكلفة البضاعة ، كما يسمح كذلك في حالات محددة بتضمين تكلفة الاقتراض في تكلفة المخزون (أنظر IAS23 تكاليف الاقتراض)³

4.7.2.2.3. التكاليف البيعية:

إن هذه التكاليف البيعية تختلف عن التكاليف المستبعدة أعلاه من تكلفة المخزون كونها مصاريف عامة ليست لها ارتباط وثيق و مباشر بالمخزون و لا بوضعه الحالي ، أما التكاليف البيعية المقصودة هنا و التي تحمل تكلفتها على المخزون فهي التي لها ارتباط مباشر بموقع و حالة المخزون الحالية؛ مثل مصاريف نقل السيارات المعروضة للبيع إلى قاعات العرض.

8.2.2.3. طرق تقييم المخزون:

يقيم المخزون وفق ثلاث طرق:⁴

- طريقة التكاليف الحقيقية؛
- طريقة التكاليف المعيارية؛
- طريقة سعر التجزئة.

¹ - www. Infotechaccountants.com

² - يوسف جربوع- سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص 123،

³ - www. Infotechaccountants.com

⁴ - C .Maillet-Baudrier - A. le Manh : P70

1.8.2.2.3. طريقة التكاليف الحقيقية:

وفق هذه الطريقة يقيم المخزون بتكلفته الحقيقية و التي دخل بها أو تحملها و يخرج وفق إحدى الطريقتين: التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) أو الوارد أولاً- صادر أولاً (FIFO)، أما طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً (LIFO) فلم يعد مسموح بها وفقاً لـ: IAS2 المعدل في 18 ديسمبر 2003.

2.8.2.2.3. طريقة التكاليف المعيارية:

لأسباب عملية يمكن استخدام طريقة التكاليف المعيارية بأخذ بعين الاعتبار المستوى العادي للمواد و اللوازم و الأجور و الفاعلية و الطاقة المستنفذة، و يتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة و إذا استدعى الأمر و يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

3.8.2.2.3. طريقة سعر التجزئة:

تستخدم عادة في قطاع البيع بالتجزئة، و الذي يحتوي على أصناف سريعة التغير و ذات أعداد كبيرة، و لها هامش متشابه، ما يؤدي إلى صعوبة تطبيق الطرق الأخرى. حيث تقيم تكلفة المخزون وفق طريقة سعر التجزئة باستبعاد نسبة هامش الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون؛ و تكون عادة أقل من سعر البيع الأصلي، و عادة ما يستخدم متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

ملاحظة:

- إذا إنخفضت أسعار مخزون آخر المدة عن أسعار بيعها أو إذا كان المخزون تالفاً أو أصبح كله أو جزء منه متقادماً، فإن التكلفة التاريخية للمخزون لا يمكن تحقيقها أو إسترادادها ؛ و بالتالي فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته التاريخية حتى يتعادل و القيمة البيعية الصافية إجراء يتفق و وجهة النظر التي ترى بعدم تقويم الأصول المتداولة بأعلى من قيمتها المتوقع تحقيقها.¹

¹ - يوسف جربوع-سالم عبد الله حلس: مرجع سابق. ص126.

- يمكن تطبيق طريقة التحديد الفني للتكلفة (تكلفة محددة تنسب إلى نوع من المخزون، وهذا في حالة الأعداد المحدودة من المخزون و التي تتميز بكونها غير تبادلية، و التي أنتجت أو اشترت بشكل مخصص لمنتج أو مشروع محدد بعينه¹.

9.2.2.3. الإعراف بالمخزون كمصروف:

يتم الإعراف بالمخزون كمصروف عند إستهلاكه في عملية التحويل ، و تقابله عملية إنتاج منتجات تامة، " كما يتم الإعراف به كذلك عند بيع المخزون، فالقيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به"²، و ينتج عن الإجراء مقابلة التكاليف بالإيرادات.

كما يمكن أن تستخدم عناصر المخزون في إنتاج أصول أخرى ثابتة كتشييد بناءات أو إنتاج آلات و معدات، و يعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة كمصروف خلال العمر الإنتاجي لتلك الأصول.

أما فيما يخص تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية و كافة خسائر المخزون تعتبر مصاريف تخص الدورة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة ، أما في حالة زيادة القيمة التحصيلية للمخزون و التي ينتج عنها إلغاء التخفيض؛ فيجب الإعراف كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

10.2.2.3. الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية:

يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسة المعلومات المرتبطة بالمخزون و هذا كما يلي:³

1.10.2.2.3. الميزانية:

حسب المعيار الدولي الأول IAS1 " عرض و إعداد القوائم المالية" يجب أن تتضمن الميزانية و تظهر على الأقل المبالغ التالية: ويعدد مجموعة من العناصر من بينها المخزون.

¹ - www.FocusIFRS.com

² - www.techaccantants.com

³ - C. Maillat-Baudrier - A. le Manh : P73

كما نص المعيار IAS2 على ضرورة إظهار المخزون بقيمته الدنيا بين قيمة التكلفة و القيمة التحصيلية الصافية، و تبويب بالميزانية بالصورة التي تلائم طبيعة نشاط المؤسسة؛ بما يضمن توضيح المخزون و عناصره الأساسية مثل البضاعة؛ و المواد و اللوازم؛ و المنتجات؛ و الأشغال قيد الإنجاز.

2.10.2.2.3. جدول النتائج:

وفق IAS2 يظهر أثر المعلومات المرتبطة بالمخزون في جدول النتائج من خلال:

- أ- تكلفة المخزون المحسوبة كمصاريف خلال الدورة؛
- ب- تكلفة التخفيضات في قيمة المخزون المحسوبة كمصاريف خلال الدورة.

3.10.2.2.3. المعلومات الملحقة:

المعلومات الإضافية و التي يجب أن تظهر في الملاحق تتمثل في:

- أ- المحاسبة المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- ب- إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، و القيمة المدرجة طبقاً للتصنيف المناسب للمؤسسة؛
- ج- القيمة المحاسبية للمخزون المدرج بقيمته التحصيلية؛
- د- الظروف و الأحداث التي أدت إلى إسترداد التخفيض من قيم المخزون؛
- هـ- قيمة المخزون المرهون كضمان للخصوم.

خلاصة:

ل طرق تقييم المخزون المختلفة آثارها على القوائم المالية للمؤسسة؛ وخاصة الميزانية و جدول النتائج، فطريقة التمييز المحدد تؤثر في الميزانية و جدول النتائج انطلاقاً من خاصية في ذاتها؛ وهي إلتصاق كل وحدة و تكلفتها الفعلية، حيث أن مخزون آخر المدة يظهر في الميزانية بتكلفته الحقيقية، كما أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف يطبق بصفة دقيقة عند إعداد جدول النتائج، لكن ما يؤخذ على هذه الطريقة تأثيرها بالميولات الشخصية؛ حيث يمكن للإدارة إنتقاء جزء من المخزون ذو التكلفة الأقل أو الأعلى من أجل التأثير على النتيجة.

أما فيما يخص طريقة التكلفة الوسطية؛ فهي ذات قبول عام؛ وتعطي انطباعاً معقولاً في المدى القصير حول الميزانية و جدول النتائج، لكن عند ارتفاع الأسعار عن التكلفة التاريخية المقيمة بالتكلفة الوسطية؛ فإن الميزانية و جدول النتائج يعطيان أرقاماً لا دلالة لها.

أما طريقة FIFO فإنها تظهر المخزون بالميزانية بصورة أكثر واقعية (تقريباً بأسعاره الجارية)، لكنها تؤثر على جدول النتائج عندما يتعلق الأمر بمقابلة الإيرادات مع النفقات؛ حيث تقابل إيرادات جارية مع تكاليف قديمة؛ مما يشوه الربح.

و تتمثل آثار LIFO على الميزانية من خلال تقييم المخزون بأقل من اللازم؛ و تحسين التدفقات النقدية، أما آثارها على جدول النتائج فتتمثل خاصة في تحديد أفضل للنتيجة؛ وتحقيق وفر ضريبي؛ إضافة إلى حماية الأرباح المستقبلية.

إضافة إلى آثار مختلف طرق التقييم على الميزانية و جدول النتائج؛ فإن هذين الأخيرين يتأثران كذلك بالأخطاء المحاسبية في المخزون مثل الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة و الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون.

و لقد لقي موضوع محاسبة المخزون نصيبه من معايير المحاسبة الدولية و هذا من خلال المعيار الثاني؛ و الذي عرف المخزون وبين طرق تقييمه؛ حيث أقر الطرق المبنية على أساس التكلفة التاريخية مع عدم السماح بطريقة LIFO، كما بين نطاق تطبيق المعيار و متى يعترف بالمخزون كمصروف؛ و كيفية الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية.

الفصل الرابع:

دراسة حالة شركة منشآت السكة الحديدية

تمهيد:

بعدما تطرقنا في القسم النظري من البحث إلى محاسبة المخزون و أثرها على القوائم المالية للمؤسسة، ارتأينا أن ندعم بحثنا هذا بدراسة ميدانية، حيث وقع اختيارنا على شركة منشآت السكة الحديدية لعدة اعتبارات أهمها حجم و نوع و أهمية المخزون بالشركة من جهة؛ و التحكم في المحاسبة عنه من جهة أخرى.

و سنقسم هذا الفصل إلى أربع أقسام رئيسية تتمثل في تقديم الشركة؛ تسيير المخزون بها؛ أهميته؛ و آثار المحاسبة عنه على القوائم المالية.

المبحث الأول 1.4. تقديم شركة منشآت السكة الحديدية

من أجل تقديم أفضل للشركة نتطرق إلى نشأتها و مجال نشاطها و هيكلها التنظيمية كما يلي:

1.1.4. لمحة تاريخية:

تعتبر شركة منشآت السكة الحديدية INFRARAIL فرع من فروع الشركة الوطنية للنقل للسكك الحديدية SNTF، حيث قامت هذه الأخيرة في سنة 1989 و في إطار إخراج النشاطات الفرعية الملحقة بإنشاء ثلاث فروع جهوية هي:

- شركة منشآت السكة الحديدية شرق؛
- شركة منشآت السكة الحديدية وسط؛
- شركة منشآت السكة الحديدية غرب.

و أسندت لها (الفروع الثلاث) مهمة رئيسية تتمثل في تجديد؛ تطوير؛ و صيانة خطوط السكة الحديدية و كذا إنتاج العناصر السابقة التصنيع، حيث قامت شركة منشآت السكة الحديدية و بمساعدة المتعاملين الأجانب مثل : جي.أو.أي (النمسا)؛ كوجيفار (إيطاليا)؛ بويغ (فرنسا)؛ و إيركون (الهند)، من إنجاز العديد من المشاريع المرتبطة بمجال سكك الحديد، و هذا ما مكنها من اكتساب الخبرة الضرورية و التي جعلت منها شريك لا يمكن للشركة الأم أن تتجنبه.

في سنة 1997 و تبعا للمرسوم رقم 96/391 و الذي يقر للمدير العام للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية الأولوية و المسؤولية الكاملة في تحويل الطبيعة القانونية و النظام الداخلي للمؤسسة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، قررت الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية دمج الفروع الثلاث لشركة منشآت السكة الحديدية (شرق؛ وسط؛ غرب) في مؤسسة وطنية واحدة و هي شركة منشآت السكة الحديدية، شركة ذات أسهم (SPA) برأس مال اجتماعي 380.000.000 دينار جزائري، و قد كان الهدف المسطر من وراء هذا الإجراء هو:

- تحقيق التكامل و التنسيق في سياسة الاستثمار؛
- الاستخدام الأمثل للموارد البشرية؛ المالية؛ و العتاد؛

- التحكم في المديونية و تدعيم مكانة المؤسسة في سوق أشغال الهياكل القاعدية للسكك الحديدية و إنتاج الخرسانة و الرمل و الحصى، من أجل إعطائها بعد وطني.

أما حاليا فقد اختارت شركة منشآت السكك الحديدية إستراتيجية جديدة اضطرتها إلى اعتماد تنظيم جديد و هذا ابتداءا من سنة 2007 تطبيقا للقرار 06/01 المتضمن التنظيم الجديد و برامج العمل حيث وضعت على عاتقها تطبيق نظام شامل للجودة؛ النظافة؛ الأمن؛ و البيئة، يتوافق و معايير الإيزو¹ - إيزو 2008/9001 (ISO 9001 V.2008)؛
- إيزو 2004/140001 (ISO 140001V.2004)؛
- المرجعية QHSAS18001 V.2007.

وقد جاء هذا التنظيم الجديد من اجل:

- أ- اعتماد تعريف واضح و شفاف للمسؤولية؛
- ب-اختصار طرق اتحاد القرار؛
- ج-التحسين المستمر لإمكانات و شروط : -القيادة؛
- الإنتاج؛
- القياس، المراقبة و التحسين.

وقد نتج عن عملية إعادة التنظيم للشركة ما يلي:

- أ-إنشاء مديريات جديدة؛
 - ب-إعادة هيكلة مديريات؛
 - ج-حل مديريات؛
 - د-تحويل مديرية مشروع إلى وحدات قاعدية عملية؛
 - هـ-إنشاء وحدات قاعدية عملية جديدة.
- إضافة إلى عملية إعادة التنظيم ، فقد قامت شركة منشآت السكك الحديدية برفع رأسمالها ابتداءا من سنة 2008 ليصبح 1.080.000.000.00 دينار جزائري.
- و من اجل معرفة أفضل للشركة نستعرض مجالات نشاطها وهياكلها التنظيمية.

¹ - أنظر الملحق رقم 01: إعلان الحصول على شهادة الإيزو.

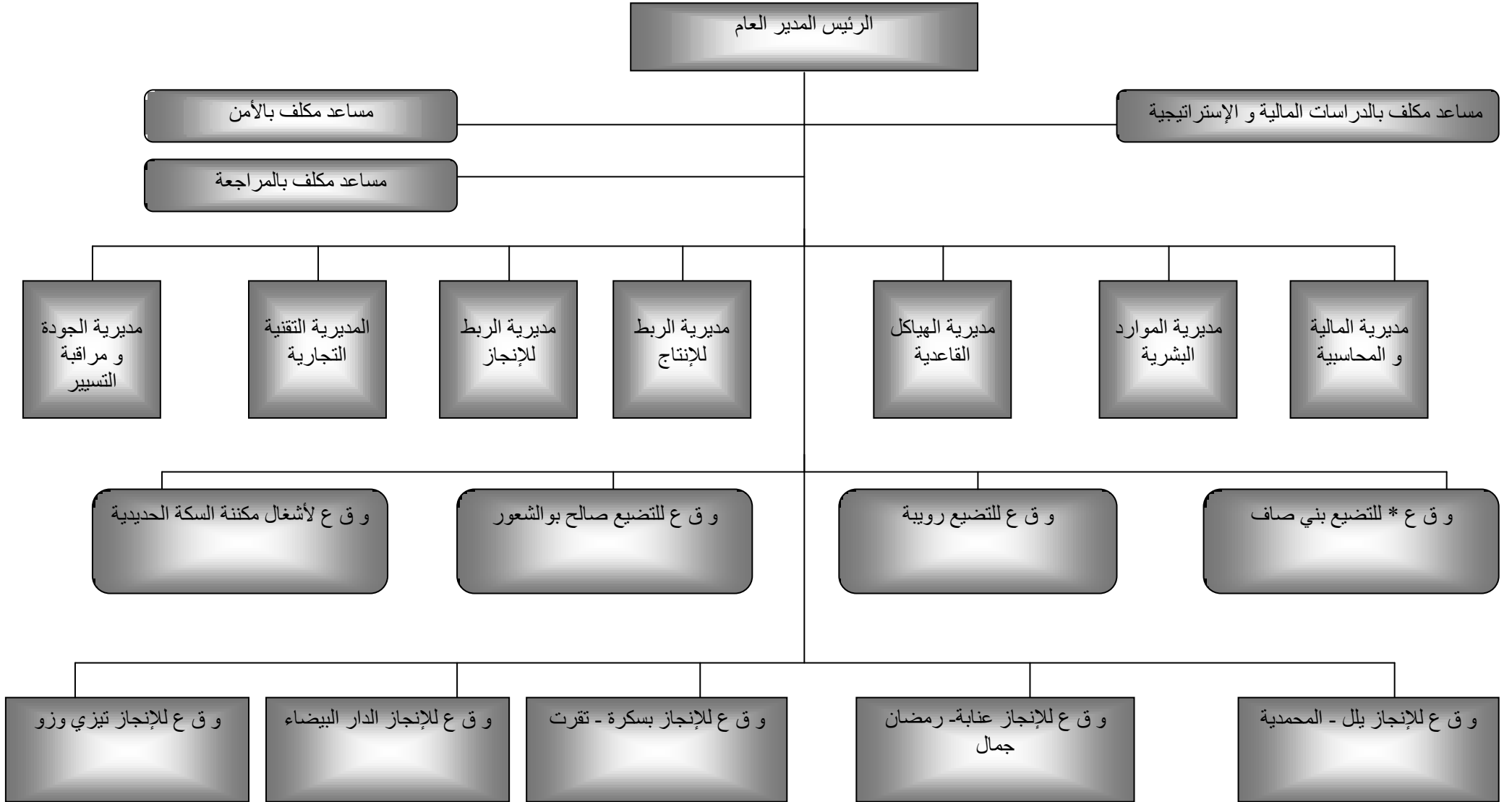
2.1.4. مجالات نشاط شركة منشآت السكة الحديدية:

يمكن حصر مجالات نشاط شركة منشآت السكة الحديدية في النقاط السبع الآتية :

- 1- الأشغال اليدوية للسكة الحديدية؛
 - 2- الأشغال الممكنة للسكة الحديدية؛
 - 3- معالجة حديد السكة (Rail)؛
 - 4- أشغال الهندسة المدنية المرتبطة بكهربة السكة الحديدية؛
 - 5- الخرسانة الصناعية للمنتجات سائلة التصنيع؛
 - 6- الرمل و الحصى؛
 - 7- الخرسانة الصناعية السائلة التصنيع.
- و باختصار مجالات النشاط السابقة يمكن استنتاج قاعدتين إستراتيجيتين للشركة :
- القاعدة الأولى: قاعدة إستراتيجية "السكة الحديدية" و تتضمن مجالات النشاط من 1 إلى 4.
 - القاعدة الثانية: قاعدة إستراتيجية " خرسانة؛ رمل؛ و حصى " و تتضمن مجالات النشاط من 5 إلى 7.

3.1.4. الهياكل التنظيمية لشركات منشآت السكة الحديدية :

سوف نقوم في هذا السياق بإبراز الهياكل التنظيمية لشركة منشآت السكة الحديدية و هذا من أجل معرفة أكثر للشركة؛ و تحديد المسؤوليات و فهم طرق العمل بها، و سنقوم أولاً بإبراز المخطط العام للشركة ثم الانتقال إلى بعض المخططات الجزئية الأخرى التي لها علاقة بموضوع دراستنا.



شكل رقم 1.4: الهيكل التنظيمي العام لشركة منشآت السكة الحديدية (المصدر: من وثائق الشركة)

نلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي العام لشركة منشآت السكة الحديدية؛ أن هذه الشركة يرأسها مدير عام يساعده ثلاث مساعدين؛

- مساعد مكلف بالدراسات المالية و الإستراتيجية؛
- مساعد مكلف بالأمن؛
- مساعد مكلف بالمراجعة.

إضافة إلى هذا هناك سبع مديريات مركزية، كل مديرية يرأسها مدير مركزي ، و كل مديرية لها هيكلها التنظيمي و وسائلها البشرية و المادية التي تسمح لها بأداء دورها على أكمل وجه.

أما القاعدة الأساسية للشركة فتتمثل في وحداتها القاعدية العملية التسع، ثلاث وحدات منها للتصنيع؛ و خمس وحدات للإنجاز؛ و واحدة لأشغال مكننة السكة الحديدية. و تتمثل المديريات المركزية في :

- مديرية المالية و المحاسبة؛
- مديرية الموارد البشرية؛
- مديرية الهياكل القاعدية؛
- مديرية الربط للإنتاج؛
- مديرية الربط الانجاز؛
- المديرية التقنية التجارية؛
- مديرية الجودة و مراقبة التسيير.

أما الوحدات القاعدية العملية و التي تمثل عصب الحياة للشركة فهي:

- الوحدة القاعدية العملية للتصنيع بني صاف؛
- الوحدة القاعدية العملية للتصنيع رويبة؛
- الوحدة القاعدية العملية للتصنيع صالح بوالشعور؛
- الوحدة القاعدية العملية لأشغال مكننة السكة الحديدية؛
- الوحدة القاعدية العملية للإنجاز يلل-المحمدية؛
- الوحدة القاعدية العملية للإنجاز عنابة - رمضان جمال؛

- الوحدة القاعدية العملية للإنجاز الدار البيضاء؛
- الوحدة القاعدية العملية للإنجاز تيزي وزو؛
- الوحدة القاعدية العملية للإنجاز بسكرة-تقوت.

إن هذا المخطط التنظيمي العام يفصل بين الهياكل و يحدد المسؤوليات كما يلي:

- المديرية العامة :

تتمثل مسؤولية المديرية العامة للشركة في :

- المصادقة على الاستراتيجيات و سياسات الشركة؛
- المصادقة على مخططات العمل و الميزانيات التقديرية؛
- المصادقة على تنظيم و تعريف مسؤوليات الهياكل؛
- تعريف أهداف المديرية و ضمان بلوغها.

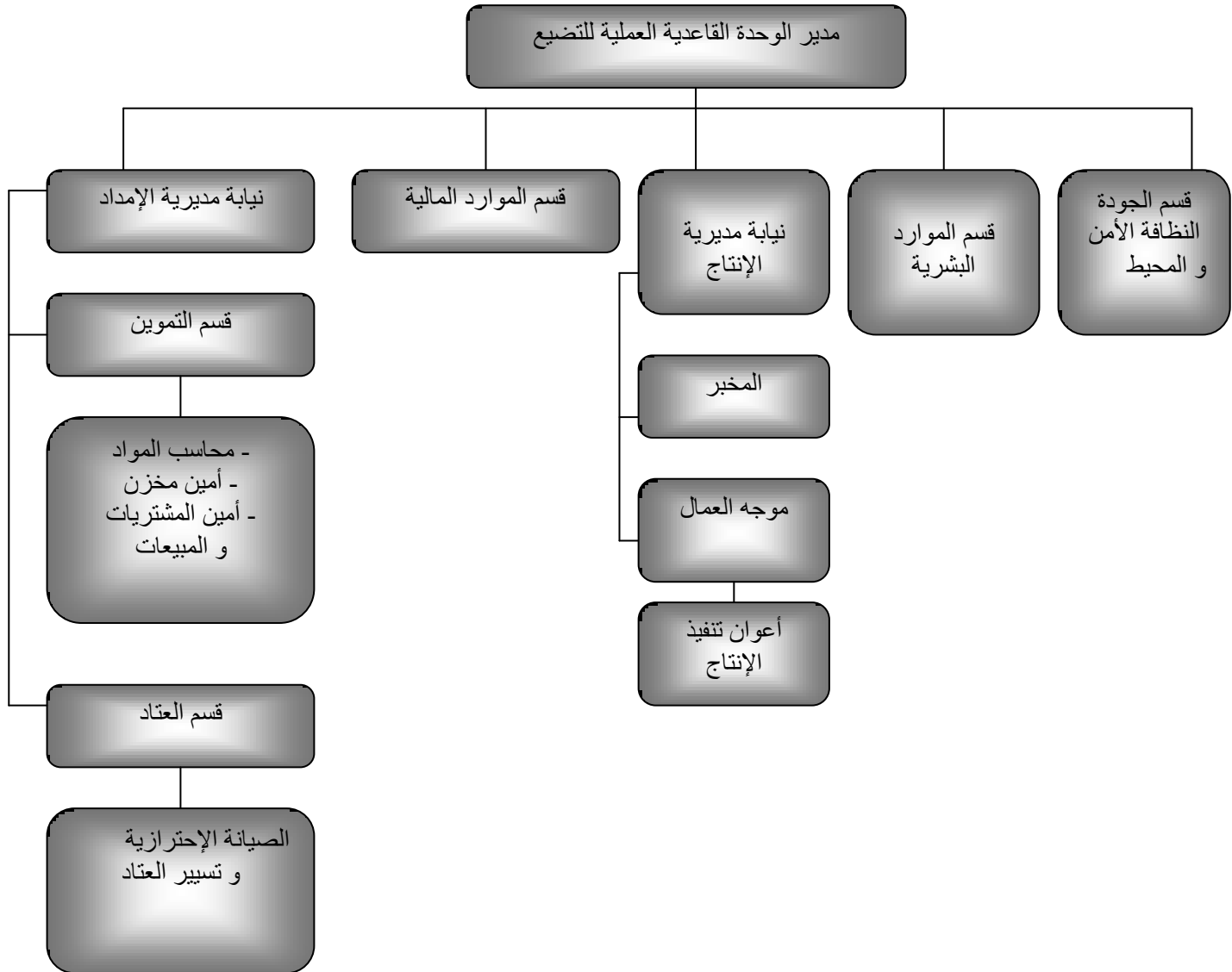
- المديرية المركزية :

إن المهمة الرئيسية للمديرية المركزية هي الاقتراح و السهر على وضع الاستراتيجيات و السياسات و مخططات العمل و وسائل التسيير (إجراءات؛ توجيهات عمل ...)، و كذلك البحث عن مصادر المعلومات الخارجية، إضافة إلى هذا تعمل على تنظيم العمل من خلال التحكم في الوثائق (تحديد وثائق العمل؛ كيفية تخزينها؛ الحماية؛ مدة الاحتفاظ؛ و التخلص منها)؛ و تفعيل إجراءات الاتصال في الداخل و الخارج؛ و احترام القوانين و التنظيمات المعمول بها، كل مديريةية في مجال نشاطها و تخصصها، كما تعمل المديرية المركزية على تسيير المخاطر و استغلال الفرص المتاحة من أجل التنمية المستمرة للكفاءات و إعطاء فعالية أكبر للشركة.

- الوحدات القاعدية العملية:

كما سبق و أن ذكرنا هناك وحدات قاعدية عملية للتصنيع و أخرى للإنجاز إضافة إلى وحدة أشغال مكننة السكة الحديدية. و يمكن استعراض الهيكل التنظيمي لكل نوع من الوحدات كما يلي:

- الهيكل التنظيمي للوحدات القاعدية العملية للتصنيع:



شكل رقم 2.4 : الهيكل التنظيمي للوحدات القاعدية العملية للتصنيع.(المصدر: من

وثائق المؤسسة)

كما سبق و أن ذكرنا توجد بشركة منشآت السكة الحديدية ثلاث وحدات قاعدية عملية

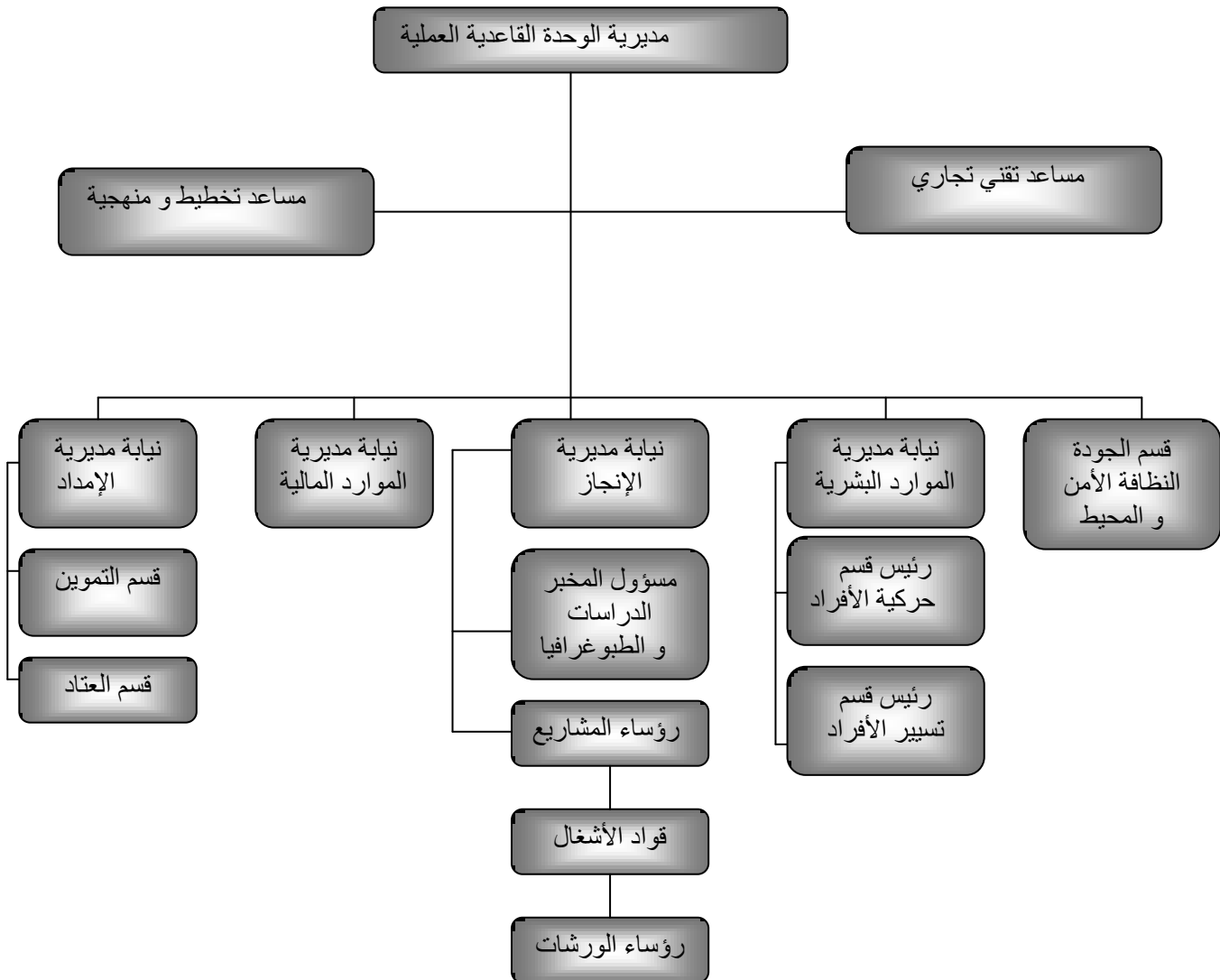
للتصنيع و هي:

- وحدة صالح بوالشعور: و هيكلها التنظيمي يتطابق مع الهيكل التنظيمي السابق.
- وحدة بني صاف: إضافة الهيكل التنظيمي أعلاه، يوجد بها قسم المحجرة تابع مباشرة إلى مدير الوحدة.

- وحدة رويبة: و هي كذلك يتطابق هيكلها التنظيمي مع هيكل وحدة صالح بوالشعور إضافة إلى وجود قسم مرملة تابع مباشرة إلى مدير الوحدة.

تقوم الوحدات القاعدية العملية للتصنيع بدور الممون اتجاه وحدات الانجاز، حيث تمدها بكل المنتجات الضرورية من خلال قيامها بإنتاج مختلف العناصر التي تدخل في عملية إنجاز أو ترميم السكة الحديدية، ثم تحويلها إلى وحدات الانجاز من أجل القيام بتنفيذ الأشغال. و تقوم وحدات التصنيع بعملها من خلال تنفيذ برامج إنتاج مسطرة مسبقا من أجل تلبية حاجات وحدات الانجاز و يعد هذا البرنامج بالتنسيق مع مديرية الربط للإنتاج و مديرية الربط للانجاز أساسا؛ و باقي المديریات عموما، حيث تقوم مديرية المالية و المحاسبية بإمداد الوحدة بالأموال اللازمة لشراء المواد و اللوازم الضرورية للعملية الإنتاجية و تمويل مختلف أنشطتها، بعدها تقوم وحدات التصنيع بإنتاج ما هو مطلوب و تحويله إلى وحدات الإنتاج . في غالب الأحيان نشاط وحدات التصنيع موجه لإمداد وحدات الانجاز و خاصة فيما يخص المنتج الرئيسي و هو العوارض الإسمنتية و تستثنى من هذه القاعدة وحدة رويبة للتصنيع و التي يحول أغلب نشاطها للبيع .

- الهيكل التنظيمي للوحدات القاعدية العملية للإنجاز:

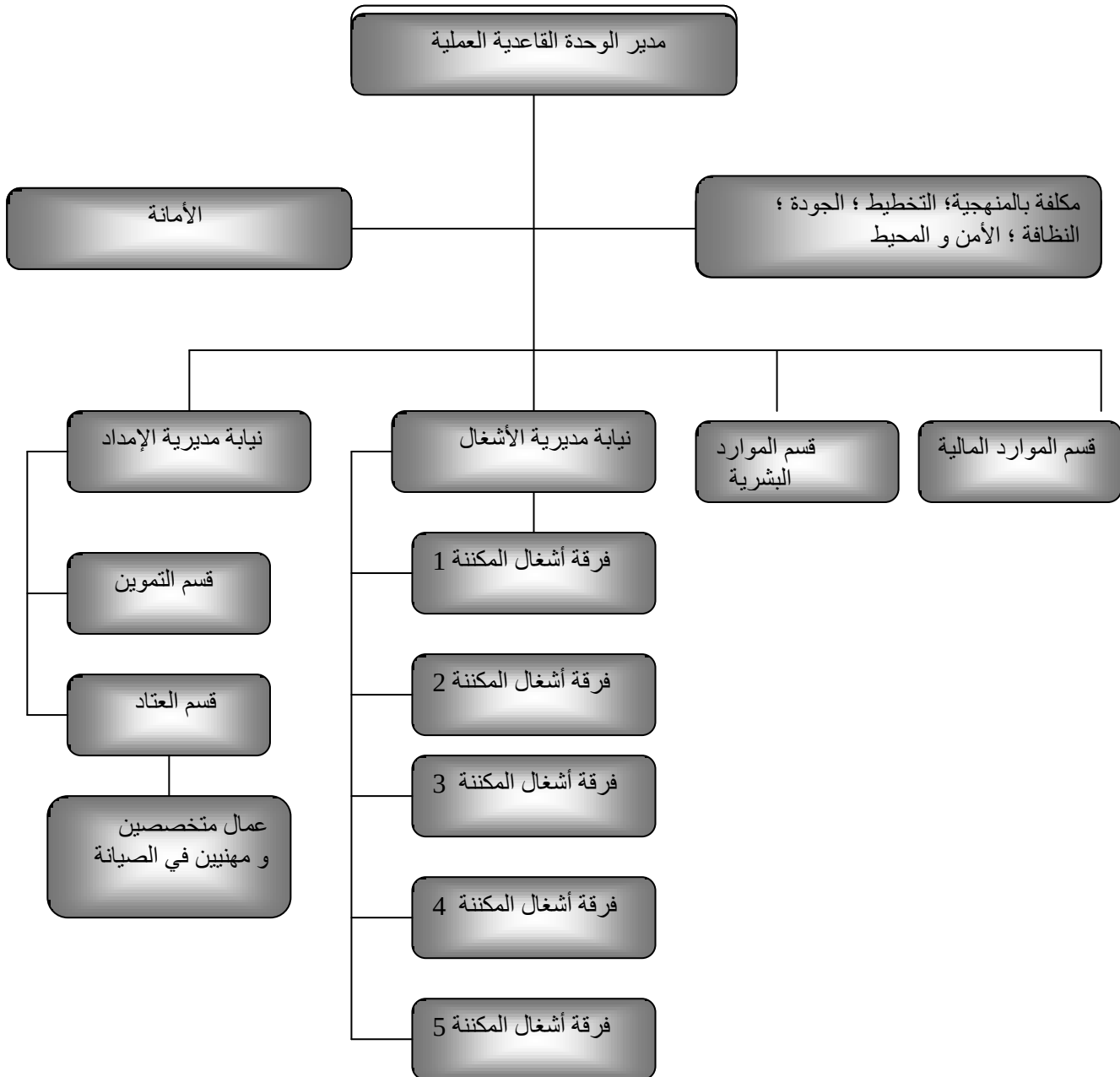


شكل رقم 3.4 : الهيكل التنظيمي للوحدات القاعدية العملية للإنجاز (المصدر: من

وثائق المؤسسة)

تعمل الوحدات القاعدية العملية للإنجاز على تنفيذ البرامج و الخطط و المشاريع المرتبطة أساسا بتجديد و ترميم خطوط السكة الحديدية و إنجاز خطوط جديدة، و هذا بالإعتماد على المنتجات التي تحصل عليها من وحدات التصنيع إضافة إلى شراء مواد أخرى من السوق، و وحدات الإنجاز في شركة منشآت السكة الحديدية هي التي تحقق رقم الأعمال الأكبر مقارنة بوحدات التصنيع لأنها هي التي تقوم بفوترة الأشغال، هذه الأخيرة (الأشغال) تكون متضمنة لأسعار منتجات و وحدات التصنيع .

– الهيكل التنظيمي للوحدة القاعدية العملية لأشغال مكننة السكة :



شكل رقم 4.4: الهيكل التنظيمي للوحدة القاعدية العملية لأشغال مكننة السكة الحديدية

(المصدر: من وثائق المؤسسة) .

تمتاز هذه الوحدة عن باقي الوحدات كونها تعتمد في نشاطها على الجانب الميكانيكي، حيث تقوم بأشغال الصيانة بالاعتماد على آلات و عتاد ميكانيكي ثقيل.

المبحث الثاني 2.4. تسيير المخزون في أنفراي:

من أجل ضمان التسيير الحسن للمخزون وضعت أنفراي مجموعة من الإجراءات و الوثائق التي تساعد في ذلك، و يمكن التطرق لموضوع تسيير المخزون من خلال محاوره الرئيسية و التي نرى أنها تتمثل في:

1.2.4. جرد المخزون:

يعتبر الجرد من أهم العمليات المرتبطة بتسيير المخزون، و ينقسم إلى جرد محاسبي و جرد مادي.

1.1.2.4 الجرد المحاسبي للمخزون:

إن شركة منشآت السكة الحديدية خاضعة في محاسبتها إلى المحاسبة العامة المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني الجزائري و الذي ظهر سنة 1973 و أصبح إجباري التطبيق ابتداء من أول جانفي 1976، و لها مخطط محاسبي قطاعي مستمد من المخطط المحاسبي الوطني يتكون من ثماني؛ مجموعات الخمس مجموعات الأولى مرتبطة بالميزانية؛ و السادسة و السابعة بحسابات التسيير؛ و الثامنة هي حسابات النتائج، و سنركز في هذا السياق على المجموعة الثالثة المخزونات و العمليات المحاسبية عليها.

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

إن عملية شراء المخزون في شركة منشآت السكة الحديدية تخص المواد و اللوازم، و تنقسم إلى قسمين و هما عملية انتقال الملكية و دخول المواد و اللوازم إلى المخزن،

أ- **عملية انتقال الملكية:** تتمثل من الناحية المحاسبية في استلام فاتورة الشراء من المورد، حيث تسجل هذه العملية بين حسابين؛ المورد و مشتريات المواد و اللوازم بجعل حساب المشتريات مدينا و حساب المورد دائنا.

XXX	XXX	تاريخ من ح/ مشتريات المواد و اللوازم إلى ح/ المورد فاتورة رقم: ...	530	381
-----	-----	--	-----	-----

يسجل في حساب المشتريات كل عناصر تكلفة الشراء مثل مصاريف النقل.

ب- دخول المواد و اللوازم إلى المخزن:

تمثل هذه المرحلة الإنتقال الفعلي و المادي للمواد من المورد إلى مخازن المؤسسة، و نسجلها محاسبيا بالاعتماد على وصل الاستلام كما يلي:

31	من ح/ مواد و لوازم	XXX	XXX
381	إلى ح/ مشتريات مواد و لوازم وصل إستلام رقم...		XXX

تسجل عملية الإستلام بين حسابين و هما حساب المواد و اللوازم و حساب المشتريات بجعل الأول مدينا و الثاني دائنا.

عند إتمام تسجيل عمليتي إنتقال الملكية و التخزين يترصد حساب المشتريات لأنه حساب وسيط يسمح بتكريس مبدأ محاسبي و هو تسجيل العمليات التي تحققت فعلا فقط، كما يمكننا من معرفة تدفقات المشتريات.

في حالة عدم ترصد حساب المشتريات في 12/31 من الدورة، هذا يعني إحدى الحالتين: أ- وصول فاتورة دون المشتريات.

ب- وصول المشتريات دون الفاتورة.

في الحالتين نسجل قيود تسوية.

الحالة أ:	12/31 ن		
37	من ح/ مخزون لدى الغير	XX	XX
381	إلى ح/ مشتريات مواد و لوازم. قيد تسوية		XX

الحالة ب:

	12/31 ن		
381	من ح/ مشتريات المواد و اللوازم	XX	XX
538	إلى ح/ فواتير قيد الإستلام		XX

إرجاع المشتريات:

لأسباب عدة يمكن أن تعيد المؤسسة المشتريات من المخزن إلى موردها و هنا نميز حالتين: أ- عدم تسجيل قيد محاسبي: و هنا يعاد المخزون دون أن يسجل كذلك أي قيد. ب- حالة تسجيل قيود محاسبية، سواء قيد الشراء أو قيد التخزين؛ أو كلاهما معا: هنا يعاد المخزون، مع إلغاء القيود السابقة بعكسها. إن عملية إرجاع المشتريات نادرة الحدوث في شركة أنفراي و خاصة فيما يتعلق بالمواد الأولية و هذا راجع إلى الإجراءات المتبعة في إختيار الموردين و السلع مع إشتراط شهادات المطابقة للمنتوج.

عملية التحويل:

تمر عملية تحويل المواد و اللوازم إلى منتجات بمرحلتين و هما خروج المواد و اللوازم من المخازن إلى ورشات التصنيع؛ ثم بعد إنتهاء عملية التصنيع تدخل مجددا إلى المخازن سواء في شكل منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، إذا حدث و انتهت الدورة (12/31) و بقيت المواد و اللوازم داخل إحدى ورشات التصنيع فإنها تقيم و تسجل في حساب منتجات قيد الصنع، كما أن عملية التصنيع عادة ما تنتج عنها فضلات و مهملات. و تسجيل العمليات السابقة محاسبيا يكون كما يلي: أ- خروج المواد و اللوازم بغرض الاستهلاك:

61	من ح/ مواد ولوازم مستهلكة	XXX	XXX
31	إلى ح/ مواد و لوازم و صل خروج رقم...		

هناك بعض المواد و اللوازم الغير قابلة للتخزين مثل الكهرباء؛ الماء... و يسجل قيد الإستهلاك عند وصول فاتورة الشراء كما يلي:

61	530	من ح/ مواد و لوازم مستهلكة إلى ح/ مورد فاتورة رقم...	XX	XX
----	-----	--	----	----

ب- تخزين المنتجات:

33		من ح/ منتجات نصف مصنعة	XX	
34		ح/ منتجات قيد الصنع	XX	
35		ح/ منتجات تامة الصنع	XX	
36		ح/ فضلات و مهملات	XX	
72		إلى ح/ إنتاج مخزون وصل إستلام رقم...	XXX	

كما سبق و أن ذكرنا فإن ح/ 34 منتجات قيد الصنع لا يكون سوى في 12/31 من الدورة لتسجيل المنتجات التي لا زالت في ورشات الإنتاج. **إخراج المخزونات:**

يقصد هنا بعملية إخراج المخزونات؛ إخراج المنتجات التامة من أجل البيع أو استخدامها في المشاريع و تسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

72	35	من ح/ إنتاج مخزون إلى ح/ منتجات تامة الصنع وصل خروج رقم...	XX	XX
----	----	--	----	----

هذا القيد هو بمثابة الخروج الفعلي (المادي) للمنتجات، أما عملية انتقال الملكية فتسجل من خلال إصدار فاتورة (أو وضعية أشغال)

	XX	من ح/ عملاء	470
XXX		إلى ح/ إنتاج مباع	71
XXX		ح/ أداء خدمات	74
		فاتورة (أو وضعية أشغال) رقم..	

إن شركة أنفراي عادة ما تفوتر منتجاتها التامة ضمن الأشغال التي تقوم بها عند إنجاز أو ترميم خطوط السكة الحديدية.
حالة خاصة:

قد يحدث و أن تخرج المواد و اللوازم من أجل البيع لا من أجل الإستهلاك و هذه العملية تعتبر إستثنائية، لأن الغرض من الإحتفاظ بالمواد و اللوازم هو الإستهلاك، و نسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

	XXX	من ح/ بضاعة مستهلكة	60
XXX		إلى ح/ مواد ولوازم	31
		وصل خروج رقم:...	

نلاحظ من خلال هذا القيد أن المواد و اللوازم التي تباع دون تحويل تعالج محاسبيا مثلها مثل البضاعة و التي تشتري و تباع دون إدخال تغييرات جوهرية عليها.

التسجيل المحاسبي لعملية تحويل المخزون ما بين الوحدات:

إن عملية تبادل المخزون ما بين الوحدات في مؤسسة أنفراي تعتبر عادية و ضرورية ، و هذا راجع إلى طبيعة تنظيم الشركة و ميدان نشاطها، حيث نجد فيها نوعين من الوحدات، وحدات إنتاج؛ و وحدات إنجاز ، حيث تقوم وحدات الإنتاج (و هي ثلاث وحدات كما سبق و أن رأينا، وحدة صالح بوالشعور؛ وحدة روبية؛ و وحدة بني صاف) بإنتاج العناصر السالفة التصنيع و تحويلها إلى وحدات الإنجاز (و هي: وحدة بسكرة - تقرت؛ وحدة عنابة - رمضان

جمال؛ وحدة تيزي وزو؛ وحدة الدار البيضاء؛ و وحدة يلل- المحمدية، إضافة إلى وحدة أشغال مكننة السكة الحديدية) و التي تقوم بعملية وضع هذه العناصر أثناء أشغالها.

و تتم عملية المحاسبة عن تحويل المخزون ما بين الوحدات من إصدار قسم الت م وين لوصولات تحويل يصادق عليها من قبل الوحدة المستقبلية، و يخرج المخزون بتكلفته الوسطية و يدخل إلى الوحدة المستقبلية بنفس التكلفة دون إضافة أي تكاليف أخرى مثل تكلفة النقل و الشحن، و يسجل أثناء ذلك في حسابات وسيطية ترصد في نهاية الدورة.

و فيما يخص عملية التسجيل المحاسبي لتبادل المخزون ما بين الوحدات، يمكن أن نميز مرحلتين زمنيتين مختلفتين باختلاف التنظيم و هيكلية المؤسسة .

المرحلة الأولى: قبل سنة 2007.

في هذه المرحلة كانت أنفراي مقسمة هيكلية إلى ثلاث أقطاب؛ قطب الشرق؛ قطب الوسط؛ و قطب الغرب، و كل قطب له ميزانية و جدول نتائج (إستقلالية محاسبية) تجمع في نهاية الدورة، و قد كانت عمليات التبادل ما بين الأقطاب تسجل محاسبيا سواء تعلق الأمر بالإستثمارات أو المخزونات أو غير ذلك، و قد كان يتم تسجيل عمليات تبادل المخزون باستخدام الحسابين الوسيطين :- ح/17 حساب الارتباط بين الوحدات؛

- ح/89 التنازل بين الوحدات.

- تسجيل التنازل عن المواد و اللوازم.

1- عند القطب المتنازل:

تمر عملية تسجيل التنازل عن المواد و اللوازم بمرحلتين، مرحلة إستلام يومية المخرجات، و مرحلة إستلام وصولات التحويلات.

أ -إستلام يومية المخرجات: و تمثل هذه المرحلة الخروج الفعلي للمواد و اللوازم و الموجهة إلى قطب آخر في إطار عملية التنازل، و نسجل محاسبيا:

8961	من ح/المواد و اللوازم المتنازل عنها ما بين الوحدات إلى ح/ المواد و اللوازم تكلفة الخروج هي التكلفة الوسطية	31	XXX	XXX
------	---	----	-----	-----

ب- إستلام وصولات التحويلات: و تمثل هذه المرحلة بيان إستلام القطب الآخر (المس بتم) للمواد و اللوازم، و نسجل محاسيبيا.

1743	من ح/ الارتباط بين الوحدات إلى ح/ مخزون المواد و اللوازم المتنازل عنها ما بين الوحدات	893190	XXX	XXX
------	---	--------	-----	-----

2- عند القطب المستلم:

و تمر كذلك عملية التسجيل المحاسبي للتنازل عن المواد و اللوازم بمرحلتين و هما: إستلام يومية المدخلات؛ و إستلام وصولات التحويلات.
أ- إستلام يومية المدخلات: و تمثل هذه العملية الإستلام الفعلي للمواد و اللوازم المتنازل عنها من القطب الآخر. و نسجل محاسيبيا.

31	من ح/ المواد و اللوازم إلى ح/ المواد و اللوازم المتنازل عنها ما بين الوحدات	8976xx	XXXX	XXX
----	---	--------	------	-----

ب- إستلام وصولات التحويل: عند إستلام وصول التحويل نسجل محاسيبيا.

893190	من ح/ المواد و اللوازم المتنازل عنها ما بين الوحدات إلى ح/ الارتباط بين الوحدات	1753xx	XXX	XXX
--------	---	--------	-----	-----

تسجيل التنازل ما بين الوحدات عن المنتجات التامة:

إن التنازل عن المنتجات التامة ما بين الوحدات يختلف عن التنازل عن المواد و اللوازم، فهو لا يتم عن طريق وصولات التحويلات و لكن عن طريق فواتير التنازل حيث يدرج فيها الرسم على القيمة المضافة، و يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

1- عند القطب المتنازل: يتم التسجيل عبر مرحلتين و هما خروج المنتجات و إستلام فاتورة التنازل.

أ- إستلام يومية المخرجات: تمثل هذه المرحلة الخروج الفعلي للمنتجات المتنازل عنها لصالح القطب الآخر و نسجل محاسبيا.

8972xx	من ح/ التنازل بين الوحدات إلى ح/ منتجات تامة	35xxxx	xxx	xxx
--------	---	--------	-----	-----

ب- إستلام فاتورة التنازل: و تمثل هذه المرحلة الإستلام القانوني للمنتجات المحولة إلى القطب الآخر و نسجل محاسبيا.

1743xx	من ح/ الإرتباط بين الوحدات إلى ح/ التنازل بين الوحدات ح/ الرسم على القيمة للتنازل بين الوحدات_العمليات على المخزون	8971xx 547203	xxx	xx xx
--------	---	------------------	-----	----------

2- التسجيل المحاسبي عند القطب المتنازل له:

و تمر كذلك عملية التسجيل المحاسبي بمرحلتين:

أ- إستلام يومية المدخلات: و تمثل هذه المرحلة عملية الدخول الفعلي و المادي للمنتجات المتنازل عنها من القطب الآخر و نسجل:

35xxxx	من ح/ منتجات تامة إلى ح/ التنازل بين الوحدات	8972xx	xxx	xxx
--------	---	--------	-----	-----

ب- إستلام فاتورة التنازل:

	من ح/ التنازل بين الوحدات	8972xx
	ح/ الرسم على القيمة المضافة للتنازل بين الوحدات	457109
	إلى ح/ الإرتباط بين الوحدات	1753xx

إستنتاج:

نلاحظ من خلال العرض لعملية التسجيل المحاسبي للتنازل ما بين الوحدات و المرتبط بالمخزون في المرحلة الأولى (قبل 2007) أنها لا تتوافق مع ما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني الجزائري، حيث أن هذا الأخير نص على إستعمال حسابين ح/ 17 الإرتباط بين الوحدات؛ و يستخدم عوضا عن إستعمال حسابات الميزانية (المجموعة الرابعة و الخامسة) المتعلقة بالطرف الثاني، و ح/ 89 تنازلات بين الوحدات؛ و يستعمل في العمليات المنتجة للنتيجة عوضا عن حسابات النتائج (المجموعتين السادسة و السابعة) ، حيث عند التنازل عن المخزون سواء أكان مواد و لوازم أم منتج تام نسجل عند الوحدة المتنازلة:

17..	من ح/ الإرتباط بين الوحدات	xxx	xxx
3 ...	إلى ح/ المخزون المعني		xxx

عند الوحدة المتنازل لها:

3...	من ح/ المخزون المعني	xxx	xxx
17..	إلى ح/ الإرتباط بين الوحدات		xxx

و منه فالمعالجة المحاسبية للتنازل عن المخزون ما بين الوحدات في أنفراي هي معالجة خاصة.

المرحلة الثانية، إبتداءاً من سنة 2007.

في هذه المرحلة أعيد هيكلة أنفراي حيث قسمت إلى وحدات قاعدية عملية، هذه الوحدات ليست لها إستقلالية محاسبية، حيث يقوم محاسب كل وحدة بقيد كل العمليات المحاسبية للوحدة في برنامج محاسبي آلي واحد على مستوى المديرية العامة و هذا نهاية كل شهر. مع إدخال رمز الوحدة و هذا حتى يتسنى الإطلاع و الإستفادة من المعلومات المحاسبية الخاصة بكل وحدة.

و بما أن العمليات على الإستثمارات و الأموال الخاصة متمركزة على مستوى المديرية العامة حيث لا تظهر بميزانية الوحدة، فإن العمليات ما بين الوحدات تختلف إختلافاً كلياً عن المرحلة السابقة، حيث يستخدم في التسجيل المحاسبي لعمليات التبادل ما بين الوحدات حساب وسيط من شأنه أن يظهر فقط الإنتقال لأماكن التخزين دون التأثير على النتيجة و قد أختير ح/89 لهذه العملية، كما تتم عملية التحويل بالتكلفة دون اضافة هامش ربح.

و يتم التسجيل لعملية تبادل المخزون كما يلي:

- التنازل عن المواد و اللوازم:

لدى الوحدة المرسل:

xxx	xxx	من ح/ التنازل بين الوحدات إلى ح/ المواد و اللوازم	31xxxx	8961xx
-----	-----	--	--------	--------

لدى الوحدة المستقبلية:

xxx	xxx	من ح/ مواد و لوازم إلى ح/ التنازل بين الوحدات	8361xx	31 xxxx
-----	-----	--	--------	---------

-التنازل عن المنتجات التامة:

– لدى الوحدة المرسلية:

xxx	xxx	من ح/ التنازل بين الوحدات إلى ح/ منتجات تامة	35xxxx	8972 xx
-----	-----	---	--------	---------

لدى الوحدة المستقبلية:

xxx	xxx	من ح/ منتجات تامة إلى ح/ التنازل بين الوحدات	8972xx	35 xxxx
-----	-----	---	--------	---------

– نلاحظ من خلال ما سبق أنه للتمييز بين التنازل عن المواد و اللوازم و التنازل عن المنتجات، يستخدم على التوالي حسابين و هما ح/ 8961 و ح/ 8972 يفرق بينهما الرقمي ن الثالث و الرابع حيث يستخدم 61 للمواد و اللوازم و 72 للمنتجات.

– إن ح/ 89 يرصد على مستوى المؤسسة ككل لكنه يظهر في القوائم المالية لكل وحدة و بالضبط في جدول النتائج للوحدة، و من أجل تفادي هذا و ابتداء من جانفي 2009 عوض هذا الحساب (ح/89) بحساب آخر و هو ح/ 319999 و هو حساب وسيط يستخدم لتسجيل التنازل عن المخزونات ما بين الوحدات، حيث يكون لدينا بالمخزونات المتنازل عنها لصالح وحدة المتنازلة و دائما بالمخزونات المحصل عليها من وحدة أخرى، و يرصد هذا الحساب على مستوى المؤسسة ككل و يظهر بدون ترصيد في ميزانية كل وحدة.

2.1.2.4. الجرد المادي للمخزون:

تحكم عملية الجرد المادي للمخزون (والمكون أساسا من المنتجات؛ النصف مصنعة؛ والمواد و اللوازم) إجراءات الهدف من ورائها تنظيم عملية الجرد، وتدخل هذه العملية في إطار إعداد الميزانية السنوية.

وتمر عملية الجرد المادي في شركة منشآت السكة الحديدية بمراحل عدة يمكن تلخيصها كالآتي:

-عملية سابقة للجرد (في شهر نوفمبر):

و تتمثل في التأكد من أن الرصيد الأولي للمخزون المسجل على مستوى المحاسبة العامة في أول جانفي من الدورة المعنية يتطابق مع الرصيد المسجل على مستوى قسم التموين في نفس التاريخ؛

التأكد من أن جميع المواد المشتراة من طرف المؤسسة متعلقة بفواتير موردين استلمت من طرف قسم المحاسبة.

-عقد اجتماع تحسيبي :

يعقد اجتماع تحسيبي يضم جميع اعضاء فرق الجرد برئاسة مدير الهياكل القاعدية و مدراء الوحدات القاعدية العملية، هذا الاجتماع يتمخض عنه توجيهات كتابية في محضر اجتماع يوجه إلى جميع المشاركين في عملية الجرد.

تحضير وثائق الجرد:

و تتضمن التحضير و الوضع في المتناول جميع الأوراق التعريفية الخاصة بكل مادة معنية بالجرد، و تكون عملية الإعداد و التوزيع لهذه الأوراق من طرف مدير الإمداد على مستوى و ق ع، و الذي يقوم بتوزيعها على المعنيين بعملية الجرد مباشرة بعد رفع الاجتماع التحسيبي، تكون عملية الإشراف على الجرد المادي للمخزون خلال و بعد العملية من طرف نائب المدير للإمداد.

-تكوين فرق العد :

يتم تكوين ثلاث فرق للجرد المادي للمخزون. الفرقة "أ". الفرقة "ب". و الفرقة "ج". عدد أعضاء كل فرقة هو من صلاحيات مدير الهياكل القاعدية. كل مادة يتم عدها مرتين على الأقل.

مثلا: الفرقة "أ" تقوم بالعد؛ و الفرقة "ب" تقوم بنفس عملية العد، إذا كانت نتائج العد متطابقة عندها نكتفي بها، أما إذا كانت نتائج العد مختلفة هنا تقوم الفرقة "ج" بإعادة تعداد المواد التي اختلف فيها فقط بين الفرقتين "أ" و "ب" و يؤخذ بتعدادها و تقوم بنقل النتائج المتوافقة للفرقتين كما هي.

مع ملاحظة أنه أثناء عملية العد تقصى جميع عمليات الإخراج من المخزون.

- تقييم المخزونات:

بعد إتمام بطاقة الجرد من قبل الفريق "ج"، تمضي من قبل أعضاء الفريق و تقدم إلى محاسب المادة للمخزن المعني، و يكون شكلها كآتي:

بطاقة الجرد المادي					
مخزون جاري؛ مخزون متدني القيمة؛ منتجات تامة و نصف مصنعة؛ فضلات و مهملات.					
بتاريخ .../12/31					
			الوحدة القاعدية العملية/ مقر:		
بطاقة جرد رقم: ...			العلامة...		
ملاحظة	الكمية	الموقع، الرف	وحدة القياس	الرمز	تعيين
مصادق عليها في					
من قبل: 1- المصادقة:					
2- المصادقة:					

شكل رقم 5.4: نموذج لبطاقة الجرد المادي للمخزون في مؤسسة منشآت السكة الحديدية (المصدر: من وثائق المؤسسة).

قلنا بعد إتمام بطاقة الجرد المالي للمخزون من قبل الفريق "ج" تقدم إلى محاسب المادة و الذي يقوم بالمهام الآتية:

- يقوم بسحب قائمة الجرد المادي بالقيمة؛
 - سحب قائمة بفروقات الجرد بين الجرد المادي بالقيمة و الجرد المحاسبي.
- مع التذكير أن هاتين العمليتين السابقتين تتمان بالإستعانة ببرنامج إعلام آلي خاص بمحاسبة المواد.
- ثم بعد ذلك يحول هذه القوائم (قوائم الجرد المادي و المحاسبي و فروق الجرد) إلى لجنة المصادقة على فروق جرد المخزون.
- لجنة المصادقة على فروق جرد المخزون:

تتكون لجنة المصادقة على فروق الجرد على مستوى مديرية الهياكل القاعدية من :

- نائب مدير المالية و المحاسبة رئيساً؛
- نائب مدير العتاد عضواً؛
- نائب مدير التموين عضواً؛
- رئيس قسم الوسائل العامة عضواً.

أما على مستوى الوحدة القاعدية العملية فتتكون من :

- نائب مدير المالية و المحاسبة رئيساً؛
- نائب مدير الإمداد عضواً؛
- رئيس قسم التموين عضواً؛
- رئيس قسم العتاد عضواً.

تقوم لجنة المصادقة على فروق جرد المخزون بمقاربة الجرد المادي المقيم المحصل

عليه و الجرد المحاسبي المقيم؛ و دراسة الفروقات مادة بمادة مع التحليل و الشرح في ضوء المقاييس الممكنة، و بعدها تأتي المصادقة على الفرق، في حالة العكس يقوم رئيس اللجنة بإبلاغ (مدير الهياكل القاعدية في المقر و مدير الوحدة في الوحدة القاعدية العملية).

إن لجنة المصادقة على فروق الجرد أنشئت من أجل:

أ- ضمان: - أن الجرد المادي بتاريخ 12/31 قد تم كتابته فعلاً؛

- أن المخزون الأولي المسجل على مستوى المحاسبة العامة في أول جانفي من

الدورة المعنية هو نفسه المسجل على مستوى محاسبة المواد و في نفس التاريخ.

إن " مدير المالية و المحاسبة" و نائب مدير المالية و المحاسبة على مستوى الوحدة

القاعدية العملية معنيان مباشرة بأشغال الجرد نظراً لما لها من أثر على الميزانية الختامية.

ب - التكفل بالمخزون متدني القيمة؛

تقوم لجنة المصادقة على فوارق جرد المخزون بتكوين لائحة خاصة بالمخزون المتدني القيمة و هذا من أجل تكوين مؤونة تدني القيم.

- اللجنة المركزية لمراقبة و تجميع عمليات الجرد:

توجد على مستوى المديرية لجنة مركزية تتكفل بمراقبة أعمال الجرد على مستوى

مديرية الهياكل القاعدية و تضمن إحترام عمليات الجرد في جميع مراحلها كما تضمن توافرها

و الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، و تراقب أشغال المصادقة على فروق الجرد و تقوم

بتجميع أشغال الجرد المادي للمؤسسة، و تتكون هذه اللجنة من:

- مدير المالية و المحاسبة رئيساً؛
- مدير الموارد البشرية عضواً؛
- مدير الربط للإنتاج عضواً؛
- مدير الهياكل القاعدية عضواً؛
- مدير الربط للإيجاز عضواً؛
- مدير الجودة و مراقبة التسيير عضواً؛
- المدير التقني التجاري عضواً.

2.2.4. وثائق تسيير المخزون و المحاسبة عنه:

توجد بشركة أنفراي مجموعة من الوثائق و التي يفرضها التنظيم الداخلي للشركة و التي تعتبر ضرورية لتسيير المخزون و المحاسبة عنه و تتمثل هذه الوثائق في: بطاقة مخزون (يدوية؛ معلوماتية)؛ سند طلب داخلي؛ سند طلب خارجي؛ وصل إستلام ؛ وصل خروج؛ وصل تحويل؛ وصل توزيع؛ فاتورة؛ وصل إعادة إدماج؛ و سجل الجرد المادي. إن هذه الوصولات و السندات تستخدم من أجل ضمان السير الحسن للعمليات على المخزون، و تقابلها (السندات و الوصولات) سجلات لكل نوع منها تمسكها الجهة المعنية بها ، و من أجل فهم أفضل سنقوم بتبيان شكل كل وثيقة.

- بطاقة مخزون:

مخزن.....		أنفراي / ش ذ أ			بطاقة مخزون				
تعيين.....					رقم:				
مرجع:		رف :			سنة:				
تاريخ	رقم الوثيقة أو الفاتورة	الطالب أو الممون	المدخلات			المخرجات		المخزون	
			الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفته الوسطية	القيمة	الكمية

شكل رقم 6.4: بطاقة مخزون. (المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

¹ - أنظر الملحق رقم: 02 : بطاقة مخزون.

تستخدم بطاقة المخزون من أجل الجرد المستمر للمخزون حيث تخصص بطاقة لكل مادة، و تمسك بطاقة المخزون يدويا من قبل أمين المخزن و آليا من قبل محاسب المواد.

سند طلب داخلي:

شركة منشآت السكة الحديدية/ ش ذ أ	
رقم:.....	سند طلب داخلي:.....
التاريخ:.....	الإتجاه:.....
الإسم:.....	القيد:.....
البيان	الكمية
قسم التموين	المصادقة
إمضاء الطالب	

شكل رقم 7.4: سند طلب داخلي.(المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

سند طلب داخلي موجود على مستوى كل مديرية أو قسم أو مشروع و يستخدم في طلب المعدات و المخزونات و الخدمات، حيث في حالة طلب المخزونات يقوم رئيس المصلحة المعنية بملاً سند الطلب الداخلي و بعد المصادقة عليه من طرف مدير الوحدة يحول إلى قسم التموين، بعد قيام رئيس قسم التموين بالتأشيرة على السند يحوله بدوره إلى أمين المخزن ليسلم هذا الأخير المخزونات المطلوبة إلى جهة الطالب، في حالة عدم توافرها بالمخزن توجه الطلبية إلى مسؤول المشتريات ليقوم بعملية الشراء.

يتكون سند الطلب الداخلي من ثلاث نسخ الأولى ترفق بسند الطلب الخارجي؛ و الثانية بوصل الخروج؛ و الثالثة تبقى بدفتر سندات الطلب الداخلي.

¹ - أنظر الملحق رقم 03: سند طلب داخلي.

- سند طلب خارجي:

شركة منشآت السكة الحديدية/ ش ذ أ		سند طلب خارجي	
رقم:.....		الممون	
القائمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة
			السعر الإجمالي
	الطالب	المصدق	المرسل إليه
الإسم			مبلغ خارج رسم
التاريخ			ر . ق . م
التأشير			المجموع العام

شكل رقم 8.4: سند طلب خارجي.(المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

يمثل هذا الشكل نموذج لسند طلب خارجي بشركة أنفراي، هذا السند موجود على مستوى قسم التمويل و يستخدم في طلبات الشراء للمعدات و المخزونات و الخدمات. يستخدم هذا السند في الحالات التي لا تكون فيها عقود أو صفقات، و هو بمثابة إرتباط بالنسبة للمؤسسة تلتزم بموجبه باستلام البضاعة المحددة فيه و بالكميات و المواصفات و الأسعار المبينة فيه.

يعد سند الطلب الخارجي نماء على سند طلب داخلي، حيث عند شراء المخزونات توجه إلى الورشة؛ أو المشروع؛ أو القسم الذي قام بطلبها، و الهدف من هذا الإجراء هو ترشيد عمليات الشراء، و عدم الإحتفاظ بمخزون لا حاجة من وراءه.

¹ - أنظر الملحق رقم 04: سند طلب خارجي.

- وصل إستلام:

شركة منشآت السكة الحديدية/ ش ذ أ وصل إستلام						
رقم:.....						
العلامة	القائمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	السعر الإجمالي	مكان التخزين
	مراقبة الكمية	المراقبة التقنية	الدخول إلى المخزون	الإدراج في البطاقة	مصلحة المصادقة	
						التاريخ
						الإسم
						التأشير

شكل رقم 9.4: وصل إستلام.(المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

توجد وصولات الإستلام على مستوى قسم التموين و بالتحديد لدى أمين المخزن، و الذي يقوم بملأ وصل الإستلام بناء على سند الطلب الخارجي و الفاتورة و وصل التوزيع و التقرير الأسبوعي لنائب مدير الإنتاج، حيث أنه في حالة شراء مواد و لوازم ؛ و بعد إستلامها و التأكد من الكمية و النوعية يقوم أمين المخزن بإصدار وصل إستلام بالكميات و الأسعار بالإعتماد على سند الطلب الخارجي و الفاتورة و وصل التوزيع المستلم من المورد، أما في حالة إستلام منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع يقوم أمين المخزن بإصدار وصل الإستلام و بعد التأكد من الكمية بناء على تقرير نائب مدير الإنتاج و يكون ذلك أسبوعيا ، ثم بعد ذلك يدرج عملية الإستلام يدويا في بطاقة المخزون المعنية كما يقوم محاسب المواد بإدراجها آليا من خلال برنامج محاسبة المواد الخاص.

¹ - أنظر الملحق رقم 05: وصل استلام.

- وصل إعادة الإدماج:

شركة منشآت السكة الحديدية/ ش ذ أ وصل إعادة الإدماج رقم:.....					
رقم	الترميز	البيان	الكمية المدمجة	سعر الوحدة	المبلغ
قسم التموين					
مخزن	محاسب المواد	قسم التموين			
الإسم:.....	الإسم:.....	الإسم:.....			
الوظيفة:.....	الوظيفة:.....	الوظيفة:.....			
التاريخ:.....	التاريخ:.....	التاريخ:.....			
التأشير:.....	التأشير:.....	التأشير:.....			

شكل رقم 10.4: وصل إعادة الإدماج(المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

يسمى بوصل إعادة الإدماج تمييزاً له عن وصل الإستلام، و هذا كونه يستخدم في تسجيل دخول مواد و لوازم و منتجات تم إخراجها مسبقاً من أجل إستخدامها في ورشة أشغال ما، حيث أنه و بعد إنتهاء هذه الورشة يقام جرد للمخزون بالموازنة ما بين وصولات الخروج المصدرة من طرف قسم التموين و سندات الأشغال المصدرة من طرف مسؤول الأشغال و التي تبين الكميات المستخدمة و هذا من أجل تحديد المخزون المستهلك فعلاً ؛ و الباقي يعاد إدماجه بمخزن الوحدة القاعدية العملية أو مديرية الهياكل القاعدية، هذا فيما يخص كمية المخزون المعاد إدماجه، أما التكلفة فيستخدم فيها التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإخراجات.

إن شكل وصل إعادة الإدماج المبين في الشكل أعلاه لا يتوافق و الإجراءات المعمول في عملية إعادة الإدماج للمخزون في حد ذاتها؛ حيث نلاحظ غياب الخانة المخصصة لمسؤول الأشغال، و يرجع هذا السبب إلى أن نموذج هذا الوصل موروث عن الشركة الأم SNTF.

¹ - أنظر الملحق رقم 06: وصل إعادة إدماج.

وصل خروج بضائع:

شركة منشآت السكة الحديدية / ش ذ أ														
رخصة خروج بضائع														
رقم:.....														
المرسل إليه:														
رقم														
<table border="1" style="width: 100%; height: 20px;"> <tr> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> </tr> </table>														
قطاع		سلم		وحدة		مركز تكاليف		حساب فرعي						
قسم المستلم		مخزن المورد		المرسل		الملاحظات								
		<table border="1" style="width: 100%; height: 20px;"> <tr> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> <td style="width: 20px;"></td> </tr> </table>							القسم: السلم: الاسم: التاريخ: التأشير:					
				المصادفة										
فهرس بطاقة المورد														
				القسم: الدائرة: الاسم: التاريخ: التأشير:										
القائمة		البيان		الوحدة		الكمية		المورد						
السعر الإجمالي		السعر الوحدة		الكمية لمستلمة		المكان		السعر الإجمالي						

شكل رقم 11.4: وصل خروج بضائع.(المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

يستخدم وصل خروج من أجل تسجيل عمليات الإستهلاك من المواد و اللوازم و المنتجات النصف مصنعة و المنتجات التامة الصنع (فيما يخص المنتجات التامة الصنع يقصد بها المنتجات الموجهة لورشات الأشغال و المشاريع)، و تحسب تكلفة الوحدة الواحدة من الإخراجات باعتماد طريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال.

يقوم أمين المخزن بتسليم المخزونات إلى الجهة التي طلبتها بواسطة سند طلب داخلي، و يقوم بتسجيل عملية الإخراج يدويا في بطاقة المخزون العملية، في حين يقوم محاسب المواد بالتسجيل الآلي.

¹ - أنظر الملحق رقم 07: وصل خروج بضائع.

وصل التحويل:

وصل التحويل¹ يشبه وصل الخروج من حيث الشكل، لكنه يختلف من حيث المقصد فوصل التحويل يستخدم لتسجيل عمليات تحويل مخزونات من او الى وحدات اخرى و المقصود منه هو بيان مكان التخزين و من قام بالاستهلاك الفعلي للمخزونات، و عمليات التحويل سواء اكانت ارسال او استقبال لا تؤثر على النتيجة و لا الميزانية العامة للمؤسسة. تتم عملية التحويل للمخزونات ما بين الوحدات بناء على سند طلب داخلي او عقود و اتفاقيات داخلية ما بين الوحدات، و يتم تسجيل تكلفة المخزونات المحولة ما بين الوحدات بالتكلفة الوسطية عند وحدة الارسال و بنفس التكلفة يتم تسجيلها عند وحدة الاستقبال دون اضافة تكاليف النقل او الشحن.

وصل توزيع:

يستخدم وصل التوزيع في حال خروج البضائع من المخزن قصد البيع، و يأخذ الشكل الآتي:

¹ - انظر الملحق رقم 08: وصل تحويل/ إرسال
و الملحق رقم 09: وصل تحويل/ إستلام

شركة منشآت السكة الحديدية/ ش ذ أ					
وصل توزيع					
رقم:.....					
الزبون	الطلبية	الفاتورة			طريقة التوزيع
		رقم	تاريخ	مبلغ	
		طريقة التسديد			
		حالا	لأجل		
		شيك رقم:			
		نقدا:			
رقم	الترميز	البيان	وحدة القياس	سعر الوحدة	المبلغ
مخزن		محاسب المواد		قسم التموين	
الإسم:.....		الإسم:.....		الإسم:.....	
الوظيفة:.....		الوظيفة:.....		الوظيفة:.....	
التاريخ:.....		التاريخ:.....		التاريخ:.....	
التأشير:.....		التأشير:.....		التأشير:.....	

شكل رقم 4-12: وصل توزيع.(المصدر: من وثائق المؤسسة)¹

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن وصل التوزيع يأخذ شكلا مفصلا يسمح بتسجيل جميع المعطيات المرتبطة بعملية البيع.

¹ - انظر الملحق رقم 10: وصل توزيع.

المبحث الثالث 3.4. أهمية المخزون في أنفراي :

للمخزون أهمية كبيرة في أنفراي فهو محور نشاطها الإنتاجي والخدمي؛ حيث تقوم بإنتاج المواد السالفة التصنيع ثم استعمالها في مشاريع الإنجاز ويمكن أن نستخلص أهمية المخزون من خلال القوائم المالية للشركة.

1.3.4. أهمية المخزون من خلال الميزانية:

لمعرفة ذلك نقوم بعرض مختصر لميزانيتي الدورتين المتتاليتين 2007 و 2008 كما يلي:

المبالغ بمليون دينار جزائري

الأصول		الخصوم		السنة
المبلغ الإجمالي	إهلاكات؛ مؤونات؛ مخصصات	المبلغ الصافي	البيان	المبلغ
1962	950	1011	الأموال الخاصة	1218
730	11	719	الدائنون	2583
2629	118	2511	النتيجة الصافية	440
5321	1079	4241	المجموع	4241
2720	1126	1593	الأموال الخاصة	1452
1044		1044	الدائنون	3412
3126	410	2716	النتيجة الصافية	488
6890	1536	5353	المجموع	5353

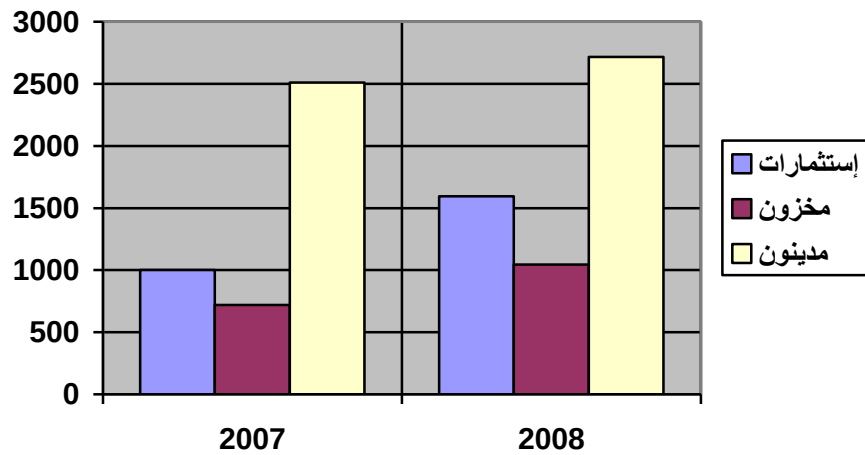
جدول رقم 4-1: ميزانية مختصرة لشركة أنفراي للدورتين المتتاليتين 2007 و 2008.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة.¹

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن أنفراي تحتفظ بمخزون معتبر له قيمة تقارب قيمة استثماراتها، و هذا إن كان يدل على شيء فإنما يدل على أهمية المخزون في الشركة.

¹ - أنظر الملحق رقم 11: ميزانية محاسبية بتاريخ 2007/12/31.
و الملحق رقم 12: ميزانية محاسبية بتاريخ 2008/12/31

و يمكن تمثيل قيمة المخزون إلى مجموع الأصول ككل من خلال الأعمدة البيانية الآتية:



شكل رقم 4-13: تمثيل بياني لأصول أنفراري لسنتي 2007 و 2008. المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال هذا الشكل زيادة المخزون في ميزانية 2008 مقارنة بميزانية 2007 و هذا راجع إلى انطلاق النشاط الإنتاجي للمصنعين الجديدين للعوارض الإسمنتية بكل من وحدة بني صاف و صالح بالشعور.

قد يبدو لنا أن شركة أنفراري تحتفظ بمخزون زيادة عن اللزوم مما يجعل تكاليف الاحتفاظ به مرتفعة، لكن طبيعة المخزون في حد ذاته و طبيعة نشاط الشركة يقتضي ذلك؛ حيث أن المنتج منذ أن يدخل في شكل مواد أولية إلى أن يخرج في شكل منتج تام ويفوتر من خلال مشاريع الإنجاز يأخذ وقتا طويلا نسبيا مما يجعل معدل دوران المخزون صغير.

2.3.4. أهمية المخزون من خلال جدول النتائج:

لاستخلاص أهمية المخزون في أنفراري من خلال جدول النتائج نقوم بعرض جدول النتائج للدورتين المتتاليتين 2007م - 2008م كما يلي:

المبالغ بـ: مليون دج

السنوات		2007		2008	
رقم الحساب	البيان	مدین	دائن	مدین	دائن
70	بضاعة مباعه	-	-	-	-
60	بضاعة مستهلكه	-	-	-	-
80	الهامش الإجمالي	-	-	-	-
80	الهامش الإجمالي	-	-	-	-
71	إنتاج مباع	59	2020	19	2879
72	إنتاج مخزون	-	-	-	-
73	إنتاج المؤسسة لذاتها	-	-	-	29
74	أداء خدمات	-	170	-	151
75	تحويل تكليف الإنتاج	-	13	-	17
61	مواد و لوازم مستهلكه	553	-	970	-
62	خدمات	272	-	483	-
81	القيمة المضافة	-	1319	-	1604
81	القيمة المضافة	-	1319	-	1604
77	نواتج مالية	-	2	-	-
78	تحويل تكاليف الإستغلال	-	13	-	4
63	مصاريف المستخدمين	463	-	501	-
64	ضرائب ورسوم	45	-	63	-
65	مصاريف مالية	140	-	122	-
66	مصاريف متنوعة	21	-	19	-
68	حصص الاهتلاك	175	-	180	-
83	نتيجة الإستغلال	-	490	-	723
79	نواتج خارج الإستغلال	-	152	-	233
69	مصاريف خارج الإستغلال	202	-	467	-
84	نتيجة خارج الإستغلال	50	-	234	-
83	نتيجة الإستغلال	-	490	-	234
84	نتيجة خارج الإستغلال	50	-	-	723
880	النتيجة الإجمالية	-	440	-	488

جدول رقم 4-2: جدول النتائج لأنفراراي للسنتين 2007 - 2008 (من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق الشركة).¹

نلاحظ من خلال جدولي النتائج أعلاه أن مجمل إيرادات الشركة متأتية من بيع منتجات تامة، كما أن أغلب نفقاتها هي مواد و لوازم مستهلكه، و هذا يدل على أهمية المخزون داخل الشركة؛ حيث يمثل محور نشاطها الإنتاجي و الخدمي.

¹ - أنظر الملحق رقم 13: جدول النتائج بتاريخ 2007/12/31.
و الملحق رقم 14: جدول النتائج بتاريخ 2008/12/31.

المبحث الرابع 4.4. أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية:

محاكاة للجانب النظري من البحث يمكننا تبيان أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية لشركة أنفراي من خلال النماذج الآتية:

1.4.4. أثر أخطاء المخزون على الميزانية وجدول النتائج:

إن عملية إعداد الميزانية و جدول النتائج لشركة أنفراي كثيرا ما تشوبها أخطاء تؤثر فيهما، هذه الأخطاء تكون ناتجة عادة عن النظام المحاسبي القطاعي الخاص المطبق في الشركة؛ أو ناتجة عن سوء استخدام النظام و تطبيقه من قبل المحاسبين المكلفين بعملية الإعداد للميزانية و جدول النتائج.

و يمكن حصر هذه الأخطاء من خلال مايلي:

1.1.4.4. الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة:

إن هذا الخطأ كما سبق و رأينا في القسم النظري من الدراسة يكون عادة في المؤسسات التي تتبع نظام جرد متناوب (دوري) لمخزونها، و بما أن شركة أنفراي تتبع نظام الجرد المستمر لمخزونها، فلماذا إذا يوجد احتمال وقوع مثل هذا الخطأ؟

صحيح أن شركة أنفراي تتبع نظام الجرد المستمر، حيث تسجل المدخلات و المخرجات و التحويلات من المخزون أولا بأول، و المخرجات تقيم بالقيمة الوسطية بعد كل إدخال، لكن السبب وراء وجود أخطاء في تقدير المخزون آخر المدة يرجع إلى طريقة تقدير الإستهلاكات بالكميات من بعض أنواع المواد المستخدمة في الإنتاج مثل الإسمنت؛ الحديد؛ الحصى؛ الرمل، فهذه الطريقة تعتمد على التكاليف المعيارية لكل منتج، فكل منتج له بطاقة تكاليف¹ تحتوي على أنواع المواد الأولية المستخدمة في إنتاجه و كذا المقادير اللازمة لإنتاج وحدة واحدة منه، يقابلها تكلفة هذه المقادير، و بجمع هذه التكاليف الجزئية نحصل على تكلفة وحدة واحدة. إن بطاقة التكاليف للمنتج تراجع سنويا و هذا من أجل تحديث أسعار المواد الأولية لتوافق الأسعار الجارية.

¹ - ملحق رقم 17 : نموذج بطاقة تكلفة.

2.1.4.4. الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون :

إن الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون و إن لم يكن له تأثير على النتيجة الصافية للدورة؛ فإن له أثر على الميزانية، حيث في حالة تقدير المشتريات و المخزون بأقل من اللازم فهذا يؤدي إلى تقدير الأصول و بالأخص الأصول المتداولة بأقل من اللازم و كذا حسابات الدفع بمقادير متساوية مما يجعل نسبة التداول تقدر بأكثر من اللازم و تبدو ملائمة أكثر، و العكس صحيح .

إن مثل هذا الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون يحدث في بعض الأحيان في شركة أنفراي و خاصة عندما يتعلق الأمر بشراء مخزونات في نهاية الدورة، حيث أن الشركة تقوم بشراء مخزونات لكنها لا تدخل مخازن المؤسسة خلال الدورة و هذا ما يعرف بالبضاعة في الطريق، و المشكلة الأساسية تتمثل في : هل تعتبر البضائع من ضمن مخزون آخر المدة أم لا ؟ و هذا يتوقف على شروط التسليم، هل هو مكان محل الشحن (FOB) أو محل المشتري (CIF).

إن شركة أنفراي قامت في سنة 2008 باستيراد أحد العناصر التي تدخل في صناعة العوارض الإسمنتية (gaines en plastiques) و قد كان الاتفاق على التسليم بمحل البائع (FOB)، و قد تم ذلك في نهاية سنة 2008 (شهري نوفمبر و ديسمبر) و بناء على قاعدة الاتفاق (FOB) تعتبر المشتريات ملك للمشتري (شركة أنفراي) و يجب تسجيلها في دفاتر المؤسسة نظرا للانتقال القانوني للملكية لها، إلا أن هذا لم يحدث و لم يسجل لا قيد الشراء الذي يثبت انتقال الملكية و لا حتى القيد الذي يثبت البضاعة بالطريق (مخزون لدى الغير) .

إن هذا الخطأ أدى إلى تقدير المخزون بأقل من اللازم و كذلك تقدير المشتريات ممثلا في حساب المورد بأقل من اللازم، مما يعني تخفيض في مجموع الأصول المتداولة و بالتالي تقدير نسبة التداول بأكثر من اللازم.

و تقدر نسبة التخفيض في المخزون و المشتريات ب 60، 332.104 يورو (بالنسبة للوحدة القاعدية العملية للتصنيع بصالح بو الشعور فقط) مقسمة على فاتورتين الأولى مقدرة ب 54.434,40 يورو مقابل سعر صرف 99.15700 دينار جزائري و الثانية تقدر ب 49.898,20 يورو مقابل سعر صرف 95.39990 دينار جزائري .

إن مجموع التخفيض في المخزون و مشتريات الوحدة القاعدية العملية للتصنيع بصالح بو الشعور بالدينار الجزائري هو 09 157 835 10 د ج، هذا فيما يخص مجموع الأصول و الخصوم المتداولة و الميزانية ككل، أما فيما يخص نسبة التداول فقد ارتفعت بنسبة 8% نتيجة لتقدير المخزون و المشتريات بأقل من اللازم؛ مما يجعلها تبدو أحسن.

2.4.4. أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية لأنفراري :

رأينا في القسم النظري من هذا البحث أن هناك عدة طرق لتقييم المخزون منها ما هو مبني على أساس التكلفة التاريخية كطريقة التمييز المحدد؛ وطريقة التكلفة الوسطية؛ وطريقة الوارد أو لا - صادر أولا؛ وطريقة الوارد أخيرا - صادر أولا، إضافة إلى طرق أخرى مخالفة لمبدأ التكلفة التاريخية .

إن شركة أنفراري تعتمد في تقييم مخرجاتها على أساس التكلفة التاريخية باعتماد طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال وهذا باستخدام برنامج إعلام آلي خاص بمحاسبة المواد تحت تصرف محاسب المواد و الذي يقوم بتسجيل كل العمليات على المخزون أول بأول سواء أكانت: إدخال؛ إخراج؛ إعادة إدماج؛ تحويل؛ إرجاع... إلى غير ذلك من العمليات، ويتولى برنامج محاسبة المواد إعطاء كل المعلومات المرتبطة بالمخزون آليا حسب الطلب سواء تعلق الأمر بقائمة المدخلات؛ قائمة المخرجات؛ قائمة التحويلات؛ قائمة إعادة الإدماج؛ قائمة المخزون المتبقي...

و من أجل معرفة أثر اختلاف طرق تقييم المخزون على الميزانية وجدول النتائج قمنا بإدخال تغييرات على برنامج محاسبة المواد من أجل الحصول على قوائم المخزون بطرق تقييم أخرى حيث تمكنا من تطبيق طريقة التقييم الوارد أخيرا - صادر أولا في حين وجدنا صعوبة في تطبيق طريقة الوارد أو لا - صادر أو لا، وسنقوم من خلال ما يلي بإجراء مقارنة بين الإخراجات من المواد واللوازم للوحدة القاعدية العملية بصالح بو الشعور بطريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال وطريقة الصادر أخيرا - وارد أولا من أجل معرفة أثرهما على جدول النتائج، كما سنقوم بمقارنة قائمة المخزون في 2008/12/31م لنفس الوحدة وبنفس الطريقتين السابقتين من أجل معرفة أثرهما على الميزانية .

- قائمة الإخراجات من المخزون للفترة الممتدة من 1 إلى 2008/12م بطريقتي التكلفة الوسطية بعد كل إدخال ، والوارد أخيرا - صادر أولا :

رقم الحساب	البيان	التكلفة		الفرق
		LIFO (2)	CMP (1)	(1)-(2)
310102	بنزين عادي	555793.28	555635.20	-158,08
310201	زيت(جميع الزيوت)	133856.63	133856.63	
312001	روابط	1100396.11	1096760.92	-3635,19
312002	مواد حمراء	57500.00	57500.00	
312003	حصى	1221363.23	12179423.79	-41939,44
312005	رمل	885029.85	890976.46	5946,61
312011	حديد مشبك	891831.79	885101.78	-6730,01
312014	حديد دائري	1372243.84	1404966.89	32723,05
312019	مواد بناء	10435.89	10435.89	
313009	مواد خشبية أخرى	24800.00	24800.00	
313201	ألواح خشبية	74571.12	74571.12	
313202	خشب سميك	79119.36	79119.36	
314303	صفائح حديد	430357.36	445781.02	15423,66
314308	مواد زنك	79914.61	79914.61	
316006	لوازم كهرباء	1200.00	1200.00	
317008	حديد العوارض entretoises	69878.40	69878.40	
317009	مواد السكة أخرى	74984.32	74984.32	
319002	آلة حاسبة	2500.00	2500.00	
319013	ورق آلة	630.00	630.00	
319014	قرص لين؛قرص صلب.	5400.00	5400.00	
319017	حبر طباعة	27141.26	26457.06	-684,20
319019	لوازم مكتب	38571.22	38813.19	241,97
319311	لوازم سباكة وتلحيم	910.00	910.00	
350001	عوارض إسمنتية	28750.00	28750.00	
350003	مجاري	2888.00	2888.00	
350006	جدارية	25424.68	25779.62	354,94
350009	عازل لاصق	52800.00	52800.00	
	المجموع:	7248290,95	7249834,26	1543,31

جدول رقم 4-3: قائمة الإخراجات من المخزون للفترة الممتدة من 1 إلى 2008/12م بطريقتي التكلفة الوسطية بعد كل إدخال ، والوارد أخيرا - صادر أولا (المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة)¹

نلاحظ من خلال هذا الجدول و الممثل للمخرجات من المخزون لـ و.ق.ع للتصنيع بصالح بالشعور بطريقتي التكلفة الوسطية بعد كل إدخال و طريقة LIFO أن:

¹ - أنظر الملحق رقم 15 و رقم 16.

- سبعة عشر مادة لم تتغير قيمتها هذا راجع لدخولها و استهلاكها مرة واحدة فقط خلال السنة المالية 2008 في إطار عملية تجديد المصنع، إضافة إلى أن المنتجات التامة لها سعر معياري يراجع سنويا.
- هناك مواد أخرى تغيرت قيمتها بشكل طفيف نظرا لثبات أسعارها في المدى المتوسط؛ مثل الإسمنت و البنزين، و قد يرجع هذا التغير إلى تكاليف الحيازة مثل مصاريف النقل.
- كما نلاحظ وجود مواد قيمت إخراجاتها بطريقة LIFO بقيمة أكبر مقارنة بطريق CMP؛ مثل الحصى و الحديد المشبك، و هذا راجع إلى إرتفاع أسعارها السوقية، والعكس صحيح فيما يخص مواد أخرى مثل الحديد الدائري، هذا ما أدى إلى خفض الفرق الإجمالي حي ساوى 1543.31 دج.
- إن هذا الفرق الضئيل راجع إلى الثبات النسبي للأسعار من جهة؛ و إلى انخفاض حجم نشاط المؤسسة خلال هذه السنة المالية بسبب أشغال تجديد المصنع؛ حيث نلاحظ أن الإستهلاك السنوي في 2008 لا يتجاوز مقدار شهر من الإستهلاك في الحالات العادية.

- قائمة المخزون بتاريخ 2008/12/31م بطريقتي التكلفة الوسطية بعد كل إدخال

و طريقة الوارد أخيرا - صادر أولا:

إن شركة أنفراي و في إطار نشاطها الإقتصادي تحتفظ بمخزونها الإستراتيجي و اللازم لإستمرارها، ويتميز مخزونها بكلفته المرتفعة إلا أن الشركة مضطرة إلى الإحتفاظ به تقاديا للإنقطاع في التموين كون أغلب مخزونها يتطلب وقتا للحصول عليه، هذا ما يضطر المؤسسة للجوء إلى صفقات تموين يتم تنفيذها على مراحل و بأسعار متساوية، مما يضيف تجانس قيم المخزون في نهاية السنة، كل هذه الأسباب تحد من أثر إختلاف طرق تقييم المخزون على الميزانية في المدى القصير و المتوسط، إلا أنه في المدى الطويل تظهر آثارها؛ حيث نلاحظ مواد أولية مسعرة بقيم رمزية تستخدم في عمليات الإنتاج و الإنجاز تحقق المؤسسة من ورائها عوائد كبيرة لا يمكن مقارنتها بالتكلفة التاريخية للمواد المستهلكة.

3.4.4. أثر عدم إحترام مبدأي الدورية و المقابلة على الميزانية و جدول النتائج:

من أهم مبادئ المحاسبة مبدأ المقابلة؛ أي مقابلة الإيرادات مع النفقات، حيث أن الإيراد يقابل بنفقاته التي نتج عنها، وهذا المبدأ يكرس مبدأ آخر وهو إستقلالية الدورات المالية من خلال تحمل كل دورة لنفقاتها وإيراداتها، إلا أنه في الحياة العملية قد تتحمل دورة ما نفقات يصعب معها تسجيل الإيرادات التي تقابلها، وهذا ما نلمسه في المثال الذي نسوقه الآن عن شركة أنفراراي حيث أن هذه الأخيرة (أنفراراي) قامت في سنة 2004م بتحمل نفقات في إطار مشروع " دراسة تنفيذ وأشغال تجديد خط السكة الحديدية القرزي - بسكرة (29.5كلم)، بسكرة - تقرت (210كلم)، المحمدية - بشار (40كلم)" إلا أنها لم تتمكن من فورة شطر بسكرة إلا في سنة 2008م نظرا لأسباب إدارية تتعلق بتحويل مصدر تمويل المشروع من ميزانية الإستغلال للشركة الوطنية للنقل بالسكة الحديدية إلى برنامج قطاعي ممول من وزارة النقل.

ونظرا لأهتمامنا في هذا البحث بالجوانب المرتبطة بالمخزون سوف نقوم بعرض تكاليف المخزون المرتبطة بالمشروع والإيرادات المرتبطة بها فقط وفق هذا الجدول و هذا من أجل معرفة أثر محاسبة المخزون على نتيجة كل دورة و منه على جدول النتائج.

البيان	الكمية	وحدة القياس	سعر التكلفة		سعر البيع	
			الوحدة	المجموع	الوحدة	المجموع
حصى	11364,00	م ³	1615,00	18352860.00	2572,17	29230139,88
عوارض الإسمنت المسلح	15480,00	وحدة	1953,00	3023244.00	2418,47	37437915,60
لحام	1055,00	وحدة	323.04	340807.20	461,18	486861,40
سكة	1011,34	طن	7111.00	64725760.00	9637,44	9746728,57
روابط بلاستيكية	15480,00	وحدة	100.87	1561467.60	144,00	2230668,00
المجموع	-	-	-	57679213.54	-	79132313,45

جدول رقم 4-4 : أثر محاسبة المخزون وعدم احترام مبدأي الدورية و المقابلة على جدول

النتائج(المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة)

نلاحظ من خلال هذا الجدول أنه في سنة 2004 تحملت شركة أنفراي تكاليف تقدر بـ 57 مليون دج دون مقابلة هذه التكاليف بإيراداتها نظرا لصعوبات في الفترة، أما في سنة 2008 وعند تمكن الشركة من الفترة استفادت الدورة من أرباح تقدر بـ 79 مليون دج لم تتحمل تكاليفها، هذا ما يجعل نتيجة الدورتين مجمعة صحيحة، لكن نتيجة كل دورة على حده خاطئة و مضللة لمستخدمي القوائم المالية.

خلاصة:

تعتبر شركة منشآت السكة الحديدية من بين أكبر الشركات في الجزائر و المختصة في مجال إنتاج و إنجاز الأشغال المرتبطة بمجال السكة الحديدية، وفي إطار نشاطها تحتفظ الشركة بمخزون بالغ الأهمية مما يستدعي تسييره و المحاسبة عنه بدقة حتى لا يؤثر سلبا في مصداقية القوائم المالية للشركة و خاصة منها الميزانية و جدول النتائج.

وتعتمد أنفراي في تسيير مخزونها على نظام الجرد المستمر و الذي يسمح بتوفير معلومات كافية حول مستوى المخزون عند أي لحظة زمنية، إلا أن الأخطاء في المحاسبة عن المخزون إضافة إلى عدم إحترام مبدأَي الدورية و المقابلة؛ و كذا نوع طريق تقييم المخزون لها أثرها على ميزانية و جدول نتيجة المؤسسة.

خاتمة:

تعد القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية و التي يطلبها و يجدها مختلف المستخدمين لها و المهتمين بوضعية المؤسسة و هذا من أجل اتخاذ قراراتهم الإقتصادية، و تعتبر الميزانية و جدول النتائج من أهم أنواع القوائم المالية للمؤسسة، فالميزانية وثيقة محاسبية شاملة تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها، أما جدول النتائج فيظهر نتيجة نشاط المؤسسة و مكوناتها الأساسية.

و بالرغم من اختلاف الميزانية و جدول النتائج من نظام محاسبي إلى آخر سواء من حيث الشكل أو التبويب أو المصطلحات المستخدمة، إلا أن هناك تشابه في الجوهر، كما أن هناك محاولة للتوحيد المحاسبي تظهر من خلال معايير المحاسبة الدولية.

و يعتبر المخزون من أهم أصول المؤسسة، فحوله يتمحور نشاطها التجاري و الصناعي؛ كما أنه يعتبر مصدر الدخل في أغلب المؤسسات و هذا من خلال شراء المخزون و إعادة بيعه على حالته بسعر يفوق سعر الشراء أو تصنيعه ثم بيعه، و لهذا كان هناك إهتماما بالغا بمحاسبة المخزون و التي تتبلور من خلال تبويبه و حساب تكلفته و جرده و تقييمه، حيث توصلنا إلى أن هناك تبويب مختلف للمخزون من نظام محاسبي إلى آخر و من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة مخزوناتها؛ لكن مختلف تبويات المخزون لا تخرج عن إطار تبويب رئيسي متمثل في: بضاعة؛ مواد و لوازم؛ و منتجات، كما أن المخزون يدخل و يخرج بتكلفته و المتمثلة في سعر الشراء إضافة إلى المصاريف الأخرى المرتبطة بحيازته مثل مصاريف النقل فيما يخص البضاعة و المواد و اللوازم، و تكلفة المواد و اللوازم و تكاليف الإنتاج فيما يخص المنتجات.

إن المخزون في المؤسسة يخضع إلى نوعين من الجرد؛ جرد محاسبي و يكون من خلال متابعة المخزون دفتريا سواء بصفة مستمرة (جرد مستمر) أو بصفة دورية (جرد متناوب)؛ و جرد مادي يكون مرة واحدة على الأقل في

السنة يكون الهدف منه التأكد من الوجود الفعلي للمخزون المسجل دفتريا و اكتشاف الفروق و تحليلها، كما أن عملية تقييم المخزون لها أهمية بالغة و هذا ما يفسر الطرق المختلفة لها؛ حيث لمسنا وجود طرق مبنية على أساس التكلفة التاريخية مثل طريقة التمييز المحدد؛ التكلفة الوسطية؛ الوارد أولا- صادر أولا؛ و الوارد أخيرا- صادر أولا، إضافة إلى طرق أخرى بديلة لطرق التكلفة التاريخية تتمثل في طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل؛ طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق؛ طريقة مجمل الربح؛ طريقة مخزون التجزئة؛ و طريقة التكاليف المعيارية.

و لمحاسبة المخزون أثرها على القوائم المالية للمؤسسة و خاصة منها الميزانية و جدول النتائج و يكون ذلك واضحا من خلال اثر مختلف طرق تقييم المخزون من جهة؛ و من خلال الأخطاء في محاسبة المخزون من جهة أخرى و المتمثلة أساسا في الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة؛ و الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون، و من أجل الحد من الآثار السلبية لمحاسبة المخزون على القوائم المالية و تدعيم الجوانب الإيجابية؛ فقد لقي موضوع محاسبة المخزون نصيبه من الإهتمام في إطار معايير المحاسبة الدولية و هذا ما نلمسه من خلال المعيار الدولي الثاني "المخزون" و الذي عرف المخزون و بين تكلفته و حدد طرق تقييمه و المتمثلة في طريقة التكاليف الحقيقية و المبنية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية مع استثناء طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا لما لها من آثار سلبية على نوعية المعلومات المحاسبية المستقاة من القوائم المالية للمؤسسة؛ إضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية و طريقة سعر التجزئة، كما بين أيضا المعيار الدولي الثاني متى يعترف بالمخزون كمصروف و كيف يفصح عنه بالقوائم المالية.

الإستنتاجات:

يتضح مما سبق تأكيد الفرضية الرئيسية و التي بني عليها البحث و هي:
لمحاسبة المخزون أثر على القوائم المالية للمؤسسة.
كما أنه يمكن تأكيد أن:

- القوائم المالية و على رأسها الميزانية و جدول النتائج من أهم مخرجات النظام المحاسبي؛ كما تتميز المعلومات المستمدة منها بخصائص نوعية.
- المخزون أحد أهم موجودات المؤسسة؛ وهناك عدة أنظمة لجرده و طرق تقييمه.

- لأساليب تقييم المخزون أثر على القوائم المالية للمؤسسة.
- إذا تم إدراج أو استبعاد أحد عناصر المخزون أو تقييمه بصورة خاطئة فسوف يكون هناك خطأ في القوائم المالية.

التوصيات:

من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية و محاسبة أفضل عن المخزون في المحاسبة الجزائرية بصفة عامة و في شركة منشآت السكة الحديدية بصفة خاصة يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط الآتية:

- 1 - يجب الإهتمام بالجوانب المرتبطة بعرض القوائم المالية و كذا المحاسبة على المخزون لما لها من أثر على القوائم المالية في حد ذاتها و على القرارات المتخذة من مختلف المستخدمين لها، و هذا من خلال الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية و التي تمثل اجتهادا يمكن الإعتماد عليه في تطوير نظام المحاسبة الجزائري، و هذا ما بدأ يتبلور من خلال النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و الذي نص على تطبيق المحاسبة المالية ابتداء من أول جانفي 2010.

2- كما يستحسن توافر مجموعة بدائل للممارسة المحاسبية الواحدة على أن تكون ذات قبول عام؛ و هذا حتى يتسنى للمؤسسة اختيار الطرق التي تلائمها مثل السماح بالجرد المتناوب للمخزون إلى جانب الجرد المستمر.

إن شركة منشآت السكة الحديدية متحكمة إلى حد كبير في المحاسبة عن مخزونها و من خلال الجرد المستمر المطبق يدويا من قبل أمين المخزن و آليا من قبل محاسب المواد، و هذا ما يسمح بإعطاء معلومات حول المخزون و مستوياته عد أي نقطة مما يفيد في التسيير، و في مقابل هذه المعلومات تتحمل المؤسسة تكاليف تفوق المنفعة من ورائها و خاصة إذا تعلق الأمر ببعض المواد ذات الأهمية النسبية المنخفضة و القيمة المتدنية، و لهذا أقترح أن يطبق نظام الجرد المستمر على المخزون الإستراتيجي للمؤسسة و الذي يؤدي نفاذه إلى توقف نشاطها، أما المخزونات الأخرى فتسير خارجا en extra أو أن يطبق عليها نظام الجرد الدوري في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد.

3- تسعر الفضلات و المهملات في شركة منشآت السكة الحديدية بنفس أسعار المنتجات التامة و هذا خطأ ينجم عنه تقدير النتيجة بأكبر من اللازم، و لذلك يجب تقدير الفضلات و المهملات بقيمة التنازل عنها الممكنة التحقيق.

4- على شركة منشآت السكة الحديدية أن تستمر في تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال، و هذا لملاءمتها و طبيعة نشاط المؤسسة و المواد المستخدمة، فنشاط المؤسسة يعتمد على مشاريع الإنجاز حيث تقوم بشراء كل ما يلزم للمشروع من مواد إستراتيجية خاصة المستوردة منها و غالبا ما يكون ذلك من خلال عقود تموين، كما يتميز سوق موادها الأولية باستقرار الأسعار في المدى المتوسط و القصير.

5- على شركة أنفراي أن تقوم بحساب الفروق الناجمة عن تطبيق طريقة التكاليف المعيارية و تسويتها دوريا تفاديا لتراكمها و بالتالي تجنب آثارها السلبية على المخزون و القوائم المالية.

فهرس المواضيع:

المقدمة

1	الفصل الأول: القوائم المالية
2	تمهيد
3	المبحث الأول.1.1. القوائم المالية
3	1.1.1. تعريف القوائم المالية
5	2.1.1 أنواع القوائم المالية
7	3.1.1 مناقشة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
16	المبحث الثاني 2.1. الميزانية
16	1.2.1. تعريف الميزانية
17	2.2.1. أهمية الميزانية
18	3.2.1. محدودية الميزانية
21	4.2.1 عناصر الميزانية و تبويباتها
22	1.4.2.1 الأصول
22	2.4.2.1 الخصوم
23	5.2.1. شكل الميزانية
23	1.5.2.1 شكل الميزانية في الفكر المحاسبي
27	2.5.2.1 الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري
32	المبحث الثالث 3.1. جدول النتائج
33	1.3.1. تعريف جدول النتائج
33	2.3.1. أهمية جدول النتائج
35	3.3.1. محدودية جدول النتائج
35	4.3.1. عناصر جدول النتائج

37	5.3.1. شكل جدول النتائج
37	1.5.3.1. شكل جدول النتائج في الفكر المحاسبي
	2.5.3.1. جدول النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري
41.	
46	الخلاصة
47	الفصل الثاني: محاسبة المخزون
48	تمهيد
49	المبحث الأول 1.2. المخزون
49	1.1.2. تعريف المخزون
51	2.1.2. تبويبات المخزون
53	3.1.2. تكلفة المخزون
54	1.3.1.2. أسس تحديد تكلفة المخزون
	2.3.1.2. تكلفة المخزون و طبيعة نشاط المؤسسة و طبيعة المخزون
56	في حد ذاته
58	المبحث الثاني 2.2. أنظمة جرد المخزون
58	1.2.2. الجرد المحاسبي
58	1.1.2.2. نظام الجرد المستمر
59	2.1.2.2. نظام الجرد الدوري
60	2.2.2. الجرد المادي للمخزون
62	المبحث الثالث 3.2. طرق تقييم المخزون
62	1.3.2. طرق تقييم مبنية على أساس التكلفة التاريخية
62	1.1.3.2. طريقة التمييز المحدد
63	2.1.3.2. طريقة التكلفة الوسطية

63.....	1.2.1.3.2. طريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال
	2.2.1.3.2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (عند نهاية
65	المدة).....
	3.1.3.2. طريقة الوارد أولا - صادر أولا
67.....	
	4.1.3.2. طريقة الوارد أخيرا - صادر أولا
69.....	
71	2.3.2. طرق بديلة للتكلفة التاريخية
72.....	1.2.3.2. طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل
73.....	2.2.3.2. طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق
73.....	3.2.3.2. طريقة مجمل الربح في تقييم المخزون
74.....	4.2.3.2. طريقة مخزون التجزئة
74.....	5.2.3.2. طريقة التكاليف المعيارية
77	الخلاصة.....
	الفصل الثالث: أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية و معالجته وفق
78	معايير المحاسبة الدولي
79	تمهيد
80.....	المبحث الأول 1.3. أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية
80.....	1.1.3. آثار مختلف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية.....
80.....	1.1.1.3. أثر طريقة التمييز المحدد على الميزانية و جدول النتائج..
81.....	2.1.1.3. آثار طريقة التكلفة الوسطية
	3.1.1.3. أثر طريقة الوارد أولا - صادر أولا على الميزانية و جدول
82	النتائج

1.3.1.1.3.	أثر طريقة الوارد أولا-صادر أولا على الميزانية..	82
2.3.1.1.3.	أثر تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا- الصادر أولا	
82	على جدول النتائج	
4.1.1.3.	أثر طريقة الوارد أخيرا-الصادر أولا على الميزانية و جدول	
83	النتائج	
1.4.1.1.3.	أثر طريقة الوارد أخيرا- صادر أولا على	
83	الميزانية.....	
2.4.1.1.3.	أثر طريقة الوارد أخيرا- الصادر أولا على جدول	
84	النتائج	
2.1.3.	أثر أخطاء المخزون على القوائم المالية	85
1.2.1.3.	الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة	85
2.2.1.3.	الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون	88
2.3.	المبحث الثاني المعالجة المحاسبية للمخزون وفق معايير المحاسبة الدولية	
89		
1.2.3.	تطور المحاسبة و ظهور الحاجة الى معايير المحاسبة الدولية.....	89
1.1.2.3.	نشأة المحاسبة و تطورها	90
2.1.2.3.	أزمة الثقة في المحاسبة	91
3.1.2.3.	معايير المحاسبة الدولية	92
4.1.2.3.	تعريف المحاسبة الدولية	94
2.2.3.	المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزون (IAS 2)	95
1.2.2.3.	لمحة تاريخية	95
2.2.2.3.	شكل المعيار الدولي الثاني : IAS 2	96
3.2.2.3.	مضمون IAS 2	96
4.2.2.3.	هدف المعيار	97
5.2.2.3.	نطاق تطبيق المعيار	97
6.2.2.3.	تعاريف	97

98	7.2.2.3. تكلفة المخزون
99	8.2.2.3. طرق تقييم المخزون
100	1.8.2.2.3. طريقة التكاليف الحقيقية
100	2.8.2.2.3. طريقة التكاليف المعيارية
100	3.8.2.2.3. طريقة سعر التجزئة
101	9.2.2.3. الاعتراف بالمخزون كمصروف
101	10.2.2.3. الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية
103	خلاصة
104	الفصل الرابع: دراسة حالة شركة أنفراي
105	تمهيد
106	المبحث الأول 1.4. تقديم شركة منشآت السكة الحديدية
106	1.1.4. لمحة تاريخية
108	2.1.4. مجالات نشاط شركة منشآت السكة الحديدية
109	3.1.4. الهياكل التنظيمية لشركات منشآت السكة الحديدية
117	المبحث الثاني 2.4. تسيير المخزون في أنفراي
117	1.2.4. جرد المخزون
117	1.1.2.4. الجرد المحاسبي للمخزون
127	2.1.2.4. الجرد المادي للمخزون
131	2.2.4. وثائق تسيير المخزون و المحاسبة عنه
139	المبحث الثالث 3.4. أهمية المخزون في أنفراي
139	1.3.4. أهمية المخزون من خلال الميزانية
140	2.3.4. أهمية المخزون من خلال جدول النتائج

المبحث الرابع 4.4. أثر محاسبة المخزون على القوائم المالية

142.....

1.4.4. أثر أخطاء المخزون على الميزانية وجدول النتائج

142.....

1.1.4.4. الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة

142.....

2.1.4.4. الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون 143.....

2.4.4. أثر إختلاف طرق تقييم المخزون على القوائم المالية

لأنفراي 144

3.4.4. أثر عدم إحترام مبدأي الدورية و المقابلة على الميزانية و جدول

النتائج..... 147

خلاصة..... 149

الخاتمة 150

فهرس المراجع:

الكتب:

باللغة العربية؛

- 1- إلدون س. هندريكسون: النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد: المكتب الجامعي الحديث-الإسكندرية، الطبعة الرابعة 2005م .
- 2- أحمد نور- احمد بسيوني شحاته: المحاسبة المالية؛ القياس و الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية 1992.
- 3- بن ربيع حنيفة: المحاسبة العامة، دار هومة- الجزائر 2004 .
- 4- حسين القاضي - مأمون حمدان : نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية-الأردن، الطبعة الأولى 2001 م .
- 5- جيمس أ.كاشين - جويل . ج .ليرنر- ترجمة: إبراهيم محمد السباعي: نظريات و مسائل في أصول المحاسبة، الجزء الأولن سلسلة ملخصات شوم. ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر 1993.
- 6- جيمس أ.كاشين - جويل . ج .ليرنر- ترجمة: محمد عبد العزيز أبو رمان: نظريات و مسائل في أصول المحاسبة، الجزء الثاني، سلسلة ملخصات شوم، ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر 1993.
- 7- - ريتشارد شرويدر- مارتل كلارك- جاك كاشي: :تعريب خالد علي أحمد كاجيجي - إبراهيم ولد محمد فال: نظرية المحاسبة، دار المريخ- السعودية 2006.
- 8- رضوان حلوه حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير؛ دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر-الأردن، الطبعة الأولى 2003.
- 9- دونالد كيسو- جيري ويجانت: المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني- تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ-السعودية، الطبعة العربية الثانية 2005.

- 10- طارق حماد عبد العالي: موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية- مصر الجزء الأول، 2003/2002.
- 11- عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة. أحمد الصقال- بغداد، الطبعة الأولى، 1990.
- 12- محمد مطر : التأسيس النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس؛ العرض؛ و الإفصاح، دار وائل للنشر، 2003.
- 13- محمد سامي راضي: المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية- الإسكندرية، 2004.
- 14- محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر، الطبعة الخامسة. 2005.
- 15- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: المحاسبة المالية المتوسطة-القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة- الإسكندرية، 2000.
- 16- وليد ناجي الحياي: المحاسبة المتوسطة: من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك- 2007.
- 17- يوسف جربوع -سالم عبد الله حلس : المحاسبية الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبية . مؤسسة الوراق- الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- 18- عبد الستار محمد العلي: الإدارة الحديثة للمخازن و المشتريات- إدارة سلسلة التوريد: دار وائل- الأردن. الطبعة الثانية 2006.
- 19- ناصر دادي عدون: تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية. دار المحمدية العامة- الجزائر، الطبعة الثانية 1994

باللغة الأجنبية:

- 1- Bernard RAFFOURNIER : les normes comptables internationales (IFRS/IAS). 2^e édition. Economica 2005
C.mailetBaudrier-A.le Mauh : Normes comptables internationales IAS/IFRS. Berti editions..Alger 2007
- 2- Française Quariel : Représentation financières et comptables du bilan _ L'émergence d'un bilan comptable et financier. Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit : ed Ecauamica. Paris 2000.
- 3- Hamini Allel : le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable – office des publication universitaires-algerie, Réimpression 2003.
- 4- Nadi chlala- louis ménard- danielle gagnon –valo taie – donald e. kieso –jerry j. weygandt –terry d. warfield: la comptabilité intermédiaire. Tome 1, le cadre conceptuel et les états financiers. Copyright ERPI 2^{eme} édition.(source: www.erpi.com)
- 5- Pascal Barneto : Normes IFRS. Application aux états Financiers. DUNOD, Paris 2^{eme} édition. 2006.
- 6- C.mailet Baudrier - A.le Manh : Normes comptables internationales IAS/IFRS. Berti editions-.Alger 2007

المنشورات و الوثائق الرسمية:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 18 . 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس سنة 2009 م .
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 .

الرسائل الجامعية:

- 1- عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمساهمة. أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية. جامعة فرحات عباس. سطيف. 2004

الملتقيات العلمية:

- 1- بوراس احمد - كرمانى هدى: اثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الوطني: مستجدات الألفية الثالثة: " المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، 21 و 22 نوفمبر 2007- جامعة عنابة.
- 2- الشريف ربحان- فارح زهوة: مشروع SCF الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية. الملتقى الوطني، مستجدات الألفية الثالثة: " المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، 21 و 22 نوفمبر 2007- جامعة عنابة.

مواقع الأنترنت:

- 1- www.Infotechaccountants.com
- 2- www.Iasb.org
- 3- www.FocusIFRS.com
- 4- www.cliclait.com
- 5- www.ar.wikisource.org

فهرس الجداول:

- جدول رقم 1-1: الميزانية- شكل مختصر 24
- جدول رقم 1-2: ميزانية مختصرة وفق المخطط المحاسبي الوطني
الجزائري..... 28
- جدول رقم 1-3: ميزانية مفصلة وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزائري.. 31
- جدول رقم 1-4: جدول النتائج المختصر 37
- جدول رقم 1-5: جدول النتائج (حسب الوظيفة)..... 39
- جدول رقم 1-6: جدول النتائج (حسب الطبيعة)..... 40
- جدول رقم 1-7: جدول النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري... 42

- جدول رقم 2-1: تبويب المخزون و طبيعة النشاط 53
- جدول رقم 2-2: بطاقة مخزون وفق طريقة التكلفة الوسطية بعد كل إدخال.. 64
- جدول رقم 2-3: بطاقة مخزون وفق طريقة التكلفة الوسطية عند نهاية
المدة..... 66
- جدول رقم 2-4: بطاقة مخزون وفق طريقة الوارد أولا- الصادر أولا..... 67
- جدول رقم 2-5: بطاقة مخزون وفق طريقة الوارد أخيرا-الصادر أولا..... 70

- جدول رقم 3-1: أثر تقدير مخزون آخر المدة على الميزانية و جدول النتائج
..... 86
- جدول رقم 3-2: جدول نتائج مبسط يبين أثر الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة
بأقل من اللازم على نتيجة الدورة و نتيجة الدورة التي تليها 87
- جدول رقم 3-3: أثر الخطأ في تقدير المشتريات و المخزون على الميزانية و -
جدول النتائج..... 89

- جدول رقم 4-1: ميزانية مختصرة لشركة أنفراي للدورتين المتتاليتين 2007 و 2008..... 139
- جدول رقم 4-2: جدول النتائج لأنفراي للسنتين 2007 - 2008..... 141
- جدول رقم 4-3: قائمة الإخراجات من المخزون للفترة الممتدة من 1 إلى 2008/12 بطريقتي التكلفة الوسطية بعد كل إدخال و الوارد أخيرا - صادر أولا..... 145
- جدول رقم 4-4 : أثر محاسبة المخزون وعدم احترام مبدأي الدورية و المقابلة على جدول النتائج..... 147

فهرس الأشكال:

- شكل رقم 1.1: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....9
- شكل رقم 2.1: تعارض خاصيتي الملاءمة و الموضوعية.....14
- شكل رقم 1.4: الهيكل التنظيمي العام لشركة منشآت السكة الحديدية.....110
- شكل رقم 2.4 : الهيكل التنظيمي للوحدات القاعدية العملية للتضييع.....113
- شكل رقم 3.4 : الهيكل التنظيمي للوحدات القاعدية العملية للإنجاز.....115
- شكل رقم 4.4: الهيكل التنظيمي للوحدة القاعدية العملية لأشغال مكننة السكة الحديدية.....116
- شكل رقم 5.4: نموذج لبطاقة الجرد المادي للمخزون.....129
- شكل رقم 6.4: بطاقة مخزون.....131
- شكل رقم 7.4: سند طلب داخلي.....132
- شكل رقم 8.4: سند طلب خارجي.....133
- شكل رقم 9.4: وصل إستلام.....134
- شكل رقم 10.4: وصل إعادة الإدماج.....135
- شكل رقم 11.4: وصل خروج بضائع.....136
- شكل رقم 12-4: وصل توزيع.....138
- شكل رقم 13-4: تمثيل بياني لأصول أنفر راي لسنتي 2007 و 2008....140

فهرس الملاحق:

- ملحق رقم 01: إعلان حصول شركة أنفراي على شهادة إيزو.
- ملحق رقم 02: بطاقة مخزون.
- ملحق رقم 03: سند طلب داخلي.
- ملحق رقم 04: سند طلب خارجي.
- ملحق رقم 05: وصل استلام.
- ملحق رقم 06: وصل إعادة إدماج.
- ملحق رقم 07: وصل خروج بضائع.
- ملحق رقم 08: وصل تحويل/إرسال.
- ملحق رقم 09: وصل تحويل/إستلام.
- ملحق رقم 10: وصل توزيع.
- ملحق رقم 11: ميزانية محاسبية بتاريخ 2007/12/31.
- ملحق رقم 12: ميزانية محاسبية بتاريخ 2008/12/31.
- ملحق رقم 13: جدول النتائج بتاريخ 2007/12/31.
- ملحق رقم 14: جدول النتائج بتاريخ 2008/12/31.
- ملحق رقم 15: إخراجات المخزون بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال؛ و.ق.ع صالح بالشعور.
- ملحق رقم 16: إخراجات المخزون بطريقة الوارد أخيرا- صادر أولا؛ و.ق.ع صالح بالشعور.
- ملحق رقم 17: نموذج بطاقة تكلفة.

الملاحق