

مدى توافق النظام المحاسبي الموحد العراقي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 وأثره في القوائم المالية دراسة حالة- شركة مصافي الجنوب

الباحث: رائد شايل كنش أ.م. علاء معاذ جبل

جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد

Email: raadalimaliki 13 @gmail.com

Email: jabal@scs-net.org

تاريخ قبول النشر : 13/8/2023

تاريخ استلام البحث : 13/7/2023

الملخص:

حاول الباحث من خلال هذه البحث التعرف على أهم المعالجات المحاسبية للمخزون على وفق النظام المحاسبي الموحد ومدى توافقها مع الإجراءات التي جاء بها معيار المحاسبة الدولي IAS 2 والخاصة بالمخزون، بوصفه أهم عنصر من عناصر الأصول التي تساهم في استمرار عمل الشركة، ولتحقيق هذا الهدف تم تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمخزون وإجراءات تقييمه ومعالجته محاسبياً، وفق ما أجازته النظام الموحد ومعيار المخزون الدولي (IAS 2)، حيث تم التطرق خلال الدراسة في الجانب النظري منها على المفاهيم المهمة المتعلقة بالمخزون وصولاً إلى إسقاط جانبه النظري في الجانب العملي من أجل توضيح صورة المعالجات الخاصة بالمخزون عملياً، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الموحد اهتم بعنصر المخزون شأنه شأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 2)، وذلك لأهمية هذا العنصر، وبينت نتائج الدراسة أن هناك توافقاً كبيراً إلى حد ما من ناحية طرائق وأساليب التقييم والمعالجات الدولية للمخزون بين النظام الموحد ومعيار المخزون الدولي، وهذا التوافق يساهم في إيجاد قوائم مالية تعطي صورة تتسم بالصدق والموثوقية عن الوضع المالي للشركة.

الكلمات المفتاحية: المخزون، النظام المحاسبي الموحد، معيار المحاسبة الدولي

رقم 2، القيمة القابلة للتحقق. القيمة العادلة.

**The compatibility of The Iraq unified accounting system with
international accounting standard No.(2) and its impact on
the financial statements**

Case Study - South Refineries Company

Raed shail kenish

D. Alaa Moaz jabal

Basra University / College of Administration and Economics

Abstract:

Through this study, we tried to identify the most important accounting treatments for inventory according to the unified accounting system and their compatibility with the procedures stated by the international inventory standard IAS2 related to inventory, as it is the most important element of the assets that contribute to the continuity of the company's work, and to achieve this goal, the concepts were highlighted The main concepts related to inventory and its evaluation and accounting treatment procedures, according to what was approved by the unified system and the international inventory standard (ias2), where during the study the important concepts related to inventory were touched upon, leading to the projection of its theoretical aspect in the practical aspect in order to clarify the image of inventory treatments in practice.

The study concluded that the unified accounting system was concerned with the inventory element, just like the International Accounting Standard No. (2), due to the importance of this element. Contributes to creating financial statements that give a true and reliable picture of the company's financial position.

Key words: inventory, Unified accounting system, International accounting standard, verifiable value, fair value .

المحور الأول/ منهجية البحث

- المقدمة: شهدت البيئة الاقتصادية العالمية الكثير من التغيرات والتحولات التي أدت إلى مواجهة بعض العقبات في التطبيقات المحاسبية وذلك نتيجة توسع الأعمال وظهور العولمة وتحرر التجارة العالمية، وظهور الشركات الكبرى، وبما أن النظم المحاسبية تختلف من مكان إلى آخر سعى العديد من هذه الدول والمنظمات المهنية العالمية ومنها مجلس المعايير الدولية إلى إيجاد شكل من أشكال التوافق المحاسبي، حيث تكللت أعمال هذا المجلس بظهور معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS)، وذلك لتقليل الفجوة بين النظم المحاسبية المعمول بها في هذه البلدان وبين معايير المحاسبة الدولية لاعتمادها كنظام محاسبي دولي لتقليل الاختلافات في النظم المحاسبية بين البلدان ولسهولة فهم القوائم الصادرة عنها واعتمادها من قبل المستفيدين منها، (فزع، 13، 2019) حيث اتجهت البعض من الدول طواعية إلى تبنيها والعمل بموجبها والبعض الآخر يمهّد لاعتمادها مستقبلاً وفي هذه الدراسة تم اعتماد أحد هذه المعايير وهو المعيار الحاسبي الدولي IAS 2 الخاص بالمخزون ومدى توافقه مع الممارسات المحاسبية للمخزون المعمول به في النظام المحاسبي الموحد العراقي.

أولاً: مشكلة الدراسة: لقد تناولت الدراسة إشكالية رئيسة تتمثل في أن محاسبة المخزون في ضوء النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق يعد نظاماً قديماً تم استخدامه منذ صدوره ولم يتم تعديله لمواكبة التطورات التي حدثت في مهنة المحاسبة بشكل عام، وخاصة في الاقتصاد العراقي، ولم تواكب التقدم في إجراءات معايير المحاسبة الدولية فيكون السؤال الرئيس كما في أدناه: هل محاسبة المخزون على وفق النظام المحاسبي الموحد متوافقة مع المعيار الدولي (IAS 2) الخاص بالمخزون؟

وانطلاقاً من السؤال الرئيس هناك أسئلة فرعية متمثلة بالآتي:

- 1- ما هي أوجه التقارب والاختلاف للمعالجات المحاسبية بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2) فيما يخص المخزون؟
- 2- هل هناك تأثير كبير لهذا التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي الموحد وبين معايير المحاسبة الدولية على المعالجات المحاسبية وإعداد التقارير وبالتالي على صافي الأرباح والمركز المالي في شركة مصافي الجنوب؟

ثانياً: أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى عرض أنظمة جرد المخزون المختلفة وكذلك التعرف على أساليب تقييم المخزون في ظل النظام الموحد ومقارنته مع المعالجات المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) لغرض تحديد أهم الاختلافات بين هذين النظامين للعمل على معالجتهما، وبالنتيجة تحقيق التوافق بين المعالجة المحاسبية للمخزون وفق النظام الموحد وبين المعالجة المحاسبية الواردة في معيار المخزون الدولي.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

- الأهمية العلمية:

تبرز أهمية الدراسة لعنصر (المخزون) في تزامن المعالجات التي تطرحها مع بعض المجهودات التي تبذل في دولة العراق متمثلة في (ديوان الرقابة المالية) لغرض الإصلاح أو النهوض بالنظام المحاسبي العراقي لمواكبة التطورات غير المسبوقة في النظم المحاسبية العالمية، الأمر الذي دعا العراق إلى محاولة تحقيق التوافق والانسجام ومحاولة الاندماج مع الاقتصاد العالمي، والاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، والعمل على تكييف الأنظمة المحاسبية المعمول بها في العراق لضمان سهولة التعامل والاستفادة من القوائم والتقارير المالية من قبل مستخدميها.

- الأهمية العملية:

تأتي أهمية المخزون بوصفه العنصر الأضخم والأكثر تداولاً في الأصول المتداولة وذلك يتطلب دقة عالية في قياس وتقييم هذا العنصر المهم بأفضل شكل ممكن، فإن أي خطأ في قياسه وتقييمه سوف يؤدي إلى زيادة أو نقصان في أرباح الشركة، أي تأثيره في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

ثالثاً: فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: توجد فروقات في المعالجة المحاسبية وتقييم المخزون في النظام المحاسبي الموحد عما جاء في، المعيار المحاسبي الدولي رقم (2).
- الفرضية الثانية: يوجد أثر للتشابه والاختلاف للمعالجات المحاسبية وتقييم المخزون في البيانات المحاسبية الخاصة بأعداد التقارير المالية في شركة مصافي الجنوب.
- رابعاً: حدود الدراسة: الحدود المكانية والزمانية للدراسة هي كما يأتي:
- الحدود المكانية للدراسة: تم اختيار شركة مصافي الجنوب إحدى تشكيلات وزارة النفط في العراق في محافظة البصرة، كعينة للبحث الميداني وذلك لمجموعة من الأسباب يمكن تلخيصها بالآتي:
 - 1- هي من أكبر الشركات التحويلية في العراق.
 - 2- مساهمة واردة هذه الشركة في دعم وإسناد الاقتصاد الوطني العراقي.
- الحدود الزمانية للدراسة: امتدت فترة الدراسة على مستوى الشركة خلال سنة 2022

خامساً: منهج الدراسة: لقد اعتمد المنهج الوصفي التحليلي لهذه الدراسة.

المنهج الوصفي: تم الاعتماد على البحوث والمراجع والاطلاع على المعايير المحاسبية واختيار البيانات ذات الصلة بالموضوع والتي لها علاقة بمشكلة البحث وفرزها وتقييمها ومعالجتها محاسبياً لتحليل العلاقة (بين المخزون في النظام وبين المعيار IAS 2).

ب- المنهج التحليلي: سيتم الاعتماد على إجراء استبيانات لمجتمع الدراسة، وتحليلها واختبار الفروض واستنتاج النتائج.

سادساً: الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات السابقة مجالات المخزون محلياً ومقارنته مع معيار المخزون الدولي (IAS 2) إذ تختلف تلك الدراسات من حيث الزمان والمكان وموضوع بحثها واختلاف الرؤى بينها في نوع الدراسة وهدفها والفرضيات التي تقوم عليها والتوصيات التي يوصي بها الباحث وسنتناول بعضاً منها:

الدراسات السابقة العربية:

1- (عبد المؤمن: 2020) "تقييم المخزونات والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق معايير IAS/IFRS، GAAP" جاءت مشكلة الدراسة لمعالجة الكيفية التي يتم فيها تقييم المخزونات والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، GAAP، من خلال القوائم المالية حيث اعتمدت الجرائر على نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية، وهدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى أهم المجالس الواضحة للمعايير المحاسبية وأشارت الدراسة إلى نبذة تاريخية عن المعايير ومراحل تطورها، وخلال الدراسة تم تسليط الضوء على المعيار الدولي رقم 2، حيث تم تعريف المعيار والتعرف على أهم الطرق المتبعة في تقييم المخزون والإفصاح في التقارير والقوائم المالية، وخرجت الدراسة بنتائج، حول تحديد أهم الطرق المستخدمة في الإفصاح عن المخزون وطرق تقييمه، على وفق معايير المحاسبة الدولية، ودراسة أهم نقاط التشابه والاختلاف، وتأثير الاختلافات على التقارير المالية.

2- (الشبلي: 2010) "تكييف النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية لأعداد التقارير المالية" تضمنت مشكلة الدراسة بشكل أساس في أن النظام الموحد العراقي يفي بما يتناسب والمتطلبات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية؟ وتطرقت الدراسة إلى مشاكل فرعية أخرى منها، هل يستطيع المستثمر الأجنبي من قراءة وفهم التقارير المالية الصادرة من الشركات العراقية، والتي تم إعدادها بموجب النظام الموحد، وهدفت هذه الدراسة إلى الارتقاء بالإجراءات المحاسبية والإفصاح المعتمد بموجب النظام الموحد وبما يحقق التوافق والتوحيد المحاسبي مع المعايير الدولية، لغرض إعداد التقارير المالية لجعله يحظى بمقبولية محلية ودولية، وبذلك الارتقاء بتطوير الاقتصاد العراقي من خلال العمل على جذب أكبر عدد من المستثمرين، إلا أن واحداً من الأسس المهمة التي يتطلبها جذب الاستثمار هي الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج مهمة كان من أبرزها ضرورة الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية، لغرض رسم الأسس والمعالجات المحاسبية التي تخدم البيئة العراقية، كون النظام الموحد العراقي أصبح قديماً وغير مواكب للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية العالمية.

المحور الثاني: المدخل النظري

أولاً: مفهوم المخزون

- التعريف الأول: المخزون ويقصد به أي كمية من السلع والمواد مثلاً (الخامات والمواد نصف المصنعة أو التامة الصنع أو الأدوات الاحتياطية أو الأجزاء المملوكة

للمشروع والتي يتم الاحتفاظ بها في حالة ساكنة لحين الحاجة اليها فتستخدم او تباع (مرجان: 2002، 210).

ثانياً: أهمية المخزون:

تحتفظ أغلب الشركات بالسلع والمواد التي تساعد في ديمومة عملها واستقرار إنتاجها حسب الأهداف الموضوعة والمخطط لها، وقد تصل أقسام المخزون في بعض الشركات إلى نصف قيمة استثماراتها، (بلعور، وآخرون: 2016: 346).

1- التأمين ضد المخاطر:

2- الاستقرار والاستمرار:

3- تحقيق وفرة اقتصادية:

ثالثاً: أنواع المخزون: هناك الكثير من أنواع المخزون باختلاف مواصفاته وكما يأتي (Aiazraq: 2021: 83).

- 1- المواد الأولية: تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية، وتقسم بدورها إلى:
 - الخامات: سواء أكانت في شكلها الطبيعي كالحديد، أو خامات مصنعة كتلك الأصناف التي أجريت عليها بعض العمليات كالغزل وغيرها.
 - أجزاء مصنعة: وهي التي تشتري جاهزة لغرض تركيبها في منتج آخر.
- 2- مواد التشغيل والصيانة: لا تدخل في تكوين المنتج لكنها تستخدم في الأقسام الإنتاجية والخدمية.
- 3- مواد تعبئة والتغليف: هو ما يلزم لتهيئة المنتجات للبيع للحفاظ عليها.
- 4- القرطاسية والمطبوعات: تستهلك هذه المواد من قبل الأقسام الإدارية.
- 5- الإنتاج التام: هي المنتجات الجاهزة الناتجة من مخرجات العملية الإنتاجية في شكل سلع.
- 6- الإنتاج غير التام: هي المواد الأولية التي يجري عليها بعض العمليات الصناعية ولا زالت تحتاج لعمليات صناعية أخرى.
- 7- البضاعة: هي عبارة عن سلع تشتريها المنشأة بقصد بيعها وتعتبر هذه العملية من الأنشطة التجارية.

رابعاً جرد وتقييم المخزون.

أولاً- جرد المخزون: تتميز أي مؤسسة صناعية بكثرة مدخلاتها ومخرجاتها وتعدد أصناف مخزونها، فكيف إذن يتم مراقبة ومتابعة هذه الأنواع من الأصناف المتعددة، لا بد من القيام بعملية جرد فعلي لأجل التحقق من وجود الكميات في مخازن المؤسسة ومقارنتها مع السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بها.

تعريف الجرد: لقد تعددت التعاريف التي تطرقت إلى الجرد ومنها:

- التعريف الأول (بودهان: 2010: 54): هي العمليات التي تتمثل في حصر اصول وخصوم المؤسسة، عيناً ونوعاً وقيمة، عند تاريخ الجرد استناداً الى عمليات الرقابة المادية واحصاء المستندات الثبوتية، وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهراً.
- 1- أنواع الجرد: هناك أنواع متعددة للجرد وفيما يأتي أكثرها استخداماً:
- أ- الجرد الدفترى: ويقصد به مطابقة الأرصدة الفعلية للمخزون والمثبتة في سجلات أو بطاقات الأصناف المخزونة مع الأرصدة المخزنية الموجودة لدى إدارة الرقابة، هي عبارة عن جرد رقمي وتتم عملية الجرد الدفترى بصورة دورية في فترة زمنية معينة، قد تكون سنوية أو نصف سنوية وتشمل جمع الأصناف.
- ب- الجرد الفعلي: ويقصد به جرد المواد داخل المخازن جرداً فعلياً باستخدام طريقة حصر المخزون فعلياً ومطابقته مع السجلات أو البطاقات من حيث (الكيل والوزن والقياس أو الكمية والجودة) حيث تتم عملية الجرد بالمشاهدة الفعلية للمخزون وسجلاته.
- ويمكن تقسيم هذا النوع من الجرد إلى ثلاثة أنواع من حيث الوقت وهي كما يأتي:
- الجرد الدوري: يعتمد هذا الأسلوب في المنشأة الصناعية الصغير والمنشأة التجارية، وحسب هذا الأسلوب تكون عملية قياس تكلفة مخزون المواد الأولية في نهاية السنة المالية يتم إجراء الجرد الفعلي آخر السنة المالية للمواد المخزنية الخاصة بالمواد الأولية، وعادة ما يكون في نهاية السنة المالية.
 - الجرد المستمر: لغرض تتبع حسابات المخزون تستخدم طريقة الجرد المستمر والتي تساهم بدورها في تحديد وضعية الحسابات الدورية، (علاوي: 2010، 276) ويستخدم هذا الأسلوب في المنشأة الصناعية الخاصة، عندما تكون البيانات الخاصة بتكلفة المنتج عاجلة، ويستخدم هذا الأسلوب لاستخراج حساب رصيد المواد الأولية الموجودة في المخازن بشكل مستمر، ويتم هذا بالرجوع إلى حساب مراقبة المخازن دفترياً، دون اللجوء إلى الجرد الفعلي، ويتطلب ذلك تسجيل حركة المواد بصورة مستمرة وذلك بتوسيط حساب المخازن.
 - الجرد المفاجئ: يسمى غالباً الجرد غير المعلن عنه، ويستخدم هذا النوع لأغراض التفتيش والرقابة المباشرة على حركة الأصناف الموجودة في المخازن، وقد يقوم بهذا الجرد مدير المواد أو الجهات الرقابة أو الإدارة العليا للمؤسسة، (العلاق: 2007: 62).
- ثانياً- تقييم المخزون: وهي تحديد قيمة الموجودات المخزنية لدى المنظمة، لأن قيمة المخزون لها تأثير كبير في تحديد أرباح المنشأة ذلك من ناحية ومن ناحية أخرى تؤثر على قيمة أصولها المتداولة ويبني تقييم المخزون على أساس التكلفة التاريخية، ويقصد بها (القيمة النقدية المدفوعة أو ما يعادلها مثلاً في حالة الحصول على أصل مبادلة أو هبة) التي تتحملها المؤسسة من أجل امتلاك الأصل من تاريخ اقتنائه، (حلو: 2013: 83). ومن أهم طرق تقييم المخزون.

• طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP):

تقضي هذه الطريقة أن يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمواد المخزنية المتشابهة المتوفرة في بداية الفترة، وتلك التي يتم تصنيعها أو الحصول عليها عن طريق الشراء خلال السنة المالية، (علاوي: مصدر سابق: 42).

• طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (First in First Out)

هذه الطريقة يتم بموجبها تحديد تسعيرة الوحدات المصروفة وهي تعني أن تسعير جميع الكمية المصروفة من المخازن تقوم على أساس أقدم الأسعار الموجودة في المخازن حسب ترتيب فترات شرائها أي أن ما تم شراؤه أولاً من المخزون أو تم إنتاجه أولاً، يتم استهلاكه أولاً أو بيعه أولاً، (صالح: 2012: 108).

• طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (Last in First Out)

تقتضي هذه الطريقة في تقييم المخزون بطريقة تختلف عن طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، بحيث تكون المواد الداخلة إلى المخازن أخيراً هي المواد المعدة للإصدار أولاً للوصول إلى المواد الأول دخولاً (هندي: 2009، 349).

المحور الثالث مفهوم النظام المحاسبي الموحد وأهدافه.

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي الموحد: يعتمد النظام على مجموعة من الركائز الأساسية العلمية والفنية الضرورية التي تساعد القائمين على فهم النظام المحاسبي الموحد واستيعابه، لغرض تطبيقه في الميدان العملي بنجاح، ولا بد أن يستند كل نظام من الأنظمة المحاسبية إلى أطر فكرية ونظرية، وقد تعددت التعاريف في وصف النظام منها:

- التعريف الأول: تعريف عام: يعرف النظام المحاسبي الموحد هو مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والأسس والمبادئ والقواعد والإجراءات اللازمة لتبويب وتسجيل وتشغيل العمليات المالية في مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية تبعاً لنظرية القيد المزدوج، وذلك لغرض بيان نتيجة أعمال هذه الوحدات ومراكزها المالية خلال فترة زمنية معينة).

- التعريف الثاني: تعريف اصطلاحي: بالإمكان تعريف النظام وذلك من خلال التعرف وتحليل كل كلمة من كلماته وكما يأتي.

1- النظام: كلمة لها معنى قانوني ومعنى تنظيمي، ويمكن تعريفه قانونياً بأنه مجموعة من التعليمات القانونية والنشريات الصادرة من جهات رسمية مركزية لها صلاحية بإصداره، أما النظام بمعناه التنظيمي فإنه يعني مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل متعاونة ومرتبطة معاً من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

2- المحاسبي: أما مصطلح محاسبي فيقصد به التعليمات والإجراءات التي تخص المفاهيم والمصطلحات والمعالجات والقواعد والطرق الخاصة بالمحاسبة الصادر من جهات رسمية مركزية لها صلاحيات بإصدارها، وإن هذه الجوانب من المحاسبة تشتمل على كافة الفروع المحاسبية كالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

الموحد: إن توحيد الجوانب المحاسبة التي تضمنها النظام المحاسبي الموحد تصب -4 جميعها في مصطلح واحد وهو (الموحد) لأنها صدرت بشكل موحد لغرض تطبيقها في الوحدات الاقتصادية المشمولة بالتطبيق وأهم الجوانب التي تم توحيدها (الأسس والقواعد، السنة المالية، الدليل المحاسبي، الموازنات التخطيطية والحسابات والقوائم المالية الختامية) (العامري: 2020: 67).

ثانياً: أهداف النظام المحاسبي الموحد (العامري: 2020: 71): للنظام عدة أهداف
نذكر منها ما يأتي:

- ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية: (الواعظ: مصدر سابق: 10).
- توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء:
- تسهيل جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها
- توفير الوقت والجهد والنفقات في التدريب:

ثالثاً: ومن أهم سمات النظام المحاسبي الموحد.

1- الشمولية:

أولاً: شموليته لمنشأة الأعمال.

ثانياً: شموليته لكافة المصاريف الاستثمارية والرسالية وعدم الأخذ بنظر الاعتبار
عن مصادر تمويلها.

ثالثاً: تبويب الحسابات بشكل يخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية ومتطلبات
الحسابات الكلفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة
لأغراض الرقابة والتخطيط وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمكونات القيمة المضافة

(ديوان الرقابة المالية: 2011، 9).

2- البساطة والمرونة في التطبيق:

يستهدف النظام رفع العبء المحاسبي الملقى على عاتق الوحدات المستخدمة للنظام مع بقاء إمكانية تأمين كافة البيانات اللازمة لأغراض المحاسب القومي والرقابة والتخطيط وذلك عن طريق اللجوء إلى:

أ- اعتماد مصادر أخرى للمعلومات خارج النظام لتأمين بعض البيانات الإحصائية التي تحتاجها الجهات المختلفة وفي مقدمتها البيانات بالرسوم الجمركية المدفوعة وهي مفاهيم اقتصادية وحسابات مراقبة لأغراض تقييم الأداء.

- ب- إعداد كشوفات إحصائية ملحقه بالنظام لتغطية متطلبات المحاسب القومي والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (ديوان الرقابة المالية مصدر سابق: 10).
- رابعاً: الإطار العام ومحتويات النظام المحاسبي الموحد: ويتكون النظام المحاسبي من عدة فصول وهي (الإطار العام لدليل الحسابات، المعالجات القيدية، القوائم المالية والحسابات الختامية)، ومطابقتها لمبدئ الحسابات الاقتصادية والاستغلال الأمثل للموارد، حيث اعتمدت في تنظيم الإطار العام في التبويب إلى ثلاثة أقسام رئيسة وهي:
- أ- حسابات الميزانية (الموجودات والمطلوبات).
- ب- حسابات النتيجة (الاستخدامات والموارد).
- ت- حسابات المراقبة (مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية، مراقبة مراكز الخدمات التسويقية، مراقبة مراكز الخدمات الإدارية، مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية).
- كذلك تم تصنيف هذه الحسابات حسب التجانس حيث تفرعت من الحسابات الرئيسية حسابات فرعية وتحليلية تصل إلى المستوى السداسي في التحليل حسب الحاجة، وأعطى لكل حساب رقم لكي يساعد في توحيد التوجيه المحاسبي بين الوحدات الاقتصادية، ويساهم في أحكام الضبط الداخلي كذلك يساهم في عملية جمع البيانات وإجراء المقارنات.

خامساً: معالجة وتقييم المخزون في النظام المحاسبي الموحد:

- ح/ المخزون 13: ويقصد به المواد المخصصة لتشغيل الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية وتسفر حركتها عن وجود أرصدة في المخازن بالإضافة إلى المواد التي دخلت مرحلة الإنتاج وأصبحت مواد تحت التشغيل أو إنتاج تام.
- أولاً: قواعد لمعالجة وتقييم المخزون في ظل النظام المحاسبي الموحد:
- 1- تقييم المواد المخزنية في نهاية السنة بالكلفة التاريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما أقل، والكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة تتكون من سعر الشراء مطروحاً منه الخصم التجاري أو أي تنزيلات أو منح أو إعانات أو ضرائب معادة لها علاقة بالشراء وتضاف إليها كل الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء وای مصاريف أخرى متعلقة بها لغاية إدخالها إلى مخازن الوحدة الاقتصادية.
 - 2- يستخدم نظام الجرد المستمر لغرض تسعير البضاعة، وطريقة متوسط التكلفة لغرض احتساب كلفة المواد المخزنية الصادرة (المصرفية).
- $$\text{طريقة المعدل الموزون} = \frac{\text{قيمة الرصيد المخزني} + \text{قيمة الكمية الواردة}}{\text{كمية الرصيد المخزني} + \text{الكمية الواردة}}$$
- 3- تتكون قيمة المواد المخزنية من قيمة المواد المشتراة بموجب قوائم الشراء مضافاً لها جميع النفقات التي تتحملها الوحدة لحين دخولها إلى مخازن المنشأة مثل (مصاريف النقل والتحميل، مصاريف التأمين، الرسوم الجمركية..... إلخ).
- القواعد الخاصة بمخزون الإنتاج التام ح/ 1361 -5

- أ- العمل بنظام الجرد الدوري وتكون التسعيرة وفقاً للتكلفة (المتوسط المتحرك).
- ب- يتم إقفال مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة في حـ/ التغير في المخزون.
- ت- تحميل الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة في حـ/ فرق تقييم التغير في المخزون.
- 5- القواعد الخاصة بمخزون الإنتاج غير التام حـ/ 1362:
- أ- يعتمد مبدأ الجرد الدوري والتكلفة الصناعية في تسعير المواد المخزنية.
- ب- تقفل المواد المخزنية أول المدة في حـ/ التغير في مخزون الإنتاج غير التام والطريقة نفسها في مخزون آخر المدة.
- 6- مخزون البضائع بغرض البيع حـ/ 137:
- هذا النوع من المخزون تتم معالجته وفق أحكام خاصة بمخزون الإنتاج التام والذي يتم تسعير مواده بالكلفة على أن يتم تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون.
- قسم النظام المحاسبي الحسابات المخزنية إلى حسابات فرعية لغرض تحقيق وإحكام الرقابة من خلال حصر حركة الإضافة إلى المخزون والصرف منها، ومن أهم معالجات حساب المخزون 13 ما يأتي:
- أولاً: مخزون المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع في حالتي الشراء المحلي والخارجي:
- 1- الشراء من السوق المحلي (حسن: 2003، 77).
- أ- مخزون الخامات والمواد الأولية 131: ويضم هذا الحساب تكلفة الخامات والمواد الأولية الرئيسة منها والمساعدة، ويتم تحليل هذا الحساب إلى رئيس ومساعد لغرض تسهيل إجراءات المطابقات الدورية ويقيد محاسبياً كما ورد في النظام المحاسبي الموحد.
- ب- مخزون الوقود والزيوت 132: ويضم هذا الحساب كلفة المواد المملوكة للوحدة الاقتصادية في مخازنها من مواد نفطية وغاز وشحوم وزيوت لاستعمالها في العملية الإنتاجية وبالإمكان تجزئة هذا الحساب إلى حسابات جزئية حسب التقييم الوارد في الاستخدامات.
- ت- مخزون الأدوات الاحتياطية 133: ويشمل هذا الحساب تكلفة قطع الغيار المتنوعة في مخازن الشركة.
- ث- مخزون مواد تعبئة وتغليف 134: ويشمل هذا الحساب كلفة المواد المخزنية الخاصة بالتعبئة والتغليف، التي تستخدمها الوحدة لأغراض نشاطها التجاري سواء كانت مواد تعبئة وتغليف مستهلكة (1341)، أو مواد تعبئة وتغليف متداولة (1342).
- جـ- مخزون المتنوعات 135: ويحلل هذا الحساب إلى:
- 1- مخزون اللزوم والمهمات 1351: ويتضمن هذا الحساب كلفة صيانة الآبانية والموجودات والقوالب الخاصة بالماكينات الإنتاجية والأجهزة الخاصة بإطفاء الحريق، ولوازم الحراسة والدفاع المدني (عدا الأسلحة)، وكذلك اللوازم من المواد المخزنية التي لا تزيد قيمتها عن 100,000) وغيرها من المهمات اللازمة لاستمرار العملية الإنتاجية والخدمية.

- 2- مخزون القرطاسية 1352: يتضمن هذا الحساب كلفة القرطاسية الموجودة في مخازن الشركة المركزية، لحين جردها في نهاية السنة المالية، ويتم تسجيلها ضمن الموجودات المخزنية، على أن يتم تعديل أرصدة هذه المواد في نهاية كل فترة مالية مع (حـ/ القرطاسية 3252).
 - 3- مخزون الكتب العلمية 1353: ويضم هذا الحساب كلفة الكتب المدرسية والكتب الجامعية التي لا تدخل ضمن مجانية التعليم.
 - 4- مخزون المخلفات والمستهلكات 1354: وشمل هذا الحساب مقدار القيمة المقدرة للمواد المخزنية الموجودة في مخزن المخلفات والمستهلكات عند النشاط الاعتيادي (13541)،
 - 5- مخزون تجهيزات العاملين 1355: ويضم هذا الحساب كلفة كافة المواد الداخلية ضمن المستلزمات السلعية المتنوعة مثل الملابس والمواد الغذائية الخاصة بالعاملين. ثانيًا: الشراء من السوق الخارجية: في هذه الحالة يتم توسيط حساب اعتمادات مستندية لشراء مواد لصالح الوحدة الاقتصادية، والهدف منها هو لحصر تكلفة شراء المواد المستوردة مهما كانت مستلزمات سلعية أو بضائع بغرض البيع، ويقسم إلى:
 - 1- مخزون بضائع وأراض بغرض البيع 137: يتضمن هذا الحساب المشتريات من الموجودات المخزنية بغرض البيع الموجودة في المخازن نهاية السنة المالية، أما الأراضي التي تم امتلاكها من قبل الوحدات فتم إدراجها ضمن هذا الحساب لغرض الرقابة عليها، ويحلل هذا الحساب إلى:
 - مخزون البضائع بغرض البيع 1371
 - الأراضي بغرض البيع 1372 ويحلل هذا الحساب إلى:
 - أ- الأراضي بالسعر التجارية 13721.
 - ب- الأراضي بالسعر المخفضة 13722.
- ويتم قيدها بالسجلات المحاسبية كما ورد في النظام المحاسبي الموحد.
- ب- مخزون الخامات والمواد الأولية 131 وهي نفس القيود في الفقرة (أ) أعلاه ماعدا قيد غلق الاعتمادات باستلام المواد يكون كما ورد في النظام المحاسبي الموحد.
- 2- مخزون المخلفات والمستهلكات 1354: في حال كانت المخلفات محدودة العدد يتم استخدام أسلوب السيطرة الكمية القيمية، أما إذا كانت المخلفات كثيرة العدد وأسعارها منخفضة لا يمكن السيطرة على القيمة فيمكن السيطرة عليها من خلال الكمية فقط ويحلل هذا الحساب إلى نوعين:
 - حساب المخلفات والمستهلكات الناتجة عن النشاط الجاري الاعتيادي. 13541
 - حساب المخلفات والمستهلكات الناتجة عن النشاط غير الاعتيادي 13542 ناتجة عن أضرار الحرب وأعمال النهب والتدمير والتخريب إلخ.
- السيطرة على المخلفات:

- أ- السيطرة الكمية على المخلفات: في حاله استلام المخلفات في المخازن لا يسجل قيداً بها، ويسجل عند البيع وتعالج مع حساب الإيرادات المباشرة.
- ب- السيطرة القيمية والكمية: يتم تثبيت قيمة هذه المواد بالقيمة التقديرية، وفي هذه الحالة تعالج حسب القيد المحاسبي في مخزن المخلفات عند استلامها من العملية الإنتاجية.
- السيطرة على المستهلكات: عند استلام مواد المخلفات والمستهلكات في خزن المخلفات والمستهلكات تكون مدينة بصافي القيمة الدفترية.
- ثالثاً: مخزون الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ والإنتاج النباتي (زراعة قائمة) والإنتاج الحيواني (تحت التكوين) ومخزون البضائع والأراضي بغرض البيع.
- 1- مخزون الإنتاج التام 1361: يقصد به قيمة المواد التامة الصنع المعدة للبيع، والتي تم تقييمها على أساس تكلفة الإنتاج، الناتجة من مجموع تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية، وتعتبر هذه التكاليف هي قيمة الإنتاج التام نهاية الفترة.
 - 2- مخزون الإنتاج غير التام 1362 والأعمال تحت التنفيذ 1363 والإنتاج النباتي (زراعة قائمة) 1364 والإنتاج الحيواني (تحت التكوين) 1365.
- الإنتاج غير التام: هو جميع التكاليف للمواد تحت التشغيل والتي ما زالت ولم تستكمل بشكل نهائي، ويتم تقييمها على أساس تكاليف الإنتاج في نهاية المرحلة السابقة من آخر مرحلة وصل إليها الإنتاج، وتضاف لها قيمة المواد المباشرة من الخامات الأولية التي تخص هذا الإنتاج من مراحله الأخير الأخيرة، أما ما يخص الإنتاج النباتي (زراعة قائمة) فهي تستخدم في دوائر البلديات والزراعة، حيث يتم تثبيت كلفة النباتات التي لم تصل مرحلة الإثمار، ويستخدم مخزون الإنتاج الحيواني (تحت التكوين) في النشاط الزراعي.
- مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع 137: ويقصد بهذا الحساب ما تحتويه مخازن الشركة من البضائع المشتراة بغرض البيع والتي اشترتها الوحدة الاقتصادية على شكلها دون إجراء أي تعديل على شكلها أو هيئتها ويتم تقييمها على أساس طريقة المتوسط المتحرك.

المحور الرابع: طبيعة معيار المخزون الدولي رقم 2) ومقارنته مع المخزون في النظام المحاسبي الموحد:

- أولاً: مفهوم وأهدافه المعيار الدولي IAS 2 وأنواعه.
- 1- مفهوم معيار المخزون الدولي IAS 2:
- التعريف الأول: هو أصل من الأصول التي يتم الاحتفاظ به لغرض البيع في النشاط الجاري العادي للشركة، وقد تكون مواد قيد الإنتاج لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستخدم خلال العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمات، كما يتضمن المخزون

البضاعة التي تشتري لغرض إعادة بيعها، كما ويتضمن المخزون البضائع تامة الصنع والبضائع تحت التصنيع في المؤسسة، كما يتضمن المواد الأولية المعدة لغرض الاستخدام في العملية الإنتاجية (عمورة: 2011، 68).

2- الهدف من معيار المخزون الدولي

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يتم تحديد مقدار التكلفة التي تثبت كأصل وترحل بين فترة وأخرى حتى يتم تحقيق الإيراد المقابل وهي القضية الأهم في معالجة المخزون محاسبياً، ويضع هذا المعيار إرشادات عملياً لغرض تحديد التكلفة وما سيأتي بعد ذلك من الاعتراف بها كمصروفات، (أبو نصاح: 2008، 64).

3- نطاق معيار المخزون الدولي:

تخضع جميع المخزونات إلى هذا المعيار بحيث يطبق المعيار على البيانات المالية التي يتم اعتمادها في ظل نظام التكلفة التاريخية في المعالجات المحاسبية للمخزون والإفصاح عنه، ويستثنى من هذا المعيار بعض الأنشطة وتتمثل في:

- الأعمال تحت التنفيذ في إطار عقود الإنشاء وعقود الخدمة المباشرة المرتبطة والتي تمت معالجتها ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 11 والخاص بعقود الإنشاء.
- الأدوات المالية التي تمت معالجتها من خلال العيار الدولي رقم 39 (IAS) والأدوات المالية، والمعيار المحاسبي IFRS 7 ((الأدوات المالية: الإفصاح.
- الأصول البيولوجية والتي تتعلق بالنشاط الزراعي ويقصد بها، مخزون المحاصيل الزراعية والغابات بعد الحصاد، وفقاً للممارسات الثابتة في تلك النشاطات وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (IAS) جربوع 2002: 119).

4- مصطلحات المعيار:

هذا المعيار تناول عدد من المصطلحات وبمعان مختلفة نذكر منها ما يأتي:

- صافي القيمة القابلة للتحقق: ويقصد به سعر البيع المقدر في دورة النشاط العادي، مطروحاً منه التكاليف المقدرة اللازمة لجعل المخزون مهياً لعملية البيع، وبالتكاليف المقدرة تعتبر ضرورية لإكمال عملية البيع في حال انخفاض أسعار المخزون المبيع أو وجود تلف في المخزونات (BACHIR: 2010: 116).
- القيمة العادلة: وهي القيمة التي تكون على أساسها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديهم الرغبة في التبادل الحقيقي وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملون بحرية (حميدات: 2014، 587).

وتعتبر القيمة العادلة من العناصر المهمة التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتقييم المالي لعناصر القوائم المالية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:

مرجع سبق ذكره: 630).

5- أنواع المخزون: لقد صنف معيار IAS 2 المخزون إلى عدة أنواع متمثلة في الآتي:

- أ- مخزون المواد الأولية: يقصد بها هي تلك المواد التي يمكن ان تتغير مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية، اثناء جمعها مع المنتجات النهائية.
- ب- مخزون مواد تحت التشغيل: يقصد بها هي المواد التي أجريت عليها عمليات صناعية واحدة أو أكثر ولكنها تحتاج إلى إجراء عمليات صناعية أخرى حيث تكون في النهاية أما منتج نهائي أو جزء من الأجزاء المكتملة للمنتج النهائي.
- ت- مخزون مواد تامة الصنع: هي مجموعة من المواد التي جمعت خلال العمليات الإنتاجية التي أجريت عليها لتصبح سلع ومواد جاهزة كمنتج نهائي.
- ث- مخزون منتجات وسيطة: وهي المنتجات التي تم إنتاجها في مرحلة إنتاجية لتدخل مرحلة أخرى منه.
- ج- الأغلفة: ويقصد بها الأغلفة التي تحتوي على المخزونات المعدة للبيع.
- ح- مخزون المعدات وقطع الغيار: ويتضمن الماكينات والأجزاء الصناعية والناقلات وقطع الغيار اللازمة لوسائل الإنتاج من آلات الصناعية.
- خ- المواد الاستهلاكية: تستخدم تلك المواد بصفة مباشرة أو غير مباشرة في العملية الإنتاجية مثل (الأوراق والأقلام للاستخدام الإداري).
- د- مخزن المستهلكات والمهمات: يقصد بها المخلفات الناتجة من العملية الإنتاجية أو الزائدة من المواد التي استخدمت في النشاط العادي (عبد الناصر: 2017، 351).
- 6- تكلفة المخزون وفق IAS 2:
- يقصد بها جميع تكاليف الشراء، والتحويل والتكاليف الأخرى الضرورية لوصول المخزون إلى موقعة الحالي وحالته وتقييم المخزون على أساس التكلفة، وتكلفة المخزون حسب معيار IAS 2 تعتمد على عدة بنود وأسس تتمثل بالتالي (أحمد: 2015، 196)
- تكاليف الشراء: وتتكون تكاليف الشراء من ثمن شراء المواد، والرسوم الجمركية غير المسددة وكذلك الضرائب والرسوم، باستثناء تلك التي يمكن استرجاعها، ومصاريف النقل والتحميل والشحن، وجميع التكاليف التي لها علاقة مباشرة باقتناء المواد المخزنية، بعد طرح الخصم التجاري وال إعانات المستلمة، (مخلوفي: 2016، 50).
 - تكاليف التحويل: ويقصد بها التكلفة المباشرة والمرتبطة بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة التي تساعد على تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع (قورين: مصدر سابق: 41).
 - التكاليف الأخرى: ويقصد بالتكاليف الأخرى هي كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل وصول المخزون الى موقعة، ومن بين هذه التكاليف (التكاليف غير المباشرة التي تعتبر كمصروف يخص فترة معينة وهي كما يأتي) (قورين: مصدر سابق: 43):
- أ- الفاقد من المواد للكميات غير العادية مثل الأجور ومصاريف الإنتاج الأخرى.

- ب- جميع التكاليف التي لا تساهم في جلب المخزون بصورة مباشرة إلى وضعه الحالي كالمصاريف الإدارية.
- ت- في حال المصاريف الخاصة بتخزين المنتجات التامة الصنع إذا كانت ضرورية في العملية الإنتاجية.
- ث- تكاليف البيع والتوزيع.
- قاعدة تكلفة أو السوق أيهما أقل: (العشي: 2016:46).
- قاعدة التقييم على أساس صافي القيمة القابلة للتحويل: يمكن تعريف هذه القيمة على أنها مقدار السعر المقدر للبيع مطروح منه التكاليف المقدرة للإتمام وكذلك التكاليف الأخرى لإتمام البيع وحسب المعادلة أدناه:
- صافي القيمة القابلة للتحويل = سعر البيع المقدر خلال دورة النشاط- التكاليف المكملة لعملية البيع والتكلفة المقدرة لإنتاج المخزون (طارق: 2015: 161).
- 7- أساليب قياس التكلفة: اعتمد معيار المخزون الدولي رقم (2) لتقييم المخزون على ما يأتي:
- أولاً: طريقة التكلفة المحددة (الحصر الفعلي):** وتسمى أيضاً طريقة التمييز المحددة التي تلاءم أنواعاً محددة من المخزون، يقصد بها تمييز التكلفة بصورة محددة والخاصة بكل عنصر من عناصر المخزون، (ابو نصار: 2012: 65).
- الطريقة المتبعة لتقييم تكلفة المخزون: في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التكلفة المحددة (طريقة التمييز المحددة) أوجد المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) طريقتين لتقييم المخزون وكما يأتي:
- أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):** تعتمد أغلب الأنظمة الدولية للمحاسبية الدولية على هذه الطريقة لتقييم المخزون وهي باختصار تفترض أن المخزون الذي يتم إنتاجه أو شراؤه في البداية يتم بيعه أو استهلاكه في البداية، وأن أساس هذه الطريقة يبنى على ضرورة تحقيق الترابط بين تكاليف الفترة وإيراداتها والتي ترتبط بعنصر المخزون، (عبد القادر: 2013، 107).
- ب- طريقة متوسط التكلفة المرجحة (WA):** مبدأ هذه الطريقة في تسعير عنصر المخزون يعتمد على أساس التكلفة الوسطية الخاصة بالوحدات المتشابهة خلال الفترة، ويتم احتساب متوسط التكلفة للمخزون في حال كانت هناك عملية شراء جديدة أو يتم اعتماد هذه الطريقة بشكل دوري وفق طريقة الجرد المستخدم في المنظمة، وتسمى أيضاً بالمتوسط المرجح أو المتحرك، (العشي، مرجع سابق: 44).
- تم إلغاء طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً في معيار المخزون الدولي وذلك لعدة أسباب منها:
- لا تعطي نتائج حقيقية عن الأرباح الخاصة بالفترة.
 - تعمل على تخفيض مقدار الضريبة على النقل.
 - تؤدي إلى إلحاق الضرر بالمخزون سريع التلف الخاص بالمؤسسات التي يكون معدل دوران المخزون منخفضاً (عبد الناصر، مرجع سابق ص 352).

(أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2)

- 1- تطرق النظام الموحد إلى الفروقات التي تحدث عند شراء المخزون في العملة الأجنبية ، لم يتطرق المعيار الدولي رقم 2 إلى الفروقات التي تحدث عند الشراء بالعملة الأجنبية حيث خصص معيار الدولي رقم 21 لهذا الغرض.
 - 2- أجاز النظام استخدام ثلاث طرق لتقييم المخزون هي (الوارد أولاً يصرف أولاً، والوارد أخيراً يصرف أولاً، وطريقة متوسط التكلفة) بينما اعتمد المعيار الدولي على طريقتي (الوارد أولاً صادر أولاً وعلى طريقة متوسط التكلفة).
 - 3- تطرق النظام المحاسبي الموحد إلى الإنتاج الزراعي وعقود إنشاء الموجود المخزني. لم يتطرق المعيار الدولي IAS 2 إلى الإنتاج الزراعي وعقود الإنشاء بل خصص له اثنين الحاليتين معايير خاصة وهي (41 للزراعة) و (11 عقود الإنشاء).
 - 4- أفصح النظام المحاسبي بشكل صريح عن أنواع المخزون وحسب طبيعة نشاط المنشأة من حيث الدليل المحاسبي وطرق العرض لم يتضح من خلال المعيار الدولي تقسيم أنواع المخزون حسب الدليل.
 - 5- يتم الإفصاح عن المخزون في النظام المحاسبي الموحد على أساس التكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل بينما يأخذ المعيار الدولي بمبدأ الإفصاح عن قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
 - 6- لم يحدد النظام المعالجات المحاسبية الخاصة بالتعامل مع البضائع التي في الطريق أو المشتراة مع حق إرجاعها. حدد المعيار الدولي المعالجات المحاسبية للتعامل مع البضائع في الطريق والمشتراة مع حق الرجوع. (المصدر: إعداد الطالب).
- ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أن هناك تشابهاً كبيراً بين الممارسات المحاسبية المعمول بها في النظام المحاسبي الموحد وبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 2(2) فيما يخص المخزون، أما فيما يخص الاختلافات أعلاه فيمكن العمل على تحقيق الموائمة لغرض تحقيق التوافق بين هذه الممارسات لغرض توحيد اللغة المحاسبية والعمل على توفير قراءة موحدة للقوائم المالية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليصبح بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، وبذلك تقل الفجوة بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار الدولي رقم 2(2) لغرض الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

النتائج والتوصيات

أ-الاستنتاجات:

- 1- في الوقت الحاضر تحتاج البيئة العراقية المحاسبية إلى القيام بعمل مدروس وجهود منظمة للتعامل مع الأحداث التي تظهر على البيئة العراقية الاقتصادية، لتحقيق التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية.

- 2- يحتل المخزون الجزء الأكبر من إجمالي رأس مال الشركة قد يصل في بعض الأحيان إلى 60 % وهذا يتطلب اهتماما كبيرا عند تطبيق المعالجات المحاسبية لكي تعطي نتائج عالية الدقة.
- 3- تعتمد الشركة بالأساس لأحكام السيطرة والرقابة على المخزون على الجرد الدوري والجرد المفاجئ حسب ما نص عليه النظام الموحد وهي أيضا الطرق نفسها المتبعة في المعيار الدولي رقم.
- 4- على الرغم من وجود كفاءات علمية وعملية للعاملين في الشركة قادرين على إدارة المخزون والتعامل مع المعالجات المحاسبية الخاصة به، إلا أنهم يفتقرون إلى الدورات اللازمة لتأهيلهم وتطوير النظام المحاسبي بما ينسج والمعالجات الواردة في معيار المخزون الدولي رقم (2).
- 5- اعتمد النظام المحاسبي الموحد على ثلاث طرق لتقييم المواد المنصرفة وهي طريقة الوارد أولا صادر أولا، وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا، وطريقة متوسط التكلفة، وهي الطرق المعتمدة في المعيار الدولي رقم (2)، باستثناء طريقة الوارد أخير صادر أولا فقد استغني عنها.
- 6- اعتمدت الشركة على طريقة التكلفة الوسطية (المعدل الموزون) في تسعير المخزون بعد كل إدخال جديد.
- 7- اعتمدت الشركة تدوينا على أساس حسابات الدليل المحاسبي الواردة في النظام المحاسبي الموحد لتقي بكافة احتياجات الوحدات المعنية بالمخزون ومعالجته محاسبية داخل الشركة، في حين لم تدون الحسابات حسب المعيار الدولي رقم (2) إلى أرقام لتنظيم وتسهيل العمل.
- 8- يتم تقييم المخزون كما جاء بالنظام المحاسبي على أساس التكلفة أوصافي القيمة التحصيلية أيهما أقل، وتتضمن تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء التي تتحملها الشركة في سبيل وصول المخزون ووضعه في حالته ومكانته الحاليين، في حين قيم المخزون حسب المعيار المحاسبي الدولي على أساس الكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

التوصيات:

في ضوء أهم دلالات الدراسة النظرية، فإن الباحث يوصي بالآتي:-

- 1- في الاعتقاد أنه أن الـأوان أن يتم تكيف النظام المحاسبي الموحد وتطويره بما يتوافق مع المعالجات المحاسبية التي تضمنها معيار المخزون الدولي رقم 2))، لأن من شأن هذا أن يضيف صدقا وعدالة للتقارير المالية المقدمة لمستخدميها، ويتلاءم مع حاجة المرحلة الاقتصادية الراهنة.
- 2- القيام بدراسة حول مدى إمكانية تطبيق ما جاء بالمعيار (ias 2) من معالجات محاسبية فيما يخص المخزون والتعرف على الآثار التي من الممكن أن تحدثها هذه الآثار على البيئة المهنية العراقية للمحاسبة.
- 3- اعتماد واستخدام وتطوير الأساليب التكنولوجية الحديثة لعملية تسيير المخزون داخل الشركة وحكام الرقابة عليه.
- 4- اعتماد نظام محاسبي متكامل للمحاسبة عن المخزونات تكون مرجعيته متكونة من المعالجات الواردة في النظام الموحد والمعيار الدولي رقم 2).
- 5- الاطلاع على تجارب البلدان المجاورة التي سبق وكانت عاملة بالنظام المحاسبي الموحد في تفعيل معايير متوافقة مع المعايير الدولية.
- 6- الاطلاع المستمر على التطورات والمستجدات والشروحات التي تستجد على معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- 7- وفقا لما أشار إليه المعيار الدولي IAS 2، لا بد من تحديد الأسس والقواعد للتعامل فيما يخص البضاعة في الطريق وكذلك البضاعة المباعة أو المشتراة مع شرط الرجوع

الخاتمة

اتسع نطاق استخدام معايير المحاسبة الدولية في جميع أنحاء العالم، بسبب تنامي أغلب المؤسسات العالمية ورغبتها في الدخول إلى الأسواق العالمية، وما صاحب ذلك من حاجة المتعاملين الاقتصاديين لتحقيق الأمن والضمان المفروض توفرهما في بيئة الأعمال، بحيث يتم إعداد قوائم وتقارير وفق معايير المحاسبة الدولية تتسم بالدقة والوضوح ليتم عرضها على جمهور غير متجانس، وهو من أبرز المزايا التي أدت إلى الانتشار الواسع لهذه المعايير. ومن خلال هذه الدراسة تناولنا موضوع "مدى توافق النظام المحاسبي الموحد العراقي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 وأثره في القوائم المالية" وهي دراسة حال شركة مصافي الجنوب (ش.ع)، لمعالجة إشكالية رئيسية متمثلة بـ (هل محاسبة

المخزن وفـسق النظام المحاسبي الموحد متوافقـة مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2)؟) وتم تناولها من خلال أربعة فصول، بينت خلالها أهمية المخزون بوصفه أحد أهم العناصر التي ركز عليها النظام المحاسبي الموحد شأنه شأن معايير المحاسبة الدولية التي أعطت اهتماما كبيرا بهذا العنصر والذي تمثل بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (2) ، لأن المخزونات تعتبر من العناصر المهمة والمؤثرة على نجاح واستمرار أعمال الشركة مهما كان نوعها.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المصادر العربي:

أ- الكتب: القرآن الكريم.

- 1- أحمد، حملي جمعة "معايير التقارير المالية الدولية" دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان: 2015، ص 196.
- 2- أبو نصاح، جمعة حميدات "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية" كتاب، الجامعة الأردنية: 2008، ص 64.
- 3- بو دهان، موسى "الإطار القانوني للنظام المالي"، المجلد 1، الطبعة الأولى عين مليلة- الجزائر، دار الهدى للطباعة، 2010، ص 54.
- 4- العامري، سعود جايد مشكور "النظام المحاسبي الموحد" الطبعة الثانية، المناهج للنشر والتوزيع، الأردن- عمان، 2020، ص 67.
- 5- العلاق، بشير عباس، محمد عبد الفتاح الصيرفي "إدارة المخازن" دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان- الأردن: 2007، 62.
- 6- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" إطار المفاهيم والمتطلبات، الجزء أ، عمان، الأردن: 2014، ص 629.
- 7- الواعظ، طالب، رزاق نور عمران "النظام المحاسبي الموحد وتطبيقات على الوحدات الاقتصادية" (الطبعة الأولى)، بغداد، الطبع والنشر هيئة المعاهد الفنية: 2010، ص 10.
- 8- جعفر، عبد الباق "المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي" المجلد 1، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، 2003، ص 123.
- 9- جبل، علاء الدين، "محاسبة التكاليف" المجلد الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، سوريا، 2018: 127.

- 10- جربوع، يوسف محمد "المحاسبة الدولية مع تطبيق العملي للمعايير المحاسبة الدولية" مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان: 2002، ص 119.
- 11- حميدات، جمعة "مناهج المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية" تم النشر عن طريق المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان-الأردن: 2014، ص 587.
- 12- حلوة، رضوان حنان "مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية" عمان: دار النشر والتوزيع عمان، ط 12013، ص 83.
- 13- ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير والقواعد المحاسبية "القاعدة المحاسبية العراقية رقم 5" العراق- بغداد، 1994، ص 63.
- 14- طارق، حماد "معايير التقارير المالية الدولية" الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، 2015: ص 161.
- 15- صالح، حواس، "المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي" الجزائر، 2012 ص 108.
- 16- علاوي، خضير، "معايير المحاسبة الدولية". الجزائر، 2010، ص 27.
- 17- هندي، منير إبراهيم "سلسلة الفكر الحديث في الإدارة المالية الفكر الحديث لتحليل المالي وتقييم الأداء" مدخل حكومة الشركات، كتاب، الطبعة الأولى، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2009: 349-350..
- 18- مجلس معايير المحاسبة الدولية بعنوان "المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية" مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ترجمة الهيئة السعودية، للمحاسبين القانونيين، 2016).
- ت- الرسائل والأطاريح
- 19- العشي، نور هاني "العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي" رسالة ماجستير في المحاسبة. الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل عام 2006.
- 20- عبد الله، أسماء سهيل وآخرون "المدخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها" دراسة ميدانية في جامعة بغداد لسنة 2010.
- 21- فزع، مصطفى واصف مصطفى، "مدى تطبيق المعالجة المحاسبية للمخزون والاثار الضريبي الحالي والمؤجل وفق معايير المحاسبة الدولية على النظام الضريبي في فلسطين" رسالة ماجستير، نوقشت وأجيزت في جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس- فلسطين: 2019، ص 13.
- 22- مخلوف، عزوز مخلوف "النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية" أطروحة دكتوراه في المحاسبة، نوقشت وأجيزت في، جامعة عمار تلجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية، 2015-2016، ص 50.
- 23- مرجان، سليمان محمد "بحوث العمليات" الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2002:210.
- ت- المجلات:
- 24- بلعور، سليمان، عبد القادر تقطيب "العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 10، جوان، 2016: 346.

- 25- علاوي، لخضر "نظام المحاسبة المالية لسيير الحسابات وتطبيقاتها" منشورات الصفحات الزرقاء، الجزائر: 2010، ص 276.
- 26- عمورة، جمال "المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المركز الجامعي بالوادي، جامعة سعد دحلب- الجزائر: 2011، ص 68.
- المصادر الأجنبية:

- 1-Reichelsten & Baldenius, ., Incentives for Efficient Inventory Management: The Role of Historical cost, Management Science, July, 51(7):P S.2005 1032-1045
- 2-Schon, Wolfgang, (2004) International Accounting Standards– A Starting Point For A Common European Tax Base, European Taxation 2004/10 Octobre
- 3- Aiazr aq, saif Ahmad , finance accuntic . ,2021.
- 4-waters, Donald) "Inventory control and anagement" المجلد 2 nd ed 2003.
- 5-. <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=285968> /, consulté le 18/04/2019.