

قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12

A reading of the draft Algerian Standard for Public Accounting 13 related to inventories under the International Public Sector Accounting Standard 12

د/ حابي أحمد¹ (*) ، ط. د/ مراح نور الهدى²

¹ جامعة الجزائر 3، (الجزائر)، Habi.ahmed@univ-alger3.dz

² مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، (الجزائر)، merah.nourelhouda@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2021/07/18

تاريخ القبول: 2021/04/22

تاريخ الاستلام: 2021/01/17

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق مشروع المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"، من خلال مقارنة مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون" مع نظيره الدولي "IPSAS"، وكذا إبراز أهمية اعتماد هذه المعايير في الجزائر لما لها من أهمية كبيرة في تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها هذه المعايير، من تعزيز الشفافية، المصداقية وسهولة المقارنة بين مختلف التقارير المالية. حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لذلك، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك توافق بين مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون" مع نظيره الدولي "IPSAS"، ويعتبر تطبيق هذا المشروع من دوره أن يساهم بشكل كبير في عصنة القطاع العام وتحقيق نظام محاسبي عمومي فعال. **الكلمات المفتاحية:** مشروع المعيار المحاسبة الجزائري للقطاع العام رقم 13، معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 12، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

Abstract:

This study aims at knowing how long the draft accounting standards for the public sector in Algeria are in line with the international accounting standards for the public sector, by comparing the Algerian accounting standard project for the public sector No:13 "Inventory" with its international counterpart. The importance of adopting these standards in Algeria is also highlighted because they are of great importance in achieving the objectives for which they were designed, in order to promote transparency, credibility and easy comparison between the various financial reports.

To do this, we adopted the descriptive method, the study concluded that the Algerian Public sector Accounting Standard No: 13 project "Inventory" is in line with its international counterpart, and the application of this project is considered to contribute significantly to modernizing the public sector and the achievement of an effective public accounting system.

Keywords: Algerian Public sector Accounting Standard Project No: 13, International Public sector Accounting Standard No: 12, International Accounting Standards for the Public sector.

JEL code : J8, H83, M41

1. مقدمة:

في الآونة الأخيرة وكننتيجة طبيعية لتطورات الكبيرة التي عرفها العالم، والتي مست كافة القطاعات سواء كانت عامة أو خاصة، وخاصة في القطاع العام الذي شهد تطور وزيادة كبيرة في حجم النفقات وكذا الإيرادات، مما أدى إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS"، فهي مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي يتم استخدامها في منشآت القطاع العام من أجل إعداد البيانات المالية لها، وتستند هذه المعايير إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)،

سارعت العديد من الدول لتبني هذه المعايير، فالجزائر كغيرها من هذا الدول تسعى لتبني هذه المعايير بغرض عصنة نظام المحاسبة العمومية المعتمد لها، وهذا من خلال طرح مشروع لإصلاح نظامها المحاسبي عن طريق تقريب ممارستها بما جاءت به المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعايير "IPSAS".

يعتبر معيار المخزونات كأحد هذه المعايير، نظرًا لما تشكله من أهمية في بنود بيان المركز المالي للمنشأة في القطاع العام، فهي قد تكون عبارة عن المواد أولوية أو المستلزمات التي سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو البضائع المحتفظ بها للبيع أو التوزيع في سياق الأعمال العادية، لذا تهتم المنشأة بهذا العنصر من خلال تحديد تكلفتها وكذا أسلوب تقييمه وطريقة الإفصاح عنها في البيانات المالية لها.

إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسة كالتالي:

ما مدى توافق مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 الخاص بالمخزون مع نظيره الدولي؟

التساؤلات الفرعية: للإجابة على الإشكالية الرئيسية، يتطلب الأمر الإجابة على التساؤلات الفرعية الآتية:

- فيما يتمثل محتوى معيار المخزونات الذي جاء به مشروع معيار المحاسبة للدولة؟
- فيما تتمثل أوجه التشابه والاختلاف لمعيار المخزونات الذي جاء به مشروع معيار المحاسبة للدولة في الجزائر مع نظيرته من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟

فرضيات الدراسة: تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، والتي تأتي على النحو التالي:

- يحتوي مشروع معيار المحاسبة للدولة الجزائرية للقطاع العام رقم 13 الخاص بالمخزونات، على طريقة للوصف معالجة المحاسبية للمخزون، مع تقديم إرشادات وتوجيهات حول، تصنيفات المخزونات، تقييم المخزون وطرق تحديد التكلفة المستخدمة لتوزيع التكاليف على المخزون.
- يتشابه مشروع المعيار المحاسبة الدولية للجزائر للقطاع العام مع نظيره الدولي في تسمية والهدف والنطاق وكذا طرق التقييم، ويختلفان في طرق الاعتراف والإفصاح.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوع ذو أهمية كبيرة وهو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وخاصة أن العديد من الدول تتسارع لتبني هذه المعايير، وتأتي هذه الدراسة كإحدى الاسهامات العلمية في هذا الموضوع.

أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة محاولة تسليط الضوء على معيار المخزونات الذي جاء به مشروع معيار المحاسبة الدولية، وذلك من خلال عرض محتواه وإبراز مدى توافقه مع نظيرته من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

منهجية الدراسة: لإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي وهذا باستخدام الوصف والتحليل، من خلال الاطلاع على الكتب العلمية والمراجع والأبحاث. بغرض استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تبين مدى توافق معيار المخزونات الذي جاء به مشروع المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر مع نظيره من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS".

الدراسات السابقة:

1- دراسة (خميسة و بن موسى ، 2019)، قدمت هذه الدراسة تحت عنوان نحو مسار للتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الجزائر كخطوة استباقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هدف الباحثون من خلالها إلى إبراز المتطلبات الأساسية الواجب على الجزائر توفيرها لإنجاح أي إصلاح في المنظومة المحاسبية للقطاع العام، من خلال توضيح الإطار المفاهيمي لـ IPSAS وموقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري منه، وكذا بعض المتطلبات للتوافق مع الإطار المفاهيمي لـ IPSASB في الجزائر، وتوصلوا إلى نتائج أهمها: أن النظام المحاسبي العمومي الجزائري بعيد عن مبادئ الاطار المفاهيمي لـ IPSASB، وهذا راجع للاعتماد على الاساس النقدي عكس الفرض الاساسي للاطار المفاهيمي وهو أساس الاستحقاق، والمعلومات الناتجة عنه لا تخدم احتياجات مستخدمي القوائم المالية الذين عددهم الاطار المفاهيمي.

2- دراسة (بلحميري و بوشخي، 2019)، كانت هذه الدراسة بعنوان متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 1 IPSAS لضبط المال العام، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية لأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بعمليات أخرى، وإبراز جوانب قصور النظام المحاسبي العمومي الجزائري وأهم النقاط التي تدعم تبني نظام محاسبي استحقاق ناجح وفقا لمعيار 01 كمرحلة تمهيدية لتبني باقي المعايير، وتوصلت النتائج إلى هناك مجموعة واسعة من المزايا التي تنشأ عن إجراء هذا التغيير الاساسي على المحاسبة المالية في القطاع العام وتشمل تحسين المساءلة والشفافية وإدارة الأصول وزيادة الكفاءة وتحسين نوعية المعلومات المالية التي تبلغ عنها وحدات القطاع العام، كما ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادرا على تسجيل أكثر من مجرد المعاملات النقدية، لأن حجر الزاوية في إصلاح نظم المعلومات المالية هو إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام. كما أن تبني 1 IPSAS يعتبر كخطوة تمهيدية لتبني باقي المعايير في انتظار تعميم باقي المعايير خاصة أنه مستلهم من معيار المحاسبة الدولي 1 IAS الذي تم بالفعل تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

3- دراسة (لعلابية و زرقين، 2016)، الدراسة بعنوان متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، هدفا كلا الباحثين إلى تبيان أهمية الإصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، تسليط الضوء على أعمال التوحيد الدولية في حقل محاسبة القطاع العام والمزايا المنتظر من خلال التبني أو الانسجام مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وعلى أن استخدام أدوات وأساليب المحاسبة الحديثة لمواجهة الأزمات والضائقة المالية التي تواجه الدولة الجزائرية، وتوصلا إلى نتائج تقضي بأن على الدولة الجزائرية القيام بإصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب بقيام بإصلاحات تشمل عدة مجالات أهمها: إصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية، إصلاح وتطوير الإدارات العمومية بالتكنولوجيات الحديثة، تأهيل و تكوين العنصر البشري في كامل الادارات العمومية.

محاور الدراسة: بهدف الإجابة على الاشكالية الرئيسية للبحث والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم هذا الدراسة إلى ثلاث محاور هي:

المحور الأول: عموميات حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومشروع المعايير المحاسبة الجزائرية للقطاع العام؛

المحور الثاني: عرض محتوى مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون"؛

المحور الثالث: مقارنة بين محتوى مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون" مع المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون".

2. عموميات حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومشروع المعايير المحاسبة الجزائرية للقطاع العام:

سنقوم من خلال هذا المحور التطرق عموميات حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة للدولة في الجزائر.

1.2 المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS:

سنطرق من خلال هذا العنصر إلى تقديم مختلف المفاهيم المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من حيث، تعريفها، أهميتها، أهدافها.

2.1.1 تعريف المعايير المحاسبية الدولية: قبل التطرق إلى مفهوم المعيار المحاسبي من الضرورة الوقوف على معنى المصطلح باللغة الفرنسية Norme يقصد بها القاعدة، أي أن المعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس إلى معرفة الشيء وتحديد ميزاته بدقة.

ما يلاحظ في أدبيات المحاسبة هو تعدد وجهات النظر اتجاه تعريف المعايير، فمنهم من يرى أن المعيار عبارة عن أداة ترشد التطبيق وتحاول تضيق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وفي هذا السياق يمكن أن يعرف المعيار " بأنه نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقاً ملائماً في ظروف معينة وأساساً للحكم والمقارنة وأساساً عندما تبرر الظروف ذلك".

وكتعريف آخر للمعايير المحاسبية: "هي أنماط أو نماذج تصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق"، بينما يعرفها آخرون على أنها تمثل محاولة هامة لتقليل فرص الاختلاف بين التطبيق العملي وجعل نتائج الوظيفة المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة، في حين يرى الشيرازي: أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاماً خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث (نعيجة فهم، ص:23).

وفي هذا الشأن نجد تعريف آخر أكثر شمولاً يعرف المعيار على أنه هدف مرغوب في تحقيقه أو نموذج فرضته التقاليد الإجماع العام أو الهيئات العلمية و المهنية أو الحكومة أو القانون أو جراء إداري بعد ملاحظة وتجربة واختبار. وعليه فإن المعايير المحاسبية هي ليست بذاتها إجراءات لكنها تبين الإجراءات المحاسبية القاعدة التي تغطي تفاصيل حالات معينة كما أكدا على ضرورة أن تكون المعايير المحاسبية متماسكة ومنظمة ومنضبطة. من خلال تحليل الآراء السابقة التي حاولت تعريف المعيار المحاسبي يتضح أنها لا تمثل في جوهرها اتجاهات مختلفة بقدر ما تمثل في مجموعها آراء متكاملة تهدف في مجملها إلى تحقيق ما يلي:

- المعيار مرشد أساسي أو بيان كتابي يتضمن طريقة أو أكثر لمعالجة عملية محاسبية معينة.
- يساعد المعيار في إرشاد تقييم التطبيق للتوصل إلى معلومات محاسبية مفيدة للمستخدم.
- المعيار يمثل أحكاماً تتعلق بعنصر معين من القوائم المالية أو نوع معين من العمليات والمشاكل المحاسبية.
- يركز على القياس والتقرير المحاسبي بهدف رفع كفاءة الوظيفة المحاسبية.
- يتم إصداره من طرف جهاز أو هيئة حكومية حتى الاعتراف والقبول به.

2.1.2 أهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها ضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية (نعيجة فهم، ص:24):

- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة؛
- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى؛
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية؛
- إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، وتعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.

2.1.3 أهداف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يمكن حصر أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في النقاط التالية (نعيجة فهم، ص:25):

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الدمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحويل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن. وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج.

2.2 مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006: مشروع النظام المحاسبي للدولة بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

1- أهداف مشروع النظام المحاسبي للدولة لسنة 2006:

- يهدف مشروع النظام المحاسبي الجديد لسنة 2006 إلى تحقيق الأهداف التالية (عبود ميلود، تيقاوي العربي، ص:253):
- إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
 - تطور الأدوات مع الخصائص المحددة؛
 - ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءا من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
 - وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
 - إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛
 - إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
 - تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
 - تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات؛
 - تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة؛
 - تولي إدارة مختلف التغيرات الاقتصادية التي تحدث في البلاد وتزويد مستخدمو البيانات المالية بمعلومات مالية ممتازة بالموثوقية والشفافية ويمكن استغلالها.

2- مبادئ مشروع النظام المحاسبي للدولة لسنة 2006:

- يعتمد مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006 على المبادئ التالية (عبود ميلود، تيقاوي العربي، ص:253-254):
- وضع نظام محاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS:
 - يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية؛
 - تطبيق مبدأ الاستحقاق:
 - إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة؛
 - الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة:
 - يعتمد هذا المبدأ على الربط بين عناصر الموازنة وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية؛

- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب:

ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية في القطاع العام، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكل المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

3- مضامين مشروع النظام المحاسبي للدولة لسنة 2006:

- إبرام الاتفاقية مع المجمع الاستشاري الفرنسي لإعداد مشروع الإصلاح:

وتتمثل في الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر ممثلة في وزارة المالية وفرنسا ممثلة في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بوزارة الاقتصاد والمالية من أجل الشروع في عملية عصنة النظام وفق أساس ومبادئ تستجيب لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم الاتفاق على فترة أربعة سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال في 13 أبريل 2005 أما تاريخ نهاية الأشغال في 30 أبريل 2009 (حيرش فايزة، ص: 6).

- مراحل صياغة مشروع النظام المحاسبي للدولة لسنة 2006:

مرحلة الدراسة الأولية: انطلقت هذه المرحلة في أبريل 2005 والتي تم من خلالها إسداء مهمة الانطلاق للقيام بدراسة تمهيدية لمختلف الجوانب المتعلقة بالإصلاح والمتمثلة في مختلف التقارير والصادرة عن المجمع، حيث شملت هذه المرحلة ما يلي:

- ✓ دراسة مختلف الجوانب التعاقدية والإدارية لتحديد مرحلة الانطلاق والإعلان عنها بوضع تقرير بداية العمل؛
- ✓ تحديد وصياغة مختلف الاختيارات المتعلقة بإصلاح نظام المحاسبة العمومية وعرضها للتشاور بوضع تقرير بداية عرض اختيار مبادئ الإصلاح؛
- ✓ دراسة إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات من خلال إعداد تقرير عن التدفقات.

مرحلة تقييم الدراسة الأولية ووضع تصور لمشروع النظام المحاسبي للدولة:

وانطلقت هذه المرحلة في جانفي 2006 لتنتهي في أبريل 2008، وتم من خلالها تقييم التقارير السابقة للدراسة التمهيدية للقيام بدراسة ووضع النظام المحاسبي للدولة، وتوافقه مع مختلف المعايير الدولية حيث شملت هذه المرحلة ما يلي (نعيبة فهم، ص: 143):

- ✓ دراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على تحديد نقاط القوة والضعف؛
- ✓ وضع دليل مقترح لطرق العمل وذلك لصياغة نظام المعلومات المحاسبي للموازنة العامة للدولة لتحديد طرق العمل؛
- ✓ عرض ملخص لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من أجل وضع مخطط بياني لحسابات المخطط المحاسبي للدولة ليتوافق مع هذه المعايير؛
- ✓ عقد اجتماعات بين وزارة المالية والمجمع الفرنسي المكلف بالأعمال من أجل تقييم الأعمال المنجزة إلى جانب تقديم شروح حول مشروع النظام؛
- ✓ التوافق بين النظام المحاسبي للدولة والمعايير المحاسبية الدولية من خلال العمل على إيجاد وسائل تسمح بتكيف النظام المحاسبي للدولة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مرحلة الصياغة النهائية لمشروع النظام المحاسبي بما يتماشى مع المعايير المحاسبي في القطاع العام:

وانطلقت هذه المرحلة في جانفي 2008 لتنتهي في أبريل 2009، وتميزت هذه المرحلة بتحديد مختلف الجوانب النهائية للنظام المحاسبي المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، والنصوص القانونية التي تحدد العمليات المالية للدولة بالإضافة إلى دراسة المعايير التي تحاول الدولة تطبيقها كمرحلة أولى والتي تراها مناسبة للتطبيق حيث شملت المرحلة النهائية ما يلي:

- ✓ دراسة وتحديد طرق العمل مع إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلق بالنفقات العمومية؛

- ✓ دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق النظام المحاسبي للدولة (S.C.E)؛
 - ✓ صياغة النصوص والوثائق الإدارية؛
 - ✓ تقديم التعريف بالنظام المحاسبي للدولة، بالإضافة إلى التعريف بالقوائم المالية لهذا النظام؛
 - ✓ صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والميزانية؛
 - ✓ إعداد تقرير يوضح كيفية تعميم تطبيق النظام الجديد عبر كل الوزارات؛
 - ✓ تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول عملية الإصلاح؛
 - ✓ إعداد التقرير النهائي والذي يحدد التصور النهائي لمشروع النظام المحاسبي للدولة.
- والجدول التالي يبين هذه المعايير:

الجدول 1: مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام

معايير المعتمدة في المشروع	
معيار رقم 01	عرض القوائم المالية
معيار رقم 02	قائمة التدفقات النقدية
معيار رقم 03	الإيراد بين المعاملات غير التبادلية
معيار رقم 04	الأعباء
معيار رقم 05	مكونات خزانة الدولة
معيار رقم 06	الديون والأدوات المالية لأجل
معيار رقم 07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة
معيار رقم 08	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
معيار رقم 09	الأصول المادية
معيار رقم 10	الأصول غير الملموسة
معيار رقم 11	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة
معيار رقم 12	الإيرادات من المعاملات التبادلية
معيار رقم 13	المخزون
معيار رقم 14	عقود الإيجار
معيار رقم 15	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد
معيار رقم 16	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
معيار رقم 17	الحقوق على الأصول المتداولة

المصدر: قاضي و طويلب ، 2020، ص 493

3. عرض محتوى مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون":

سنقوم من خلال هذا العنصر عرض الاتي:

1.3 بطاقة فنية للمعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون":

1.1.3 تعريف المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون":

يختص هذا المعيار بمحاسبة المخزون، وهو يندرج ضمن الإطار العام للمعايير التي يكون اعتمادها ضروريا لتنفيذ مخطط حسابات الدولة الجزائرية وإعداد وعرض البيانات المالية للدولة عند يتم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق (Ministère des finances, 2014)، ويمكننا أن نعرفه بأنه عبارة عن المرجع أو المقياس المستخدم لتحديد الأسلوب الصحيح

أو الطريقة السليمة في القياس والاعتراف والافصاح عن المخزون في البيانات المالية للقطاعات العامة الغير الربحية، باعتباره أهم بند من بنود البيانات المالية (قورين ، 2015، ص 39).

2.1.3 هدف المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 12 "المخزون":

يهدف هذا المعيار، إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، مع تقديم إرشادات وتوجيهات (Ministère des finances, 2014):

– تصنيفات المخزونات.

– تقييم المخزون.

– طرق تحديد التكلفة المستخدمة لتوزيع التكاليف على المخزون

– مراعاة انخفاض قيمة المخزون.

3.1.3 نطاق المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون":

يطبق على جميع منشآت الحكومية التي تقوم بإعداد وتقديم البيانات المالية باستخدام طريقة الاستحقاق للمحاسبة عن جميع المخزونات، ومع ذلك لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات التي تتم معالجتها وفق معايير أخرى، أو أنظمة تقييم أخرى، بعبارة أخرى المخزونات التي تطبق عليها أحكام المعايير المحددة أخرى التي تحكم تقييمها وقواعد المحاسبة، ومن أمثلة ذلك من المخزونات وتستثنى من نطاق المعيار ما يلي (Ministère des finances, 2014) :

– العمل الجاري الناتج عن عقود طويلة الأجل بما في ذلك عقود توريد الخدمات ذات الصلة المباشرة.

– الأدوات المالية: وتشمل عناصر مرتبطة بشكل خاص بالقطاع العام والتي تتطلب مزيدا من التفكير.

– الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي وقت الحصاد.

– العمل قيد التنفيذ في إطار الخدمات التي سيتم تقديمها مجانا أو بسعر رمزي يدفعه المستفيدون مباشرة.

4.1.3 مصطلحات المستخدمة في المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13:

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها (Ministère des finances, 2014) :

• **المخزونات:** هي مجموعة أصول يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط، وتكون قيد الانتاج لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات (سبتي و شريط ، 2018، ص 44)، هي أصول يمكن أن تتخذ أحد الأشكال التالية:

– المواد الخام أو المستلزمات التي سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج.

– المواد الخام أو الإمدادات التي سيتم استهلاكها أو توزيعها في عملية تقديم الخدمات.

– البضائع المحتفظ بها للبيع أو التوزيع في سياق الأعمال العادية.

– العمل الجاري المراد بيعه أو توزيعه.

• **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به أو تسديد التزام بين أطراف متفق عليها على دراية تعمل بموجب شروط تجارية.

• **صافي القيمة الممكن تحقيقها:** هو القيمة الحالية أو قيمة البيع (القيمة السوقية)، وهو سعر البيع المقدر في سياق الأعمال العادية مخصوماً منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف المقدرة اللازمة لتأثير البيع أو التبادل أو التوزيع، قد لا يساوي صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزون القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

• **تكلفة الاستبدال الحالية:** هي التكلفة التي سيتعين على الدولة تحملها للحصول على نفس بند المخزون في تاريخ إغلاق الحسابات (تاريخ التقرير)، بعد خصم المخصصات (انخفاض القيمة).

- **المعاملة ذات المقابل المباشر:** هي عملية تتلقى فيها الدولة أصولاً أو خدمات أو ترى أن الالتزامات تنتهي، وتحول في المقابل، مباشرة إلى الطرف الآخر (في شكل نقدي بشكل أساسي، السلع أو الخدمات أو استخدام الأصول الثابتة)، متساوية في القيمة تقريباً.

2.3 المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13:

تعرف المخزونات على العموم على أنها: مجموعة أصول يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط، وتكون قيد الانتاج لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات (سبتي، شريط، جوان 2018، ص44)، يمكن أن يشمل المخزون في القطاع العام ما يلي (Ministère des finances, 2014):

- الممتلكات المقتناة والمحتفظ بها لإعادة البيع كال بضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، أو الأراضي، بالإضافة للمنتجات النهائية أو العمل الجاري إنتاجه.
- المواد الخام والإمدادات كالأدوية التي تنتجها هيئة صحية للتوزيع.
- الذخيرة، مستهلكات ومستلزمات الصيانة.
- قطع غيار للأصول الثابتة الملموسة.
- الاحتياطيات الاستراتيجية كاحتياطيات الطاقة (النفط على سبيل المثال).
- مخزون الطوابع (البريدية والضريبة) وملابس العمل والبقاء واللقاحات أو الأدوية والمواد الغذائية والمواد الغذائية والكتب والمطبوعات والإطارات وقطع غيار السيارات والشاحنات ولوازم الكمبيوتر .
- الأراضي والممتلكات غير المنقولة الأخرى المحتفظ بها لإعادة البيع.

1.2.3 تقييم المخزون وفق المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13:

تكاليف المخزون: تشمل جميع تكاليف الاقتناء والمعالجة والتكاليف الأخرى المتكبدة في جلب المخزون إلى المكان والحالة التي وجد فيها، أي هي التكلفة التي تشتمل على كل من تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل وجميع التكاليف الأخرى المتكبدة في جلب المخزون إلى المكان والحالة التي وجد فيها. بالنسبة للمنتجات المصنعة، وتشمل تكاليف المخزون ما يلي (Ministère des finances, 2014):

- **تكاليف اقتناء المخزون:** تشمل تكاليف اقتناء المخزون سعر الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى، بالإضافة إلى تكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المنسوبة مباشرة إلى اقتناء المنتجات والمواد الخام والمواد خدمات، يتم طرح الخصومات التجارية والخصومات وما شابه ذلك في تحديد تكاليف الشراء، ويتم تسجيل المخزون المقتنى بتكلفة الشراء، أما بالنسبة للمخزون الذي تم الحصول عليه مجاناً، بالقيمة السوقية.

- **التكاليف في نهاية السنة المالية:** فيما يلي قواعد تقييم المخزون في نهاية السنة المالية:

- يجب تقييم المخزون باستخدام أقل تقدير ناتج عن المقارنة بين تكلفتها وصافي القيمة الممكن تحقيقها، تنطبق هذه القاعدة في جميع الحالات التي تكون فيها الأسهم معدة للبيع.
- يجب تقييم المخزون بسعر التكلفة وصافي القيمة الممكن تحقيقها، أيهما أقل، باستثناء الحالات التي يتم فيها اقتناء المخزون من خلال معاملة دون مقابل مباشر.
- يجب تقييم المخزونات باستخدام أدنى تقييم ناتج عن المقارنة بين تكلفتها وتكلفة استبدالها عندما تكون المخزونات مخصصة لما يلي:

- ✓ أن يتم دمجها في إنتاج سلعة أو خدمة يتم توزيعها مجاناً أو بسعر رمزي.
- ✓ للتوزيع مجاناً أو بسعر رمزي.
- ✓ بالنسبة لمخزون المنتجات: تكلفة الإنتاج أو المعالجة.

- **تكاليف التحول:** تكاليف تحويل مخزونات العمل الجاري إلى قوائم جرد للمنتجات النهائية، حيث تشمل كل التكاليف المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة، مثل العمالة المباشرة، وتشمل أيضا التخصيص المنتظم لمصاريف الإنتاج العامة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، النفقات العامة للإنتاج الثابت هي التكاليف المباشرة أو غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبيا بغض النظر عن:
 - حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة المباني والمعدات الصناعية.
 - تكاليف الإدارة والتشغيل كإدارة المصنع.
 - تكاليف الإنتاج المتغيرة هي تكاليف الإنتاج المباشرة أو غير المباشرة التي تختلف بشكل مباشر أو شبه مباشر، اعتمادا على حجم الإنتاج مثل المواد الخام غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.
- **تكاليف أخرى:** يتم تضمين التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط إلى الحد الذي يتم فيه تكبدها لجلب المخزون إلى المكان والحالة التي تم العثور عليها فيها، حيث تستبعد بعض كتكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة جديدة من الإنتاج وتكاليف التسويق.

2.2.3 طرق وأساليب تقييم التكلفة:

يتم استخدام أساليب تقييم المخزون كطريقة التكلفة القياسية أو طريقة سعر التجزئة، حيث يمكن استخدامها لأسباب عملية إذا كانت هذه الأساليب تعطي نتائج قريبة من التكلفة، تحتفظ التكاليف القياسية بالمستويات العادية لاستخدام المواد الخام والإمدادات والعمالة والكفاءة والقدرة، تتم مراجعتها بانتظام، وإذا لزم الأمر، يتم مراجعتها في ضوء الظروف الحالية (Ministère des finances, 2014).

🚩 **طرق تحديد التكاليف التي سيتم استخدامها بعد الدخول في المخزون:** تختلف هذه الطرق أو الأساليب حسب ما إذا كانت البضائع قابلة للاستبدال أو غير قابلة للاستبدال، ويتم تحديد هذه الطرق من خلال تصنيف المخزون كما يلي (Ministère des finances, 2014):

- السلع غير القابلة للاستبدال: هي تلك التي تعتبر معادلة وقابلة للتبادل وتحدد بالوزن أو العدد أو القياس كمية معينة من القمح، فالمخزون السلع القابلة للاستبدال هو مخزون لا يمكن تمييز كل وحدة فيه عن وحدات أخرى من نفس الطبيعة.
- السلع غير القابلة للاستبدال: لها طابع فردي لا يسمح باستبدالها بالضبط كتخفة قيمة، فالمخزونات السلع غير القابلة للاستبدال هي مخزونات من السلع من نفس الطبيعة، ويمكن الاعتراف بمكوناتها بشكل فردي ويمكن تحديد تاريخ الحياة أو الإنتاج.

🚩 طرق التكلفة وفق المخزون وفق المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 :

بالنسبة للمخزونات غير القابلة للاستبدال، تتمثل طريقة تحديد التكاليف في استخدام التقييم المحدد لكل بند، يجب تحديد تكلفة قوائم الجرد للأصناف التي لا يمكن استبدالها من حيث المبدأ والسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات معينة باستخدام تعريف محدد لتكاليفها الفردية.

بالنسبة لقوائم الجرد القابلة للاستبدال، يمكن استخدام طريقتين لتقدير التكاليف (Ministère des finances, 2014) :

✓ طريقة الوارد أولا يصرف أولا (طريقة PEPS أو FIFO)

✓ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة (CUMP)

وفي جميع الأحوال، يجب تقييم مخزونات البضائع ذات الطبيعة نفسها باستخدام نفس الأساليب. تتيح مبادئ التقييم هذه تحديد قيمة مخارج المخزون (إذا تم استخدام نظام جرد دائم) وتقييم المخزون النهائي المعترف به في نهاية العام، (إذا تم استخدام طريقة الجرد المتقطع).

3.2.3 الاعتراف والإفصاح عن المخزون:

✚ الاعتراف بالمخزون وفق المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13:

تشكل المخزونات التي تم بيعها أو تبادلها أو توزيعها رسوما للسنة، يتم خصمها من حساب المصاريف، حيث يجب الاعتراف بالقيمة الدفترية لهذه المخزونات كمصروف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات المقابلة، أما في حالة عدم وجود إيرادات مقابلة، يتم الاعتراف بالمصروفات عند توزيع البضائع أو تقديم الخدمة المقابلة. (Ministère des finances, 2014)

يجب الاعتراف بمبلغ أي إلغاء للمخزون وكذلك أي خسارة في المخزون كمصروف في الفترة التي حدث فيها الانخفاض في القيمة أو الخسارة، فقد يتم تخصيص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى يتم الاعتراف بالمخزون المخصص لأصل آخر وفقا لهذه الطريقة كمصروفات على مدى العمر الإنتاجي لهذا الأصل.

قد لا تكون تكلفة المخزون قابلة للاسترداد إذا تعرضت تلك المخزونات للتلف، أو إذا أصبحت متقادمة كلياً أو جزئياً ... إلخ، لذا يتم الاعتراف بإهلاك المخزون بأقل من التكلفة لتقليلها إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها مع مبدأ عدم إظهار الأصول في الميزانية العمومية بمبلغ أكبر من مبلغ المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن الحصول عليها (Ministère des finances, 2014).

✚ الإفصاح عن المخزون وفق المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13:

يجب على المنشأة أن توضح في ملحق البيانات المالية ما يلي (Ministère des finances, 2014) :

- السياسات المحاسبية المتبعة لقيمة المخزون بما في ذلك طريقة تحديد التكلفة المستخدمة.
- إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية حسب الفئات المناسبة.
- القيمة الدفترية للمخزون المسجل بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.
- مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة.
- مقدار أي خسارة في قيمة المخزون المعترف به كمصروف للفترة.
- مبلغ أي عكس لانخفاض القيمة المعترف به في بيان الأداء المالي للفترة.
- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى انعكاس انخفاض قيمة المخزون.

4. مقارنة بين محتوى مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون" مع المعيار المحاسبي الدولي للقطاع

العام رقم 12 "المخزون":

سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالمخزونات مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث الشكل والمحتوى للعناصر المعيار من خلال الاتي:

1.4 المقارنة من حيث التسمية والهدف والنطاق: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص

المخزونات مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث التسمية والهدف والنطاق من خلال الاتي:

الجدول 2: مقارنة من حيث التسمية، الهدف والنطاق

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون"	مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون"	
المخزون	المخزون	التسمية

الهدف	وصف المعالجة المحاسبية للمخزون على أساس الاستحقاق، مع تقديم إرشادات وتوجيهات حول تصنيفات المخزونات تقييم المخزون وطرق تحديد التكلفة المستخدمة لتوزيع التكاليف على المخزون وكذا مراعاة انخفاض قيمة المخزون.
النطاق	يطبق على جميع منشآت الحكومية التي تقوم بإعداد وتقديم البيانات المالية باستخدام طريقة الاستحقاق للمحاسبة عن جميع المخزونات، ومع ذلك لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات التي تتم معالجتها وفق معايير أخرى، أو أنظمة تقييم أخرى.
وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات، على أساس نظام التكلفة التاريخية وتتمثل المسألة الأساسية في محاسبة المخزون هي مقدار مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل ويتم ادراجه في الميزانية العمومية ويرحل إلى أن يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، كما يهدف إلى توفير التوجيهات والإرشادات المتعلقة بعملية تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي انخفاض لصافي القيمة القابلة للتحقيق. كما يوفر إرشادات حول صيغ التكلفة المستخدمة في تحديد التكاليف المخزون.	يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن جميع المخزونات، باستثناء المخزونات التي تتم معالجتها بواسطة معيار آخر.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على : IFAC, 2020, p 411 Ministère des finances, 2014

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه كلا المعيارين يحملان نفس التسمية (المخزون)، أما من حيث الهدف فكلاهما يهدفان إلى شرح كيفية معالجة محاسبة المخزون القائمة على مبدأ أساس الاستحقاق، وطريقة المعتمدة في تقييم المخزون وتحديد التكلفة التي يجب استخدامها للمخزون، أما من حيث نطاق تطبيقهما فهما يطبقان على مؤسسات الحكومية الغير ربحية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق، مما رأيناه بأن كلا المعيارين الجزائري أو الدولي يشتركان في جوهر واحد إلا أن صيغة المعنى يختلف فقط.

2.4 المقارنة من حيث المصطلحات المستخدمة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالمخزونات مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث المصطلحات المستخدمة من خلال الاتي:

الجدول 3: مقارنة بين مصطلحات مشروع المعيار المحاسبي الجزائري رقم 13 ونظيره الدولي:

مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون"	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون"
المخزونات: هي أصول التي يمكن أن تتخذ أحد الاشكال كالمواد الخام أو المستلزمات التي سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج، أو المواد الخام أو الإمدادات التي سيتم استهلاكها أو توزيعها في عملية تقديم الخدمات، البضائع المحتفظ بها للبيع أو التوزيع في سياق الأعمال العادية والعمل الجاري المراد بيعه أو توزيعه. القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به أو	المخزونات: هي الأصول، في شكل مواد أو لوازم يتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في شكل مواد أو لوازم يتم استهلاكها أو توزيعها في تقديم الخدمات، قد تكون محتفظ بها للبيع أو التوزيع في السياق العادي للعمليات، أو في عملية الإنتاج للبيع أو التوزيع. تكلفة الاستبدال الحالية: هي التكلفة التي ستكبدها الكيان للحصول على الأصل في تاريخ التقرير.

صافي القيمة القابلة للتحقيق: هو سعر البيع المقدر في السياق العادي للعمليات مطروحا منها التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف المقدرة اللازمة لإجراء البيع أو التبادل أو التوزيع.	تسديد التزام بين أطراف متفق عليها على دراية تعمل بموجب شروط تجارية، حيث تعكس المقدار الذي يمكن أن يتم فيه تداول نفس المخزون بين البائع والمشتري المطلع والراغب في السوق. صافي القيمة الممكن تحقيقها: هو القيمة الحالية أو قيمة البيع (القيمة السوقية)، يشير إلى المبلغ الصافي الذي تتوقع الحكومة تحقيقه عند بيع المخزون في سياق الأعمال العادي. تكلفة الاستبدال الحالية: هي التكلفة التي سيتعين على الدولة تحملها للحصول على نفس بند المخزون في تاريخ إغلاق الحسابات (تاريخ التقرير)، بعد خصم المخصصات (انخفاض القيمة). المعاملة ذات المقابل المباشر: هي عملية تتلقى فيها الدولة أصولا أو خدمات أو ترى أن الالتزامات تنتهي، وتحول في المقابل، مباشرة إلى الطرف الآخر (في شكل نقدي بشكل أساسي، السلع أو الخدمات أو استخدام الأصول الثابتة)، متساوية في القيمة تقريبا.
---	---

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2015، ص ص 459-461
Ministère des finances, 2014 IFAC, 2020, p p 412-413

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه يكمن الفرق بين المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 ومشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13، في كون الأخير أضاف مصطلح القيمة المضافة والمعاملة ذات المقابل المباشر، أما باقي المصطلحات فهي نفسها من حيث المحتوى والمعنى.

3.4 المقارنة من حيث عناصر تكلفة المخزون: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام في الجزائر الخاص بالمخزونات مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث عناصر تكلفة المخزون*.

الجدول 3: مقارنة بين عناصر تكلفة المخزون الواردة في مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 ونظيره الدولي

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون"	مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون"
تكاليف الشراء: تشمل تكاليف شراء المخزون على كل من سعر الشراء، رسوم الاستيراد (الجمركية) والضرائب الأخرى (ما عدا تلك التي يمكن استردادها لاحقا من قبل المنشأة من السلطات الضريبية)، ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف	تكاليف اقتناء المخزون: تشمل تكاليف اقتناء المخزون سعر الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى، بالإضافة إلى تكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المنسوبة مباشرة إلى اقتناء المنتجات والمواد الخام والمواد

* **تكلفة المخزون:** تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى المترتبة على جلب المخزون إلى موقعه وحالته الحالية.

خدمات، يتم طرح الخصومات التجارية والخصومات وما شابه ذلك في تحديد تكاليف الشراء. تكاليف التحول: تكاليف تحويل مخزونات العمل الجاري إلى قوائم جرد للمنتجات النهائية يتم تكبدها في المقام الأول في بيئة التصنيع، تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة، مثل العمالة المباشرة، وتشمل أيضا التخصيص المنتظم لمصاريف الإنتاج العامة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، النفقات العامة للإنتاج الثابت هي التكاليف المباشرة أو غير المباشرة للإنتاج. تكاليف أخرى: يتم تضمين التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط إلى الحد الذي يتم فيه تكبدها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الحالية.	الأخرى المنسوبة مباشرة لاقتناء السلع والمواد والتجهيزات الجاهزة، بعد أن يتم طرح الخصومات التجارية والخصومات والبنود المماثلة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء. تكاليف التحويل: لها علاقة مع تكاليف تحويل مخزون قيد الانجاز إلى مخزون تام الصنع بشكل أساسي في بيئة التصنيع، وتشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة مباشرة بوحدة الإنتاج مثل العمالة المباشرة، كما تشمل أيضا التخصيص المنتظم لمصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد إلى سلع تامة الصنع. التكاليف الأخرى: يتم تضمين التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط إلى الحد الذي يتم فيه تكبدها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الحالية.
--	---

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: IFAC, 2020, p p 414-418 Ministère des finances, 2014

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن كلا المعيارين يتشابهان في العناصر المكونة للتكلفة، فهي 3 عناصر أساسية هي: تكاليف الشراء وتكاليف التحول وتكاليف أخرى، أما الاختلاف فيمكن بطريقة صيغة المعنى، فلا توجد فروقات جوهرية بين عناصر التكلفة بين المعيارين، فكلاهما يصبان في نفس السياق.

4.4 من حيث طرق وأساليب تقييم المخزون: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالمخزونات مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث طرق وأساليب تقييم المخزون من خلال الاتي:

الجدول 4 : مقارنة بين طرق وأساليب تقييم المخزون

مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون"	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون"
✓ طريقة الوارد أولا يصرف أولا (طريقة PEPS أو FIFO).	✓ طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO).
✓ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة (CUMP).	✓ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: IFAC, 2020, p p 414-418 Ministère des finances, 2014

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أنه هناك طريقتين مستعملتان في تقييم المخزون حسب كلا المعيارين وهما: أ. طريقة الوارد أولا يصرف أولا. / ب. طريقة المتوسط المرجح للتكلفة، فهما يتشابهان في التسمية والمحتوى، غير أن الاختلاف دائما يكمن في صياغة المعنى.

5.4 المقارنة من حيث الاعتراف والافصاح بالمخزون: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالمخزونات مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من الاعتراف والافصاح بالمخزون من خلال الاتي

:

الجدول 5: مقارنة بين الاعتراف والإفصاح

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون"	مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون"	
يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية لمخزونات التي تم بيعها أو تبادلها أو توزيعها، كمصروف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة، ففي حالة عدم وجود إيرادات ذات صلة، يتم الاعتراف بالمصروفات عند توزيع البضائع أو تقديم الخدمة ذات الصلة، يتم الاعتراف بمبلغ أي تخفيض للمخزون وكافة خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي حدث فيها التخفيض أو الخسارة. كما يجب الاعتراف بمبلغ أي تخفيض في قيمة المخزون كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حدث فيها أو العكس، أما بالنسبة لمقدم الخدمة، فإن النقطة التي يتم فيها الاعتراف بالمخزون كمصروفات تحدث عادةً عند تقديم الخدمات، أو عند إعداد الفواتير مقابل الخدمات المحملة، قد يتم تخصيص بعض المخزونات حسابات الأصول الأخرى.	المخزونات التي تم بيعها أو تبادلها أو توزيعها رسوما للسنة، ويتم خصمها من حساب المصاريف، حيث يتم الاعتراف بها بالقيمة الدفترية لهذه المخزونات كمصروف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات المقابلة، أما في حالة عدم وجود إيرادات مقابلة، يتم الاعتراف بالمصروفات عند توزيع البضائع أو تقديم الخدمة المقابلة . يجب الاعتراف بمبلغ أي إلغاء للمخزون وكذلك أي خسارة في المخزون كمصروف في الفترة التي حدث فيها الانخفاض في القيمة أو الخسارة، فقد يتم تخصيص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى يتم الاعتراف بالمخزون المخصص لأصل آخر وفقا لهذه الطريقة كمصروفات على مدى العمر الإنتاجي لهذا الأصل. قد لا تكون تكلفة المخزون قابلة للاسترداد إذا تعرضت تلك المخزونات للتلف، أو إذا أصبحت متقادمة كلياً أو جزئياً ... إلخ، لذا يتم الاعتراف بإهلاك المخزون بأقل من التكلفة لتقليلها إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها مع مبدأ عدم إظهار الأصول في الميزانية العمومية بمبلغ أكبر من مبلغ المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن الحصول عليها.	الاعتراف
يجب أن تفصح البيانات المالية للمنشأة عن السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك طريقة التكلفة المستخدمة، إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية في التصنيفات المناسبة للمنشأة، القيمة الدفترية للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروح منه تكاليف البيع، مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة، مبلغ أي تخفيضات في المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة، مبلغ أي عكس لأي تخفيض معترف به في بيان الأداء المالي خلال الفترة، والظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس التخفيضات في المخزون والقيمة الدفترية المخصصة كضمان للالتزامات.	تفصح المنشأة عن السياسات المحاسبية المتبعة لقيمة المخزون بما في ذلك طريقة تحديد التكلفة المستخدمة، إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية حسب الفئات المناسبة، والقيمة الدفترية للمخزون المسجل بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع، مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة، مقدار أي خسارة في قيمة المخزون المعترف به كمصروف للفترة، مبلغ أي عكس لانخفاض القيمة المعترف به في بيان الأداء المالي للفترة، والظروف أو الأحداث التي أدت إلى انعكاس انخفاض قيمة المخزون.	الإفصاح

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: IFAC, 2020, p p 419-420 Ministère des finances, 2014

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن كلا المعيارين يتشابهان في اعترافهما بالقيمة الدفترية لمخزونات التي تم بيعها أو تبادلها أو توزيعها، كمصروف في الفترة التي يتم فيها، وكذا مبلغ أي تخفيض للمخزون وكافة خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي

حدث فيها، والاختلاف الظاهر هو بالنسبة لمقدم الخدمة، حيث يتم الاعتراف بالمخزون كمصروفات التيسر تحدث عادة عند تقديم الخدمات، أو عند إعداد الفواتير مقابل الخدمات المحملة، وكذا في صياغة المعنى.

5. خاتمة:

من خلال هذه الدراسة قد تم التطرق فيها إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميتها ومحتواها، بالإضافة إلى تطرقنا إلى أهمية مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر ومحتواه الذي يحتوي على 17 معياراً، كما قمنا بعرض مضمون مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 الخاصة بالمخزونات ومقارنته مع نظره الدولي. حيث أن الدراسة بينت مدى توافق وتطابق بين مشروع المعيار المحاسبي للقطاع العام في الجزائر مع نظره الدولي، حيث تعتبر صياغة مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام تتماشى مع البيئة الجزائرية الحالية ومتطلبات الدولية، الأمر الذي يسهل بشكل كبير في تحسين الإدارة العمومية ونظام المحاسبي المستعمل ليوأكب الاتجاه الجديد نحو عصنة المحاسبة العمومية، لتعزيز الشفافية والمصادقية والثقة في البيانات المالية الصادرة عن المنشآت الحكومية، لكونها تسيير المال العام.

تم الوصول من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- تقدم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أفضل معالجة للممارسات المحاسبية التي تتماشى مع متطلبات الدولية متفق عليها للمنشأة الحكومية الغير هادفة، من أجل تحقيق الشفافية والمصادقية في بياناتها المالية.
- في إطار السعي على عصنة النظام المحاسبة العمومية في الجزائري لكي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، قامت الجزائر بصياغة مرجع للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تتوافق والبيئة الجزائرية، حيث تم اعتماد 17 معياراً حتى الآن.
- من خلال قيامنا بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 13 "المخزون" مع المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 "المخزون"، أنه ليس هناك فروقات عديدة بينهما، فهما متطابقان بدرجة كبيرة.

ويمكننا اقتراح التوصيات التالية:

- العمل الفعلي على عصنة نظام المحاسبي العمومي في الجزائر من خلال عصنة مختلفة الأجهزة والهيئات المالية للدولة، وهذا بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية الحاصلة.
- أخذ بعين الاعتبار البيئة المحاسبية الجزائرية عند الوضع النهائي لمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في الجزائر، لما تمتلكه هذه الأخيرة من خصوصيات.
- العمل على إيجاد لجنة مختصة في مراقبة ومتابعة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام في الجزائر رقم 13، من خلال التطبيق الأولي له في المنشآت الحكومية الغير الهادفة.

6. قائمة المراجع:

1. ميلود عبود، و العربي تيقاوي . (30 سبتمبر، 2017). الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs). مجلة التكامل الاقتصادي، 05(03)، الصفحات 244-280.
2. Abaci , M. (2018, mai 23). *L'urgence d'une réforme comptable de l'Etat : un principe indissociable de la réforme budgétaire*. Consulté le octobre 31, 2020, sur ELWatan.com: <https://www.elwatan.com/edition/contributions/lurgence-dune-reforme-comptable-de-letat-un-principe-indissociable-de-la-reforme-budgetaire-23-05-2018>

3. Great, P. (2006, January 24). Accrual accounting in the public sector: Experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(01), pp. 47-62. Retrieved from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.0267-4424.2006.00394.x>
4. IFAC. (2020). *Handbook Of International Public Sector Accounting* (Vol. 01). New York: International Public Sector Accounting Standards Board. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2020_Volume-1_W_0.pdf
5. Ministère des finances. (2014). *Recueil des normes comptables de l'État*. Alger: Ministère des finances.
6. Rouina , A. (2019, 03 01). L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du « new public management ». *Etat des lieux... مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي*, 03(01), pp. 307-316.
7. souleymanou, K. (2019, decembre 12 et 13). Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" à l'épreuve de l'efficacité de la gouvernance publique en Afrique. *4èmes Journées d'Etudes Africaines en Comptabilité et Contrôle (JEACC)* (p. 05). Abidjan / Côte d'Ivoire: l'Université Félix Houphouët-Boigny . Récupéré sur <http://www.jeacc.org/wp-content/uploads/2019/12/SOULEYMANOU.pdf>
8. إسماعيل سبتي ، و صلاح الدين شريط . (30 جوان، 2018). معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS2 -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الاحذية الرياضية-. *مجلة الباحث الاقتصادي*، 06(01)، الصفحات 41-67.
9. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2015). *إصدارات المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*. عمان: الاتحاد الدولي للمحاسبين.
10. إيمان عبدوس ، و سفيان بن بلقاسم . (30 12، 2019). الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي - دراسة مقارنة. *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, 13(03)، الصفحات 14-33.
11. براهيم خميسة ، و كمال بن موسى . (31 12، 2019). نحو مسار للتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الجزائر كخطوة استباقية. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، 10(03)، الصفحات 49-65.
12. حاج فويذر قورين . (20 جوان، 2015). تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات (IAS 02) ضمن النظام المحاسبي المالي (SCF). *مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال*، 01(01)، الصفحات 28-49.
13. زهير شلال . (2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. 52. بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير : جامعة أمحمد بوقرة.
14. سميرة بلحميري، و عائشة بوشخي. (12 09، 2019). متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IPSAS 1 لضبط المال العام. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا*، 15(21)، الصفحات 261-278.
15. عادل نقموش . (2014). استراتيجية عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولي (IPSAS، IFRS، IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية*. 02، الصفحات 783-793. ورقة : جامعة قاصدي مرباح. تم الاسترداد من [manifest.univ-ouargla.dz/documents/FScienEco/IAS_IFRS_IPSAS/economique/Recueil Tome02.pdf](http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/FScienEco/IAS_IFRS_IPSAS/economique/Recueil_Tome02.pdf) (univ-ouargla.dz)
16. فاطمة الزهراء قاضي، و محمد طويلب . (03 جويلية، 2020). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية*، 23(01)، الصفحات 487-510.

17. مالك لعلايبيّة ، و عبود زرقين. (20 06, 2016). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 09(15)، الصفحات 326-339.
18. نور الدين مزياني ، و مريم حفصي . (30 جوان، 2019). أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 02(01)، الصفحات 137-154.
19. نعيجة فهم، مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 2020، 03/2021.