تقييم المخزونات بين النظرية والممارسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

سي محمد لخضر جامعة باتنة 1 – الحاج لخضر

تاريخ الاستلام:30-05-2019 تاريخ القبول:29-06-2019 تاريخ النشر: 31-07-2019

ملخص:

يهدف هذا العمل إلى إبراز مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة أهم المشاكل المحاسبية التي يواجهها الجميع من مهنيين وأكاديميين، 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.

الملخص بالفرنسية

Ce travail vise à mettre en évidence la compatibilité entre la comptabilité et les normes comptables internationales en traitant les problèmes de comptabilité les plus importants rencontrés par chacun des professionnels et des universitaires, pour évaluer les stocks, compte tenu de l'importance de cet élément dans la propriété des entités économiques et la façon dont un impact Evaluation des résultats différents. Il a été adressé aux différents paramètres qui font obstacle à une évaluation adéquate et fiable stocks en vertu du système de comptabilité financière.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، التقييم، التكلفة، القيمة، المخزون.

المقدمة

تتزايد مع التطور الاقتصادي والاجتماعي حاجة المستعملين للمعلومات المحاسبية لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة في ظل اقتصاديات تتسم بالتذبذب وعدم الاستقرار، مما أعطى للمحاسبة مكانة أساسية في ميدان الأعمال والمال. وحتى تتمكن المحاسبة من أداء هذا الدور الريادي يجب أن تتكاثف جهود جميع الفاعلين في هذا الميدان من مهنيين وأكاديميين وهيئات مستقلة وحكومية للعمل ليس فقط من أجل تلك المحاولات الهادفة لمعالجة

القضـــايا المتعددة في مجال التقييم، والمشـــاكل المحاســـبية الجديدة والمســـتجدة التي تفتقر المهنة للمعايير اللازمة لمعالجتها ومحاصـرة أثرها في الحين، والتي تتسـبب في اختلافات جوهرية في نتائج مختلف الوحدات بسـبب اسـتعمال مبادئ محاسـبية مختلفة، مما يؤدي إلى صـعوبة المقارنة وإجراء التقييمات اللازمة بين أنشطة الوحدات، وهذا من شأنه أن يضع المستثمرين في موقف صعب عند تقييمهم لفرص الاستثمار المتاحة.

إن من أهم التحديات التي تواجه المهنيين في المحاســـبة، هو تحقيق الاتفاق على نوع طريقة التقييم التي ينبغي تطبيقها على بنود القوائم المالية من أجل توفير معلومات محاســـبية تفي باحتياجات مختلف المســـتخدمين بكيفية متوازنة دون تغليب مصـــلحة فئة على مصـــلحة فئة أخرى. من أجل ذلك كانت المبادئ المهتمة بالقياس والتقييم المحاسبي، من أهم المواضيع مناقشة وتحليلا بين مختلف الهيئات والمهنيين والأكاديميين، ومن أكثر المجالات التي لم يحصـــل بشـــأنها الإجماع إلى اليوم رغم الجذور التاريخية لتلك الاختلافات التي كانت في البداية اقتصـــادية تدور بين رواد المدرســـة الكلاســـيكية مثل آدم سميث و ريكاردو و كارل ماركس الذين تناولوا في نظرياتهم المختلفة المواضـــيع المفســـرة للقيمة (العمل، تكاليف الإنتاج، المنفعة، ... الخ) والتي كانت بمثابة مرجع أســاســي بنيت عليها العديد من الدراســات المحاســبية الحديثة المهتمة بتقييم بنود الميزانية و الدخل من أجل مواكبة التطورات الاقتصـادية الهائلة وما يصـاحبها من متطلبات في ما يرتبط بالإعلام المحاسبي و المالي.

من بين عناصر القوائم المالية الأكثر أهمية على مختلف أنواع المؤسسات نجد المخزونات التي تتطلب عناية كبيرة عند وصـــف طبيعتها وقياســـها، لأنها تمثل موردا هاما في العديد من الوحدات الاقتصادية. ومن ناحية أخرى يكتسب المخزون أهميته بصفة خاصة لأن أساس تقييمه له أثر مباشر على نتائج النشـاط (جدول النتائج)، والميزانية. وتهدف المعايير المحاسـبية إلى تقديم إرشـادات مفيدة في البحث عن إجراءات التقييم التي تقدم أفضـل المقاييس لعناصـر المخزون، ومعلومات أفضـل عن التدفقات النقدية المحتملة المولدة عنها.

وبناء على ما تقدم، تظهر إشـــكالية التقييم في المحاســـبة لما له من أهمية تفســـيرية يتأثر بها سـلوك مختلف المسـتخدمين للمعلومات المحاسـبية في ظل تباين رغباتهم وحاجاتهم للمعلومات نتيجة

اختلاف أهدافهم. لذلك، يتم التســـاؤل حول **ما مدى تطبيق الطرق المعتمدة نظريا في تقييم المخزونات، بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري؟**

ومن أجل تحليل وشرح هذه الاشكالية الرئيسية نقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي نلخصها فيما يلي:

1. ماهي الأهداف المختلفة لتقييم المخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية؟
2. ماهي الطرق المختلفة لتقييم المخزونات وفق المعايير المحاسبية الدولية؟
3. كيف تتم معالجة المشاكل المرتبطة بتقييم مخزون آخر المدة وفق المعايير المحاسبية الدولية؟
4. ماهي محددات تقييم المخزونات وفق النظام المحاســـبي المالي بالنظر إلى المعايير المحاســـبية الدولية ذات الصلة.

ومن أجل معالجة وفق المبادئ المنهجية المتعارف عليها علميا، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال وصف الطرق المختلفة المعتمدة لتقييم المخزونات وفق المعايير الدولية، ومدى تطابق ذلك من الأسس المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

أهداف البحث: يمكن تلخيص أهداف البحث فيما يلي:

- إبراز أهمية المخزون على مستوى الوحدات الاقتصادية؛
- إبراز أهم الطرق المســـتعملة في تقييم المخزونات وفق المعايير المحاســـبية الدولية، ومدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لذلك،
- العمل على إبراز أهم المحددات المعرقلة لتقييم ملاءم للمخزونات في البيئة الجزائرية؛
- العمل على إبراز أهم المحددات المعرقلة لتقييم ملاءم للمخزونات في تطبيقات المحاســـبة التحليلية.

أولا: مفهوم المخزونات وأسس تقييمها

1. مفهوم المخزونات

يعرف المخزون على العموم بأنه أحد بنود الأصـــول قصـــيرة الأجل أو الجارية، كما يدرج ضـــمن بنود رأس المال العامل، ورغم تعدد التعاريف المقدمة له، إلا أنها متشـــابهة إلى أبعد الحدود ونجدها ملخصـــة بنســـبة كبيرة من خلال التعريف المقدم في المعيار المحاســـبي الدولي (**IAS 2**) إذ

عرفها بأنها[1]: مجموع السلع و المواد التي تشتريها الوحدة الاقتصاديةبهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي. وعادة ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة للبيع. أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاث التالية:

- مخزون المواد الخام التي تستعمل في عملية التصنيع؛
- مخزون المنتجات قيد الإنجاز؛
- مخزون المنتجات التامة الصنع.

2. أهداف تقييم المخزون

يتطلب الهيكل التقليدي المحاسبي إجراء تقييم للمخزن بهدف[2]:

- تحديد نتائج الدورة المالية، وذلك من خلال مقابلة المصاريف للإيرادات التي نتجت عنها. هذا ما يستدعي تقييم المخزون على أساس أسعار المدخلات، وتعيين قيم تكلفة العناصر المباعة منه وفق التسعيرة أو التدفق سواء كانت صريحة أم ضمنية. وعلى أية حال، فإن استخدام قيم المخرجات (أسعار المبيعات) قد يفي أيضا بأهداف قياس الدخل في ظل ظروف معينة.
- عرض قيمة عناصر المخزون المتبقي في نهاية الدورة المالية بما يضمن توفير المعلومات المفسرة لكافة الجوانب التي تستقطب اهتمام المستخدمين للتقارير المالية.
- عرض المعلومات عن المخزون التي تسمح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للوحدة. لأن المقدار من المخزون المتاح سيتحول إلى نقدية بمجرد بيعه في ظل الظروف العادية. وهذه (النقدية) بدورها ستستخدم في الفترات الموالية للحصول على عناصر المخزون التي سوف تسوق وتباع، وهكذا دواليك. ويجب أن تساعد طرق قياس المخزون على التنبؤ بالمتدفقات الداخلة من المبيعات، والتدفقات الخارجة المطلوبة للحصول على السلع لغرض البيع[3].

3. أسس تقييم المخزون

إن من أهم أهداف التقييم هو عرض المعلومات التي تسمح للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية الآخرين بالتنبؤ بالتدفق النقدي المتوقع الذي يتولد عن نشاط الوحدة. أما فيما يرتبط بالمخزون عند إتباع منهج " المخرجات" فيجب أن تكون القيم التي تعبر عن صافي المقبوضات

النقدية المستقبلية المتوقعة ملائمة لهدف التقييم. غير أن ذلك ليس بالأمر السهل خاصة إذا أثيرت القضايا التالية[4]:

- عدم إمكانية تقدير المبلغ الذي سيتم تحصيله من المبلغ المستحق عن عمليات تبادل عناصر المخزون بشكل مؤكد ومحدد.
- لا يمكن في بعض الأحيان معرفة توقيت المقبوضات النقدية المتوقعة بشكل كامل.

وترتيبا على هذا تصعب عملية تقييم المخزون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة خاصة في الحالات التي لا يوجد فيها ارتباط مباشر بينها. غير أن هناك بديل ثاني في التقييم يمكن أن يقدم معلومات أفضل عن كمية المخزون المتاح للوحدة يسمى " سعر البيع الجاري " الذي لا يمكن تطبيقه إلا إذ تحققت الشروط التالية:

- وجود سعر ثابت في سوق يخضع للرقابة.
- عدم وجود تكاليف إضافية مهمة، كمصاريف البيع والتحصيل*.
- أن تكون فترة التأخير في استلام ثمن البيع قصيرة، حتى لا تمثل الفائدة عاملا مهما في قياس الدخل[5].

وأخيرا، يقضي أحد البدائل باستخدام قيم المخرجات في قياس المخزون يطلق عليه " صافي القيمة الممكن تحققها " والتي تمثل الفرق بين سعر البيع الجاري لعناصر المخزون، والقيمة الجارية لجميع التكاليف والمصاريف الإضافية اللازمة لإتمام عملية البيع والتسليم. غير أن استخدام هذا البديل في قياس المخزون لا يتوفر على المقومات العملية التي تسمح بتحديد التكاليف الإضافية الضرورية لتكملة بيع وتسليم السلع والمنتجات، اللهم إلا إذا كان معدل هامش الربح معروفا، فإنه حينئذ يمكن طرحه من سعر البيع لتحديد تكلفة المخزون التي تكون متضمنة جميع التكاليف الإضافية المتممة لعملية البيع.

أما إذا استخدم منهج المدخلات في تقييم المخزون، فقد يعني ذلك (في الغالب) الاعتماد على أسلوب التكلفة التاريخية التي تعبر عن قيم المدخلات من الموارد التي تم الحصول عليها في وقت الشراء (في حالة البضائع)، أو الاستخدام في عملية الإنتاج (المواد واللوازم، والمنتجات قيد التنفيذ). وتتحدد التكلفة التاريخية بصافي المدفوعات النقدية الماضية، أو المستقبلية (الشراء الآجل) الضرورية لشراء العناصر المعينة من المخزون متضمنة جميع المصاريف الضرورية الملحقة بعملية الشراء، أي

الضـــرورية للحصـــول على البضـــائع في حالة قابلة للبيع. أما تكلفة الإنتاج فإنها تتضـــمن مقدار التكاليف المباشـــرة العادية للمواد والعمل والتكاليف غير المباشـــرة العادية التي يمكن توزيعها على المنتجات على أساس أي ارتباط منطقي*.

وفي الواقع لا تزال التكلفة التاريخية تعتبر الأســـاس المقبول في تقييم المخزون رغم العيوب والنقائص التي تشوبها والتي أوردها (إ.س. هندريكسن. 1990) فيما يلي[6]:

- بينما تعبر التكلفة التاريخية عن القيمة بالنســبة للوحدة حين الاقتناء، فإنها تصــبح بعد ذلك مباشرة شيئا ماضيا. ولا يرجع هذا لتغير أسعار المدخلات على مدار الزمن فقط، ولكن القيمة بالنسبة للوحدة تتغير أيضا، حيث تقوم بإضافة قيمة إلى هذه المدخلات.
- قد يتم اقتناء عنصــرين أو أكثر من عناصــر المخزون في أوقات مختلفة. ولا يمكن مقارنة التكاليف لأنها لا ترتبط بالضـرورة بنفس قيمة النقود. كما أن مجموع هذه التكاليف لن يكون ذا معنى.
- يتطلب الكثير من عمليات تحديد التكاليف توزيع التكاليف المتصــلة، ولا تعتبر أفضــل طرق التوزيع كافية للتعبير عن علاقات السببية.
- نظرا لأن التكاليف تاريخية، فلن تنتج مقابلة الإيرادات للتكاليف مقياسا ذا معنى لنتائج العمليات الجارية.

إن موضوع تقييم المخزون يهدف من جهة إلى تحديد المقادير من تكلفة الجزء المستهلك من مخزون المواد واللوازم في عمليات الإنتاج، وتكلفة البضـــائع المباعة بغرض إعداد جدول حســـابات النتائج. ومن جهة أخرى تحديد قيمة مختلف عناصـــر المخزون المتبقية في نهاية الدورة المالية تمهيدا لإعداد قائمة الوضع المالي (الميزانية).

ثانيا: طرق تقييم المخزون

تقوم الوحدات المحاســـبية بعدة عمليات تجارية تبادلية خلال الفترة المالية الواحدة. لكن ما يميز هذه المبادلات هو أنها تتم في محيط تتغير فيه أســـعار الســـوق بدرجات متفاوتة الأمر الذي يصـعب من عملية تحديد قيم المخزونات المباعة والمسـتهلكة والمتبقية. ونظرا كذلك لتوفر العديد من الطرق التي تستعمل في تقييم المخزون فإن الإدارة تجد نفسها أمام العديد من الخيارات التي تمنح لها المفاضلة بينها للتقرير عن عناصر المخزونات في القوائم المالية. وتتمثل هذه الخيارات في الآتي:

1.طريقة تمييز الوحدات: تتطلب هذه الطريقة ما يلي[7]:

- تمييز الوحدات المباعة عن الوحدات غير المباعة أي الباقية في المخازن؛
- إدراج تكاليف الوحدات غير المباعة، ضمن تكلفة المخزون المتبقي.

وحتى تستخدم هذه الطريقة يجب التحكم في إجراء فصل مادي دقيق بين عمليات الشراء المختلفة التي تمت في الوحدة وبالتالي فإن استخدامها بنجاح يتم فقط في الحالات التي يتداول فيها عدد صغير من البنود العالية التكلفة التي يسهل التميز بينها. ومن المميزات الأساسية لهذه الطريقة نجد مقابلة تكاليف فعلية بإيرادات فعلية والتقرير عن مخزون آخر المدة بتكاليف فعلية. و رغم ذلك فإنها لا تخلو من العيوب التي تعرقل تطبيقها في الواقع مثل [8].

- تمكين الإدارة من التلاعب بصافي الدخل؛
- التوزيع العشوائي للتكاليف الذي يحدث أحيانا مع بعض بنود المخزون.

2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

تقوم هذه الطريقة بتسعير البنود المخزنة على أساس التكلفة المتوسطة لكل الوحدات المماثلة المتاحة خلال الفترة وتسمى أيضا بالمتوسط المرجح أو المتحرك. وتبنى هذه الطريقة على الافتراض التالي: أن أمر بيع/استهلاك عناصر المخزونات يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة البيع أو الاستهلاك. ويتم احتساب متوسط التكلفة المرجحة بعد كل عملية إدخال جديدة. ويعتبر مرجحا لأنه يعطي وزنا للكميات – عناصر مخزونات الموجودة في المخازن في بداية الفترة وكمية المواد المشتراة[9].

1.2. مزايا التكلفة الوسطية المرجحة (CMP):

بما أن هذه الطريقة تتماشى مع التدفق المادي للمخزون إذا تم صرف المواد من المخازن عشوائيا أو كانت دورة المخزون السلعي سريعة فإنها تتميز بما يلي[10]:

- لا تقوم هذه الطريقة على أي شكل مفترض للتدفق (مادي، أو سعري) كما هو الحال عند استعمال الطرق الأخرى. ويكون لكل عنصر من المخزون فرصة متساوية بأن يظهر في القوائم المالية دون تحيز.
- من النقطة السابقة يمكن الاستنتاج بحياد هذه الطريقة فيما يتعلق بدرجة الاهتمام بإعداد أي من القوائم المالية: الميزانية، جدول النتائج. بمعنى أنها لا تولي اهتماما زائدا بقائمة مالية

دون الأخرى، كأن يتم الاهتمام بمبدأ مقابلة التكاليف الجارية للإيرادات الجارية بغرض إعداد جدول النتائج، دون الاهتمام بتقييم المخزون المتبقي الذي سيظهر في الميزانية.

- يترتب عن استخدام هذه الطريقة تأثير سعر كل مخزون وارد على تقييم تكلفة المخزون الصادر، وتكلفة المخزون النهائي، وذلك لاعتبار أن كل كمية مشتراه أو منتجة سوف تمزج مع الوحدات الأخرى في المخازن.

2.2. عيوب طريقة المتوسط المرجح:

رغم المميزات العديدة لهذه الطريقة إلا أنه يعاب عليها صعوبة تطبيقها في الوحدات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي، نظرا لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية أخر المدة. كما أن ما يبرر استخدام هذه الطريقة هي اعتبارات عملية وليست أسباب منطقية[11].

3. طريقة الوارد أولا الصادر أولا

تعتبر من بين الطرق المعتمدة من طرف معظم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وتبنى هذه الطريقة على افتراض أساسي يتلخص في ضرورة الربط بين التكاليف والإيرادات التي ترتبط بهذه العناصر. أي أن ترتيب المخزون المباع أو المستهلك في عمليات الإنتاج يتحدد على أساس الترتيب الزمني لشرائه أولا بأول. لذلك نجد أن مخزون آخر المدة سيكون مقيما بأحدث الأسعار[12]. وأن ما يميز هذه الطريقة هو كونها تنسجم مع التدفق المادي للسلع يقترب بصورة كبيرة من طريقة تمييز الوحدات المخزنة، كما لا يسمح استخدام هذه الطريقة في التأثير على نتائج النشاط[13].

1.3. مزايا طريقة FIFO

بالإضافة إلى الحد من التلاعب واقتراب تكلفة مخزون آخر المدة مع تكلفته الجارية، فإن لهذه الطريقة مزايا أخرى منها على الخصوص ما يلي:

- التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة بأحدث تكاليف، ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المديرين؛
- إن استخدامها في حالة انخفاض الأسعار سيكون له تأثير مزدوج على كل من قائمة الميزانية وقائمة الدخل.

- تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض إعداد الحسابات الختامية.

2.3.عيوب طريقة FIFO

يتمحور العيب الأســـاســـي لهذه الطريقة في مقابلة تكاليف تاريخية بإيرادات جارية، هذا بالإضافة إلى عيوب أخرى منها على الخصوص ما يلي[14]:

- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية، والأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضـل اسـتخدامها في حالة ارتفاع الأسـعار لأنه اسـتؤدي إلى زيادة صـورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب؛

4. طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا (LIFO)

تقوم هذه الطريقة على أساس تسعير المواد المنصرفة أو المخرجات بأحدث المشتريات.

وتقوم هذه الطريقة على مقابلة تكاليف أحدث الوحدات المشتراة بالإيرادات[15].

1.4. المزايا الأساسية لطريقة LIFO: يمكن تلخيصها في الآتي[16]:

- تتم مقابلة أحدث التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير قياس أفضل للدخل؛
- المنافع الضريبية التي تعتبر السبب الرئيسي في شيوع استخدام هذه الطريقة؛
- وقاية الأرباح المسـتقبلية، من خلال عدم تأثر دخل الشـركة المقرر عنه في المسـتقبل بصورة جوهرية بانخفاض الأسعار المواد المخزنة في المستقبل.

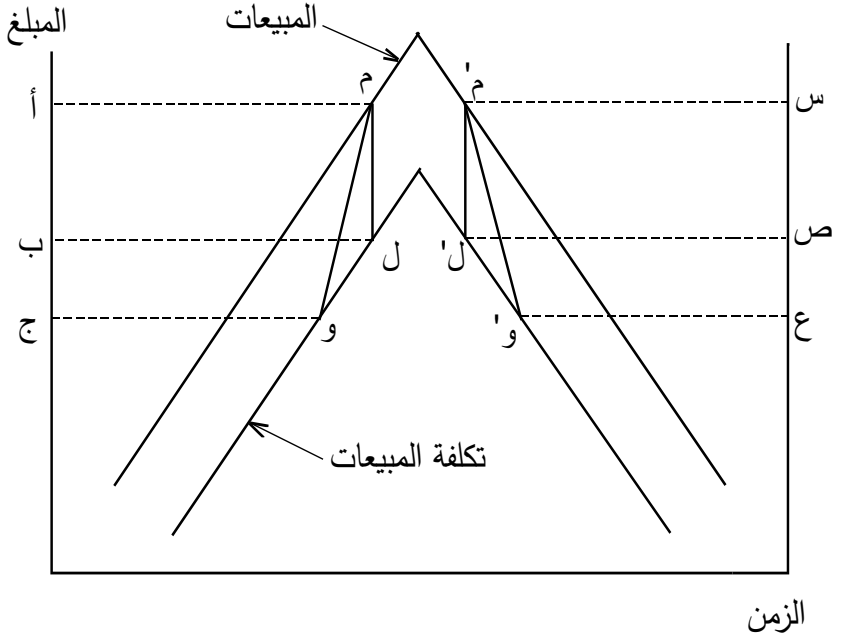
2.4. العيوب الأساسية لطريقة LIFO:

رغم المزايا العديدة لهذه الطريقة خاصة في الجانب الضريبي إلا أنها لا تخلو من عيوب منها:

- انخفاض الأرباح؛
- تقييم المخزون بأقل من اللازم؛
- إشكالية التدفق المادي؛
- عدم قياس دخل التكلفة الجارية؛
- التصفية الإجبارية؛
- عدم استقرار وتيرة الشراء (تذبذبها).

إن استخدام الطريقتين (FIFO، LIFO) في تقييم المخزون سوف يكون له تأثير كبير على هامش الربح المحقق خاصة في حالة عدم ثبات الأسعار، ويمكن إبراز ذلك من خلال الشكل التالي أين يمثل المحور الأفقي الزمن، بينما يمثل المحور العمودي التكلفة والإيراد (بالدينار) في الشكل التالي[17]:

الشكل رقم 1: مقارنة تأثير طرق تقييم المخزون على الدخل– حالة زيادة وانخفاض الأسعار



تؤدي طريقة (FIFO) في فترات انخفاض الأسعار إلى تقدير تكلفة المبيعات بأكبر من قيمتها في ظل طريقة (LIFO)، ومن ثم يكون تقدير الدخل بأقل من قيمته في ظل طريقة (LIFO)، أي: س ص<س ع الدخل FIFO< الدخل LIFO	تؤدي طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) في فترات ارتفاع الأسعار إلى تقدير تكلفة المبيعات بأكبر من قيمتها في ظل طريقة الوارد أولا الصادر أولا. ومن ثم يكون تقدير الدخل بأقل من قيمته في ظل طريقة (LIFO)، أي: أ ج > أ ب الدخل FIFO>الدخل LIFO

يستخلص مما سبق بأن العمليات والقيم التي تم توضيحها في الشكل والمرتبطة بتقدير المخزون في ظل تغير الأسعار كانت قد تكونت نتيجة إتباع أسلوب محاسبي معين.

ثالثا: تقييم مخزون آخر المدة وأسس اختيار طرق التقييم المخزونات

1. تقييم مخزون آخر المدة

استنادا إلى فرضية التحفظ في مختلف الممارسات المحاسبية الدولية، فإن عناصر مخزون آخر المدة يجب أن تخضع لاختبار خسائر القيم من خلال مقارنة تكلفتها التاريخية مع أسعارها السوقية. وذلك بالاعتماد سواء على طريقة التكلفة أو على طريقة السوق أيهما أقل.

تتمثل تكلفة المخزون المباع أو المستهلك في صافي سعر الشراء خارج الرسم مقيما باستخدام أحد طرق التقييم السائدة في الممارسة المحاسبية مثل التميز المادي، التكلفة المرجحة، طريقة FIFO. أما تكلفة المخزون النهائي فتتحدد بالقيمة الأقل من بين صافي القيمة المحاسبية وصافي القيمة البيعية، ويسجل الفرق على أنه عنصرا من خسائر القيم ينزل من تكلفة المخزون في الميزانية الختامية. ويعتبر هذا الإجراء مفيدا من منظور أنه يوفر معلومات عن حقائق مالية حول القيم الحقيقية لممتلكات المؤسسة خدمة للدائنين.

2. أسس اختيار طريقة تقييم المخزون

رغم أنه لا يمكن وضع قواعد مطلقة، فإن أفضلية طريقة ما في تقييم المخزون تتقرر وفق ما تقتضيه الظروف البيئية المحيطة، والسياسة المحاسبية التي تتبناها الوحدة. ويتضح من خلال دراسة أهم الطرق المستخدمة في توزيع التكاليف بين وحدات المخزون المباع، أو المستهلك، والوحدات المكونة للمخزون النهائي، أن لكل طريقة نتيجة تختلف عن نتيجة الطريقة الأخرى، الأمر الذي يجعل الإدارة تلجأ إلى اختيار الطريقة التي تضمن من خلالها تحقيق أغراض معينة. ففي الولايات المتحدة مثلا تستخدم معظم الشركات طريقة (LIFO) لأغراض ضريبية. وهذا ما تؤكده نتائج الدراسة الاستقصائية التي قام بها (L.G. CHASTEEN. 1973)[18]، والتي أوضحت أن الشركات في الولايات المتحدة تجري اختياراتها على أساس أثار هذه الطرق (تقييم المخزون) على قائمة الأرباح والخسائر الذي تتضمنها التقارير المالية، ومن ثم على الضرائب، دون أن تولي الاهتمام لاعتبارات الظروف الاقتصادية. في حين يرى (إ.س. هندريكسن. 1990)[19] أن الأثر المباشر على

الدخل الذي تظهره التقارير يعتبر ظاهريا فقط، ولا يعبر عن أي تغيير حقيقي في موارد الوحدة الاقتصادية.

بالإضافة إلى ما سبق، توجد اعتبارات أخرى لاستخدام طرق مختلفة لتقييم المخزون لما لها من تأثير خارجي على أسعار رأس المال في سوق كفء للأوراق المالية، وداخلي على تحديد أسعار السلع والمنتجات. فقد يحدث مثلا وأن تكون للطرق المؤدية إلى زيادة أو تخفيض مستوى الأرباح تأثير مباشر على تغير مستوى قيم الأسهم والسندات في الأسواق المالية. لاقت وجهة النظر التقليدية المبنية على الاعتبار السابق تضاربا في الرأي بين الكثير من الكتاب في الأدب المحاسبي فنجد مثلا من يؤكد بأن الدراسات أظهرت عدم استجابة سلوك المستثمرين (لعدم سذاجتهم) في السوق بالتغيرات في الطرق المحاسبية التي تنطوي على تلاعب بالدخل دون أن تعبر عن تغيرات اقتصادية في الوحدة المحاسبية (S. SUNDER. 1973)[20]. في حين توصلت دراسة لاحقة إلى أن التغير في النتائج التي تظهرها طريقة (LIFO)، وعلى الأخص في المدى القصير ستؤدي إلى تخفيض أسعار الأسهم. (R.M. Brown. 1980)[21]. وأخيرا يمكن تجميع أسس تقييم عناصر المخزون في نهاية الدورة المالية وشروط تطبيق كل منها في الجدول التالي[22]:

جدول (1): أسس تقييم المخزون والشروط التي تحكمها

أساس القياس	شروط التطبيق
المدخلات التكلفة التاريخية	عندما تكون التكلفة التاريخية قريبة من التكلفة الجارية. أو عندما تكون أسعار البيع غير مؤكدة إلى حد كبير.
تكاليف الإحلال الجارية	عندما يمكن القياس الموضوعي التكاليف الجارية.
القيمة البيعية بعد هامش الربح	كتقريب لتكلفة الإحلال الجارية أو كحد أدنى للتقييم إذا كان أعلى من تكلفة الإحلال.
المخرجات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية	سعر البيع معلوم توقيت معلوم للتدفقات النقدية
أسعار البيع الجارية	سعر البيع معلوم فترة التحصيل قصيرة
صافي القيمة البيعية المتوقعة	سعر البيع معلوم فترة التحصيل قصيرة معرفة التكاليف الملحقة لعملية البيع
المدخلات والمخرجات سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل	على الرغم من استخدامها حاليا، فإن تطبيقها يرتبط به بعض نواحي القصور.

المصدر: عقاري مصطفى. مرجع سابق. مقتبس من: عبد الحي مرعي، محمد س. الصبان، محمد ف. محمد. . ص 456-455.

رابعا: تقييم المخزونات والواقع العملي

حسب القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وكيفية تسييرها، ووفقا للقواعد العامة والخاصة للتقييم نجد:

1. القواعد العامة للتقييم

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات حسب المادة 112.1 من هذا القرار وكقاعدة عامة على[23]: اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة؛

- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة.

وهنا نسجل عدم التجانس في المفاهيم المرتبطة بالقيمة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وعليه يجب العمل من أجل توحيد المفاهيم والمصطلحات تسهيلا لعمل المحاسبين وكذلك الأكاديميين.

1.1. مكونات التكلفة التاريخية للسلع حسب طريقة الحصول عليها

وتتألف التكلفة التاريخية للسلع المقيدة في الميزانية حسب المادة 112.2 عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

الجدول رقم 2: طبيعة التكلفة التاريخية وطرق الحصول على السلع

طبيعة الحصول على السلع	طبيعة التكلفة
السلع المكتسبة بمقابل	تكلفة الشراء
السلع المستلمة كمساهمة عينية	قيمة المساهمة العينية
السلع المكتسبة مجانا	القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
السلع المكتسبة بالتبادل	– تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة؛ –تسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.
السلع التي تنتجها المؤسسة	من تكلفة الانتاج

المصدر: من اعداد الباحث بالنظر الى القرار الموافق ل2008/07/26، ص7.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه بالنسبة للسلع التي تتحصل عليها المؤسسة بالمقابل قيمتها قابلة للتحديد ويمكن أن نطلق عليها القيمة العادلة نظرا لكون طرفي المعاملة ملمين بظروف السوق وأن السعر تحدد وفق رضا الطرفين، نفس الشيء بالنسبة للسلع التي تنتجها المؤسسة يمكن تحديد قيمتها بكل دقة شريطة توفر المؤسسة على نظام دقيق للمحاسبة التحليلية بغض النظر على الطريقة المستعملة في حساب هذه التكاليف والتي يسمح بها القانون جميعا ومتوافقة تماما مع الطرق الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 02 المخزونات.

الاشكالية الأساسية تطرح بالنسبة لباقي انماط الحصول على السلع، إذ كيف يتم حساب قيمة السلع التي تحصلت عليها المؤسسة بالمجان أو في شكل مساهمات عينية أو من خلال عملية التبادل، في ظل غياب الأسواق التي تمكننا من تحديد الأسعار الحقيقية بكل موثوقية وملاءمة، وحتى اسناد مهمة التقييم لمهندسي المناجم لا يعطي بالضرورة أسس منطقية وموضوعية للتقييم لعدة اعتبارات أهمها:

- ما هو المرجع المعتمد لتحديد الأسعار، خاصة في ظل غياب الأسواق النشطة؛
- التكوين الأساسي لهذه الفئة المكلفة بالتقييم بعيد كل البعد عن الجانب المالي والمحاسبي والاقتصادي على العموم.

2.1. تحديد تكلفة الشراء: حسب المادة 112.3 تتحدد تكلفة شراء السلع كما يلي:

2.1.1. تحديد تكلفة الشراء

البيان	المبالغ
+ سعر الشراء (الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ اجراء العملية)	+
+ كل الرسوم غير القابلة للاسترجاع	+
+ كل المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام	+
- كل التخفيضات التجارية والاخرى	-

بينما المصارف الأخرى الملحقة بعملية الشراء مثل مصاريف التسليم واشحن والتفريغ الأصلية تسجل كأعباء حسب طبيعتها ولا تدرج ضمن تكلفة الشراء.

2.2.1. تحديد تكلفة الانتاج

البيان	المبالغ
+ تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة أو المستهلكة	+
+ كل الأعباء المباشرة	+
+ كل الأعباء غير المباشرة	+
-تكلفة العطالة	-

من خلال هاذين الجدولين المحددان سواء لتكلفة الشراء أو لتكلفة الانتاج نسجل الملاحظات التالية:

- هل هناك نظام دقيق للمحاسبة التحليلية يستطيع بكل دقة تحميل الأعباء غير المباشرة للأقسام الأساسية سواء من أجل تحديد تكلفة الشراء أو الانتاج؟؛
- من يحدد الطاقة الحقيقية للإنتاج حتى نتمكن من حساب دقيق لتكلفة العطالة؛
- تمت الاشارة الى التخفيضات ذات الطابع التجاري (الحسم والتنزيل والمرتجعات) ولكن لم يحدد بكل دقة كيفية معالجة الخصم النقدي أو المالي، هل يعالج وفق النموذج الفرنسي والأوروبي على العموم كأعباء، أم يعالج وفق المعايير الدولية خاصة المعيار 18 ويخفض من تكلفة الشراء ويتم التسجيل بالصافي المالي.

2. قواعد خاصة لتقييم المخزونات

بالإضافة للقواعد العامة المتبعة في تقييم الأصول ومنها المخزونات هناك قواعد خاصة فقط بالمخزونات، ترتكز على حساب تلك التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس التكاليف المحددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية، ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

المادة	الحالات الخاصة المعالجة بموجب القرار الموافق ل2008/07/26
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 الافراط 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	عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وهذه القيمة الأخيرة هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الاتمام والتسويق.

123.6	يتم تقييم السلع المتعارضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بالاعتماد على طريقة الوارد أولا الصادر أولا، أو بالاعتماد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، ونسجل استبعاد طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا على غرار المعايير المحاسبية الدولية.

الملاحظ أنه وفي حالة عدم إمكانية تحديد التكاليف وفق الطريقة الحقيقية فإن باقي النماذج التي تدرج ضمن الحلول المسموح بها لا يمكن تحديدها وضبطها بكل دقة مما يؤثر على قياس التكاليف وبالتالي النتائج، وهذا ما قد يضلل مختلف المستعملين.

الخاتمة والتوصيات

من خلال هذا العرض الذي عالجه اشكالية ما مدى تطبيق الطرق المعتمدة نظريا في تقييم المخزونات، بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، سجلنا الأهمية التي خصصها النظام المحاسبي المالي من خلال القرار الموافق ل2008/07/26 الذي خصص حواي 10 مواد كاملة لمعالجة كل الحالات المتعلقة بتقييم المخزونات مهما كانت طريق الحصول عليه، وهذا بالنظر إلى كون المخزونات تتطلب عناية كبيرة عند وصف طبيعتها وقياسها، لأنها تمثل موردا هاما في العديد من الوحدات الاقتصادية. كما يكسب أهمية خاصة نظرا لدور طريقة التقييم المعتمدة في تحديد نتائج مختلف المؤسسات.

وحاولنا قياس مدى تطبيق هذه الطرق النظرية ميدانيا بعد تطبيق هذا النظام من خلال الاستئناس بالمعايير المحاسبية لكونها تقدم إرشادات مفيدة في البحث عن إجراءات التقييم التي تقدم أفضل المقاييس لعناصر المخزون، ومعلومات أفضل عن التدفقات النقدية المحتملة المولدة عنها. ومن خلال هذه الدراسة سجلنا ذلك التطابق بين ما ورد في النظام المحاسبي المالي بشأن تقييم المخزونات من أسس وطرق وحتى مفاهيم وشروط الاعتراف، لكن الاشكالية تكمن في مدى تطبيق تلك القواعد والمبادئ ميدانيا نتيجة مجموعة من المحددات أهمها تتعلق بالبيئة والمحاسبين في حد ذاتهم. وعليه يمكن طرح مجموعة من الاقتراحات أو التوصيات يمكن أن تحد من هذه المحددات أهمها ما يلي:

- ضرورة توفير أسواق مالية تمكن من تقييم ملائم وموثوق فيه كذلك، لأن ذلك كفيل بتجاوز كل المشاكل التي يعاني منها مختلف المهنيين والمستعملين على حد سواء؛
- ضرورة معالجة إشكالية تقييم السلع المستعملة؛

- ضرورة معالجة اشكالية تقييم السلع المتحصل عليها بالمجان في شكل هبات، وتلك المتحصل عليه بالتبادل؛
- ضرورة اعادة النظر في الجهة المكلفة بتقييم المساهمات العينية خاصة تلك المقدمة في شكل سلع؛
- ضرورة اتخاذ موقف دقيق يوضح أسلوب معالجة الخصم النقدي أو المالي؛
- ضرورة ارساء نظام دقيق للمحاسبة التحليلية يمكن من معالجة موضوعية لكل المصاريف غير المباشرة.

المصادر والمراجع

[1]. محمد ابو نصار. جمعة حميدات. مرجع سابق. ص. 64.

[2]. عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، ص، 168.

[3]. إلدون س. هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، مطبعة المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 4، الاسكندرية، ص، 493.

[4]. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 169.

*لا تعتبر مصاريف البيع والمصاريف الإدارية ذات ارتباط مباشر بشراء أو إنتاج السلع، ومن ثم فإنها لا تعتبر كعناصر محددة لتكلفة المخزون، فهي تكاليف لا تعبر عن قيمة مضافة لأي منتج معين.

[5]. إلدون س. هندريكسن. مرجع سابق. ص. 496.

*لا تتضمن تكلفة الإنتاج الزيادة في الضائع من المواد، والمقادير غير الطبيعية من الوقت الضائع – اعتمادا على معايير الإنتاج.

[6]. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 170.

[7]. دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حجاج، تقديم سلطان أحمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دالر المريخ للنشر، ص، 382.

[8]. دونالد كيسو، جيري ويجانت: مرجع سابق. ص. 382 .

[9]. المجمع العربي للمحاسبين: المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات. مطبعة الشمس. عمان. سنة 2001. ص 94.

[10]. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 177.

[11]. وليد ناجي الحيالي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد، عمان،2004، ص، 240.

[12]. حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص، 192.

[13]. دونالد كيسو، جيري ويجانت: مرجع سابق، ص 386.

[14]. شـقير، وآخرون: مبادئ المحاسـبة المالية. الجزء 02. ط01، دار المسـيرة للنشـر والتوزيع والطباعة، عمان، ص 41.

[15]. دونالد كيسو، جيري ويجانت: مرجع سابق. ص 390.

[16]. دونالد كيسو: مرجع سابق. ص: 401، 402.

[17]. عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 176.

L. Morbison, K. Cooper: Financial accounting – basic concepts and procedures. Dryden Press.1975.P.243

[18] L G. Chasteen: Economic circumstances and inventory method selection. Abacus. June. 1973. PP. 22-27

[19]. إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 559.

[20] S. Sunder : Relations between accounting changes and stock prices: Problems of measurement and some empirical evidence. Journal of accounting research. N°11. Supplement 1973. PP. 1-45

[21] Robert Moran Brown: Short range market reaction to changes to LIFO accounting. Journal of Accounting Research. Spring. 1980. PP. 38-63

[22]. عبد الحي مرعي، محمد س. الصبان، محمد ف. محمد: أصول القياس والاتصال المحاسبي. دار النهضة العربية. بيروت.1988. ص. 455-456

[23] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص،6