

بسم الله الرحمن الرحيم

نموذج مقترح لتقييم المخزون بالتكلفة التاريخية المعدلة

دراسة: نظرية لأسلوب التقييم طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون

**Proposed Model to Evaluate the Inventory of Historical Cost Modified
Study: the Theory of the Valuation Method in Accordance with
International Standard No. (2) Inventories**

د. وحيد رثعان الختاتنه*

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تقييم وتحليل الأسس الفكرية والنظرية التي استند عليها المعيار الدولي رقم (٢) في قياس، وإثبات، وتقييم المخزون السلعي، والمتمثلة بـ (التكلفة التاريخية، وإعادة التقييم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، وثبات وحدة القياس النقدي، ومبدأ الحيطة والحذر) وتوصلت الدراسة إلى أن انحياز المعيار الدولي لهذه الأسس أدى إلى أظهار نتائج تتسم بالموثوقية عند الإثبات ما تلبث أن تتلاشى عند إعادة التقييم بصافي القيمة القابلة للتحقق وهذا يعود إلى أن أسعار السوق تفتقر للموثوقية، وبالتالي تفتقر إلى الصدق في التعبير بالإضافة إلى أنها غير ملائمة لاتخاذ القرارات. كما أنها تؤدي إلى ظهور أخطاء وحدة قياس ناتجة عن تجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة وبالتالي عدم القابلية للمقارنة إضافة إلى تضارب في موثوقية نتائج القياس للقوائم بعملية القياس وبالتالي تشويه نتائج القياس والتحيز لصالح الدائنين على حساب المساهمين. ونتيجة لأوجه القصور هذه قامت الدراسة باقتراح نموذج معدل لتقييم المخزون يعتمد على التكلفة التاريخية المعدلة بأحدث أسعار شراء للمخزون. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذا النموذج يؤدي إلى إعادة تقييم المخزون بالاستناد إلى أسعار تقترب من القيم الجارية وتمتاز بالموثوقية، والثبات، والصدق في التعبير بالإضافة إلى التغلب على المشاكل الناتجة عن افتراض ثبات وحدة القياس النقدي نسبياً كما أنها تمتاز بالحياد وعدم التحيز لأي جهة على حساب الأخرى وتساوي بين أصحاب الأموال في المنشأة.

الكلمات المفتاحية: المخزون، التكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق، التكلفة التاريخية المعدلة، مبدأ الحيطة والحذر

ABSTRACT

**Proposed Model to Evaluate the Inventory of Historical Cost Modified
Study: the Theory of the Valuation Method in Accordance with
International Standard No. (2) Inventories**

D. Wahid Rth'an Alkhtatneh •

The study aimed to assess and analyze the intellectual foundations and the theory that was based upon the international standard number (2) Inventories to measure, and prove, and evaluation of commodity stocks, represented by (historical cost, and re-evaluation of cost and net realizable value, whichever is less, and the stability of the unit of measurement cash, and the principle of Conservatism) The study found that the bias of the international standard for these bases led to show the results are reliable when the evidence is soon to vanish when the revaluation net realizable value and this is because the market prices, lack of reliability, and thus lacks the honesty of expression as well as it is appropriate to make decisions. They also lead to the emergence of a unit of measurement errors caused by ignoring the changes in general purchasing power and thus non-comparability as well as inconsistencies in the reliability of the measurement results of the measurement-based process and thus distort the measurement results and the bias in favor of payables at the expense of shareholders. As a result of these shortcomings, the study propose a model to assess the rate of inventory based on historical cost adjusted prices of the latest purchase of the Inventory. The study found that the application of this model lead to a re-evaluation of Inventory based on the prices close to the values of current and characterized by reliability, consistency, and representational faithfulness as well as to overcome the problems resulting from the assumed constant monetary unit of relatively so, as it is characterized by neutrality and impartiality to any point on the expense of the other and equal between the owners equity in the facility.

Key Words: Inventory, Historical Cost, and re-Evaluation of Cost and Net Realizable value, Historical Cost Modified, Principle of Conservatism.

المقدمة. Introduction

يعتبر المخزون السلعي بأنواعه المختلفة من أهم مفردات الأصول المتداولة في العديد من المنشآت. فبيع المخزون بسعر يزيد عن تكلفته الكلية يشكل المصدر الرئيسي للإيرادات في العديد من منشآت الأعمال الصناعية، والتجارية. لذا فان وصفه، وقياسه يتطلب عناية خاصة تستأثر على اهتمام كل من المجمعات المهنية، والأكاديمية منذ مطلع القرن العشرين. وذلك لما له من تأثير معنوي مباشر، ومزدوج على كل من نتيجة أعمال المنشأة، ومركزها المالي حيث يؤثر على مجموع الأصول بشكل عام، ومجموع الأصول المتداولة بشكل خاص من حيث قياس السيولة، والمقدرة على السداد في الأجل القصير. (كيسو، ٢٠٠٣)

ونظراً لأهمية المخزون، فقد أفردت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار دولياً لمعالجة قياسه وتقييمه المعيار رقم (٢) المخزون (Inventories) والذي تناول وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، وتحديد قيمته بالاعتماد على التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value (NRV) أيهما أقل (IAS No 2)

ومن خلال دراسة المعيار نجد انه اعتمد على الأسس الفكرية المتبعة في التطبيق العملي والمقبولة قبولاً عاماً في الحياة العملية. كأتباع التكلفة التاريخية في أثبات المخزون ثم إعادة تقييمه آخر المدة بالتكلفة أو

صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل استناداً إلى سياسة الحيطة والحذر، وحيث أن قياس وإثبات المخزون بالتكلفة التاريخية تؤدي إلى إظهار نتائج تتسم بالموثوقية، وتفتقر للملائمة (حنان، ٢٠٠٣) فإن إعادة التقييم بالتكلفة التاريخية، أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل تضيف تحيزاً، وتشوهاً في نتائج القياس.

وفي محاولة للتغلب على بعض مشاكل تقييم المخزون حسب المعيار الدولي رقم (٢) المخزون ومعالجة أوجه القصور الناتجة عن المبالغة في اتباع التكلفة التاريخية، وسياسة الحيطة والحذر، قام الباحث بدراسة الأسس الفكرية، والنظرية التي استند عليها المعيار الدولي في تقييم المخزون، وتحليلها ثم اقتراح نموذج معدل لتقييم المخزون. وذلك بالاعتماد على التكلفة التاريخية المعدلة بأحدث تكلفة شراء للمخزون مع الإبقاء على الحذر بقدر معقول دون مبالغة. بحيث لا يسمح بتخفيض متعمد لقيمة المخزون في قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل أو وجود مبالغة مقصودة في القياس بهدف التأثير على نتائج العمليات (الحسيني، وآخرون، ٢٠١٠، ص ٢) ، وبالتالي التأثير على النتائج في القوائم المالية.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في أن إثبات البضاعة بالتكلفة التاريخية ثم إعادة تقييمها بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل (NRV) حسب ما جاء في المعيار الدولي رقم (٢) لتقييم المخزون (IAS No 2)، تعاني من أوجه قصور تؤدي إلى إظهار نتائج قياس تفتقر إلى الموثوقية، والصدق في التعبير، وتحمل في طياتها تحيزاً من حيث المقياس، والقائم بعملية القياس. وتضارباً في موثوقية نتائج القياس للقائم بعملية القياس. وبالتالي فهي مضللة لمستخدمي القوائم المالية، وخاصة لأصحاب الأموال، ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالنقاط التالية:

١- إن المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية في إثبات، وتقييم المخزون تتسم بخليط غير متجانس من مكونات خاصة بالموثوقية. على اعتبار أن عملية شراء أي أصل من الأصول تكون مؤيدة بمستندات تحقق الموضوعية عند إثبات الأصل محاسبياً، والتي ما تلبث أن تتلاشى عند القياس في نهاية الفترة، نتيجة المقارنة مع القيمة القابلة للتحقق واختيار القيمة الأقل.

٢- إن المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية في إثبات، وتقييم المخزون غالباً لا تحقق الخاصية الثانوية للموثوقية، وهي الصدق في التعبير. وبالتالي فإنها غير ملائمة لاتخاذ القرار.

٣- إن اعتماد منهج التكلفة التاريخية في إثبات، وتقييم المخزون تؤدي إلى ظهور أخطاء وحدة قياس. فالتكلفة التاريخية تعتمد على فرض وحدة قياس نقدية اسمية تتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة، أي تغيرات المستوى العام للأسعار. مما يجعل البيانات المالية مثبتة بوحدة نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة. وبالتالي غير قابلة للتجميع والتلخيص، فهي عناصر ذات قوى شرائية مختلفة غير قابلة للمقارنة مع بعضها البعض.

٤- أن الموثوقية في نتائج تقييم المخزون للقائم بعملية القياس تتسم بالتضارب. ويظهر ذلك من خلال توفر الموثوقية في التقييم عندما تكون قيمة السوق أو صافي القيمة القابلة للتحقق هي الأقل، ثم تتلاشى الموثوقية عندما ترتفع القيمة السوقية عن التكلفة. حيث يتم العودة إلى التكلفة التاريخية وهذا يثير تساؤلاً كبيراً مفاده إذا كانت نتائج القياس للقائم بعملية القياس في حال ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقق عن سعر التكلفة تفتقر للموثوقية ولا يتم الاعتماد عليها فكيف تتوفر الموثوقية في نتائج القياس للقائم بعملية القياس إذا انخفض السعر عن التكلفة؟

٥- إن اتباع سياسة الحيطة والحذر والأخذ بسعر السوق إذا كان اقل من التكلفة يؤدي إلى الإطاحة بالموثوقية التي تم الاعتماد عليها في بداية إثبات عملية الشراء لان سعر السوق يفتقر للموثوقية حيث لا تتوفر الإثباتات على صحة السعر. وهذا يعني أن المحاسبة حاولت أن تتقدم خطوه للأمام للتغلب على عيوب التكلفة التاريخية المتمثلة في عدم ملائمة المعلومات لاتخاذ القرارات من خلال إعادة التقييم في

آخر الفترة ثم تراجع عنها نتيجة اصطدامها بقيد الحيطة والحذر لذا لا مغزى من عملية إعادة التقييم إلا للمبالغة في سياسة الحيطة والحذر.

٦- أن استخدام مفهوم عملية إعادة تقييم على هذه العملية هو استخدام مضلل بحد ذاته. لان المفهوم يدل على الأخذ بنتائج التقييم سواء كانت أعلى أو أقل من التكلفة كونها واقعية وتعبر عن القيم الجارية في نهاية العام ولكن التطبيق الحالي حسب المعيار الدولي يؤدي إلى الإمعان في التحفظ والسؤال المطروح هنا لمصلحة من هذا التحفظ مع أن الانخفاض في الدخل لا يخدم الإدارة مثلما لا يخدم المساهمين؟ فهل الحفاظ على حقوق الدائنين يحتم علينا التفريط بحقوق المساهمين.

لذا فقد جاءت هذه الدراسة باقتراح نموذج معدل لتقييم المخزون بالتكلفة التاريخية المعدلة بأحدث تكلفة شراء للمخزون أي تطبيق قاعدة التكلفة المعدلة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وذلك في محاولة للحد من تحيز القياس المحاسبي للتكلفة التاريخية وذلك عن طريق الاستناد إلى تكلفة تاريخية معدلة تتسم بالموثوقية، والثبات، والملائمة قدر الإمكان لاتخاذ القرارات، والعدالة لخدمة جميع أصحاب المصالح في المنشأة. بالإضافة إلى ممارسة الحذر بقدر معقول كما أن نتائج تطبيقه تؤدي إلى انتفاء الفروقات الناتجة عن اختلاف طرق تحديد المخزون (طريقة التمييز المحدد، أو طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة المتوسط المرجح، أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً والتي كان المعيار يسمح باستخدامها قبل عام ٢٠٠٣) في محاولة للوصول إلى تطبيق معيار واحد لتقييم المخزون وتوحيد السياسات المحاسبية بغية الوصول إلى العدالة في تقييم، وعرض المخزون.

أهمية وأهداف الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناولته، حيث يمثل المخزون السلعي نسبة عالية من مجموع الأصول المتداولة، واحد العناصر المحددة لنتائج الأعمال، والمركز المالي في معظم الوحدات الاقتصادية. لذا تبرز أهمية الدراسة بالنقاط التالية:

١- تسليط الضوء على أوجه القصور الملازمة للتقييم بالتكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وهي الأسس التي اعتمد عليها المعيار الدولي رقم (٢) المخزون.

٢- اقتراح نموذج مقترح لتقييم بضاعة آخر المدة حسب التكلفة التاريخية المعدلة بأحدث تكاليف الشراء، والتي تكون اقرب إلى القيم الجارية، وبالتالي تؤدي إلى إنتاج معلومات تتسم بالملائمة، والموثوقية، والحد من تحيز القياس.

٣- المقارنة بين نتائج التقييم حسب المعيار الدولي رقم (٢) المخزون، ونتائج التقييم حسب الأسلوب المقترح وتحليل اثر الفروقات على القوائم المالية.

٤- بيان مزايا الأسلوب المقترح في التغلب على محددات القياس التي استند عليها المعيار الدولي رقم (٢) المخزون.

كما تهدف الدراسة إلى اقتراح نموذج من الممكن ان يؤدي إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية. وذلك في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المنشأة، ومركزها المالي ومن ثم تحسين مستوى المنفعة المحققة منها وملائمتها لأغراض مستخدمي البيانات المالية.

الدراسات السابقة:

دراسة الداغور (2008) بعنوان: العامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية. هدفت الدراسة إلى معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، والعوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق وأهميتها. وقد توصلت الدراسة إلى صغر حجم الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، وبالتالي صغر حجم مخزونها، كما يغلب عليها الطابع العائلي. كذلك بينت الدراسة أن الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تتبع طرق مختلفة لتقييم مخزونها السلعي وأكثرها استخداماً طريقة التكلفة المباشرة، وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً وذلك لعوامل مختلفة من أهمها "تطبيق الطريقة من السياسات المتبعة منذ التأسيس" و"الطريقة توفر الوقت والجهد عند التطبيق" و"الطريقة تتلاءم مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة." وبينت الدراسة أيضاً أن عمر الشركة،

والمؤهل، والخبرة لدى المستقصى منه من أهم المتغيرات المؤثرة على العوامل المؤثرة في اختيار طريقة التقييم.

دراسة (2005) Baldenius & Reichelsten بعنوان "Incentives for Efficient Inventory Management: The Role of Historical Cost" هدفت الدراسة إلى فحص إدارة المخزون السلعي من منظور حافزي. وأوضحت الدراسة أن حصول المدير على معلومات خاصة عن الإيرادات التي يمكن تحقيقها في المستقبل، فإن قياس الدخل المتبقي المنجز على أساس التكلفة التاريخية، يمكن أن يحقق حوافز مثالية مع الأخذ في الاعتبار مجهودات الإدارة، وكذلك قرارات الإنتاج والبيع. كما خلصت الدراسة إلى أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مفضلة عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لغرض الانحياز للحوافز. كما وجدت الدراسة أن هناك تأييداً لسياسة تقييم المخزون السلعي على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل في حالات حصول المدير على معلومات جديدة بعد انكماش المرحلة الأولية.

دراسة حسن (1998) بعنوان "دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون" هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر متغيرات البيئة الاقتصادية بما تتضمنه من عوامل داخلية وخارجية في اختيار الطريقة الملائمة للمحاسبة عن المخزون السلعي، وإلقاء الضوء حول أهميتها في الوضع الاقتصادي المصري، وخلصت الدراسة إلى أن عوامل الميزة النسبية هي أكثر العوامل تأثيراً في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون السلعي، وهذه العوامل تتضمن: تقادم المخزون السلعي، تقلب مستويات المخزون السلعي، تغييرات الأسعار، تكلفة الطريقة المحاسبية، طبيعة عمليات التخزين، تداول المخزون السلعي، وإن عوامل نظرية الوكالة تلي في الأهمية عوامل الميزة النسبية تأثيراً في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون السلعي، وهذه العوامل تتضمن عوامل هيكل الملكية، وتعارض وتجانس المصالح بين الملكية الخارجية والداخلية.

دراسة (1992) Bar - Yosef & Sen بعنوان "The LIFO/FIFO Choice as a Signal of Future Costs" هدفت الدراسة إلى تحديد الخيار الأمثل لطرق المحاسبة عن المخزون السلعي، وناقشت الدراسة أن طرق قياس المخزون لديها تأثير على إنتاج الشركات وبالتالي لا تأثير على مكاسب المساهمين، وذلك لأن المدراء يدفعون للعقود على أساس الدخل المحاسبي وبالتالي يستطيعون أن يشوهوا التشغيل من خلال زيادة مدفوعاتهم. كما أن المساهمين يختارون السياسة المحاسبية (طريقة تقييم المخزون) سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وبالتالي يستخدمونها لتطبيق خياراتهم أو ما يفضلونه ومراقبة المدراء. وبناء على ذلك فإن المساهمين يختارون الطرق المحاسبية المفضلة لديهم آخذين في الاعتبار ثلاثة عوامل: معدل الضريبة، سعر الامتلاك، معدل العائد الحقيقي، ومع عدم وجود أثر للضرائب والتضخم فإن تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً هو القرار الأفضل. ومع وجود أثر للضرائب فإن الأفضلية لدى الملاك والمدراء سوف تختلف مما قد يؤدي إلى تشويه الدخل.

دراسة (1987).Reeve & Stanga بعنوان "Balance Sheet Impact of Using LIFO: An Empirical Study" ولقد خلصت الدراسة إلى أن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً قد تؤدي إلى تشويه قائمة المركز المالي للشركة، حيث تكون تكلفة المخزون السلعي بعيدة عن التكلفة الجارية له لأن أقدم الأسعار هي التي تبقى، ويؤدي هذا التخفيض إلى ظهور رأس المال العامل بالشركة بصورة أسوأ من حقيقته. إن الأثر المركب لارتفاع الأسعار وتجنب عمليات تصفية المخزون سيؤدي إلى زيادة الفرق بين القيمة الدفترية للمخزون في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً والأسعار الجارية له، ومن ثم تفاقم التشوه في قائمة المركز المالي الناتجة عن استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

يلاحظ من عرض الدراسات السابقة اقتصارها على مناقشة العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، بينما البعض الآخر اهتم بالسياسات والطرق المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون السلعي. لذلك فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة بتركيزها على تحليل الأسس الفكرية التي تم

الاستناد إليها في تقييم المخزون، وبيان أوجه القصور في الإطار الفكري الذي انبثقت منه، والعمل على أبرزها ومن ثم اقتراح نموذج للمساهمة في الحد من آثار التحيز لتقييم بالتكلفة التاريخية، وزيادة ملائمة المعلومات لاتخاذ القرارات لجميع الأطراف ذات العلاقة.

منهجية الدراسة:

تقوم الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الاستنباطي، وذلك من خلال دراسة عملية قياس المخزون وإعادة تقييمه في نهاية الفترة حسب التكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. حسب المعيار الدولي رقم (٢) المخزون باعتبارها أحد مجالات البحث في الفكر المحاسبي، حيث تم تقسيم الدراسة إلى جزآن:

الجزء الأول: الإطار النظري

يقوم الباحث باستعراض المعيار الدولي رقم (٢) الخاص بقياس المخزون، وطبيعة عملية التقييم، وكيفية الاعتراف، والإفصاح المحاسبي، وأوجه القصور في الأسس التي اعتمد عليها المعيار. ثم استعراض ما يتعلق بالمخزون من الناحية النظرية.

الجزء الثاني: النموذج المقترح، وإظهار النتائج من خلال مقارنة نتائج التقييم حسب النموذج مع طريقة التقييم حسب المعيار الدولي رقم (٢) وبيان مزاياها. ومن ثم اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين طريقة تقييم المخزون السلعي والانتقال من الاعتماد على المنهج العملي إلى المنهج العلمي بما يؤدي إلى التعبير عن بند المخزون بطريقة اقرب إلى العدالة في قائمة المركز المالي بما يخدم جميع الأطراف.

الجزء الأول: الإطار النظري للدراسة

المخزون INVENTORIES

لقد تم تعريف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) (المخزون)، بأنه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي للمنشأة، وعادة ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاثة التالية (المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع Raw Material، والبضاعة تحت التشغيل أي التي لم يستكمل إنتاجها حتى انتهاء السنة المالية Work in process والبضاعة تامة الصنع Finished goods) وحيث أن المخزون يمثل بضاعة معدة للبيع خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة أي سيتحول إلى نقدية خلال فترة تقل عادة عن سنة فإنه يعد احد المكونات الأساسية للأصول المتداولة كما يعتبر عنصراً أساسياً من مكونات رأس المال العامل (IAS No 2).

وقد تطلب المعيار رقم (٢) تحديد قيمة البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value (NRV) أيهما أقل وتمثل القيمة القابلة للتحقق سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال البيع. وفي حال انخفاض أسعار بيع المخزون أو وجود تقادم أو تلف في المخزون فقد يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون، وفي هذه الحالة يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون وصافي القيمة القابلة للتحقق، والاعتراف بالفرق كمصروف وتحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض. ويعتبر هذا الإجراء تماشياً مع مبدأ الحيطة والحذر والذي يؤدي تطبيقه إلى عدم أظهار الأصل بأكثر من قيمته المتوقع الحصول عليها عند بيعه أو استخدامه. (أبو نصار، وآخرون، ٢٠١٠).

وقد اعتمد المعيار رقم (٢) (المخزون) ثلاث أساليب لقياس تكلفة المخزون هي التكلفة الفعلية المنفقة، والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون كما أجاز المعيار استخدام التكاليف المعيارية The standard cost method أو طريقة التجزئة Retail method وقد اشترط المعيار استخدام أسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على أن يعطيا نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية. ولتحديد تكلفة المخزون تطلب المعيار اتباع الطرق التالية:

أ- طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي) Specific Identification حيث يتوجب استخدام هذه الطريقة لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشتري وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.

ب- الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون وهي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز العيني في حين لم يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً والتي كان يسمح باستخدامها قبل العام ٢٠٠٣ وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

لقد استند المعيار الدولي (٢) (المخزون)، في إثبات المخزون عند الحصول عليه وامتلاكه ومن ثم إعادة تقييمه في نهاية الفترة المحاسبية على مجموعة من الفروض، والمبادئ، والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في الحياة العملية والتي يمكن ايضاحها بالنقاط التالية: (أبو نصار، وآخرون، ٢٠١٠)

١- الاستناد في قياس، واثبات المخزون عند أملاكه على أساس مبدأ التكلفة التاريخية.

٢- الاستناد إلى فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي.

٣- إعادة تقييم المخزون في نهاية الفترة المالية استناداً إلى سياسة الحيطة والحذر بالتكلفة التاريخية أوصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل.

وفيما يلي توضيح لمبررات وأوجه قصور الأسس التي استند إليها المعيار الدولي في إثبات وتقييم المخزون السلعي

أولاً: التكلفة التاريخية.

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم، وأقدم المبادئ المحاسبية التي تحكم أعداد القوائم المالية. ويتم بموجبه إثبات الموجودات، والالتزامات حسب السعر التبادلي الفعلي لها والمتمثل بمقدار النقد أو معادلات النقد المدفوعة مقابل امتلاك سلعة أو الحصول على خدمة معينة لحظة اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام عند التعاقد والتبادل مع طرف خارجي.

وقد استند المعيار الدولي رقم (٢) في إثبات المخزون على أساس التكلفة التاريخية بالثمن المدفوع نقداً أو المتفق على دفعه في تاريخ لاحق، والذي يوفر دليل مادي للإثبات والتوثيق من خلال مستندات تكفي لإقامة الحجة على وقوع الأحداث المالية وأدلة أثباتها. (IAS No.2) وقد ساق المدافعين عن مبدأ التكلفة التاريخية العديد من السمات التي تعزز استخدام هذا المبدأ والتي يمكن تلخيصها بما يلي (مطر، وآخرون، ٢٠٠٨):

١- انه ساهم في ضبط ودقة العمليات الحسابية، وساعد في الحفاظ على السجلات والمستندات المحاسبية من العبث، والتزوير، أو التلاعب في قيم الموجودات الذي يمكن أن يحدث في ظل استخدام أساليب القياس التحكيمية. التي تعتمد في كثير من الأحيان على الاجتهادات الشخصية.

٢- انه يدون التكلفة التي حدثت فعلاً، وتوثقت بمستندات أثبات، أضفت على البيانات المالية خاصية الموثوقية واتسمت بالموضوعية، البعيدة عن الذاتية، والتحيز الشخصي وبالتالي يمكن التحقق أو التثبت من صحتها ودقتها، ويمكن تدقيقها.

٣- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع عناصر الإطار المفاهيمي للنموذج المحاسبي المعاصر، فبالإضافة إلى توافر خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية فان أساس التكلفة التاريخية يؤكد على مفهوم الثبات، حيث تبقى الأصول، والخصوم مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغييرات

في الأسعار. وهذا بدوره يجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة، والتحليل، والتنبؤ على أساس بيانات الماضي.

وبالرغم من هذه المبررات فقد أثار هذا المنهج المقبول عموماً في الحياة العملية كثيراً من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم، الناتجة. خصوصاً الانتقاد بعدم ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات. وقد صدرت الانتقادات من جهات عديدة من علماء المحاسبة، ومن المحاسبين الممارسين أنفسهم، وكذلك من المستخدمين المباشرين ومستثمرين، ومقرضين، ومحللين ماليين للقوائم، والتقارير المالية. ولعل أهم الانتقادات الموجهة ضد منهج التكلفة التاريخية الانتقادات التالية: (حنان، ٢٠٠٣)

١- إن الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم لدخل الدورة، فهو يسبب أخطاء توقيت على مستويين:

أ- يدمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة الجارية أو الدورات السابقة، ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية. وهذا يتعارض مع فرض الدورية. فالدخل وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل ومن مكاسب الحيازة الناتجة عن ارتفاع أسعار تكلفة البضاعة المباعة بالفرق بين تكلفتها التاريخية وتكلفتها الجارية.

ب- يعتمد منهج التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد التقليدي فيتم تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدة، وبالتالي ظهور أخطاء توقيت. إن مثل هذه الأخطاء تجعل نتائج الدورات غير صالحة لتقييم الأداء وغير صالحة للمقارنة وأجراء التنبؤات.

٣- إن الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية يؤدي إلى ظهور وحدة قياس فالتكلفة التاريخية تعتمد على فرض وحدة قياس نقدية اسمية تتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة، أي تغيرات المستوى العام للأسعار عند قياس عناصر القوائم المالية إن هذه الحقيقة تجعل عناصر القوائم المالية غير قابلة للتجميع، والتلخيص فهي عناصر ذات قوة شرائية مختلفة غير قابلة للمقارنة مع بعضها البعض ولتجاوز هذا الانتقاد الجوهرى يجب الاعتماد على أسس قياس بديلة مثل تعديل التكاليف التاريخية وفق المستوى العام للأسعار.

وعلى الرغم من هذه الانتقادات فقد ظل هذا المبدأ السائد الذي يحكم الممارسات المحاسبية ولكن ضمن محددات تفرضها مبادئ ومفاهيم أخرى، دون أن ينازعه أي من بدائل القياس المحاسبي الأخرى، ولكن بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS No 39) المسمى بالأدوات المالية الاعتراف، والقياس فقد تضاءلت أهمية مبدأ التكلفة التاريخية خاصة بعد اتجاه مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام نحو القياس بالقيمة العادلة فقد أصبح النظام التقليدي للقياس المحاسبي، المبني على مدخل التكلفة التاريخية يعاني من قصوراً واضحاً تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملائمتها لاتخاذ القرارات خصوصاً في فترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي (حنان، ٢٠٠٣).

ثانياً: ثبات وحد القياس النقدي.

فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي Monetary Unit Assumption يقوم على أن وحدة النقد هي المقياس المعتمد لإثبات العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية، وأنه لا يسجل في هذه الدفاتر سوى العمليات التي تحدد قيمتها النقدية وتثبت في السجلات بهذه القيم. كما يفترض أن قيمة وحدة القياس النقدي سوف تبقى ثابتة بدون تغيير حتى يكون للقياس مدلوله السليم، جرياً على أنه في جميع علوم القياس، لا بل أن كل وحدات القياس المستخدمة في المجالات المختلفة، لا بد أن تنسجم بالثبات في كل الأزمنة حتى لا تختلف نتائج القياس باختلاف الوحدة واختلاف من يقومون بالقياس. وقد افترضت المحاسبة ثبات وحدة القياس النقدي، في حين هي تعلم أن هذه الوحدة لا تبقى ثابتة على الدوام، بفعل التغير الحاصل في

المستوى العام للأسعار، سيما في ظل اقتصاد ديناميكي متحرك كما أن مجرد افتراض ثبات وحدة القياس النقدي، لا يفي عجز الأرقام المحاسبية عن التعبير عن قيم الأشياء في ظل حالات التضخم أو الانكماش الاقتصادي.

لذلك فانه من الطبيعي أن تكون أهم نواحي القصور في هذا الفرض انه يفترض الثبات لشيء ينقصه الثبات، سيما وان الأرقام المحاسبية ينبغي أن تعبر عن حقيقة اقتصادية، في حين أن واقع الحال يشير إلى غير ذلك تماماً، فالأرقام المحاسبية في نهاية الفترة المالية للمنشأة، تعبر عن قيم تعود تواريخها إلى مواقيت مختلفة، ولا تعبر بياناتها عن عدالة نتائج الأعمال وعن حقيقة المركز المالي. لذلك فإن هذا الفرض الذي اقتضته الضرورة العملية، يجل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم بلا مدلول صحيح، بسبب أن تلك البيانات أهملت التغيير الحادث في القوة الشرائية Purchasing power لوحدة النقد. ولعل هذا العيب في تلك القوائم ما دعا إلى تبني الآراء التي تطالب بضرورة نشر القوائم المالية المعدلة بآثار التغييرات الحادثة في المستويات العامة للأسعار (مطر، وآخرون، ٢٠٠٨)

ثالثاً: مبدأ الحيطة والحذر.

يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين. ويعود سبب ذلك ليس فقط إلى انقسامهم بين مؤيد ومعارض للتكلفة التاريخية كأساس للقياس، وإنما أيضاً بسبب اختلاف وجهات النظر حول مضمون هذا المبدأ. ومن خلال استعراض الأسباب الكامنة وراء ظهور هذا المبدأ يمكن التوصل إلى تكوين الرأي العلمي حول مضمونه وحول أهميته في المحاسبة. (حمدان، وآخرون، ١٩٩٥)

لقد ظهرت الحاجة إلى مبدأ الحيطة والحذر في المحاسب بسبب حالات الإفلاس المتكررة لكثير من المشروعات التي عاصرت الأزمة الاقتصادية العالمية في الثلاثينات من هذا القرن، مما دفع إدارات المشروعات إلى البحث عن السبل الكفيلة بدرء الإفلاس عن مشروعاتهم، وذلك عن طريق أظهر المركز المالي للمشروع بشكل أفضل مما هو عليه وذلك بإعادة تقويم الأصول بمبالغ مرتفعة مما سيؤدي إلى زيادة الربح الدوري. وهذا يعد تضليلاً لقراء القوائم المالية على اختلاف فئاتهم مما قد يجعلهم يقبلون على شراء أسهم الشركة أو سنداتها ويجعل البنوك تقبل على تسليف المشروع بالاعتماد على تلك القوائم المالية المنشورة.

لذا فقد كان رد فعل المحاسب أمام هذا الواقع هو التمسك بمبدأ الحيطة والحذر حرصاً على حماية نفسه من المسؤولية وذلك عن طريق التأكد من أن القيم هي على الأقل تلك المسجلة في الدفاتر. بل قد يتجه إلى تخفيض القيم بالاعتماد على ذلك. ويمكن القول ان مبدأ الحيطة والحذر يملئ على المحاسب ان يختار الطريقة المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض القيم وليس زيادتها، وبالتالي تخفيض نتائج العمليات. (حمدان، وآخرون، ١٩٩٥)

وعلى الرغم من حماس بعض المحاسبين في الدفاع عن الحيطة والحذر، نجد بعض الكتاب الذين اخذوا ينادون بعدم الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر بسبب انه متناقض مع نفسه، لان تخفيض قيمة المخزون السلعي في عام من الأعوام انسجاماً مع هذا المبدأ سيؤدي الى اقلال الارباح في هذا العام، لكن هذا المخزون السلعي في آخر المدة سيصبح رصيد أول المدة في العام القادم وسيؤدي التقويم إلى زيادة مقابلة في أرباح العام القادم. ومن الطبيعي ان تشكل الزيادة في الربح تناقضاً مع مبدأ الحيطة والحذر

رابعاً: قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل - The Lower -of-Cost- or Market Valuation- or Market Valuation

تعتبر قاعد التكلفة أو السوق أيهما ومن أوضح الأمثلة على استخدام المنهج العملي في استخلاص المبادئ المحاسبية. فمن المعروف أن استقرار هذه القاعدة كان نتيجة اكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من

وجهة نظر المقرضين (الدائنين) حيث ان احتياجات هذه الطائفة يمكن مقابلتها على أحسن وجه إذا قومت أصول وخصوم الوحدة المحاسبية على أساس من الاحتياط والحذر. (الشيرازي، ١٩٩٠)

ويرجع ظهور مفهوم "التكلفة أو السوق أيهما اقل" إلى القرن التاسع عشر، واحد أسباب ظهوره هو التركيز على الميزانية العمومية كنتقرير للدائنين حيث انه بدون وجود تقرير موثوق به تعد على أساسه توقعات العمليات المستقبلية، يلجأ الدائنون إلى التركيز على أدنى قيمة محتملة للأصول. ولذلك اختيرت سياسة الحذر conservatism بالنسبة لعناصر الميزانية العمومية.

ومع تحول التركيز إلى قائمة الدخل أخذت قاعدة السوق أو التكلفة معنى جديد. فقد أصبح التقرير عن الدخل هو الذي يجب أن يتم بتحفظ. وبتخفيض قيم الأصول عند نهاية فترة ما نظراً لانخفاض الأسعار، يصبح مقدار الدخل عن الفترة أقل. وتدرج جميع الخسائر المحتملة حتى يتم الاعتراف العادي بها في وقت البيع أو بعده. ويبنى الاعتراف بالإيرادات على معايير مختلفة عن معايير أثبات الخسائر. فلا يتم إثبات المكاسب حتى تصبح أمكانية عدم تحققها ضئيلة، أو غير موجودة. ولكن تثبت الخسائر عند توفر دليل ما على أنها سوق تحدث. (هندركسن، ٢٠٠٥)

ويوجد بعض التساؤل حول قاعدة "التكلفة أو السوق أيهما اقل" هل تعد مفهوماً محاسبياً أساسياً؟ أم أنها مجرد إجراء محاسبي مقبول؟ يمكن اعتبار قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل استخدام انتقائي (اختياري) eclectic لمفاهيم تقييم مختلفة. وقد انتقدت بحدّة لسنوات كثيرة في مناقشات النظرية المحاسبية. وقد اتبعها الكثيرون لسنوات كثيرة، كما أنها حظيت باعتراف رسمي من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA، وجمعية المحاسبة الأمريكية AAA، ولجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة SEC، ومعهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز، وغيرهم من الجمعيات والهيئات الأخرى. ولقد أرسى قبول مفهوم "التكلفة أو السوق" بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية في المعايير المهنية للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين كما يلي:

" يكون التخلي عن أساس تسعير المخزون مطلوباً حينما لا تكون منفعة السلع كبيرة في مثل تكلفتها. وحينما يوجد دليل على أن منفعة السلع، عند التخلص منها في الظروف العادية للإعمال، سوف تقل عن التكلفة، سواء كان ذلك راجعاً إلى التحلل deterioration أو التقادم obsolescence أو التغيرات في مستويات الأسعار، فانه يجب أن يثبت الفرق على انه خسارة في الفترة الجارية ويمكن أن يتم ذلك عموماً بإثبات مثل هذه السلع بسعر يعرف عادة على أنه (سعر) السوق "الإحلال، مع استخدام صافي القيمة الممكن تحقيقها كحد أعلى، وصافي القيمة الممكن تحقيقها ناقصاً هامش الربح العادي كحد أدنى. (هندركسن، ٢٠٠٥)

ومن خلال تحليل قاعد التكلفة أو السوق أيهما اقل يتضح لنا أن هذه القاعدة غير مقبول في النظرية المحاسبية لعدة أسباب: (هندركسن، ٢٠٠٥)

١- إن إجراء التقييم على أساسها لا يعتبر مفهوم تقييم مخرجات ولا مفهوم تقييم مدخلات، إذ هو خليط يجمع بين المفهومين. فقد يشير اصطلاح السوق إلى سعر المخرجات أو المدخلات. وحينما يطبق المفهوم على المخزون فان اصطلاح السوق يشير إلى تكلفة الإحلال أي مفهوم المدخلات، كما انه قد يشير إلى سعر البيع، أو صافي القيمة الممكن تحقيقها أي مفهوم المخرجات في ظل ظروف معينة.

٢- يميل المفهوم كطريقة للتحفظ إلى تقدير منخفض لقيمة مجموع الأصول وقد تقيم مفردات الأصول أيضاً بأقل من قيمتها، ولكن نظر لان هذه القيم لن تزيد عن تكلفة الاقتناء في الحالات التي تزيد فيها قيم الخدمات المستقبلية أو المبيعات، فسوق يكون مجموع القيم مقدراً بأقل مما يجب.

٣- حينما يطبق مفهوم التكلفة أو السوق، قد لا يضار الدائنون نتيجة تخفيض التقدير under statement، ولكنه خادع لحملة الأسهم والمستثمرين المحتملين، وتكون الإدارة كما لو كانت تضحك على نفسها، إذا اقتنعت بصدق تعبير قوائمها.

٤- يعوض التحفظ في تقييم أصل معين بقائمة غير متحفظة لصافي الدخل في فترة مستقبلية حيث سوف يؤدي التحفظ في تقييم المخزون في الفترة الجارية إلى تعويض التحفظ والتقيرير عن أرباح اكبر، أو خسائر أقل في فترة مستقبلية، عند توزيع قيمة الأصل كمصروف ونظراً لأنه لا يتم التقيرير عن المكاسب في الفترة الجارية فسوف يكون مقدار صافي الدخل الناتج، أقل فائدة، كأداة تنبؤية أو كمقياس للكفاءة.

٥- بينما يمكن تطبيق مفهوم "التكلفة أو السوق" بثبات من عام إلى آخر، إلا أن تطبيقه لا يتسم بالثبات داخلياً. حيث لا يستخدم مفهوم تقييم واحد بصورة ثابتة، حيث يمكن تطبيق مفهوم تقييم في عام معين ثم يمكن تغييره في العام التالي. أيضاً لا يوجد تطبيق ثابت لمفاهيم التقييم على الفئة المعينة من الأصول.

الجزء الثاني

النموذج المقترح لتقييم المخزون

يعتمد النموذج المقترح في تقييم مخزون آخر المدة على التكلفة التاريخية المعدلة بأحدث أسعار شراء للمخزون حسب سعر أحدث صفة شراء بحيث يتم استخدام سعر موحد لتقييم كامل المخزون. وحيث أن سعر آخر صفقة شراء تكون اقرب إلى الأسعار الجارية فان الباحث يعتقد أن قيمة المخزون حسب هذا النموذج تكون اقرب إلى القيمة القابلة للتحقق بما يعكس إيجاباً على صدق التعبير في كل من قائمتي المركز المالي والدخل للعام الجاري، وهي محاولة لإيجاد حل عملي لمشكلة إعادة التقييم وذلك بتقريب قيمة المخزون من القيم مع المحافظة على الموثوقية، والحيطة والحذر، وإيجاد نوع من التوازن والصدق في التعبير عن بند المخزون في القوائم المالية بما يخدم جميع الأطراف ذات العلاقة. وحيث أن نتائج التقييم بالأسلوب المقترح تؤدي إلى انتفاء الفروقات الناتجة عن طرق التقييم المسموح بها حسب المعيار الدولي رقم (٢) المخزون، والمتمثلة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح حيث أن استخدام أي من الأسلوبين لن يؤثر على قيمة المخزون حسب طريقة النموذج المقترح مما يؤدي إلى الانسجام مع خاصية الثبات في السياسة المحاسبية، وبالتالي الاعتماد عليها لتوحيد الممارسات المحاسبية وزيادة فائدة المعلومات المحاسبية والاعتماد عليها في عقد المقارنات وبالتالي زيادة القدرة على التنبؤ.

ولإيضاح النموذج المقترح قام الباحث بعرض حالة عملية لكيفية تقييم المخزون حسب هذا النموذج ومقارنة النتائج مع ما هو متبع طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، وإيضاح الأثر على كل من قائمتي الدخل، والمركز، بافتراض استخدام أسلوب الجرد الدوري لتقييم كلفة المبيعات حسب الافتراضات الموضحة تالياً:

الحالة الافتراضية:

تم تأسيس شركة بتاريخ ١/١٢/٢٠٠٠م وبدأت أعمالها بعد التأسيس بشراء ١٠٠٠ وحدة من البضاعة بسعر شراء ٢ دولار لكل وحدة، وقد انتهت السنة المالية الأولى للعام ٢٠٠٠ ولم يتم بيع أي وحدة من البضاعة المتاحة للبيع، أما في السنوات الثانية، والثالثة، (٢٠٠١، ٢٠٠٢) فقد حصلت عمليات شراء، وبيع للبضاعة في الشركة كما هو مبين في الجدول رقم (١) أدناه

الجدول رقم (١) يبين كميات وأسعار الشراء للأعوام
(٢٠٠٠، ٢٠٠١، ٢٠٠٢)، على التوالي

البيان	كمية المشتريات	سعر الشراء	القيمة الإجمالية
عام ٢٠٠٠ م			
٣١ كانون ثاني	٠٠٠	٠٠٠	٠٠٠
مشتريات ٥ كانون أول	١٠٠٠	٢.٠٠	٢٠٠٠
عام ٢٠٠١ م			
مشتريات ٥ شباط	١٠٠٠	٢.١٠	٢١٠٠
مشتريات ١٠ نيسان	١٠٠٠	٢.١٥	٢١٥٠
مشتريات ١٥ تموز	١٠٠٠	٢.٢٠	٢٢٠٠
٢٠ كانون أول	١٠٠٠	٢.٥	٢٥٠٠
عام ٢٠٠٢ م			
مشتريات ٥ شباط	١٠٠٠	٢.٤٠	٢٤٠٠
مشتريات ١٠ نيسان	١٠٠٠	٢.٥٠	٢٥٠٠
مشتريات ١٥ تموز	١٠٠٠	٢.٦٠	٢٦٠٠
مشتريات ٢٠ كانون الأول	١٠٠٠	٢.٩٠	٢٩٠٠

ولبيان الفرق بين الأسلوب طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، والأسلوب المقترح لتقييم المخزون سيتم إعداد قوائم تبين تكلفة البضاعة المباعة بالإضافة إلى أثرها على القوائم المالية لكل من السنتين الافتراضيتين (٢٠٠١، ٢٠٠٢) ولكل سنة على حده، ولم يجد الباحث من داعي لعرض جداول خاصة بالسنة الأولى (٢٠٠٠م) حيث لم تحدث عمليات بيع فيها بالإضافة إلى أن التكلفة اقل من القيمة القابلة للتحقق، ويمكن إيضاح الأثر حسب طرق التقييم المتبعة كما يلي:

أولاً: تقييم البضاعة للعام ٢٠٠١ طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون.

أ- باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مقارنة مع النموذج المقترح.

توضح قائمة التكاليف في الجدول رقم (٢) وقائمة الدخل في الجدول رقم (٣) وقائمة المركز المالي في الجدول رقم (٤) أدناه أثر قياس قيمة البضاعة بالتكلفة وإعادة التقييم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value (NRV) أيهما أقل باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون وأثرها على كل من مجمل الدخل وقيمة بضاعة آخر المدة، طبقاً للمعيار الدولي، بالمقارنة مع النموذج المقترح بافتراض بيع ٣٥٠٠ وحدة من المخزون بسعر (٥) دولار للوحدة الواحدة وقد تبقى من المخزون ١٥٠٠ وحدة من (مشتريات ١٥ تموز) و(مشتريات ٢٠ كانون أول لعام ٢٠٠١) والتي تمثل بضاعة آخر المدة.

الجدول رقم (٢) قائمة التكاليف المقارنة للعام ٢٠٠١ م

المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً			المعالجة حسب المقترح في الدراسة			البيان
الوارد	سعر الشراء	القيمة	الوارد	سعر	القيمة	

الإجمالية	الشراء		الإجمالية			
٢٠٠٠	٢.٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢.٠٠	١٠٠٠	رصيد مدور ١ كانون ثاني
٢١٠٠	٢.١٠	١٠٠٠	٢١٠٠	٢.١٠	١٠٠٠	مشتريات ٥ شباط
٢١٥٠	٢.١٥	١٠٠٠	٢١٥٠	٢.١٥	١٠٠٠	مشتريات ١٠ نيسان
٢٢٠٠	٢.٢٠	١٠٠٠	٢٢٠٠	٢.٢٠	١٠٠٠	مشتريات ١٥ تموز
٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	مشتريات ٢٠ كانون أول
١٠٩٥٠		٥٠٠٠	١٠٩٥٠		٥٠٠٠	المخزون المتاح للبيع
٣٧٥٠	٢.٥٠	١٥٠٠	٣٦٠٠	٢.٢٠*٥٠٠ *١٠٠٠+ ٢.٥٠	١٥٠٠	مخزون آخر المدة

نلاحظ من الجدول رقم (٢) أعلاه أن قيمة بند المخزون المعروض في قائمة التكاليف أعلاه في العمود الخاص بتطبيق الحالة حسب المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، قد تم التعبير عنه حسابياً على أساس خليط من سعرين هما أسعار (١٥ تموز)، و(أسعار ٢٠ كانون أول) وهذا يؤدي إلى إظهار قيمة بند المخزون بتكلفة مقدارها (٣٦٠٠) دولار طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهي لا تنسجم مع القيم الجارية نسبياً نتيجة الفروق الناتجة عن عامل الزمن بينما قيمة مخزون آخر المدة المحسوب طبقاً للأسلوب المقترح فقد بلغ (٣٧٥٠) دولار والذي تم حسابه على أساس آخر سعر شراء، وهي أعلى من قيمة المخزون طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، مما يدل على أن قيمة المخزون بهذا الأسلوب تكون اقرب إلى القيم الجارية. وفي الجدول رقم (٣) أدناه يمكن ملاحظة اثر ذلك على قائمة الدخل.

الجدول رقم (٣)

يوضح اثر طرق تقييم المخزون على الدخل طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون مقارنة مع النموذج المقترح للعام ٢٠٠١ بافتراض بيع ٣٥٠٠ وحدة من المخزون المتاحة للبيع

المعالجة حسب المقترح في الدراسة			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون			البيان
أجمالي	إفرادي	العدد	أجمالي	إفرادي	العدد	
١٧٥٠٠	٥	٣٥٠٠	١٧٥٠٠	٥	٣٥٠٠	مبيعات
						يطرح كلفة المبيعات
	٢٠٠٠	١٠٠٠		٢٠٠٠	١٠٠٠	رصيد مدور ١ كانون ثاني
	٨٩٥٠	٤٠٠٠		٨٩٥٠	٤٠٠٠	+ مشتريات خلال العام
	١٠٩٥٠	٥٠٠٠		١٠٩٥٠	٥٠٠٠	البضاعة المتاحة للبيع
	(٣٧٥٠)	١٥٠٠		(٣٦٠٠)	١٥٠٠	- آخر المدة

تكلفة البضاعة المباعة	٣٥٠٠	٧٣٥٠	٣٥٠٠	(٧٢٠٠)
مجمّل الدخل		١٠١٥٠		١٠٣٠٠

الجدول رقم (٣) أعلاه نلاحظ أن مجمّل الدخل بلغ (١٠١٥٠) دولار حسب طريقة المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، بينما بلغ مجمّل الدخل (١٠٣٠٠) دولار حسب النموذج المقترح وهو أعلى من الدخل المحسوب طبقاً للمعيار الدولي كونه اخذ في الاعتبار الارتفاع العام للأسعار وهو بذلك يؤدي إلى معالجة القصور الناتج عن افتراض ثبات وحدة القياس النقدي نسبياً. وفي الجدول رقم (٤) أدناه سوف نبين اثر التقييم بالأسلوبين على قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (٤)

يوضح أثر الإفصاح عن بند المخزون في قائمة المركز المالي طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون مقارنة مع الأسلوب المقترح

المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون		المعالجة حسب النموذج المقترح	
الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول
٣٦٠٠	المخزون بالتكلفة، القيمة السوقية ٤٥٠٠ دولار	٣٧٥٠	المخزون بالتكلفة، المخزون بالقيمة القابلة للتحقق ٤٥٠٠ دولار
٠٠٠	مخصص هبوط أسعار مخزون	٠٠٠	مخصص هبوط أسعار مخزون
٣٦٠٠	القيمة الدفترية للمخزون	٣٧٥٠	القيمة الدفترية للمخزون

نلاحظ من الجدول رقم (٤) أعلاه أن بند المخزون والمقيم طبقاً للمعيار الدولي وحسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بلغت (٣٦٠٠) دولار بينما بلغت قيمة المخزن (٣٧٥٠) دولار طبقاً للأسلوب المقترح وهي أعلى من قيمة المخزون طبقاً لطريقة المعيار الدولي وهذه الفروقات ناتجة عن فروقات ارتفاع الأسعار والتي تجاهلها التقييم حسب المعيار الدولي ولم يتم الإفصاح عن بند المخزون بقيمة صافي القيمة القابلة للتحقق والبالغة ٤٥٠٠ دولار، كونها اكبر من التكلفة تمشياً مع قيد الحيطة والحذر.

ب- باستخدام طريقة المتوسط المرجح مقارنة مع النموذج المقترح.

توضح قائمة التكاليف في الجدول رقم (٥) وقائمة الدخل في الجدول رقم (٦) وقائمة المركز المالي في الجدول رقم (٧) أدناه اثر قياس قيمة البضاعة بالتكلفة وإعادة التقييم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل باستخدام طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون، وأثرها على كل من مجمّل الدخل وقيمة بضاعة آخر المدة، طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، ، بالمقارنة مع النموذج المقترح بافتراض بيع ٣٥٠٠ وحدة من المخزون بسعر (٥) دولار للوحدة الواحدة وقد تبقى من المخزون ١٥٠٠ وحدة.

الجدول رقم (٥) قائمة التكاليف المقارنة للعام ٢٠٠١م

المعالجة حسب المقترح في الدراسة			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة المتوسط المرجح			البيان
القيمة الإجمالية	سعر الشراء	الوارد	القيمة الإجمالية	سعر الشراء	الوارد	
٢٠٠٠	٢.٠٠	١٠٠	٢٠٠٠	٢.٠٠	١٠٠٠	رصيد مدور اكانون ثاني
٢١٠٠	٢.١٠	١٠٠	٢١٠٠	٢.١٠	١٠٠٠	مشتريات ٥ شباط
٢١٥٠	٢.١٥	١٠٠	٢١٥٠	٢.١٥	١٠٠٠	مشتريات ١٠ نيسان
٢٢٠٠	٢.٢٠	١٠٠	٢٢٠٠	٢.٢٠	١٠٠٠	مشتريات ١٥ تموز
٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠	٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	مشتريات ٢٠ كانون أول
١٠٩٥		٥٠٠	١٠٩٥	$\frac{5000}{1095} = 2.19$	٥٠٠٠	المخزون المتاح للبيع
٣٧٥٠	٢.٥٠	١٥٠	٣٢٨٥	$2.19 * 1500$	١٥٠٠	مخزون آخر المدة

نلاحظ من الجدول رقم (٥) أعلاه أن قيمة بند المخزون المعروض في قائمة التكاليف أعلاه في العمود الخاص بتطبيق الحالة حسب المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون) قد تم التعبير عنه حسابياً على أساس متوسط الأسعار والذي يتضمن خليط من أسعار العام الماضي وأسعار العام الحالي، وهذا يؤدي إلى إظهار قيمة بند المخزون بتكلفة مقدارها (٣٢٨٥) دولار طبقاً للمعيار الدولي باستخدام طريقة المتوسط المرجح وهي لا تتسجم مع القيم الجارية نسبياً نتيجة الفروق في الأسعار المحتسبة، والنتيجة عن عامل الزمن ويمكن ملاحظة التغير في قيمة المخزون للمرة الثالثة نتيجة التغير في طرق معالجة المخزون بينما قيمة مخزون آخر المدة المحسوب طبقاً للأسلوب المقترح فقد بقيت ثابتة بقيمة (٣٧٥٠) دولار، وذلك لثبات أساس الاحتساب على أساس آخر سعر شراء، وهي أعلى من قيمة المخزون المحسوبة بطريقة المتوسط المرجح والمسموح باستخدامها طبقاً للمعيار الدولي مما يدل على أن قيمة المخزون بالأسلوب المقترح تتسم بالثبات، والموضوعية، والقرب من القيم الجارية. وفي الجدول رقم (٦) أدناه يمكن ملاحظة اثر التقييم على دخل الفترة.

الجدول رقم (٦)

يوضح اثر طرق تقييم المخزون على الدخل طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون مقارنة مع النموذج المقترح للعام ٢٠٠١م بافتراض بيع ٣٥٠٠ وحدة من المخزون المتاحة للبيع

المعالجة حسب المقترح في الدراسة			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون			البيان
أجمالي	إفرادي	العدد	أجمالي	إفرادي	العدد	
١٧٥٠٠	٥	٣٥٠٠	١٧٥٠٠	٥	٣٥٠٠	مبيعات
						يطرح كلفة المبيعات
	٢٠٠٠	١٠٠٠		٢٠٠٠	١٠٠٠	رصيد مدور ١ كانون ثاني
	٨٩٥٠	٤٠٠٠		٨٩٥٠	٤٠٠٠	+ مشتريات خلال العام
	١٠٩٥٠	٥٠٠٠		١٠٩٥٠	٥٠٠٠	البضاعة المتاحة للبيع
	(٣٧٥٠)	١٥٠٠		(٣٢٨٥)	١٥٠٠	- آخر المدة
(٧٢٠٠)		٣٥٠٠	(٧٦٦٥)	٧٦٦٥	٣٥٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٣٠٠			٩٨٣٥			مجمل الدخل

الجدول رقم (٦) أعلاه نلاحظ أن مجمل الدخل بلغ (٩٨٣٥) دولار حسب طريقة المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون) بينما بلغ (١٠٣٠٠) دولار حسب النموذج المقترح وهو ثابت ويعطي مجمل دخل أعلى من الدخل المحسوب طبقاً للمعيار الدولي باستخدام طريقة المتوسط المرجح كونه اخذ في الاعتبار ارتفاع أسعار المخزون، وهو بذلك يساهم أيضاً في معالجة القصور الناتج عن افتراض ثبات وحدة القياس النقدي نسبياً. وفي الجدول رقم (٧) أدناه سوف يتم ايضاح اثر التقييم بالأسلوبين على بند المخزون في قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (٧)

يوضح أثر الإفصاح عن بند المخزون في قائمة المركز المالي طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون مقارنة مع الأسلوب المقترح

المعالجة حسب النموذج المقترح			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون		
الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول		الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول	
	المخزون بالتكلفة، المخزون بالقيمة القابلة للتحقق ٤٥٠٠ دولار	٣٧٥٠		المخزون بالتكلفة، القيمة السوقية ٤٥٠٠ دولار	٣٢٨٥
	مخصص هبوط أسعار مخزون	٠٠٠		مخصص هبوط أسعار مخزون	٠٠٠
	القيمة الدفترية للمخزون	٣٧٥٠		القيمة الدفترية للمخزون	٣٢٨٥

نلاحظ من الجدول رقم (٧) أعلاه أن قيمة بند المخزون الظاهر في قائمة المركز المالي، والمقيم طبقاً للمعيار الدولي، وحسب طريقة المتوسط المرجح بلغت (٣٢٨٥) دولار بينما بلغت قيمة المخزون (٣٧٥٠) دولار طبقاً للأسلوب المقترح وهي أعلى من قيمة المخزون طبقاً لطريقة المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون) وهذه الفروقات ناتجة عن فروقات ارتفاع الأسعار والتي تجاهلها التقييم حسب المعيار الدولي كما يمكن ملاحظة عدم الإفصاح عن بند المخزون بقيمة صافي القيمة القابلة للتحقق والبالغة ٤٥٠٠ دولار، كونها أكبر من التكلفة تمثيلاً مع قيد الحيطة والحذر.

ثانياً: تقييم البضاعة للعام ٢٠٠٢ طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون.

أ- باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بالمقارنة مع النموذج المقترح

توضح قائمة التكاليف في الجدول رقم (٨)، وقائمة الدخل في الجدول رقم (٩)، وقائمة المركز المالي في الجدول رقم (١٠) أدناه اثر قياس قيمة البضاعة بالتكلفة وإعادة التقييم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون وأثرها على كل من مجمل الدخل، وقيمة بضاعة آخر المدة، طبقاً للمعيار الدولي بالمقارنة مع النموذج المقترح بافتراض بيع ٤٠٠٠ وحدة من مخزون البضاعة المتاحة للبيع والبالغة ٥٥٠٠ وحدة بسعر ٥ دولار للوحدة الواحدة وقد بقي من المخزون ١٥٠٠ وحدة (١٠٠٠ وحدة من مشتريات ٢٠ كانون الأول) بكلفة (٢.٩٠) دولار للوحدة الواحدة و ٥٠٠ وحدة من (مشتريات ١٥ تموز) بكلفة (٢.٦٠) دولار للوحدة حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كما هي موضحة في الجداول رقم (١١) أدناه:

الجدول رقم (٨) قائمة التكاليف المقارنة للعام ٢٠٠٢ م

المعالجة حسب النموذج المقترح في الدراسة			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً			البيان
القيمة الإجمالية	سعر الشراء	الوارد	القيمة الإجمالية	سعر الشراء	الوارد	
٣٧٥٠	٢.٥٠	١٥٠٠	٣٦٠٠	٥٠٠ * ٢.٢٠ + ١٠٠٠ *	١٥٠٠	رصيد مدور ١ كانون ثاني ٢٠٠٢

				٢.٥٠		
٢٤٠٠	٢.٤٠	١٠٠٠	٢٤٠٠	٢.٤٠	١٠٠٠	مشتريات ٥ شباط
٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	مشتريات ١٠ نيسان
٢٦٠٠	٢.٦٠	١٠٠٠	٢٦٠٠	٢.٦٠	١٠٠٠	مشتريات ١٥ تموز
٢٩٠٠	٢.٩٠	١٠٠٠	٢٩٠٠	٢.٩٠	١٠٠٠	مشتريات ٢٠ كانون أول
١٤١٥٠		٥٥٠٠	١٤٠٠٠		٥٥٠٠	المخزون المتاح للبيع
				(٢.٦*٥٠٠) +		
٤٣٥٠	٢.٩٠	١٥٠٠	٤٢٠٠	(٢.٩*١٠٠٠)	١٥٠٠	مخزون آخر المدة
٩٨٠٠		٤٠٠٠	٩٨٠٠		٤٠٠٠	تكلفة المبيعات

نلاحظ من الجدول رقم (٨) أعلاه أن قيمة بند مخزون آخر المدة المعروض في قائمة التكاليف في العمود الخاص بتطبيق الحالة حسب المعيار الدولي رقم (٢) المخزون ظهر بقيمة مقدارها (٤٢٠٠) دولار طبقاً لطريقة للمعيار باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهي ابعدها ما تكون عن القيم الجارية. وهذا الفرق ناتج عن عامل الزمن بينما قيمة مخزون آخر المدة المحسوب طبقاً للأسلوب المقترح والبالغ (٤٣٥٠) دولار فقد بقيت ثابتة ولم تتأثر لأن قيمة بضاعة آخر المدة تم تقييمها بأخر سعر شراء مما أدى إلى تلاشي الفروقات الناتجة عن طرق التقييم مما أدى إلى الثبات، وبالتالي وتوحيد الممارسة المحاسبية والذي ساهم بسهولة المقارنة حسب النموذج المقترح، بالإضافة إلى قرب القيمة من قيمة الأسعار الجارية، أيضاً يمكن ملاحظة تساوي تكلفة البضاعة المباعة في الأسلوبين المعمول به من قبل المعيار والمقترح وهذا ناتج عن إجراء نقل قيمة الفرق الناتج عن تقييم بضاعة آخر المدة في السنة السابقة وقيمة بضاعة آخر المدة في السنة الحالية، وفي الجدول رقم (٩) أدناه سيتم بيان اثر كل ذلك على دخل الفترة.

الجدول رقم (٩)

يوضح اثر طرق تقييم المخزون على الدخل طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون مقارنة مع النموذج المقترح للعام ٢٠٠٢ بافتراض بيع ٤٠٠٠ وحدة من المخزون المتاحة للبيع

المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً			المعالجة حسب المقترح في الدراسة			البيان
العدد	إفرادي	أجمالي	العدد	إفرادي	أجمالي	
٤٠٠٠	٥	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠	٥	٢٠٠٠٠	مبيعات
						يطرح كلفة المبيعات
١٥٠٠	٣٦٠٠		١٥٠٠	٣٧٥٠		رصيد مدور ١ كانون ثاني
٤٠٠٠	١٠٤٠٠		٤٠٠٠	١٠٤٠٠		+ مشتريات خلال العام

	١٤١٥٠	٥٠٠٠		١٤٠٠٠	٥٥٠٠	البضاعة المتاحة للبيع
	(٤٣٥٠)	١٥٠٠		(٤٢٠٠)	١٥٠٠	- آخر المدة
	٩٨٠٠	٤٠٠٠	(٩٨٠٠)	٩٨٠٠	٤٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
			١٠٢٠٠			مجمل الدخل

الجدول رقم (٩) أعلاه يبين أن قيمة بند المخزون آخر المدة المعروض في قائمة الدخل في العمود الخاص بتطبيق الحالة حسب المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون)، ظهر بقيمة مقدارها (٤٢٠٠) دولار طبقاً لطريقة المعيار باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بينما بلغت قيمة المخزون طبقاً للأسلوب المقترح (٤٣٥٠) دولار وهي أعلى لأن قيمة بضاعة آخر المدة سوف يتم تقييمها بأخر سعر شراء مما أدى إلى انتفاء فروق طرق التقييم وبالتالي الثبات وتوحيد الممارسات المحاسبية والمساهمة في سهولة المقارنة وفي الجدول رقم (١٠) أدناه سيتم بيان اثر ذلك على قيمة بند المخزون في قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (١٠)

يوضح قيمة بند المخزون في قائمة المركز المالي

طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢) المخزون مقارنة مع قيمته المحسوبة حسب الأسلوب المقترح لعام ٢٠٠٢م

المعالجة حسب النموذج المقترح		المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً	
الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول
	المخزون بالتكلفة، المخزون بالقيمة القابلة للتحقق ٤٥٠٠ دولار	٤٣٥٠	المخزون بالتكلفة، القيمة السوقية ٤٥٠٠ دولار
	مخصص هبوط أسعار مخزون	٠٠٠	مخصص هبوط أسعار مخزون
	القيمة للمخزون الدفترية	٤٣٥٠	القيمة الدفترية للمخزون

نلاحظ من الجدول رقم (١٠) السابق أن قيمة بند المخزون الظاهر في قائمة المركز المالي قد تم التعبير عنه على أساس القيمة الأقل وهي التكلفة بدون الأخذ في الاعتبار صافي القيمة القابلة للتحقق والبالغة ٤٥٠٠ دولار، على اعتبار أنها القيمة التي من الممكن أن تتحقق، وهو ما يتماشى مع مفهوم الحيطة والحذر، فالاستناد إلى هذا المفهوم أدى إلى إظهار المخزون بأقل من قيمته القابلة للتحقق بمبلغ ١٣٠٠ دولار، والتي تمثل الفرق بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق، ومن زاوية أخرى ظهرت تكلفة المخزون مقومة على أساس خليط من الأسعار أيضاً. كما يمكن ملاحظة أن قيمة بند المخزون قد تم التعبير عنها على أساس قيمة آخر فاتورة شراء بدون الأخذ في الاعتبار صافي القيمة القابلة للتحقق والبالغة ٤٥٠٠ دولار، وبدون الأخذ بالاعتبار تقييم المخزون على أساس توزيع وحدات المخزون على أسعار متفرقة

وهذا من وجهة نظر هذه الدراسة هو الاعتراف بقيمة المخزون على أساس القيمة التي من الممكن أن تكون موثوقة واقرب إلى القيم الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية. وهو ما يمثل خروج على المغالاة بتطبيق مفهوم الحيطة والحذر المرتكز إليه معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) (المخزون) المنحاز بشكل سافر لمصلحة المقرضين من حيث تقديم ضمان اكبر لمديونيتهم، بالإضافة إلى الانحياز إلى الملاك المتوقعين الذين سيحققون عوائد اكبر عند بيع المخزون في المستقبل وذلك على حساب الملاك الحاليين الذين تم تقييم حقوقهم على أساس القيمة الأقل.

ب- باستخدام طريقة المتوسط المرجح مقارنة مع النموذج المقترح.

توضح قائمة التكاليف في الجدول رقم (١١) وقائمة الدخل في الجدول رقم (١٢) وقائمة المركز المالي في الجدول رقم (١٣) أدناه اثر قياس قيمة البضاعة بالتكلفة وإعادة التقييم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل باستخدام طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون، وأثرها على كل من مجمل الدخل وقيمة بضاعة آخر المدة، طبقاً للمعيار الدولي، مقارنة مع النموذج المقترح بافتراض بيع ٤٠٠٠ وحدة من مخزون البضاعة المتاحة للبيع والبالغة ٥٥٠٠ وحدة بسعر ٥ دولار للوحدة الواحدة وقد بقي من المخزون ١٥٠٠ وحدة جميعها من الوحدات المتاحة للبيع في عام ٢٠٠٢م كلفة الوحدة الواحدة منها (٢.١٩) حسب متوسط أسعار البضاعة المتاحة وفق طريقة المتوسط المرجح كما هي موضحة في الجداول رقم (١١) أدناه:

الجدول رقم (١١) قائمة التكاليف المقارنة للعام ٢٠٠٢م

المعالجة حسب المقترح في الدراسة			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة المتوسط المرجح			البيان
القيمة الإجمالية	سعر الشراء	الوارد	القيمة الإجمالية	سعر الشراء	الوارد	
٣٧٥٠	٢.٥٠	١٥٠٠	٣٢٨٥	٢.١٩ * ١٥٠٠	١٥٠٠	رصيد مدور ١ كانون ثاني
٢٤٠٠	٢.٤٠	١٠٠٠	٢٤٠٠	٢.٤٠	١٠٠٠	مشتريات ٥ شباط
٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	٢.٥٠	١٠٠٠	مشتريات ١٠ نيسان
٢٦٠٠	٢.٦٠	١٠٠٠	٢٦٠٠	٢.٦٠	١٠٠٠	مشتريات ١٥ تموز
٢٩٠٠	٢.٩٠	١٠٠٠	٢٩٠٠	٢.٩٠	١٠٠٠	مشتريات ٢٠ كانون أول
١٤١٥٠		٥٥٠٠	١٣٦٨٥	١٣٦٨٥ / ٥٥٠٠ = ٢.٤٨٨	٥٥٠٠	المخزون المتاح للبيع
٤٣٥٠	٢.٩٠	١٥٠٠	٣٧٣٢.٢٧	٢.٤٨٨	١٥٠٠	مخزون آخر المدة
٩٨٠٠		٤٠٠٠	٩٩٥٢	٢.٤٨٨	٤٠٠٠	تكلفة المبيعات

نلاحظ من الجدول رقم (١١) أعلاه أن قيمة بند مخزون آخر المدة المعروض في قائمة التكاليف في العمود الخاص بتطبيق الحالة حسب المعيار الدولي رقم (٢) ظهر بقيمة مقدارها (٣٧٣٢.٢٧٣) دولار

طبقاً لطريقة المعيار باستخدام طريقة المتوسط المرجح، وتبين النتيجة الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة مخزون آخر المدة هي ابعدها ما تكون عن القيم الجارية وهذا الفرق ناتج عن عامل الزمن بينما قيمة مخزون آخر المدة المحسوب طبقاً للأسلوب المقترح والبالغ (٤٣٥٠) دولار فقد بقيت ثابتة ولم تتأثر لان قيمة بضاعة آخر المدة سوف يتم تقييمها بأخر سعر شراء مما يؤدي إلى انتفاء فروق طرق التقييم ويؤدي إلي الثبات، وتوحيد الممارسات المحاسبية وبالتالي سهولة المقارنة، بالإضافة إلى قربها من القيم الجارية، وفي الجدول رقم (١٢) أدناه سيتم بيان اثر ذلك على الدخل.

الجدول رقم (١٢)

يوضح اثر طرق تقييم المخزون على الدخل طبقاً للمعيار الدولي مقارنة مع النموذج المقترح للعام ٢٠٠٢ بافتراض بيع ٤٠٠٠ وحدة من المخزون المتاحة للبيع

المعالجة حسب المقترح في الدراسة			المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون			البيان
أجمالي	إفرادي	العدد	أجمالي	إفرادي	العدد	
٢٠٠٠٠	٥	٤٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥	٤٠٠٠	مبيعات
						يطرح كلفة المبيعات
	٣٧٥٠	١٥٠٠		٣٢٨٥	١٥٠٠	رصيد مدور ١ كانون ثاني
	١٠٤٠٠	٤٠٠٠		١٠٤٠٠	٤٠٠٠	+ مشتريات خلال العام
	١٤١٥٠	٥٠٠٠		١٣٦٨٥	٥٥٠٠	البضاعة المتاحة للبيع
	٤٣٥٠)	١٥٠٠		٣٧٣٢.٢٧٣)	١٥٠٠	- آخر المدة
(٩٨٠٠)	٩٨٠٠	٤٠٠٠	٩٩٥٢.٧٢٧)	٩٩٥٢.٧٢٧	٤٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٢٠٠			١٠٠٤٧.٢٧		٣	مجموع الدخل

الجدول رقم (١٢) أعلاه يبين أن قيمة بند المخزون آخر المدة المعروف في قائمة الدخل في العمود الخاص بتطبيق الحالة حسب المعيار الدولي رقم (٢) ظهر بقيمة مقدارها (٣٧٣٢.٢٧٣) دولار طبقاً لطريقة المعيار باستخدام طريقة المتوسط المرجح بينما قيمة مخزون آخر المدة المحسوب طبقاً للأسلوب المقترح والبالغ (٤٣٥٠) دولار فقد ظهرت بقيمة أعلى لان قيمة بضاعة آخر المدة سوف يتم تقييمها بأخر سعر شراء مما يؤدي إلى انتفاء فروق طرق التقييم ويؤدي إلي الثبات وتوحيد الممارسات المحاسبية وبالتالي سهولة المقارنة وفي الجدول رقم (١٣) أدناه سيتم بيان اثر ذلك على قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (١٣)

يوضح اثر الإفصاح عن بند المخزون في قائمة المركز المالي طبقاً للمعيار الدولي مقارنة مع الأسلوب المقترح لعام ٢٠٠٢م

المعالجة حسب النموذج المقترح	المعالجة حسب المعيار رقم (٢) المخزون باستخدام طريقة المتوسط المرجح
------------------------------	--

الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية	الأصول
	المخزون بالتكلفة، المخزون بالقيمة القابلة للتحقق ٤٥٠٠ دولار	٤٣٥٠	المخزون بالتكلفة، القيمة السوقية ٤٥٠٠ دولار
	مخصص هبوط أسعار مخزون	٠٠٠	مخصص هبوط أسعار مخزون
	القيمة للمخزون الدفترية	٤٣٥٠	القيمة للمخزون الدفترية
			٣٧٣٢.٢٧ ٣

نلاحظ من الجدول رقم (١٣) السابق أن قيمة بند المخزون المعروض في قائمة المركز المالي قد تم التعبير عنه على أساس القيمة الأقل وهي هنا التكلفة بدون الأخذ بعين الاعتبار صافي القيمة القابلة للتحقق والبالغة ٤٥٠٠ دولار، على أساس القيمة التي من الممكن أن تتحقق وهو ما يتماشى مع مفهوم الحيطة والحذر، أي أن الاستناد إلى هذا المفهوم أدى إلى إظهار المخزون بأقل من قيمته القابلة للتحقق بمبلغ (٧٦٧.٧٢٧) دولار والتي تمثل الفرق بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق، ومن زاوية أخرى ظهرت تكلفة المخزون مقومة على أساس خليط من الأسعار القديمة جدا أيضا يمكن ملاحظة ان قيمة بند المخزون المعروض في قائمة المركز المالي حسب النموذج المقترح قد تم التعبير عنه على أساس قيمة آخر فاتورة شراء بدون الأخذ بعين الاعتبار صافي القيمة القابلة للتحقق والبالغة ٤٥٠٠ دولار، وبدون الأخذ بالاعتبار تقييم المخزون على أساس توزيع وحدات المخزون على أسعار متفرقة سواء قديمة او حديثة، وهذا من وجهة نظر هذه الدراسة هو الاعتراف بقيمة المخزون على أساس القيمة التي من الممكن أن تكون موثوقة واقرب إلى القيم الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية وهو ما يمثل خروج على المغالاة بتطبيق مفهوم الحيطة والحذر المرتكز اليه معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) المنحاز بشكل سافر لمصلحة المقرضين من حيث تقديم ضمان اكبر لمديونيتهم، بالإضافة إلى الانحياز للملاك المتوقعين الذين سيحققون عوائد اكبر عند بيع المخزون في المستقبل وذلك على حساب الملاك الحاليين الذين تم تقييم حقوقهم على أساس القيمة العاقل.

المقارنة بين الأسلوب التقليدي والأسلوب المقترح

من خلال استعراض قوائم التكاليف، والدخل التي تم عرضها حسب المعيار الدولي رقم (٢) ومقارنتها بالأسلوب المقترح من قبل الباحث نستطيع أن نلاحظ ما يلي:
الجدول رقم (١٤) يوضح المقارنة بين الطرق المختلفة لقياس كلفة المخزون والنموذج المقترح

النموذج المقترح	W.A	FIFO	العام / الطريقة
٧٢٠٠	٧٦٦٥	٧٣٥٠	تكلفة البضاعة المباعة. ٢٠٠١م
٣٧٥٠	٣٢٨٥	٣٦٠٠	بضاعة آخر المدة

	مجمّل الدخل	١٠١٥٠	٩٨٣٥	١٠٣٠٠
٢٠٠٢	تكلفة البضاعة المباعة	٩٨٠٠	٩٩٥٢.٧٢٧	٩٨٠٠
	بضاعة اخر المدة	٤٢٠٠	٣٧٣٢.٢٧٣	٤٣٥٠
	مجمّل الدخل	١٠٢٠٠	١٠٠٤٧.٢٧٣	١٠٢٠٠

١- في العام الأول (٢٠٠٠م) لم يتم رصد أية فروقات بين الطريقتين وهذا يعود لكون العام الأول (٢٠٠٠م) لم يتم فيه بيع أية وحدات واقتصرت الحالة على افتراض عملية شراء واحدة أما فيما بعد فقد استخدمت مدخلات موحدة وتم افتراض مخزون آخر المدة خليط من آخر عمليات شراء تمت.

٢- في العام الثاني والثالث (٢٠٠١، و٢٠٠٢) نجد أن الفرق بين الأسلوبين بدأت تظهر نتيجة لاختلاف أسلوب التسعير المتبع بين الأسلوبين حيث أن الأسلوب المقترح اعتمد على تقييم مخزون آخر المدة على أساس احدث أسعار المشتريات (سعر المدخلات) أما في الأسلوب التقليدي فقد تم تقييم المخزون على أساس خليط من الأسعار التي تم الشراء بها وحسب سعر كل صفقه حيث تم تقييم كمية المخزون البالغة ١٥٠٠ وحدة على أساس سعرين بحيث أن ٥٠٠ وحدة تم تقييمها بسعر (٢.٤) دولار و ١٠٠٠ وحدة بسعر (٢.٥) للعام ٢٠٠١م وأيضاً على أساس سعرين للعام ٢٠٠٢م بحيث أن ٥٠٠ وحدة تم تقييمها بسعر (٢.٦) دولار و ١٠٠٠ وحدة بسعر (٢.٩) دولار للوحدة الواحدة.

٣- رغم المبررات المقدمة من قبل معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) المخزون لإتباع هذا الأسلوب إلا أن حدوث حالة تباعد في عمليات البيع، والشراء سوف يؤدي إلى تضمين القوائم المالية مجموعة من الأرقام المشوهة والتي تعبر عن إظهار هذه القيم بأرقام متباعدة رغم ما يحمل من مبررات عن موضوعية الأسلوب التقليدي، بينما على العكس من ذلك فإن الأسلوب المقترح يقوم على فكرة اعتماد آخر سعر شراء لكونه أكثر موضوعية واقرب الى الواقع من الأسلوب التقليدي، بالإضافة إلى أن استخدام هذا السعر يظهر بعض مكونات القوائم المالية بقيمتها الحقيقية وبما ينعكس على أرباح الشركة وعلى قيمة الأسهم وبما يحقق العدالة لمالك السهم الحالي والمرتبب عند إجراء عملية تقييم أسعار الأسهم في حالات البيع والشراء، بغض النظر عن قيمة السعر المتبع لتقييم وحدات المخزون سواء بالارتفاع أو الانخفاض، لان هذا الأسلوب لا يستند في مبررات طرحه وتقديمه على تقديم اقل سعر أو أعلى سعر وإنما يعكس احدث أسعار الشراء على مكون المخزون الظاهر في القوائم المالية.

٤- رغم الاختلاف للنموذج المقترح عن صافي القيمة القابلة للتحقق إلا أن أتباع هذا الأسلوب هو أكثر موثوقية حيث يستند في تقييم بضاعة آخر المدة على أساس آخر سعر شراء من واقع فواتير موثقة وحقيقية.

٥- النموذج المقترح يتماشى مع مفهوم القيم الجارية لكونه يظهر قيمة المخزون بأحدث الأسعار، ومن زاوية أخرى يبقى على استخدام قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل استناداً إلى قيد الحيطة والحذر لكن دون المغالاة في احتمال وجود فروق كبيرة بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق لكون التقييم بأخر أسعار شراء يكون في الأغلب منسجم ومتقارب مع القيم الجارية للمخزون السلعي.

الاستنتاجات

أظهرت نتائج الدراسة النظرية حسب النموذج المقترح مقارنة مع ما هو معمول به من قبل معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) المخزون النتائج التالية:

١- ينسجم اعتماد تقويم المخزون السلعي على أساس آخر سعر شراء مع مفهوم القيم الجارية وذلك نتيجة وقوع تاريخ إعداد القوائم المالية الختامية نسبياً مع تواريخ عمليات الشراء الأخيرة.

٢- يقدم النموذج المقترح حل لمشكلة الفرق الواسع ما بين قيمة المخزون السلعي مقوماً بالتكلفة وقيّمته حسب القيمة القابلة للتحقق، لكون آخر أسعار الشراء تنسجم في التوقيت مع تواريخ أعداد القوائم المالية وتحديد القيم القابلة للتحقق.

٣- إن أتباع الأسلوب المقترح في الدراسة يقلل من التشوهات الناتجة عن اعتماد أرقام وقيم حدثت في فترات متباعدة، وبالتالي يتم التغلب على بعض المشاكل الناتجة عن عامل الزمن.

٤- لا يتعارض النموذج المقترح مع القاعدة المحاسبية " التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل " لكن يقلل من الفجوة ما بين تكلفة المخزون وقيّمته القابلة للتحقق.

التوصيات

توصي الدراسة استناداً إلى نتائجها، بما يلي:

١- إجراء المزيد من الدراسات للأسس الفكرية والنظرية التي استند عليها المعيار الدولي رقم (٢) (المخزون) في قياس، واثبات، وتقييم المخزون السلعي، والمتمثلة بـ (التكلفة التاريخية، وإعادة التقييم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما اقل، وثبات وحدة القياس النقدي، ومبدأ الحيطة والحذر) والتي جاءت نتيجة للاستناد على المنهج العملي في استخلاص الممارسات المحاسبية من خلال استقرار الواقع العملي والاعتماد على الممارسات المقبولة قبولاً عاماً في الحياة العملية والعمل على إعادة دراسة هذه الممارسات والاتجاه للدمج بين هذا المناهج والمنهج العلمي بحيث يتم الاتجاه إلى المنهج الاستنباطي والدمج بينه وبين المنهج العملي للتوصل إلى ممارسات محاسبية تستند إلى أسس علمية لترشيد الممارسات المحاسبية.

٢- دراسة نتائج النموذج المقترح من قبل الهيئات المتخصصة بإقرار معايير المحاسبية والاستناد إلى باعتباره محاولة جادة للوصول إلى طريقه علمية وعملية لتقييم المخزون السلعي.

٣- إجراء دراسات إضافية لاختبار سلامة النموذج المقترح في التطبيق العملي ورصد نتائج التقييم بهذا الأسلوب الذي يتصف بسهولة التطبيق وعدالة وموثوقية النتائج ومعالجة بعض نقاط القصور في طرق التقييم المعتمدة في الحياة العملية.

المراجع العربية:

١- أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة، ٢٠١٠، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية، والعملية، الطبعة الثانية.

٢- مطر، محمد، والسويطي، موسى، ٢٠٠٨، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس والعرض، والإفصاح، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الثانية.

٣- هندركسن، الدون س، ٢٠٠٥، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب، أبو زيد، كمال خليفة، الطبعة الرابعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.

٤- حمدان، مأمون، والقاضي، حسين، ١٩٩٥، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، مطبوعات جامعة دمشق.

٥- الحمود، تركي و منذر المؤمني، ١٩٩٦، دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون السلعي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد ٧ ص ١٧٦- ١٨٠

- ٦- حسن، مصطفى، ١٩٩٨، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، السعودية، المجلد ٣٨، العدد ١.
- ٧- الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، ص ١٨٥-١٨٧.
- ٨- الخطيب، حازم، وظاهر القشي، ٢٠٠٤، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية، جامعة الزيتونة، المجلد ٢، العدد الثاني. ص ٦٧-٩٣.
- ٩- كيسو، دونالد و ويجانت، جيرري، ٢٠٠٣، المحاسبة المتوسطة، تعيير، د احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- ١٠- حنان، رضوان حلوه، ٢٠٠٣، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.
- ١١- الزهراني، صالح بن عبد الرحمن، ٢٠٠٣، المحاسبة الزكوية، دار الكتاب الجامعي، القاهرة.
- ١٢- حسن، مصطفى، ١٩٩٨، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، السعودية، المجلد ٣٨، العدد ١.
- ١٣- الحسيني، قاسم ابراهيم، عبدالله الدعاس، ظاهر القشي، (٢٠١٠م): التباين بين الدخل المُعلن والدخل المُعتمد: الأسباب، وطرق معالجتها من وجهة نظر مقدري الضرائب، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، قبل للنشر في ٢٠١٠/٦/١٥
- ١٤- الداغور، ٢٠٠٨، العامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر، غزة، سلسلة العلوم الإنسانية المجلد ١٠، العدد A-1
- ١٥- مجلس معايير المحاسبة الدولية: معيار المحاسبة الدولي (٢) المخزون.

المراجع الأجنبية

- 1- Kieso, D. E. and Weygandt, J. J. 1998. Intermediate Accounting, 9th edition, John Wiley & Sons, 393-421.
- 2- Reeve, J. M. and Stango, K. G. 1987. Balance Sheet Impact of Using LIFO: An Empirical Study, *Accounting Horizons*, September: 9-15.
- 3- Baldenius, T. and Reichelstein, S. 2005. Incentives for Efficient Inventory Management: The Role of Historical Cost, *Management Science*, July, 51 (7): 1032-1045.
- 4- Bar-Yosef, S. and Sen, P. K. 1992. On Optimal Choice of Inventory Accounting Methods, *The Accounting Review*, April, 72 (2): 320-336.
- 5- www.iasb.uk, International Accounting Standards Board
- 6- <http://www.ifrs.org/Home.htm>