

تقييم المخزونات بين المعيار المحاسبي الدولي IAS2 والنظام المحاسبي المالي Inventory measurement between IAS2 standard and the Financial Accounting System

عمر متيجي¹

¹ جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، o.metidji@lagh-univ.dz

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/10/09

تاريخ الاستلام: 2021/05/31

ملخص:

تتناول هذه المقالة قواعد تقييم المخزونات حسب ما جاء في كل من المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات" و النظام المحاسبي المالي. تم التعرف على كيفية تمييز المخزونات عن بقية الأصول، ثم عرض قواعد المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات" حول تكلفة المخزون وطرق قياسها، وصيغ حساب التكلفة لمخرجات المخزونات ومفهوم صافي القيمة القابلة للتحقق. وقد تبين أن النظام المحاسبي المالي استمد مرجعيته في إرساء قواعد تقييم المخزونات من المعيار المحاسبي IAS2، غير أنه لم يوفر تفاصيل كافية. كما أن بعض الصعوبات المتعلقة بفهم وتطبيق قواعد تقييم المخزونات قد تظهر في بعض الحالات الخاصة. كلمات مفتاحية: تقييم مخزونات، معيار محاسبي دولي IAS2 "مخزونات"، نظام محاسبي مالي. تصنيفات JEL : M41.

Abstract:

This article discusses the inventories measurement rules as stated in each of the IAS2 and the Financial Accounting System distinguish inventories from other assets. the rules of the IAS2 "Inventories" were presented about the cost of inventory and its measurement methods, the cost calculation

¹ المؤلف المرسل

formulas for the output of inventories and the concept of net realizable value.

It was found that the financial accounting system derived its reference in from the IAS2, but it did not provide sufficient details. Some difficulties related to understanding and applying the rules of measurement of stocks may appear in some special cases.

Keywords: Inventory measuring, IAS2, financial accounting system.

Jel Classification Codes: M41.

1. مقدمة

تمثل المخزونات جزءاً مهماً في أصول المؤسسات الاقتصادية (خاصة الصناعية)، فالأغراض من وجود المخزونات متعددة، فمنها ما هو موجه للبيع أو للدخول في العملية الانتاجية أو الخدمية بهدف الحصول على منتجات نهائية التي تعتبر بدورها مخزونات.

تتطلب جميع الأنشطة المتعلقة بالمخزونات (التموينات، التخزين، التوريد) قياس تكلفة كل المواد والعناصر التي تطرأ عليها حركات الدخول والخروج، هنا يأتي دور تقييم المخزونات كقواعد وأسس لقياس تكلفتها، الأمر الذي سيؤثر بالضرورة على كل من أعباء وإيرادات النشاط وبالتالي على نتيجة السنة المالية. تبرز عدة مشاكل خلال عملية تقييم المخزونات فذلك يتطلب تحديد التكاليف التي ستدرج أو تستثنى من التقييم، ويتطلب كذلك اتباع طرق معينة في تحديد تكلفة المخرجات حيث أن الادخالات تتم بكميات وتكاليف مختلفة.

وتواجه المهنيين بعض الصعوبات في تقييم المخزونات، فاستعمالات البرمجيات المعلوماتية في تسير المخزونات والتسيير المحاسبي له مزايا كثيرة كالفورية في حساب الأرصدة وتوفير الوقت والجهد وتفعيل عملية الرقابة على المخزونات، إلا أن كل ذلك يترافق مع بعض الصعوبات في استعمالها خاصة في مواجهة بعض الحالات الخاصة.

1.1 الإشكالية:

كيف يتم تقييم المخزونات حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؟ وما هي أهم صعوبات التطبيق؟

2.1 فرضيات الدراسة:

نعرض في هذه الدراسة الفرضيتين التاليتين:

- يستمد النظام المحاسبي المالي مرجعيته في تحديد قواعد تقييم المخزونات من المعيار المحاسبي IAS2 "المخزونات"؛

- تواجه المهنيين صعوبات متعلقة بفهم وتطبيق قواعد تقييم المخزونات.

3.1 أهمية الدراسة:

بما أن المخزونات تعتبر من العناصر الأكثر تداولاً في الأصول الجارية في المؤسسة، فإن عملية تقييم تكلفتها ستؤثر حتماً نتيجة الدورة المالية، لذا وجب على المهتمين بعملية التوحيد المحاسبي (دولياً ووطنياً) وضع ضوابط وقواعد لكيفية قياس مختلف التكاليف المتعلقة بالمخزونات. هذه الدراسة ستحاول التطرق لتلك القواعد الصادرة عن الهيئات الدولية (مجلس المعايير المحاسبية الدولية) والموجودة في التشريعات المحلية (النظام المحاسبي المالي).

4.1 أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- تحديد ماهية المخزونات وتمييزها عن باقي الأصول .
- التعريف بأهم المعايير والتشريعات التي لها علاقة بتقييم المخزونات.
- تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات" كإطار مرجعي للأكاديميين والمهنيين المهتمين بعملية تقييم المخزونات.
- التطرق إلى تقييم المخزونات حسب النظام المحاسبي والمالي في الجزائر.
- سرد لأهم الصعوبات التي تواجه المهنيين في عملية تقييم المخزونات.

5.1 دراسات سابقة: تم تناول هذا الموضوع من طرف عدة باحثين، نعدد فيما يلي بعضها:

- دراسة Hüllya BOYDAŞ HAZAR (2020): تم عبر هذه الدراسة (HAZAR, 2020, pp. 2415-2416) فحص المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات" وعرض التطبيقات المحاسبية الواقعية المتعلقة بالمخزونات، وتتمثل مساهمة هذا العمل في إبراز المكونات التي تشكل قيمة المخزون وأهمية اختيار طريقة تقييم المخزون في اتخاذ القرارات الإدارية. واقتراح قيود محاسبية في دفتر اليومية لتسجيل التكاليف المتعلقة بالمخزون.
- دراسة سي محمد لخضر (2019): حاول الباحث من خلال مقاله (سي محمد، 2019، الصفحات 165-181) إبراز مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية

الدولية في معالجة أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه المهنيين والأكاديميين، والمتمثلة في تقييم المخزونات نظرا لأهمية هذا البند ضمن ممتلكات الوحدات الاقتصادية، وأثر طريقة التقييم على مختلف النتائج. كما تم التطرق إلى مختلف المحددات التي تعرقل التقييم الملائم والموثوق فيه للمخزونات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

توصل الباحث إلى وجود تطابق بين ما ورد في النظام المحاسبي المالي بشأن تقييم المخزونات من أسس وطرق ومفاهيم وشروط الاعتراف، لكن المشكل حسبه يكمن في مدى تطبيق تلك القواعد والمبادئ ميدانيا نتيجة مجموعة من المحددات أهمها تتعلق بالبيئة والمحاسبين في حد ذاتهم، حيث طرح مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

- دراسة سبتي إ. و شريط ص. (2018): قام الباحثان (سبتي و شريط، 2018، الصفحات 41-67) بإجراء دراسة ميدانية لكيفية معالجة المخزونات محاسبيا في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية، حيث تبين وجود صعوبة تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة الجزائرية في البداية، وبعد مرور عدة سنوات على التطبيق، أصبح هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية للمخزون وفق هذا النظام والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS2، كما وجد الباحثان أن المصلحة المحاسبية للمؤسسة الوطنية تشكو من صعوبات في بعض المعالجات المحاسبية الباقية المتعلقة بمختلف نشاطات المؤسسة.

2. ماهية المخزونات

يعرج هذا المحور في قسمه الأول على تعريف المخزونات الذي جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS2 وفي النظام المحاسبي المالي، وفي القسم الثاني على أهم أشكال المخزونات.

1.2 تعريف المخزونات:

يتفق تعريف المعيار المحاسبي الدولي "IAS2" المخزونات" (IFRS Foundation, 2021, p. A805) والتعريف الذي يورده النظام المحاسبي المالي (في القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها)، (وزارة المالية، 2009، صفحة 12) فالمخزونات حسب تعريفهما تمثل أصولا إما أن تكون:

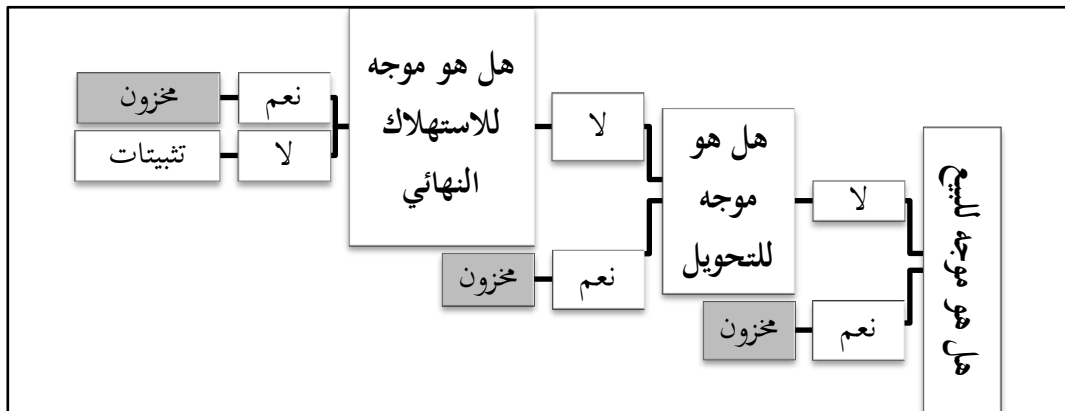
- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛

• المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

ويضيف النظام المحاسبي المالي أنه "يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته واستعماله في إطار نشاط الكيان."

يتبين من التعريف أعلاه أن المخزونات هي أصول جارية (أي موجهة للاستغلال العادي) يكون الغرض منها هو البيع أو الاستهلاك في العملية الانتاجية أو تقديم خدمات، فتحديد الغرض من المخزون هو القاعدة الأساسية في تمييزه عن باقي الأصول (أنظر الشكل رقم 1).

الشكل رقم 1: التمييز بين المخزون وباقي الأصول.



المصدر: (بن ربيع ، 2010 ، صفحة 127)

2.2 أشكال المخزونات

تتميز عناصر المخزونات فيما بينها حسب الغرض منها، ويمكن تقسيم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي (وزارة المالية، 2009، صفحة 62) وفق معيارين:

• الترتيب الزمني لدورة الانتاج: التموينات أثناء الانتاج، الانتاج المخزن، البضائع التي أعيد بيعها على حالها؛

● طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاته الداخلية للتسيير، يقصد هنا أن للمؤسسة الحرية في تفريع الحسابات وتقسيم المخزونات من نفس الحساب إلى مواد أو بنود (ARTICLES) وتشفيرها أو ترقيمها حسب الحاجة.

● تصنف مدونة الحسابات الواردة في النظام المحاسبي المالي المخزونات إلى:

● البضائع، المواد الأولية والتوريدات (اللوازم)، التموينات الأخرى (المواد واللوازم القابلة للاستهلاك والتغلفيات)، سلع وخدمات قيد الانتاج، المنتجات (المنتجات الوسيطة، التامة المصنعة، والمتبقية)، المخزونات المتأتية من التثبيلات، والمخزونات في الخارج (التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإيداع).

كما يشير المعيار "IAS2 المخزونات" إلى أن التصنيف الشائع للمخزونات هو: (روابي و طيب ، 2017، صفحة 351)

● المواد الأولية: يقصد بها تلك المواد التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السع النهائية؛

● مخزون المواد تحت التشغيل: وهي التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية ولكنها لا تزال تحتاج إلى إجراء عمليات أخرى صناعية حتى تكتمل كمنتج نهائي أو كجزء من أجزاء المكونة له؛

● المخزونات من المنتجات تامة الصنع: وهي مجموعة من المواد التي دمجت خلا العملية الإنتاجية لتصبح جاهزة كمنتج نهائي؛

● المخزونات من المنتجات الوسيطة: هي تلك المنتجات التي خرجت من مرحلة إنتاج لتدخل في مرحلة أخرى؛

● الأغلفة: هي التي تحوي على المنتجات والبضائع الموجهة للبيع؛

● المعدات وقطع الغيار: يتضمن التركيبات الصناعية والناقلات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لكل وسائل الإنتاج من آلات صناعية؛

● مخزون المواد الاستهلاكية: تمثل المواد التي تستخدم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في العملية الإنتاجية كالأوراق والأقلام للأغراض الإدارية؛

● مخزون الفضلات والمهمات: تتمثل في المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع أو الزائدة من المواد المستخدمة في النشاط العادي.

3. تقييم المخزونات حسب المعيار المحاسبي الدولي "IAS2 المخزونات"

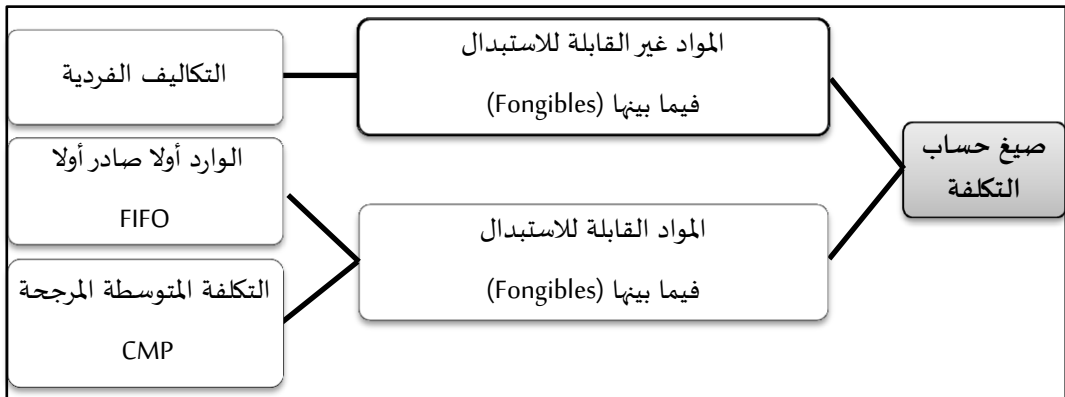
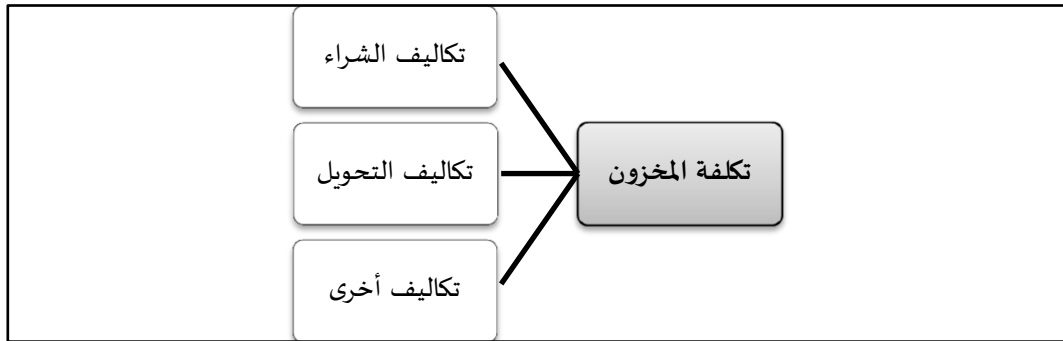
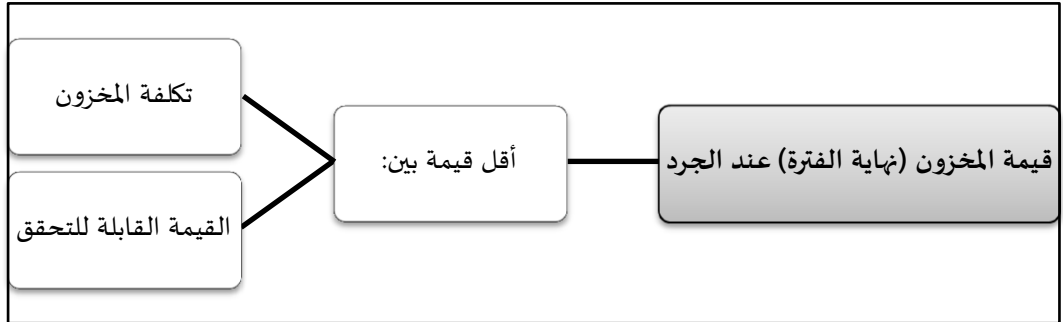
1.3 تعريف بالمعيار "IAS2 المخزونات":

تبنى مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في أبريل 2001 المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات" الذي نشر من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ديسمبر 1993، حيث عوض المعيار السابق IAS2 تقييم وعرض المخزونات في سياق نظام التكلفة التاريخية. تم مراجعة (تعديل) المعيار IAS2 المخزونات في ديسمبر 2003 من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB وكان تاريخ بداية تطبيق المعيار IAS2 في 01 جانفي 2005 (IFRS Foundation, 2021, p. A801) حيث تم الاعتماد على تفسير (1 SIC) "تطابق-اختلاف صيغ التكاليف للمخزونات" الصادر عن لجنة تفسيرات المعايير SIC (Standard Interpretations committee). للمعيار IAS2 علاقة بعدة معايير أخرى كمعيار (IFRS13) قياس القيمة العادلة) ومعيار 9 IFRS (الأدوات المالية) وغيرها من المعايير (IFRS Foundation, 2021, p. A801). يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للمخزونات، ويركز أساساً على تكلفة المخزونات كأصول حيث أنها ستؤول إلى إيرادات أو أعباء لاحقاً، ثم دراسة حالات تخفيض للقيمة القابلة للتحقيق، وكذا مختلف صيغ التكاليف المستخدمة في حساب التكلفة المخصصة للمخزونات.

2.3 تقييم وقياس المخزون:

يتناول المعيار IAS2 قياس المخزونات من عدة جوانب، بدءاً بتكلفة المخزون (المدخلات) ومكوناتها وطرق قياسها، إلى التطرق إلى صيغ حساب التكلفة (المخرجات) ومفهوم صافي القيمة القابلة للتحقيق (الرصيد نهاية الفترة للمخزونات).

الشكل رقم 2: مخطط لأهم ما جاء في المعيار المحاسبي "IAS2 المخزونات"



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على: المصدر: (بوتين، 2010، صفحة 167)

1.2.3 تكلفة المخزون:

تشمل جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنه:

أ-تكاليف الشراء: تمثل سعر الشراء، رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (تستثنى الضرائب المسترجعة من طرف مصالح الجباية كالرسم على القيمة المضافة TVA) وتكاليف النقل

والمناولة والتكاليف الأخرى (مباشرة بحياسة البضائع تامة الصنع، والمواد الخام والخدمات)، كما تطرح الحسومات التجارية والتخفيضات من تكاليف الشراء.

ب- تكاليف التحويل: تتضمن التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج (كالعمل المباشر)، كما تتضمن تخصيص لأعباء الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة الخاصة بتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع: (HAZAR, 2020, pp. 2416-2417)

- أعباء الإنتاج الإضافية الثابتة: هي تلك التي تبقى ثابتة -نسبياً- بغض النظر عن حجم الإنتاج (مثل اهتلاكات وصيانة مباني ومعدات الإنتاج). يعتمد تخصيص هذه الأعباء على الطاقة العادية لوسائل الإنتاج (هي الطاقة المتوقعة أن تتحقق في -المتوسط - على فترات أو مواسم في ظل الظروف العادية مع اعتبار الطاقة المفقودة (العاطلة) الناتجة عن الصيانة المخطط لها)، أو يستخدم مستوى الإنتاج الفعلي (الحقيقي).

- أعباء الإنتاج الإضافية المتغيرة: هي تلك التي تتغير -بشكل مباشر أو شبه مباشر- مع حجم الإنتاج (كالمواد والعمل غير المباشر)، وتخصص لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج إذا كان يقارب الطاقة الفعلية (الحقيقية).

في حالة المنتجات المشتركة أو الفرعية التي تنتج مع المنتج الرئيسي بشكل متزامن، وعندما لا تكون تكاليف التحويل كل منتج قابلة للتحديد (بشكل منفصل) فإنه تخصص تكاليف التحويل على أساس منطقي وثابت كالاعتماد على القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج. أما في حالة قابلية تحديد تكاليف التحويل لكل منتج فرعي أو مشترك فإنها تقاس غالباً بصافي القيمة القابلة للتحقيق وتطرح من تكاليف التحويل للمنتج الرئيسي.

في حالة الخدمات يتم تجميع تكلفة الخدمة في حساب المخزون حتى يتم الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة. يتم تسجيل التكاليف التي تتكبدها الخدمات المستمرة، مثل العمل الجاري لمراجعي الحسابات، كمخزون. تشمل تكلفة الخدمة مصاريف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين، والتي ترتبط ارتباطاً مباشراً بتقديم الخدمة والتكاليف العامة المرتبطة بها، ولكنها لا تشمل المصاريف التي لا تتعلق بإنتاج هذه الخدمات. (HAZAR, 2020, p. 2415)

ج- بعض التكاليف الأخرى: تدرج في تكلفة المخزون فقط وبالقدر الذي يتم تحميله لجلب المخزون لموقعه الحالي وحالته الراهنة، كنفقات عامة غير متعلقة بالإنتاج أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين.

د- التكاليف المستثناة من تكلفة المخزون: تثبت على أنها أعباء الفترة التي تم تحملها فيها منها:

- المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام، أو العمل أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى.
- النفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة
- تكاليف البيع..

3.3 طرق قياس التكلفة:

ينص المعيار IAS2 على طريقتين لقياس تكلفة المخزون:

- التكلفة المعيارية: تأخذ في الاعتبار المستويات العادية من المواد الخام والعمل والكفاءة واستغلال الطاقة، وتراجع بشكل منتظم.
- طريقة التجزئة: تستعمل في قطاع التجزئة لقياس مخزون من أعداد كبيرة من بنود تتغير بشكل سريع وذات هوامش ربح متشابهة والتي يكون من غير العملي أن تُستخدم لها طرق أخرى لتحديد التكلفة. وتحدد تكلفة المخزون بتخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة مئوية مناسبة لإجمالي هامش الربح.

4.3 صيغ حساب التكلفة:

يفرق المعيار بين نوعين من مواد المخزون، تلك القابلة للاستبدال فيما بينها وغير القابلة للاستبدال فيما بينها. (المصطلح المستعمل للدلالة على الاستبدال في اللغة الانجليزية هو interchangeable) وفي اللغة الفرنسية ((fongibles)). بالنسبة للمواد غير القابلة للاستبدال فيما بينها ينبغي تمييز تكاليفها الفردية في حالة البنود المخصصة لمشروع محدد.

أما بالنسبة للمواد القابلة للاستبدال فيما بينها، يقترح المعيار استخدام أحد الصيغتين لحساب التكلفة: الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) أو التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP). ويشترط استعمال نفس الصيغة لجميع بنود المخزون ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه، أما في حالة البنود ذات الطبيعة والاستخدام غير المتشابه يمكن تبرير استخدام صيغ مختلفة. (HAZAR,

2020, p. 2419)

- أ- صيغة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO): بنود المخزون المشتراة أو المنتجة أولاً تصرف أولاً، وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك المشتراة أو المنتجة حديثاً.
- ب- صيغة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP): تحدد تكلفة كل بند باستخدام المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة. ويحسب المتوسط في نهاية كل فترة، أو عند كل ادخال جديد.
- 5.3 صافي القيمة القابلة للتحقق:

ينص المعيار أنه يجب قياس المخزون (عند الجرد) بأقل القيمتين بين تكلفته وصافي القيمة القابلة للتحقق. (IFRS Foundation, 2021, p. A805) حيث أنه في حالات محددة ينبغي تخفيض قيمة المخزون لأقل من التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، اتساقاً مع وجهة النظر بأن الأصول لا ينبغي أن تسجل بما يزيد عن المبالغ المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استخدامها، هذه الحالات هي:

• تلف المخزون أو تقادمه بشكل كلي أو جزئي؛

• انخفاض سعر بيع المخزون.

• ارتفاع التكاليف المقدرة للإتمام أو لتنفيذ البيع.

يعرف صافي القيمة القابلة للتحقق على أنه سعر البيع المقدّر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة الضرورية لتنفيذ البيع (IFRS Foundation, 2021, p. A808). كما يتم تقديره بالاعتماد على أدلة متاحة من تقلبات السعر أو التكلفة المتعلقة بشكل مباشر بأحداث تقع بعد نهاية الفترة، وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان الغرض الذي من أجله يحتفظ بالمخزون.

يجرى تقدير جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة، فعند غياب الظروف التي أدت إلى تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو وجود دليل واضح على الزيادة فيه، فإن مبلغ التخفيض يعكس بحيث يعادل مبلغ التكلفة الجديد أو صافي القيمة القابلة للتحقق الجديد أيهما أقل.

4. تقييم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).

تم التطرق بإيجاز شديد لكيفية تقييم المخزونات في النظام المحاسبي المالي، وذلك ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية

وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها (وزارة المالية، 2009، صفحة 13) في الفقرات (2-123، 3-123، 4-123، 5-123، 6-123).

والملاحظ أنه يستمد قواعد التقييم من المعيار المحاسبي الدولي IAS2، ولكن لا يوفر التفاصيل الكاملة لجميع الحالات بالشكل الذي أورده نفس المعيار.

ينص القرار على أن تكلفة المخزونات هي جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي يوجد عليها. وتتضمن تكلفة المخزونات حسب ما يلي:

- تكاليف الشراء؛
- تكاليف التحويل؛
- المصاريف العامة، المصاريف المالية حسب شروط خاصة؛
- المصاريف الإدارية.

بالنسبة لكيفية حساب هذه التكاليف تنص الفقرة 2-123 على أساس التكاليف الحقيقية أو التكاليف المعيارية التي تتم مرجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية. كما نصت الفقرتين 3-123 و 4-123 على بعض الحالات الخاصة.

يقتضي مبدأ الحيطة والحذر (حسب الفقرة 5-123) من القرار تقييم المخزونات بأقل القيمتين: تكلفة المخزون أو قيمة الانجاز الصافية (وهي القيمة القابلة للتحقق حسب المعيار IAS2) التي تمثل سعر البيع بعد طرح تكلفتي الانتمام والتسويق.

وتدرج الخسارة في قيمة المخزون كعبء في حساب النتائج في حالة تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية للإنجاز، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة أو فئة بفئة في حالة أصول متعاوضة. كما ينص القرار على تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP).

يلخص الجدول الموالي بعض القواعد الخاصة لتقييم المخزونات حسب ما جاء في قرار وزارة المالية المؤرخ في 26 جويلية 2008:

جدول رقم 01: قواعد خاصة لتقييم المخزونات

الفقرة. المادة	الحالات الخاصة المعالجة بموجب قرار وزارة المالية المؤرخ في 26/07/2008
123.3	عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الانتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة الشراء أو انتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ للشراء، أو انتاج الأصول المذكورة.
123.4	في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن المخزونات يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.
123.5	عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها أو قيمة إنجازها الصافية، وهذه القيمة الأخيرة هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.
123.6	يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بالاعتماد على طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، أو بالاعتماد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، ونسجل استبعاد طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً على غرار المعايير المحاسبية الدولية.

المصدر: (سي محمد، 2019، الصفحات 180-181)

5. بعض الصعوبات في فهم وتطبيق قواعد تقييم المخزونات.

إن قواعد تقييم المخزونات التي تم تناولها تكون في بعض الحالات غامضة أو صعبة التطبيق في حالات أخرى، سيتم في هذا المحور سرد بعض تلك الصعوبات فيما يلي:

1.5. خصم تعجيل الدفع (الخصم المالي أو النقدي): هل يعتبر هذا الخصم من قبيل التخفيضات التي يتعين استبعادها (كالتخفيضات التجارية) عند تحديد تكلفة الشراء؟ للإجابة على هذا التساؤل يوجد ثلاثة آراء مختلفة:

الرأي الأول: يرى إثبات إجمالي الفاتورة دون استبعاد الخصم في دفاتر كل من المشتري والبائع. وفي حالة السداد خلال المهلة المتفق عليها يعالج الخصم كإيراد (خصم مكتسب) في دفاتر المشتري كعبء (خصم ممنوح) في دفاتر البائع.

ويواجه هذا الرأي العديد من الانتقادات، أهمها أنه يتناقض مع مفهوم تحقق الإيراد، حيث أن الإيراد يتحقق بتكامل العقد خلال العملية الإنتاجية ومجهودات المنشأة (وتتمثل في وظيفة الشراء ثم وظيفة التسويق ثم وظيفة البيع)، وعلى ذلك فإن الخصم المكتسب لا يعتبر إيراداً لأنه لا يجوز أن يتحقق من عملية الشراء وحدها، كما أن هذه الطريقة يصفها البعض بعدم الموضوعية لأنه سيكون لدينا أكثر من سعر لنفس الصنف ويتوقف ذلك على السداد خلال مهلة الخصم من عدمه¹.

الرأي الثاني: وهو إثبات السعر النقدي الصافي أي بعد استبعاد الخصم في دفاتر كل من المشتري والبائع، على أن يتم تكييف المبلغ القابل للخصم في حالة السداد بعد المهلة المتفق عليها كفوائد تأخير مدينة في دفاتر المشتري وفوائد تأخير دائنة في دفاتر البائع أي يتم إظهار المخزون وتكلفة البضاعة المباعة على أساس القيمة الصافية ومعالجة الخصم الذي لم تستفيد منه المنشأة نتيجة التأخير في عملية السداد على أنه مؤشر لعدم كفاءة إدارة المنشأة، ومن ثم يظهر ضمن المصروفات المالية المرتبطة بالحصول على الائتمان.

الرأي الثالث: هو يجب التمييز بين خصم تعجيل الدفع ذي الطبيعة المالية والخصم ذي الطبيعة التجارية، وللتمييز بينهما يقارن معدل الخصم مع معدل الفائدة السائد فإن تساويا فيعتبر الخصم مالياً، ويعالج كإيراد مالي بالنسبة للمشتري وعبء مالي بالنسبة للبائع، أما إذا كان أقل من معدل الفائدة يعالج الخصم كتخفيض تجاري وتسجل الفاتورة بالصافي (بن ربيع ، 2010، صفحة 212).

2.5. كيفية تحميل أعباء الانتاج الإضافية الثابتة: نص كل من المعيار IAS2 والنظام المحاسبي المالي على وجوب تحميلها اعتماداً على الطاقة العادية لوسائل الانتاج أو المستوى الفعلي للإنتاج، قد تجد بعض المؤسسات الصناعية صعوبة في تطبيق هذا المبدأ خاصة تلك المؤسسات التي لا تملك نظاماً للمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف، إذ أن مثل هذه الأنظمة تكون غائبة في الغالب في المؤسسات الجزائرية.

3.5. صعوبات عملية في تطبيق صيغة التكلفة المتوسطة المرجحة (بعد كل ادخال): عند استخدام البرمجيات في تسيير المخزونات، تواجه المستخدم بعض الحالات التي تؤدي إلى وجود انحرافات وفروقات في المخزون حين الجرد المادي لا يمكن تفسيرها وتغطيتها محاسبياً. تتمثل أهم الحالات في:

- أ- حالة ظهور سعر التكلفة المتوسطة المرجحة بالأرقام العشرية: حيث تعتمد أغلب البرمجيات على التقريب إلى عدد معين من الأرقام العشرية (رقمين في الغالب)، ما يؤدي إلى إهمال مبالغ مهمة نسبياً خاصة عند وجود حركات كبيرة إيدخال وإخراج للبند المخزون.
- ب- حالة شراء فروع لصالح فروع أخرى: فإن الإدخال بالنسبة للفرع المشتري تم بتكلفة الشراء، وقد يحدث إيدخال أو عدة إيدخالات أخرى قبل إخراج نفس المخزون وتسليمه للفروع الأخرى، حينها سيكون سعر التكلفة الوسطية المرجحة قد تغير بعد الإيدخالات الأخرى، في حين أن خروج تسليم المخزون للفروع الأخرى سيكون بسعر تكلفة شرائه مما سيحدث فروق مخزون في نهاية الفترة لا يمكن تفسيره.
- ج- حالة المردودات من المشتريات: تعتبر هذه المردودات مخرجات للبند المعنية والتي تم اقتنائها بتكلفة شراء وحدوية غير تلك التي ستكون حين خروجها، وذلك لأن سعر التكلفة المتوسطة المرجحة سيكون قد تغير نظراً لوجود إيدخال أو أكثر بعد إيدخالها للمرة الأولى.

6. خاتمة

بعد عرض ما جاء به كل من المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات" والنظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم المخزونات توصلت هذه الدراسة:

- تعد المخزونات أصولاً جارية يتم تمييزها عن باقي الأصول بواسطة تحديد الغرض من وجودها، فإما أن تكون موجهة للبيع على حالها أو مواد موجهة للدخول في إنتاج منتجات أخرى، ومنتجات تامة الصنع؛
- تم إصدار المعيار IAS2 "المخزونات" في سنة 2001 وكان تاريخ سريانه في سنة 2005 ليعوض معايير وتفسيرات لمعايير أخرى، حيث كان الهدف من إصداره إظهار كيفية المعالجة المحاسبية لكافة الأنشطة المتعلقة بالمخزونات؛
- يتناول المعيار IAS2 "المخزونات" تقييم تكلفة المخزونات في جميع مراحلها (الإيدخال، الإخراج، المخزون النهائي)، فبين تكلفة المخزون وطرق قياسها، مع توضيح صيغ حساب التكلفة بالنسبة للمخزونات التي تم إخراجها (البضائع والمنتجات المباعة، والمواد الأولية)، كما تطرق لمفهوم صافي القيمة القابلة للتحقق بالنسبة للمخزون النهائي عن الجرد، وألزم مقارنته بتكلفة المخزون وتسجيل الفروق إن وجدت؛

- استمد النظام المحاسبي المالي قواعد تقييم المخزونات من المعيار IAS2 "المخزونات"، إلا أنه لم يوفر التفاصيل الكافية لتوضيح كيفية تطبيقها؛
- تواجه المهنيين بعض الصعوبات في فهم وتطبيق قواعد تقييم المخزونات، بعضها متعلق بالخصم مقابل تعجيل الدفع، والبعض الآخر متعلق كيفية تحميل أعباء الانتاج الإضافية الثابتة، كما أن استعمال برمجيات تسير المخزونات لا يوفر المرونة الكافية في تطبيق صيغ حساب التكلفة مما يؤدي إلى وجود فروقات مخزون مهمة نسبيا في بعض الأحيان.

7. قائمة المراجع:

1.7 المراجع باللغة العربية

- حنيفة بن ربيع. (2010). *الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS\IFRS* (المجلد الجزء الأول). الجزائر: بدون دار نشر.
- رواحي ، ع & ، طبيب ، أ. (2017). *مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية دراسة تطبيقية لمؤسسة Rapide Oil. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 17/2017 ، 349-361.*
- سبتي، إ.، & شريط، ص. (2018). *معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS2-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الأحمدة الرياضية- (مجلة الباحث الاقتصادي)، 6/2018 ، 41-67، سكيكدة، الجزائر.*
Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54744>
- عبد الناصر رواحي ، و أسامة طبيب . (2017). *مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية دراسة تطبيقية لمؤسسة Rapide Oil. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 17/2017، 361-349.*

- لخضر سي محمد. (2019). *تقييم المخزونات بين النظرية والممارسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي*. مجلة الاقتصاد الصناعي، 09(01)، 165-183. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/113544>
 - محمد بوتين. (2010). *المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS\IAS*. الجزائر: الصفحات الزرقاء.
 - وزارة المالية. (25 03, 2009). القرار المؤرخ في 26/07/2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (19)، صفحة 12.
- 2.7 المراجع باللغة الأجنبية
- HAZAR, H. B. (2020). *The Application Of Ias 2 Inventories Standard In Accounting Practices*. BUSINESS & MANAGEMENT STUDIES: AN INTERNATIONAL JOURNAL, 8(2), 2414-2430. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v8i2.1496>
 - IFRS Foundation. *IAS 2 INVENTORIES*. (2021, 02 05). Retrieved from http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/611/Red%20Book%202017%20IAS%202_Part%20A_171.pdf