

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

Accounting measurement of strategic storage in light of government support and its implications for presentation and disclosure / proposed model

an analytical study at the General Company for Grain Trade

منذر رضوان علي الخزرجي

saad.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

د. سعد سلمان عواد المعيني

المستخلص

يؤدي عرض معلومات مضللة او محرفة ضمن القوائم المالية والتي تعد أهم مصادر المعلومات الموثوقة التي يُعول عليها لاتخاذ القرارات السليمة الى عدم قدرتها على عكس نتيجة النشاط والمركز المالي لها او اعمال الوحدة الاقتصادية لتلك الفترات الزمنية بصورة صادقة وعادلة نتيجة لنوعية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية لذلك زاد الاهتمام بتطوير الممارسات المحاسبية لتتضمن افصاحات كافية بغرض اعطائهم صورة صادقة وعادلة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، ولما كان المخزون يمثل أحد أهم عناصر قائمة المركز المالي خاصة للشركات التجارية حيث يمثل القيمة الأكبر من موجوداتها لذى فان أي خلل في تحديد تكلفة ذلك المخزون او تقييمه يقابله عدم صحة مخرجات القوائم المالية، لذلك هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على الدعم الحكومي وتقديم حلول لتجاوز مشكلة العرض والافصاح المحاسبي للدعم من خلال تفكيك الدعم حسب الجهات المستفيدة منه وبيان أثر هذه الممارسة على تحديد كلفة المخزون ومحاولة ايجاد اسلوب من شأنه ان يعيد قياس هذه الكلفة وتقديم عرض وافصاح محاسبي، وانطلق الباحث في دراسته اعتماداً على فرضية ان القياس المحاسبي الدقيق لكلفة المخزون يؤثر على صدق وعادلة القوائم المالية، وتوصل من خلالها إلى جملة من الاستنتاجات اهمها ان طبيعة عمل الشركة تتطلب مراعاة ظروفها عند قياس كلفة مخزونها خلال السنة وعند تقويمه نهاية الفترة المالية بشكل مختلف عن ما مطبق وفق للقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون لكون تطبيق هذه القاعدة لا يؤدي الى قياس وعرض القيم الحقيقية للمخزون بتاريخ الميزانية ولكون القاعدة اعلاه تمثل الحالة العامة دون الاخذ بعين الاعتبار خصوصية عمل كل شركة.

المبحث الاول

١ - ١: منهجية البحث والدراسات السابقة

١ - ١ - ١: مشكلة البحث:

يتطلب القياس المحاسبي للمخزون دقة ومعايير مرشدة للوصول الى قياس سليم لتحديد قيمته وهو ما اوضحته المعايير المحلية والدولية وهو ما اوردته للحالات العامة، ولكن دخول الدعم الحكومي وتعدد الاطراف المستفيدة من ذلك الدعم يؤثر على اقيام ذلك المخزون وبالتالي على جميع البيانات ذات الصلة التي تعرضها القوائم المالية لاسيما عندما يكون مبلغ الدعم يمثل (١٠٠%) من كلفة النشاط الجاري للشركة خلال الفترة المالية.

١ - ١ - ٢: أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث في محاولته لإيجاد اسلوب يعيد القياس المحاسبي ويتطلب اجراءات اضافية لتحديد كلفة المخزون والدعم الحكومي وكذلك اسلوب العرض والافصاح لتلك القيم الامر الذي يترتب عليه تغيير جميع المؤشرات المالية نتيجة لتغير قيمة المخزون والحسابات ذات الصلة، وبالتالي محاولة لتقديم بيانات مالية توفر عرض وافصاح اضافي حول القيم الحقيقية لتكاليف المخزون والدعم الحكومي حسب الجهات المستفيدة.

١ - ١ - ٣: أهداف البحث:

أ. تقديم حلول لتجاوز مشكلة العرض والافصاح المحاسبي للدعم الحكومي من خلال تفكيك الدعم حسب الجهات المستفيدة (دعم منتج، دعم مستهلك).

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

- ب. بيان أثر الممارسة الحالية عند تحديد كلفة المخزون والمنح الحكومية على قائمة الميزانية العمومية وكشف العمليات الجارية.
- ج. ايجاد اسلوب مقترح من شأنه ان يعيد قياس كلفة المخزون وتقديم عرض وافصاح محاسبي وفق للمبادئ والممارسات المحاسبية مع مراعاة الدعم الحكومي.
- د. عرض المخزون بالقيم الحقيقية المقاربة لأسعارها في الاسواق.
- هـ. عرض قائمة المركز المالي كشف العمليات الجارية بصورة أكثر ملائمة ومصداقية وتوفر افصاحات اضافية.

١ - ٤: فرضية البحث:

يؤثر القياس المحاسبي لكلفة المخزون عن طريق الدعم الحكومي على صدق وعدالة البيانات التي تعكسها قائمة المركز المالي وكشف العمليات الجارية.

١ - ٥: الحدود الزمانية والمكانية للبحث

ركزت الدراسة على الدعم الحكومي والقياس المحاسبي لكلفة المخزون للشركة العامة لتجارة الحبوب للأعوام (٢٠١١-٢٠١٢)، وقد تم اختيار الشركة نتيجة لوجود مشكلة حقيقية بتقييم المخزون وانعكاساته على العرض والافصاح المحاسبي.

١ - ٦: تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بالآتي:

١. بينت الدراسة أنه ليس هناك اختلاف كبير في مفهوم ومعالجة المخزون بين المعيار الدولي (IAS 2) والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥).

٢. لم تتطرق الدراسات السابقة إلى إمكانية قياس كلفة المخزون بغير المقابل المدفوع لاقتنائه.

٣. عدم تطرق الدراسات السابقة إلى المشاكل التي أفرزها خصوصية النشاط الذي تقوم به الشركة وأثرها على القياس المحاسبي للكلفة التاريخية للمخزون والربح المحاسبي بل أشارت إلى ما أوردته المعايير بشكل مطلق، الأمر الذي يتطلب إيجاد ممارسات محاسبية استثنائية لقياس وتقويم المخزون لتعبر القوائم المالية لما يرد أن تعبر عنه بصديق وعدالة لخصوصية الشركة في:

أ. تقييم المخزون في الوحدات الممولة مركزياً التي تحصل على دعم حكومي يغطي جميع تكاليف أنشطتها واستعراض المشاكل التي أفرزها التقويم وفقاً للكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما أقل واقتراح حلول مقترحة بهذا الصدد.

ب. عدم تركيزها على تحقيق الأرباح الذي قد يفرض الخروج عن قاعدة تقييم المخزون وفقاً للكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما أقل.

٤. اقتراح أسلوب لعرض أقيام المخزون في القوائم المالية بالشكل الذي يحافظ على خصوصية كل كشف ويلبي متطلبات الإفصاح ما بين القوائم الأساسية وكشوفات احتساب الدعم.

١ - ٢: دراسات سابقة

١ - ٢ - ١: دراسة الحمداني (٢٠١١) بحث لنيل شهادة المحاسب القانوني بعنوان (معالجة كلفة المخزون السلعي طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية وتأثيرهما في الضريبة)

هدفت هذه الدراسة الى استعراض طرائق تقييم المخزون وأثر هذه الطرائق في الأرباح ومن ثم في الضريبة في الشركة الوطنية للأثاث المنزلي في الموصل للمدة (٢٠٠٧-٢٠٠٨) من خلال اختيار الطريقة الملائمة لطبيعة النشاط وظروف السوق، إن الطريقة الملائمة لتقييم المخزون سوف تنعكس على سلامة البيانات والمعلومات المحاسبية التي ستظهر في القوائم المالية وبالتالي تساهم في توفير بيانات ومعلومات مناسبة لاتخاذ القرارات سواء أكان على مستوى الشركة أم على مستوى الأطراف الخارجية، من اهم الاستنتاجات التي توصل لها الباحث هي أنه لا يوجد فرق في تحديد مفهوم المخزون السلعي بين المعيار الدولي (IAS 2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (٥) بالإضافة الى ان الاختيار الصحيح لأي أساس من أسس التقييم للمخزون السلعي سيكون له بالغ الأثر في دقة رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية وسينعكس على نتيجة النشاط وعلى قيم الأصول في الميزانية.

اما اهم التوصيات التي توصل لها الباحث كان تحديد الطريقة الأفضل والامثل للتسعير وذلك للاختلاف الكبير لهذه الطرائق، وهذه الطرائق إما تعتمد على التكلفة الفعلية الحقيقية للبضاعة المنصرفة أو على أساس غير التكلفة الفعلية وكل هذه الطرق تستعمل في

سبيل الحصول على أفضل ربح وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بزيادة العمل وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية وأفضل عائد للإنتاج، وتكلفة المخزون تقاس بطريقتي قياس تمكن الإدارة في الوحدة الاقتصادية من التأكد من سلامة مخازنها والبضاعة الموجودة فيها.

١ - ٢ - ٢ : دراسة (Luiza, Maria and Mathurin) ٢٠١٨ بحث منشور بعنوان:

Applied Analysis of the Impact of Inventory Valuation Methods on the Financial Situation and Financial Performance

(تحليل تطبيقي لتأثير طرق تقييم المخزون على الوضع المالي والأداء المالي)

حاول الباحثون تحديد الجوانب النظرية المتعلقة بتقييم مخزون البضائع المباعة وتحديد تأثير أساليب تقييم المخزون المطبقة في رومانيا على الوضع المالي والأداء المالي للشركات، ركزت الدراسة على النتائج التي تم الحصول عليها من الأبحاث النظرية والعملية والذي اعتمد على احتساب وعرض قيم مؤشرات التقييم المالي وفق لكل أسلوب من أساليب التسعير ومقارنة تلك المؤشرات مع بعضها البعض، الهدف الرئيسي من البحث هو تحليل للتأثير الذي يمكن أن تحدثه طرق تقييم المخزون على الوضع المالي والأداء المالي والذي انطلقت منه فرضية البحث الرئيسية بأن خيارات تقييم المخزون لها تأثير مختلف على الوضع المالي والأداء المالي للوحدة الاقتصادية وهو ما تم تأكيده بناءً على الدراسة النظرية والتحليل التطبيقي حيث تحققوا من ان خيارات محاسبة المخزون لها تأثير مختلف على كل من الوضع المالي والأداء المالي للمنشأة.

المبحث الثاني

القياس والافصاح المحاسبي عن المخزون والدعم الحكومي

٢ - ١ - ١ : مفهوم المخزون

يتردد مفهوم المخزون في العديد من المراجع والكتابات المتخصصة سواء ما جاء منها في الاقتصاد والإدارة أو المحاسبة وما إلى ذلك من العلوم الأخرى حيث يعبر كل منها عن وجه نظر الكاتب ومن الزاوية التي ينظر لها ذلك العلم لذلك تعددت المفاهيم وفقاً لذلك، فعرفه هندريكسن بأنه مجموعة العناصر التجارية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية بغرض البيع في دورة النشاط التجاري العادي أو التي هي في مرحلة العمليات الإنتاجية لغرض إعدادها للبيع أو التي ينتظر استعمالها في إنتاج السلع أو الخدمات لتغطية متطلبات البيع (هندريكسن، ١٩٩٠: ٤٩٠)، في حين عرفه مجلس المعايير المحاسبية ضمن القاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون بأنه الموجودات المادية الملموسة كافة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية بقصد المتاجرة أو الاستعمال في مجرى نشاطها الاعتيادي أو التي لا زالت في مراحل الإنتاج أو الصنع ومبالغ الاعتمادات المستندية والدفعات المقدمة التي سددتها الوحدة الاقتصادية للحصول على هذه الموجودات (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق، ١٩٩٤: ١)، أما معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) فقد أورد مفهوم المخزون بأنه أصول مُحْتَظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع ؛ أو في شكل مواد خام أو مهمات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات (مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ٢٠١٨: ٦٧٥)، كما وتطرق النظام المحاسبي الموحد لذات المفهوم تلك المواد المخصصة لتشغيل الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية وتسفر عن حركتها وجود ارصدة في المخازن فضلاً عن سلع دخلت مرحلة الإنتاج وأصبحت تحت التشغيل أو إنتاج تام (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ٢٠١١: ١٣٦)، اتفقت التعاريف السابقة على ان جوهر المخزون واحد وهو كل ما تقتنيه أو تنتجه الوحدة الاقتصادية بغرض بيعه وليس للاستخدام الداخلي ولكن اختلفت التعاريف من حيث وصف ماهية المخزون فمنهم من حاول إيجاد مفهوم يصف ماهية المخزون ومنهم من حاول ان يسرد أنواع المخزون لتضييق الخناق على جانب الاجتهاد الشخصي، وبحسب رأي الباحث فان تعريف القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) كان هو الأوسع والأشمل ليضم جميع اشكال المخزون.

٢ - ١ - ٢ : أهمية المخزون

تبرز أهمية المخزون للوحدات الاقتصادية الصناعية والتجارية على حد سواء كونه العنصر الذي لا يمكن الاستغناء عنه تحت أي ظرف من الظروف ففي حال اختلال نسبته (بالزيادة أو النقصان) أو فقدانه يؤثر على استمرارية بقاء تلك الوحدات، كما ويجب ان

تحافظ الوحدة الاقتصادية على استمرارية تدفقه وتلبية طلبات المستهلكين من السلع والخدمات في الزمان والمكان المناسبين وبالتالي تحتاج الوحدات إلى خزان لتلك المواد بالشكل الذي يلبي تلك الاحتياجات أولاً بأول دون حصول أي انقطاع في الإنتاج، كما ويمثل المخزون حلقة الوصل والصمام الذي يربط ويمس أهم الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية ابتداءً من مرحلة الشراء للسلع في الوحدات التجارية أو المواد الأولية للوحدات الاقتصادية مروراً بدورة الإنتاج والتخزين وما يترتب عليها من تكاليف على مر تلك المراحل انتهاءً بكيفية تهيئتها وبيعها من خلال دورة المبيعات لتلبية لطلبات الزبائن.

ومن جانب آخر يعد المخزون السلعي من أكثر الموجودات المتداولة أهمية من حيث ضخامة قيمته بالمقارنة مع الموجودات الأخرى لاسيما في الوحدات الصناعية وإن أي خطأ في تحديد قيمته يؤدي إلى أخطاء في تحديد مجموع الموجودات المتداولة ومجموع حقوق الملكية وينسحب هذا الخطأ على تحديد أقيام عناصر أساسية في قائمة الدخل وبالتالي التأثير على مجمل وصافي الربح، كما أن هذا الخطأ في تقويم المخزون السلعي في فترة معينة سوف يؤثر على الفترات اللاحقة باعتبار أن مخزون آخر الفترة الحالية هو مخزون أول المدة للفترة اللاحقة وبالتالي التأثير على صحة دخل الفترة اللاحقة بمقدار الخطأ الذي حدث في تحديد قيمة مخزون آخر المدة في الفترة السابقة (الحياي، ٢٠٠٧، ١٨٩).

٢ - ١ - ٣: أنواع المخزون

تعددت التصنيفات لأنواع المخزون وفقاً لوجه نظر الكتاب والباحثين وحتى المعاهد المتخصصة استناداً لأسس مختلفة اتجه بعضها إلى توصيف المخزون بشكل تفصيلي وآخر اتجه إلى وصفه بشكل عمومي وآخرين ذهبوا إلى تصنيفه وفقاً لطبيعة النشاط، أما أهم التصنيفات من وجه نظر الباحث فهي كما موضح في ادناه:

١. من حيث العمومية اتفق اغلب الكتاب وكذلك معايير المحاسبة الدولية على تقسيم المخزون إلى ثلاث أقسام رئيسية وهو ما أورده

(Muller) وكالاتي (Muller, 2011: 17-18):

أ. مواد أولية: المواد الخام ومستلزمات الإنتاج الضرورية في إنتاج منتج نهائي.

ب. إنتاج تحت التشغيل: يتكون من جميع المواد التي دخلت في عملية الإنتاج ولكن لم تكتمل بعد.

ج. البضاعة التامة: المنتجات مكتملة الصنع التي تنتظر بيعها.

٢. صنف النظام المحاسبي الموحد في العراق المخزون وفقاً لنوع المادة المخزنية وهو ما ذهبت اليه القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥)/المخزون الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق، وتتفرع منها مجموعات ثانوية لتندرج تحت الأنواع الأساسية، ويقسم إلى مخزن الخامات والمواد الأولية، مخزن الوقود والزيوت، مخزن الادوات الاحتياطية، مخزن مواد التعبئة والتغليف، مخزن المتنوعات، مخزن الإنتاج (التام وغير التام والاعمال تحت التنفيذ)، مخزن البضائع والاراضي بغرض البيع، اعتمادات مستندية لشراء مواد، مخزن المواد الأخرى (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ٢٠١١: ٢٦-٢٧)، يرى الباحث بان هذا التصنيف يمثل دليل استرشادي وفقاً لمتطلبات العمل للبيئة المحلية لتوحيد المعالجات المحاسبية للأصناف المتشابه لجميع القطاعات التي تعتمد العمل وفقه وخفف العبئ على المحاسبين الذين يتعاملون مع البيئة المحلية كونه منع الاجتهاد الشخصي من قبلهم.

٣. ولاعتبار المخزون أحد الموجودات لا بد وان تنطبق عليه صفات وخصائص الموجودات أو ما يسميها البعض المعايير الواجب توفرها في الموارد لكي تعد من الموجودات وهي (غنيم، ١٩٩٧: ٨٣):

أ. معيار الملكية: تعد أهم الشروط التي يجب ان توافرها لكي يعد الأصل مملوكاً للوحدة الاقتصادية ويقصد بالملكية الشكل قانوني لها، أي أن الوحدة الاقتصادية هي صاحبة الحق الأوحد في حرية التصرف بهذا الموجود والذي يكسبها الأحقية بالاستفادة من منافعه.

ب. معيار الخدمات المستقبلية: ان يتوقع من تلك الموارد تحقيق عوائد ومنافع في المستقبل، وفي حال توقع تحقيق المنفعة في وقت اقل من الفترة المالية فيمكن تصنيفه كموجود متداول أما في حال تعدت تحقيق المنفعة لمدة أطول من الفترة المالية فيصنف كموجود ثابت.

القياس المحاسبي للخرزين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

ج. معيار المقدرة الإنتاجية (الخدمية): أحد الشروط المهمة هو قدرتها على تحقيق المنافع والموارد الاقتصادية من خلال إسهامها في العملية الإنتاجية (صناعية، تجارية)، وقدرته على أن يعود بعائد مادي للوحدة الاقتصادية نتيجة مشاركته في عمليات الوحدة.

د. قابلية التحديد (القياس): لكي نعد الموارد الاقتصادية موجودات لابد وان يمتاز بكون المنافع المتوقع ان تعود من ذلك الأصل قابلة للقياس بوحدة النقد، ان هذا الشرط ضروري لتحديد كلفة كل موجود على حدى وإمكانية الفصل بين الموجودات المختلفة احدها عن الآخر.

٢ - ١ - ٤: كلفة المخزون

بشكل عام تتكون كلفة المخزون من جميع التكاليف المنفقة التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية لجعل المخزون جاهز للاستخدام أو معد للبيع سواء أكانت نقداً أو على الحساب حيث انه من الضروري تحديد جميع تلك التكاليف التي تُحمل على كلفة المخزون، وقد أوضح النظام المحاسبي الموحد بان الكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة تتكون من سعر الشراء مطروحاً منه الخصم التجاري واية تنزيلات أو منح أو إعانات أو ضرائب معادة متعلقة بالشراء ومضافاً اليه كافة الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء واية مصاريف متعلقة بها لغاية إدخالها إلى مخازن الوحدة (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ٢٠١١: ١٣٦) ويعد هذا النموذج الغير المعقد المرتبط بالشركات التجارية، في حين عدها (Weygandt) بانها جميع النفقات اللازمة للحصول على السلع ووضعتها في حالة جاهزة للبيع (Weygandt and others, 2011:266).

اتفق معياري المحاسبة الدولي (IAS 2) والمحلي الخاصين بالمخزون بان كلفة المخزون تتضمن (تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، تكاليف اخرى) وأدناه تفاصيلها:

١. تكاليف الشراء: تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الاخرى (عدا تلك التكاليف القابلة للاسترداد من السلطات الضريبية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الاخرى التي تعزا مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة والمواد والخدمات وتطرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبنود الاخرى المتشابهة عند تحديد تكاليف الشراء (جمعة، ٢٠١٠: ٢٠٨)، ومن الممكن ان تشمل كلفة الشراء فروق تحويل العملة عند حيازة المخزون بالعملة الاجنبية وهي حالات نادرة حددتها القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٤) الخاصة بالمحاسبة لآثار التغير بأسعار العملة الأجنبية، ويجب مراعاة ان تحدد اتفاقية البيع من يتحمل تكاليف نقل البضائع إلى محل المشتري (البائع ام المشتري) وما هو الاسلوب المتبع عند البيع (Fob shipping point) التسليم محل البائع ويتحمل المشتري تكاليف شحن البضاعة أو (Fob destination) التسليم محل المشتري ويتحمل البائع تكاليف شحن وإيصال البضاعة إلى المشتري (ويجانب وآخرون، ٢٠١٤: ٣٧٠).

٢. تكاليف التحويل: وتتضمن كل من التكاليف المباشرة المرتبطة بوحدة الإنتاج كالأجور المباشرة، إضافة إلى التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي تتطلبها عملية تحويل المواد إلى بضاعة تامة وبينت القاعدة المحاسبية رقم (٥) أساس التحميل للمصاريف الغير المباشرة بالآتي:

أ. تحمل البضاعة المنتجة بالمصاريف غير المباشرة المتغيرة على اساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

ب. تحمل البضاعة المنتجة بالمصاريف غير المباشرة الثابتة حسب المدى الملائم للطاقة الإنتاجية العادية والزمن في الظروف العادية مع مراعاة الطاقة المفقودة الناجمة عن برامج الصيانة المخططة اذ لا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصروف تحمل على دخل الفترة المحاسبية، وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفع بشكل غير عادي حتى لا يتم تقويم المخزون بقيمة أعلى من تكلفته (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق، ١٩٩٤: ٣).

٣. التكاليف الاخرى: تضم كلفة المخزون التكاليف الاخرى فقط في حال تكبدها من اجل وضع المخزون في مكانه وظروفه الحالية مثل اضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددین ضمن تكاليف المخزون (مؤسسة المعايير الدولية

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والإفصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

للتقرير المالي، ٢٠١٨: ٦٧٦)، وهناك تكاليف مستبعدة من كلفة المخزون تعد مصاريف فترة مثل (حميدات وأبو نصار، ٢٠٠٩: ٧٠):

- أ. التلف غير الطبيعي، اما التلف العادي فيعتبر جزء من كلفة المخزون.
- ب. تكاليف التخزين إلا اذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
- ج. المصاريف الادارية غير المرتبطة بالإنتاج.
- د. تكاليف البيع والتسويق.
- هـ. فروق العملة الاجنبية الناتجة عن تغير اسعار الصرف عند شراء بضاعة ومواد خام بعملة اجنبية تسديد أقيامها لاحقا
- و. تكاليف الاقتراض والتمويل الناجمة عن شراء مخزون بالأجل بشرط فترة السداد أطول من المعتاد والسعر يزيد عن السعر العادي للشراء، فيعتبر الفرق بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع، وفي ظروف محددة تسمح برسملة تكاليف الاقتراض بكلفة المخزون والواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٣) تكاليف الاقتراض.

٢ - ١ - ٥: طرق تتبع كلفة وأسعار المخزون

تحتاج منشآت الاعمال لتحديد أسعار المخزون المستلمة والصادرة (سواء للبيع أو الإنتاج) لأغراض متعددة منها تحديد الكميات المتبقي من اصناف المخزون وتحديد اسعار دخول وخروج تلك المخزونات فضلاً عن الأغراض الرقابية، ونتيجة للتغيرات المستمرة في الأسعار سواء للبضاعة أو للمستلزمات الأخرى التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية بين فترة وأخرى حيث لا تقتني الوحدات الاقتصادية مخزونات دفعة واحدة خلال الفترة المحاسبية لعدة أسباب منها تكس تلك البضاعة في المخازن وعدم تصريفها أو محدودية السعة الخزن لمخازنها أو عدم رغبة الوحدة الاقتصادية بتعطيل جزء كبير من راس المال في المخزون، ونتيجة لذلك فمن الضروري تحديد أسعار البضاعة الواردة والصادرة من مخازنها وبالتالي تحديد كلف المخزون (المباع أو المتبقي) دفترياً خلال الفترة أو في أي لحظة ترغب الوحدة الاقتصادية في تحديدها والتي تختلف باختلاف الطريقة المستخدمة، بالإمكان ان نميز كلف وأسعار المخزون من حيث حركة المخزون من وإلى المخازن إلى:

١. تقييم المدخلات: ميز (خالد) بين نوعين أساسيين من المدخلات إلى (خالد، ٢٠١٣: ٤٥):

- أ. المشتريات: تسجل مشتريات السلع والبضائع بشئى أنواعها استنادا إلى كلفة حيازتها والتي من الممكن ان تشمل كلفة شرائها ومصاريف النقل للداخل والتفريغ والتخزين والمناولة والترتيب مع مراعاة التخفيضات التي تمنح من قيب الموردين التي لا يقصد بها تعجيل الدفع.
- ب. المنتجات التامة والنصف مصنعه والجارية: يحمل كل صنف منها بكلف إنتاجها أو تحويلها من مراحلها الأولى ولغاية المرحلة التي بلغها.

٢. تقييم المخرجات: تعددت طرق وأساليب تقييم الوحدات المنصرفة من المخازن ومن أكثر هذه الطرق شيوعاً:

أ. طريقة التمييز العيني (السعر المحدد) Specific identification:

تتميز هذه الطريقة بالموضوعية المطلقة في تحديد تكلفة المخزون وكلفة البضاعة المباعة بموجبها تسعر كلفة البضاعة المباعة بثمنها الاصلي الذي دفع فعلاً في شرائها والمثبت على فاتورة الشراء، وتلائم هذه الطريقة حالات خاصة أي عندما تتعامل الوحدة الاقتصادية بعدد محدود من السلع في حين لا تلائم المنشآت الكبيرة التي تتعامل فيها بأعداد متنوعة من السلع مثل محلات بيع قطع غيار السيارات (مطر، ٢٠٠٧: ١٢٨).

ب. طريقة المتوسطات Average -method:

تقوم هذه الطريقة على ثلاث أساليب أو افتراضات مختلفة لاحتساب كلفة السلع المباعة أو المخزونة والتي تختلف باختلاف توقيت وألية احتساب المعدل وكما مبينة في أدناه:

أولاً: المتوسط البسيط Simple Average: هذا الأسلوب يعتمد على تحديد قيمة الوحدة الواحدة من خلال احتساب معدل للوحدة بقسمة إجمالي أسعار الشراء المختلفة للوحدة خلال فترة من الزمن على عدد تلك الأسعار دون الاعتماد عن الكميات التي بتلك الأسعار

علما بان هذه الطريقة لا تعد سليمة من الناحية الحسابية كونها لا تأخذ أوزان كل دفعة مشتريات بعين الاعتبار (العلي ، ٢٠٠٦ : ٥٦).

ثانياً: المتوسط المرجح (Weighted average method (WA): هذه الطريقة تطبق في حالة نظام الجرد الدوري حيث تقوم على احتساب المتوسط المرجح للوحدة الواحدة ولكل فئة من فئات المخزون من خلال الربط بين كمية وقيمة المخزون المتاح خلال فترة زمنية محددة لإيجاد سعر موحد لتسعير كل من بضاعة آخر المدة والبضاعة المباعة (ياسين، ٢٠٠٥ : ٢٢٧-٢٢٨) هذه الطريقة تقلل أثر التقلبات في الأسعار مما يخلق حالة من التماثل في عرض قيمة المخزون في قائمة الدخل والمركز المالي خلال فترة من الزمن.

ثالثاً: المتوسط المرجح المتحرك Moving average method: هذه الطريقة تطوير للطريقة السابقة تطبق في حالة الجرد المستمر بموجبها يتم احتساب متوسط كلفة الوحدة بعد كل عملية شراء جديدة، وتحسب كلفة الوحدات المباعة في ضوء الكلفة الجديدة المحتسبة (حميدات وابو نصار، ٢٠٠٩ : ٨٣) يتطلب استخدام هذه الطريقة استقرار في المستوى العام للأسعار لكي لا يظل حقيقة الأرباح والمركز المالي كون هذا المعدل يعطي ارجحيه أو وزن أعلى للتدفقات المخزنية الأخيرة عن تلك التي تمت في بداية الفترة أو أقيام المخزون المتبقية في المخازن من الفترة السابقة، لذلك يفضل استخدام هذا الأسلوب في حالات الاستقرار في المستوى العام للأسعار والانكماش الاقتصادي.

$$\text{المتوسط المرجح المتحرك} = (\text{كلفة الرصيد} + \text{كلفة الوارد}) / (\text{كمية الرصيد} + \text{كمية الوارد})$$

ج. الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) First in first out:

يعتمد هذا الاسلوب على فرض أن البضاعة التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية وتسلم إلى المخازن أولاً تباع أولاً، وهذا يعني ضمناً أن مخزون آخر المدة متكون من عمليات الشراء الأخيرة وبالتالي يتم تقويم المخزون وفقاً لأحدث الأسعار في حين يتم تقويم كلفة البضاعة المباعة في جزء منها بأسعار مخزون آخر الفترة الماضية والجزء الآخر بأسعار المشتريات التي تمت في بداية الفترة المالية (أبو المكارم وآخرون، ٢٠٠٠ : ٣٥٠) ويظهر تأثير هذه الطريقة بشكل واضح في الفترات المحاسبية التي تسودها حالة عدم الاستقرار في الأسعار، ويترتب على استخدام هذه الطريقة في حالة التضخم إنخفاض واضح في تكلفة البضاعة المباعة والذي ينجم عنه ارتفاع تلقائي في صافي ربح الفترة المحاسبية، والعكس صحيح في حالة الانكماش الاقتصادي حيث يؤدي إلى تخفيض تكلفة المخزون ومن ثم تضخيم تكلفة البضاعة المباعة مما يترتب عليه بالتالي انخفاض ملحوظ في صافي ربح الفترة (مطر، ٢٠٠٧ : ٣٠٢).

د. الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) Last in first out:

الفرضية التي يقوم عليها هذا الاسلوب هي عكس الاسلوب السابق (FIFO) حيث تحتسب كلفة المخزون المنصرف استناداً إلى أحدث أسعار الشراء وبالتالي فإن الكلف الدفترية للمخزون تستند إلى الكلف القديمة والتي قد تكون بعيدة كل البعد عن الكلف الاحداث (Elliott and Elliott 2011: 501) لذا فإن الفرضيات التي تنطبق على الأسلوب السابق ينطبق عكسها على هذا الأسلوب، الغي العمل بطريقة LIFO حسب آخر تعديل على معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) والخاص بالمخزون، أما محلياً فقد حدد النظام المحاسبي الموحد تقيم مخزون البضائع بغرض البيع في نهاية السنة المالية حسب كلفة الشراء واصل مخازن الوحدة الاقتصادية وفقاً لطريقة المعدل الموزون أما المواد الغذائية والأدوية فطريقة ما يرد أولاً يصدر أولاً (ديوان الرقابة المالية الاتحادية، ٢٠١١ : ٦٦).

كما تناول الكتاب والباحثين عدد من الطرق والاساليب لكل منها ميزات وعيوبها مثل طريقة الكلفة المعيارية، سعر التعويض، الاخراج بأقل الاسعار (LOFO)، اخراج الاقرب لانتها الصلاحية (FEFO)، الاخراج للتكاليف الاعلى (HIFO). اما محلياً فقد اشارت القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) امكانية تطبيق طريقة معدل الكلفة الموزون لتسعير الصادر المخزني او طريقة ما يدخل أولاً يخرج أولاً للوحدات الاقتصادية التي تتعامل ببضائع يجري تصريفها أولاً بأول كالمواد الغذائية والأدوية بالإضافة الى طريقة التحديد الافرادي لكلف الخزين في الوحدات التي تقوم بالإنتاج غير النمطي المميز طبقاً لطلبات العملاء كما وإجاز تطبيق طريقة الكلفة المعيارية في تلك الوحدات التي تتعامل ببضائع ذات أسعار مستقرة بشرط أن استعمال هذه الطريقة لا يؤدي إلى حصول فروقات ذات قيمة مادية عن طريقة معدل الكلفة الموزون.

٢ - ١ - ٦: أسباب اختيار طرق تتبع الكلفة

بصرف النظر عن التدفق المادي للسلع يمكن للوحدة الاقتصادية استخدام أي من الاساليب المقبولة محاسبياً وانها غير مطالبة باستخدام نفس الاسلوب لكل اصناف المخزون، ومع ذلك تقضي القواعد المحاسبية بأن تُطبق الاساليب المحاسبية على اساس ثابت بمرور الزمن، ولا يسمح بالتغيير الا اذا كان سيحسن من قياس النتائج المالية والمركز المالي، واستناداً لما سبق يرى (حماد) ان معظم المديرين يختارون الاساليب المحاسبية بناء على عاملين (حماد، ٢٨٩: ٢٠٠٧-٢٩٠):

أ. الأثر على صافي الدخل: عادة ما يفضل المدراء اختيار اساليب وطرق محاسبية تظهر مكاسب اعلى للوحدة بهدف تعزيز المركز المالي والحصول على حوافز اعلى.

ب. الأثر على ضريبة الدخل: عادة ما يحاول المدراء دفع مبالغ مالية اقل لقاء الضريبة ولأبعد تاريخ ممكن وهو ما يطلق عليه (قاعدة المبلغ الاقل والابعد زمنياً).

أضاف (Weygandt) عامل ثالث هو الأثر على الميزانية العمومية باستغلال الميزة الرئيسية لطرق تتبع التكاليف أثناء فترة التضخم أو الاستقرار وأثر كل طريقة على المركز المالي لتلك الوحدات (Weygandt and others, 2011: 274)، لابد من الإشارة إلى ان القاعدة الأساس لتتبع كلفة المخزون هو الثبات في اتباع طريقة واحدة بعينها، وبين (مطر) ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تجيز خروج الوحدة الاقتصادية عن هذه القاعدة والتحول من طريقة إلى أخرى في ظل ظروف استثنائية مثل (مطر، ٢٠٠٧: ١٣٥-١٣٦):

أ. التغيير من طريقة إلى أخرى تطبيقاً لأحكام التشريعات والقوانين الملزمة التي تصدرها الجهات الرسمية

ب. ان تبرر ادارة الوحدة الاقتصادية هذا الخروج أو التغيير عن مبدأ الثبات بتحسين المحتوى الاعلامي للتقارير المالية المنشورة وتوفير زيادة في الإفصاح لتلك التقارير.

كما شددت قواعد التدقيق المتعارف عليها على انه عند اجراء أي تغييرات من قبل الوحدة الاقتصادية على تقديراتها فإنه يجب ان تقصح الوحدة الاقتصادية على ذلك في قوائمها المالية وأن تتال مبررات المنشأة موافقة مدقق الحسابات موضعاً ذلك في تقريره عن البيانات المالية، أما إذا لم يقتنع بتلك المبررات عليه ان يحتفظ على ذلك في موضعاً الأثر التراكمي له على نتيجة النشاط والمركز المالي (مطر، ٢٠٠٧: ١٣٦).

٢ - ١ - ٦: أسس اختيار الطريقة الملائمة لقياس كلفة المخزون

ان عملية قياس كلفة المخزون السلعي وتحديد الاسلوب الواجب تطبيقه لمعالجة المخزون يحتاج إلى اهتمام فائق لما له من أثر هام في تحديد تكلفة كل من المنتجات والمبيعات، أن اختيار الأساس الصحيح لتقويم المخزون سيكون له الأثر البالغ في دقة رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية وهو ما سينعكس على رقم مجمل وصافي الربح أو الخسارة من ناحية وعلى قيمة الموجودات بالميزانية من ناحية أخرى، وبذلك ينبغي على المحاسب أن يولي هذه النقطة القدر الكافي من الدقة والاهتمام حتى يصبح رقم المخزون معبراً بصدق عن حقيقة المخزون المملوك للوحدة في نهاية السنة، لذلك تختلف الأسس المتبعة في تسعير المخزون لوجود أكثر من طريقة يمكن إتباعها وان اختيار طريقة من الطرائق يعتمد على عدة عوامل سواء منها ما له علاقة بطبيعة الصناعة أو طبيعة البضاعة أو طبيعة السوق المتاحة لمخزون البضاعة (الصبان وابو المكارم، ٢٠٠١: ٣٦٦)، وأورد (السيدية) أهم العوامل التي تؤثر في اختيار طريقة دون غيرها بالاتي (السيدية، ٢٠٠١: ١٤١):

١. تطبيق نفس السياسات الشرائية لعمليات الشراء المتكررة بشأن كمية البضاعة المشتراة.

٢. مدى الاستقرار في أسعار المنتجات والسلع وإمكانية توافرها في السوق.

٣. درجة الدقة المطلوبة في تحديد تكلفة البضاعة.

٤. الدورة الإنتاجية وتوزيع الإنتاج.

٥. تحديد مديات الحد الأعلى والحد الأدنى وحسب طبيعة البضاعة وسرعة تعرضها للتلف أو الفقدان.

٦. توافر نظام للتكاليف المعيارية مطبق.

٧. الصناعة أو النشاط الذي تعمل به الوحدة الاقتصادية.

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والإفصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

وفي ظل العوامل أعلاه لابد من الإشارة إلى أهمية الثبات في تطبيق طريقة معينة خلال الدورات المحاسبية المتتابعة لوفير بيانات يعتمد عليها في التخطيط، كما إن الالتزام بطريقة التقييم الأنسب لذلك المخزون سيؤدي إلى تحديد الكلف الحقيقية له بصورة أدق، بالإضافة إلى مخزون آخر المدة الذي سيقم بالتكلفة الحقيقية فإن التدفقات الخارجة من البضاعة ستكون مسعره بصورة مناسبة والأرباح المتحققة منطقية.

٢ - ١ - ٧: قياس عناصر البيانات المالية

ان مصطلح القياس في الفكر المحاسبي يشير إلى تحديد القيم النقدية للعناصر التي ستعترف بها القوائم المالية الأمر الذي يتطلب تحديد واختيار أسس محددة للقياس من بين الأسس المختلفة التي تشمل:

أ. **التكلفة التاريخية Historical Cost**: تسجيل الأصول بالمبالغ النقدية التي دفعت فعلاً أو ما يقابلها بالقيمة العادلة للمقابل الذي أُعطي في تاريخ الحصول عليه، وتسجيل الالتزامات بمبالغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع ان يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط (جمعة، ٢٠١٠: ٦٢).

ب. **التكلفة الجارية Current Cost**: مدخل يركز على نقطة الشراء يقوم على تسجيل الأصول بما يفترض دفعة (نقداً أو ما يعادل النقد) بغرض الحصول على أصل مماثل في الوقت الحاضر، وتسجيل الالتزامات بقيمتها النقدية (غير مخصومة) المطلوبة لسداد تلك الالتزامات في الوقت الحاضر (شرويد وآخرون، ٢٠١٢: ١٧٧-١٨٠).

ج. **القيمة القابلة للتحقق Realizable Value**: مدخل يركز على نقطة البيع يقوم على تسجيل الأصول بأسعار البيع (سعر خروج الأصل) فيما لو أرادت الوحدة الاقتصادية التخلص من الأصل بطريقة نظامية (بدلاً من التصفية الإجبارية)، وتسجيل الالتزامات بالمبالغ غير المخصومة من النقد أو ما يعادل النقد المتوقع دفعها لسداد الالتزامات (شرويد وآخرون، ٢٠١٢: ١٧٧-١٨٠).

د. **القيمة الحالية Present Value**: تُسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن يولدها الأصل في السياق العادي للأعمال، وتسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة لتسوية الالتزامات في السياق العادي للأعمال (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ٢٠١٨: ١٨).

هـ. **القيمة العادلة Fair Value**: هو المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية (حميدات وأبو نصار، ٢٠٠٩: ٦٨).

و. **القيمة القابلة للاسترداد**: هي القيمة العادلة للأصل بعد تنزيل كلف البيع أو القيمة قيد الاستعمال إيهما اقل (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ٢٠١٨: ١٨).

تعد التكلفة التاريخية أكثر أسس القياس تطبيقاً من قبل الوحدة الاقتصادية في إعداد قوائمها المالية، وعادة ما يكون هذا التطبيق مترافقاً مع أسس قياس أخرى فعلى سبيل المثال، يسجل المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تسجل الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتُسجل التزامات التقاعد بقيمتها الحالية كما تستخدم بعض الوحدة الاقتصادية أساس التكلفة الجارية تجاوباً مع عدم قدرة نموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ٢٠١٨: ١٨).

٢ - ١ - ٨: أثر الأخطاء في تقييم المخزون على القوائم المالية:

في بعض الأحيان تنشأ أخطاء في الاعتراف بعناصر القوائم المالية أو في كيفية عرضها والإفصاح عنها بصورة خاطئة بشكل مقصود بغرض التزوير والتحريف وغيرها وفي أحيان أخرى تكون غير مقصودة ناجمة عن السهو أو النسيان أو الحذف، إن وقوع تلك الأخطاء لا يعني عدم توفر نظام رقابة داخلي يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتخفيض عدد الأخطاء المرتكبة لذلك فأن القوائم المالية قد لا تخلو من وجود تلك الأخطاء (حميدات وأبو نصار، ٢٠٠٩: ١٥٢)، ومن الضروري التحقق مما اذا كانت الأخطاء جوهرية أو غير جوهرية الأمر الذي يتطلب ان نفرق بين تلك الأخطاء التي يتم اكتشافها خلال نفس الفترة والتي تصحح قبل إصدار القوائم المالية، وتلك التي تكتشف في فترات لاحقة والتي تصحح من خلال المعلومات التي تظهرها الكشوفات المالية عن الفترات اللاحقة بأثر رجعي عند إصدار أول قوائم مالية بعد اكتشافها وهو ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي (AIS8): (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالي، ٢٠١٨: ٧٠١)

القياس المحاسبي للخزين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والإفصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

أ. وصف الخطأ والإفصاح عنه.

ب. إعادة عرض مبالغ المقارنة مصححة للفترات السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ بعد ان يتم تعديلها.

ج. في حال وقوع الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة الأرصدة الافتتاحية للموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة، أما إذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي للخطأ في بداية الفترة الحالية على كافة الفترات السابقة فيتطلب إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي لأول تاريخ عملي

ان الخطأ الناجم عن تقييم المخزون أدنى او اعلى من قيمته الفعلية ينعكس أثره على (حنا والبلداوي، ٢٠١٢: ٢٠١).

أ. الأثر على قائمة الدخل: ان أي خطأ ناجم عن تقييم مخزون آخر المدة يؤثر في احتساب كلفة البضاعة المباعة وبالتالي على نتيجة النشاط لتلك الوحدة الاقتصادية.

ب. الأثر على قائمة المركز المالي: ويكون الأثر على شقي قائمة المركز المالي أولها لما كان المخزون أحد الأصول المتداولة للمنشأة التي يتطلب الإفصاح عنها في الجانب المدين من قائمة المركز المالي لذى فان الخطأ الناتج عن تقييم المخزون اعلى أو ادنى من قيمته سوف يلقي بظلاله على تضخيم أو تخفيض قيمة الأصول المتداولة، والثاني يؤثر على حق الملكية وهو في الجانب الدائن من قائمة المركز المالي ليتساوى طرفي القائمة أي تشويه المركز المالي للمنشأة.

ج. الأثر على القوائم المالية للفترة اللاحقة: حيث ان أثر الخطأ في تقييم مخزون آخر المدة في الفترة المعنية سوف يدور للفترة اللاحقة باعتبار هذا المخزون هو رصيد أول المدة للفترة اللاحقة مما يعني تأثر القوائم المالية للفترة اللاحقة بالأخطاء الناجمة عن التقييم.

يوضح الجدولين (١) و (٢) أثر الخطأ في تحديد قيمة مخزون آخر المدة على قائمتي المركز المالي والدخل ولفترتين زمنيتين متعاقبتين ونستنتج منه ان أثر الخطأ في سنة معينة ينسحب على السنة اللاحقة وكما موضح بالشكل، كما ويتضح من الجدول وجود علاقات بين الحسابات يوضحها الباحث بالنقاط التالية:

أ. هناك علاقة عكسية بين كلفة البضاعة المباعة وكل من كلفة مخزون اخر المدة والربح.

ب. هناك علاقة طردية بين كلفة مخزون آخر المدة والربح.

جدول (١) أثر الخطأ في حساب المخزون على المركز المالي

اسم الحساب	طبيعة الخطاء في تقييم المخزون	الأثر على حسابات الميزانية		
		الموجودات	المطلوبات	حقوق الملكية
مخزون آخر المدة للسنة ١	اعلى من اللازم	اعلى مما يجب	دون أثر	اعلى مما يجب
	اقل من اللازم	اقل من اللازم	دون أثر	اقل من اللازم
مخزون أول المدة للسنة ٢	اعلى من اللازم	اقل من اللازم	دون أثر	اقل من اللازم
	اقل من اللازم	اعلى من اللازم	دون أثر	اعلى من اللازم

إعداد الباحث

جدول رقم (٢) أثر الخطأ في حساب المخزون على حسابات الدخل

اسم الحساب	طبيعة الخطاء في تقييم المخزون	الأثر على حسابات الدخل		
		كلفة البضاعة المباعة	مجمل الربح	صافي الربح
مخزون آخر المدة للسنة ١	اعلى من اللازم	اقل مما يجب	اعلى مما يجب	اعلى مما يجب
	اقل من اللازم	اعلى مما يجب	اقل مما يجب	اقل مما يجب
مخزون أول المدة للسنة ٢	اعلى من اللازم	اعلى مما يجب	اقل مما يجب	اقل مما يجب
	اقل من اللازم	اقل مما يجب	اعلى مما يجب	اعلى مما يجب

إعداد الباحث

ان أي خطأ في تحديد قيمة المخزون ينجم عنه خطأ مماثل بالقيمة ينعكس على كل من كلفة البضاعة المباعة والربح بالزيادة أو النقص وحسب طبيعة الخطأ وفقا للعلاقات الموضحة بين الحسابات، كما ان تأثير ذلك الخطأ لا يتوقف على قياس الدخل بل يتعدا ذلك حيث يؤثر على قيمة كل من الأصول المتداولة وبالتالي إجمالي الأصول.

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والإفصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

وأشارت (العشي) في رسالتها إلى ما ذهب إليه (سعيد) بإبرازه لأهم المخاطر الناجمة عن الخطأ في تقييم المخزون بمخاطر على نسبة السيولة ورأس المال العامل ومخاطر على الاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية ومخاطر على استقرار العاملين معنوياً ووظيفياً ومخاطر على أسعار الأسهم والوفاء بالديون ومنح الائتمان (العشي، ٢٠٠٦: ٢٥).

ويرى الباحث أن أخطأ الرصيد غير الصحيح للمخزون يمتد تأثيرها على كل من قائمتي المركز المالي والدخل وكما يلي:

أ. رصيد المخزون الخاطئ يؤثر على احتساب تكلفة البضاعة المباعة أي خطأ في حساب الربح الإجمالي وصافي الدخل، ويكون للخطأ تأثير معاكس على تكلفة البضائع المباعة والربح الإجمالي وصافي الدخل في الفترة المحاسبية التالية لأن مخزون نهاية الفترة المحاسبية الأول هو مخزون بداية الفترة الثانية حيث ستكون الكلفة الإجمالية للسلع المباعة والربح الإجمالي وصافي الدخل للفترتين صحيحة، ولكن تخصيص هذه المبالغ بين الفترات غير صحيح.

ب. القيمة المفصح عنها للأصول وحقوق المساهمين في الميزانية العمومية غير صحيحة، ولا يؤثر هذا الخطأ على الميزانية العمومية في الفترة المحاسبية التالية حيث يظهر أثره آنياً خلال نفس السنة.

٢ - ٢: الإفصاح في القوائم المالية

تتبع أهمية الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية باعتباره أحد الأسس المهمة التي تؤكد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال تسليط الضوء على جميع المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات الهامة ذات العلاقة بالنشاط الرئيسي للشركة لصالح اللاتك المستخدمين، ونتيجة لتنوع وتعدد الجهات المستفيدة من هذه المعلومات تختلف الآثار المترتبة على القرارات المتخذة باختلاف تلك الجهات المعتمدة على هذه المعلومات، ولذلك فإن أي خلل في الإفصاح يؤدي إلى صناعة قرارات غير صائبة من قبل الجهات المعولة عليها.

أن معلومات القوائم المالية لها صفة العمومية حيث اتجهت لتحقيق حاجات عامة المستفيدين دون التركيز على حاجة مستخدمين بعينهم، ونتيجة لذلك يتوجب إعداد هذه القوائم على أسس تتفق ومتطلبات الإفصاح عن الأمور الهامة التي تؤثر في عملية صناعة القرار إذ أن أي تضليل في المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها ويؤثر سلباً في قراراتها، الأمر الذي يتطلب توافر معلومات على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية لتلبية الحاجات والمصالح ذات الصلة لعموم المستخدمين المحتملين، أوضح الشيرازي أن القوائم المالية لا تعطي سوى جزء من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية حيث يستحيل عمل إفصاحات عن كافة المعلومات التي يحتاجها عموم مستخدمي التقارير المالية في صلب القوائم ذات الأغراض العامة نتيجة لتعدد بيئة الأعمال والأنشطة الاقتصادية وبالتالي أصبح هناك قدر كبير من المعلومات الغير ملائمة التي يتطلب الإفصاح عنها خارج البيانات المالية (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٠٩).

وقد وضحت القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية أن الإفصاح يمكن أن يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الأقواس أو في الهوامش أو يكشف ملحق بالبيانات كما ورسمت مجموعة من المبادئ والأحكام الرئيسية التي أوجبت مراعاتها لأغراض متطلبات الإفصاح بالنقاط التالية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، ١٩٩٥: ٢-١):

١. ينبغي مراعاة العوامل والمعايير التالية لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في هذه القاعدة: -

أ. ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعمليها، وأن تكون الإيضاحات والمعلومات المعززة كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة والأمانة.

ب. أن تكشف البيانات المالية والمعلومات الملحق بها جميع الأمور المادية بالدرجة التي تؤثر في قناعات مستعمليها.

ج. مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات، دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وأن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون.

٢. يجري إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على فرض أن المنشأة مستمرة في نشاطاتها في المستقبل المنظور، وعندما تتوفر النية أو الضرورة لتصفيتها، أو يتخذ قرار التصفية، أو يباشر بعملية التصفية فعلاً، يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة.

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والإفصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

٣. يفترض الالتزام بتطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى، فإن جرى تغيير في سياسة محاسبية أو طريقة استخدامها فيجب أن يوصف هذا التغيير وأن يحدد أثره قيمياً وكيمياً، هذا وإذا لم يكن للتغيير أثر مهم على البيانات المالية للسنة الحالية، يجب الإفصاح عنه إذا كان يؤثر بصورة مهمة على نتائج الفترة اللاحقة.

٤. ينبغي مراعاة جانب الحيطة والحذر في إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على ألا يبرر ذلك تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة.

٥. يجب أن تعرض مع البيانات المالية لسنة الحالية البيانات المقارنة للفترة السابقة، فإن اجري تغيير في طريقة تبويب وعرض المعلومات للسنة الحالية وجب إعادة عرض وتبويب معلومات الفترة السابقة بنفس الطريقة، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عندئذ يجب الإفصاح في الحواشي مع إعطاء تقديرات لتفاصيل الأرقام إذا كان ضرورياً.

٦. لا يعد تبريراً للأخطاء أو المعالجات المحاسبية غير السليمة مجرد الإفصاح عنها.

أشار معيار المحاسبة الدولي (AIS1) للقوائم المالية بكونها قوائم يقصد منها تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة الوحدة الاقتصادية بإعداد تقارير مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ٢٠١٨: ٦٤٣)، وهذا يتطلب من المستخدمين قدرًا معقولاً من المهارة والخبرة في سبيل فهمها وتفسيرها، إن الإفصاح في القوائم المالية يكون بتاريخ اصدار تلك البيانات وإن أي تعديل عليها يتطلب الإفصاح عن تاريخ ذلك التعديل كون البيانات التي يفصح عنها القوائم المالية لا تعكس الأحداث بعد تاريخ ذلك التقرير (حميدات وابو نصار، ٢٠٠٩: ١٦٤)، ونتيجة لتعدد الجهات المستفيدة من القوائم المالية واختلاف مستوياتهم الثقافية ودراكتهم المحاسبية واختلاف قدراتهم في معالجة تلك المعلومات التي توردها القوائم المالية كان من الضروري أن تكون المعلومات المحاسبية المطلوبة مختلفة ومتعددة لذلك ظهرت أنواع مختلفة من الإفصاح وكما يلي:

١- الإفصاح المناسب (كافي) Adequate Disclosure (Adequate): هو توفير الحد الأدنى من الإفصاح في البيانات المالية كي لا تكون مضللة عند اعتماد المستخدمين عليها في اتخاذ القرارات (البيطار، ٢٠١٠: ٢٨).

٢- الإفصاح الشامل Full Disclosure: يتميز هذا النوع بشمولية التقارير المالية وتغطيتها لأي معلومات مهمة ذات أثر محسوس على القارئ وقراراته من خلال اعداد وتصميم القوائم المالية وتوجيهها الى عامة المستخدمين، وتتركز أهمية الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية باعتبارها المصدر الأساسي الذي يعول عليه في اتخاذ القرارات، ويمتاز هذا النوع من الإفصاح بكونه لا يقتصر بالإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد ليشمل الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم (الزهيري، ٢٠٠٩: ٣٩).

٣- الإفصاح العادل Fair Disclosure: افصاح يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات ومصالح جميع الاطراف المستفيدة من خلال عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى الإفصاح عن المعلومات بأسلوب او طريقة منهجية تضمن وصول نفس القدر منها الى مختلف الاطراف ذات العلاقة دون التحيز (هندريكسن، ١٩٩٠: ٧٦٦).

٤- الإفصاح الوقائي Protective Disclosure: افصاح موجه للمستثمرين الخارجيين ممن لهم قدرات محدودة على فهم وإدراك المعلومات المالية بهدف حمايتهم باعتبارهم المستخدم الرئيسي للمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية ذات الغرض العام (حنان، ٢٠٠٩: ٢١٩-٢٢٠).

٥- الإفصاح التثقيفي (اعلامي) Educational Disclosure (Informative): اتجاه معاصر من الإفصاح موجه للمستثمر ذي الخبرة في امور التحليل المالي لاشتماله على معلومات ملائمة تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من الاجتهاد الشخصي والتقدير المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات (الشيرازي، ١٩٩٠: ٣٣٠-٣٣١).

٢ - ٣ - ١: الخزين الاستراتيجي:

ذلك الخزين الذي يهدف لمواجهة حالات النقص في كميات السلع الغذائية الاستراتيجية المستوردة الناتجة عن تأخر او توقف عملية الاستيراد لأسباب عدائية او حربية كالمقاطعة الاقتصادية او الحصار الاقتصادي او انقطاع المواصلات الناتج عن مخاطر حربية أو ما شابه ذلك (اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا، ١٩٨٦: ٤-٥).

يأتي الخزين الاستراتيجي تلبية لمتطلبات الأمن الغذائي والذي يُعني بصفه عامة بالمحافظة على ضمان استمرار تدفق الغذاء اللازم لاستهلاك افراد مجتمع محدد في مختلف الحالات وتحت كل الظروف خلال فترة من الزمن من خلال تظافر الجهود لتدارك الاخطار المفاجئة، هذا وتختلف نسبة مساهمة الدولة لتحقيقه من مجتمع لآخر تبعاً لدرجة نضوجها الاقتصادي، ونتيجة لذلك برزت أهمية الخزين الاستراتيجي للحبوب في العراق بدرجة أساسية لمجابهة الحالات الطارئة (الحروب، المجاعات، الكوارث الطبيعية والظروف السياسية) للوصول إلى حالة مقبولة من الاكتفاء الغذائي الذاتي و من ثم إلى حالة من الأمن الغذائي قدر الإمكان (العقدي وخضير، ٢٠٠٥: ٧).

ونتيجة للعجز الغذائي الذي يكاد يكون شامل لجميع دول المنطقة لجميع السلع الغذائية باستثناء البعض من الفواكه والخضار لكون الناتج المحلي لا يغطي الطلب الاستهلاكي واتساع الفجوة بشكل متسارع مؤثرة بذلك على مؤشر الاكتفاء الذاتي، لدى كان لابد من تغطيه هذا العجز عن طريق الاستيراد والذي تبقى السيطرة عليه ممكنة اذا ما توفر شرطي المقدرة على تغطية تكاليف الاستيراد اللازمة وتوفر السلع الغذائية المستوردة، حيث ان كل من هذين الشرطين يخضعان للعديد من العوامل التي من الممكن ان تؤثر او تعيق عملية انسياب تدفقها نتيجة للعوامل المختلفة (سواء قلة الناتج المحلي منها او صعوبة توفيرها عن طريق الاستيراد) كان لزاما توفير مخزون من المواد الغذائية الاساسية يكفي لمواجهة النقص

٢ - ٣ - ٢: أهمية الخزين الاستراتيجي:

يختلف البشر باحتياجاتهم الجسمية من الغذاء وبطريقة سد تلك الاحتياجات نتيجة لعدة صفات من اهمها العمر والوزن والجنس والبيئة والنشاط وانماط الاستهلاك اضافة الى مدى وفرة تلك الاغذية واسعارها، لدى كان هناك سلع يشترك في استهلاكها اكبر عدد مكن افراد ذلك المجتمع وتسد نسبة عالية من احتياجاته الغذائية، برزت هذه التسمية بشكل خاص في السلع الزراعية. ولتوضيح مفهوم السلع الاستراتيجية نتناول ما اثارته ندوة الخزين الاستراتيجي للحبوب في الوطن العربي المنعقدة عام ١٩٨٦ نقطة الخلاف حول مما يجب ان يتكون الخزين الاستراتيجي واشارت لثلاث اراء الاول يرى ان الخزين الاستراتيجي هو ذلك الخزين الذي يضم السلع الاساسية التي تكون نسبة استيرادها عالية اي التي يكون نسب الاكتفاء الذاتي لها منخفض، والثاني حصر الخزين الاستراتيجي بالحبوب بشكل عام التي يستهلكها كل من البشر والحيوان، اما الراي الثالث حدده بالحبوب التي يستهلكها البشر فقط تحديدا سلعة القمح وذلك لضخامة حجم انتشارها واستهلاكها وتكاليف استيرادها وما تسده من الاحتياجات الغذائية (اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا، ١٩٨٦: ٦-٧).

وتزداد أهمية تلك السلع من الناحية الاستراتيجية في حالات النقشف او بازدياد العجز في انتاجها محليا وزيادة الاعتماد بتوفيرها عن طريق الاستيراد، كما وتزداد استراتيجية تلك السلع عندما يكون استيرادها معرضا للأخطار سواء لبعد المسافة او طول الوقت المستغرق لاستيرادها او بسبب كون مصادر الاستيراد من دول تناقض مصالحها مصالح الدولة المستوردة وبالأخص عندما تكون من الدول الكبيرة التي يصعب مواجهتها او في حال قلة بدائلها بالنسبة للمستهلك وبالات في حالة السلع الاستهلاكية المباشرة وليس السلع المحولة او المصنعة (غندور، ١٩٨٣: ٧-٨).

واستكمالا لما تم عرضه من أهمية توفير السلع بالذات الاستراتيجية منها لما لها من أثر مباشر على قوت الشعب وانعكاساته في توفير الاستقرار الاقتصادي حيث ان اي تأثير على استقرار تدفق تلك السلع او الحفاظ على مستوى ملائم لأسعارها يمكن ان يؤدي الى حدوث اضطرابات محلية من قبل المواطنين والذي يلقي بضلاله على الاستقرار السياسي لتلك البلدان لدى كان لابد من ان تتدخل الدولة لما لها من سلطه عليا ومباشرة لخلق حالة الامن الغذائي والسياسي على حد سواء وفقا لما تراه وانسجاما مع سياساتها وتوجهاتها، لدى فان اغلب الحكومات تلجأ الى دعم تلك السلع من خلال توفير الدعم المالي والعيني لتحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي ورفع معدلات النمو الاقتصادي وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

٢ - ٤ - ١: المنح الحكومية

هي دفعات مالية مقدمة من قبل الدولة تعد احد اهم مصادر التمويل في الوحدات الاقتصادية خاصة تلك الغير هادفة لتحقيق الأرباح باعتبارها تسعى إلى تحقيق خطط وبرامج الحكومة المتعددة كحاربة العوز والفقر أو توفير المستلزمات الطبية والعلاجية لعامة للمرضى وغيرها، وفي أحيان أخرى تحاول الحكومة تحسين قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في الشركات الهادفة للربح،

الأمر الذي يفوق قدرة تلك الوحدات على الإيفاء بمتطلبات إنجاز تلك البرامج كون الإيرادات المتحققة عن أنشطتها تفوق تكاليفها بكثير مما يتطلب معه التدخل الحكومي، عرفها معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) بأنها (مساعداً حكومية على شكل تحويل موارد للوحدة الاقتصادية مقابل الالتزام في الماضي والمستقبل بشروط محددة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للوحدة، ولأشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية) (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ٢٠١٨: ٨٠٢)، فرق المعيار بين **المنح الحكومية والمساعدة الحكومية** معتبراً الأولى تأخذ صيغة مصادر محولة لوحدة اقتصادية في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية، خلافاً للمساعدات التي لا يمكن تقييمها بصيغة معقولة أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية، حيث عد معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) **المساعدات الحكومية** تصرف حكومي مصمم لتقديم منافع اقتصادية تتعلق بالوحدة الاقتصادية أو مجموعة من الوحدات الاقتصادية وفقاً لمعايير محددة، ولا تشمل المساعدات الحكومية وفقاً لهذا المعيار المنافع المقدمة بصورة غير مباشرة من خلال إجراء مؤثر على الظروف التجارية العامة مثل تجهيز البنية التحتية في المناطق تحت التطوير أو ما يفرض من قيود تجارية على المنافسين (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ٢٠١٨: ٨٠٢).

أما محلياً فقد تناول النظام المحاسبي الموحد الإعانات بصورة مباشرة وخصص لها رقم (٤٧) في الدليل المحاسبي الموحد واعتبرها ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من الدولة بنظام أو قوانين خاصة تحدد طريقة حسابها والجهة التي تتولى سدادها لمساعدتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها لتغطية العجز الحاصل ما بين أسعار البيع المقررة والكلفة الفعلية المتحققة، أو لتمكين تلك الوحدات من تصدير بعض السلع بأسعار تنافسية حيث قسمها إلى أربع مجموعات رئيسية من الإعانات هي (إعانات سلع مستوردة، إعانات إنتاج محلي، إعانات تصدير، إعانات أخرى) (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ٢٢٣) كما وتناول الدعم ضمناً دون الإشارة إليه بصورة مباشرة تحت حساب (الإيرادات التحويلية) والذي يشتمل على جميع الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة أحكام قانونية أو قرارات إدارية خارج نشاطها الإنتاجي، حيث تضمن حساب (المنح التمويلية) الذي خصص لها رقم (٤٨٢) في الدليل والتي يدخل في مفهومها المبالغ التي تحصل عليها الوحدات كمنحة لغرض معاونتها في الاستمرار بنشاطها (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ٢٢٥).

ويرى الباحث ان المعايير التي تصدر من الجهات المحلية المعنية تراعي ظروفها المحلية بالمقام الأول وتضيف من صبغتها على تلك المعايير لتلبي متطلبات تلك البيئة، فقد تختلف التسميات أو التعاريف للدلالة على نوع التدفقات الداخلة بشقيها النقدي وغير النقدي إلا أنها تبقى متفقة من حيث المضمون مع ما ذهب إليه معيار المحاسبة الدولي الخاص بالإعانات الحكومية رقم (IAS20).

٢ - ٤ - ٢: الاعتراف بالمنح الحكومية

تناول (حميدات) شروط الاعتراف بالمنح الحكومية وحسب معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمنح الحكومية (IAS 20) التي لا بد وان تنطبق معاً للاعتراف بها وهي ان الوحدة الاقتصادية ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة وان يكون هناك تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة، ولا بد من الإشارة إلى ضرورة الاعتراف بالمنح الحكومية المشروطة كدخل خلال الفترة الزمنية المطلوبة لمقابلة التكاليف المتعلقة لتلبية شروط المنحة وبشكل منظم من خلال تحويل الإيراد المستلم مقدماً إلى إيراد متحقق بناءً على ما تم تنفيذه من التزامات المنحة، أما في حال عدم وجود التزام مقابل تلك المنحة يعترف بالإيراد في الفترة التي تسلمت فيها الوحدة الاقتصادية تلك المنحة (حميدات وأبو نصار، ٢٠٠٩: ٣٥٠).

٢ - ٤ - ٣: المعالجة المحاسبية للمنح:

هناك أسلوبان أو مدخلان رئيسيان لمعالجة المنح النقدية وهي:

أ. **مدخل رأس المال:** وفقاً لهذا المدخل تعامل المنح الحكومية باعتبارها أحد وسائل التمويل، لينعكس أثر ذلك في الميزانية، وطالما أن هذه المنح لا ترد (غير متوقعة السداد) فليس من المناسب إظهارها في قائمة الدخل حيث تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقابلها تكلفة تتحملها الوحدة الاقتصادية فيجب أن تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين.

(الجعارات، ٢٠٠٧: ٤١٧).

ب. **مدخل الإيراد (الدخل):** وفق هذا المدخل لا تعامل المنح الحكومية باعتبارها تمويلاً من المساهمين لذا لا يمكن ان تضاف إلى حقوق الملكية، بل تعالج في قائمة الدخل وفقاً للفترة المحاسبية المناسبة كونها تأتي كالتزام بتنفيذ إجراءات معينة تضعها الجهة المانحة فلا بد من معالجتها في قائمة الدخل لنقائيل النفقات التي تتعلق بتنفيذ تلك الإجراءات، وهو ما اخذ به معيار المحاسبة المصري الخاص بالمحاسبة عن المنح والافصاح عن المساعدات رقم (١٢) بالفقرة (١٦) منه والتي نصت (من الاعترافات الأساسية لهذا المدخل إثبات المنح في قائمة الدخل وفقاً لأساس منهجي منتظم للفترة المالية التي يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بالمنح) (الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠١٦:٢٠٦).

عالم معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) عرض المنح المتعلقة بالدخل وفق لاحتد بديلين كلاهما مقبول:

أ. عرض المنحة كرسيد دائن في قائمة الدخل سواء بشكل منفصل أو تحت مسمى لحساب عام كالإيرادات الأخرى وتبرير ذلك ان إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصاريف غير صحيح، وأن عرض المنحة بشكل منفصل عن المصاريف يساعد على إجراء المقارنة مع المصاريف التي لم تؤثر عليها المنحة.

ب. طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها وتبرير ذلك أن المنحة هي المتسبب في تحمل الوحدة الاقتصادية للمصروف الذي فان عرض المصروف دون مقابلته بالمنحة سيكون مضلل (حميدات وابو نصار، ٢٠٠٩: ٣٥٨).

اما محلياً فقد قاربت معالجة النظام المحاسبي الموحد مدخل الايراد حيث يعكس أثرها ضمن كشف العمليات الجارية للمتتحقق من تلك المنح او الاعانات دون اي توضيح اضافي على المعالجات المحاسبية الاخرى التي قد تنجم عنها.

المبحث الثالث

الجانب العملي

الشركة العامة لتجارة الحبوب احد شركات القطاع العام مسؤولة بشكل خاص عن توفير الحبوب المحلية والمستوردة لسد حاجة العراق من تلك الحبوب من خلال توفيرها كأحد متطلبات البطاقة التموينية باعتبارها تنفذ سياسات وبرامج حكومية، ان عملية الشراء تتم عن طريقين الاول محلي حيث يتم شراء المنتج المحلي بأسعار مرتفعة لدعم الفلاح وتشجيعه على الاستمرار بالإنتاج تختلف باختلاف أنواعه ودرجاته، والثاني عن طريق الاستيراد الذي يتم وفق عقود تبرم وفقاً لأسعار البورصات العالمية لتلك السلع، يتم تمويل جميع تلك العمليات من خلال تدفقات نقدية حكومية تمثل دعم يقر بموجب قرارات مجلس الوزراء والتي تحدد اسعار الشراء للمنتج المحلي بشكل سنوي كما وان اسعار بيعها محددة هي الاخرى بـ (٢٦٦٦) دينار للرز و(١٧,٦) دينار للحنطة سواء للمحلي والمستورد على حد سواء. ان اختلاف اسلوب القياس للمخزون نتيجة لدخول الدعم يؤثر على قيمة المخزون (كلفته التاريخية) التي تظهرها سجلات الشركة وهو ما ينعكس على كلف النشاط وارباح الشركة وكذلك على قيمة الموجودات التي يتم عرضها في قائمة المركز المالي وتختلف تبعاً لذلك جميع المؤشرات واساليب التحليل المالي المرتبط بالمخزون التي تتمحور حول كلفة ذلك المخزون، لذى فان اسلوب القياس الذي يفصح عنه عند تحديد تكلفة المخزون سوف تكون من الاهمية عند عرض نتيجة النشاط والمركز المالي وكذلك في قياس المؤشرات المالية وعقد المقارنات بين الشركات ذات الانشطة المتشابهة كون اختلاف اسلوب القياس نتيجته حتمية باختلاف دلالة تلك المؤشرات والمقاييس التي يصرح بها وبالتالي تأثيرها في صناعة القرار، ان تفسير التكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة او المنتجة الذي أوردته القاعدة المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون جاء اوسع من معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) الذي زاد عليه بخصم المنح والاعانات من تكلفة المخزون إذ اعتبارها تتكون من (سعر الشراء مطروحاً منه الخصم التجاري والتتريلات والمنح أو إعانات أو الضرائب المتعلقة بالشراء ومضافاً إليه كافة الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء، وأي مصاريف متعلقة بها لغاية إدخالها إلى مخازن الوحدة الاقتصادية)، وهو ما يمكن تمثيله بالمعادلة:

$$\text{كلفة البضاعة} = \text{سعر شراء} + \text{مصاريف} - \text{المنح والإعانات}$$

ورجوعاً للشركة تتحمل خزينة الدولة مصاريف الشراء كافة من خلال تمويلات وزارة المالية للشركة لتغطية عمليات الشراء وتوفير الحبوب المحلية والمستورد، وفي هذه الحالة وعند تطبيق المعادلة أعلاه فإن كلفة مخزون الحبوب تكون مساوية لا (صفر)، باعتبار أن المنح والاعانات تغطي كامل تكاليف الشراء وتحملها الدولة، هذا الأمر شكل ضبابية في عملية تحديد قيمة الطن لمخزون الحبوب آخر المدة، لذلك اختلفت المعالجات المحاسبية لها فتارة يتم تقييمها على أساس القيمة المدفوعة لشراء الطن الواحد وفي

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

أحيان أخرى تم تقييم المخزون بأسعار بيعه تطبيقاً لما جاء بالقاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون باختيار القيمة الأقل ما بين التكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية والتي تترجح دائماً لصالح القيمة التحصيلية الصافية على اعتبار ان تكلفة المخزون هو المبلغ المدفوع لقاء عملية شراؤه. هذا التفسير من شأنه ان يربك تصوير أقيام الحبوب المباعة والمحفظ بها آخر المدة ويشوه عملية القياس المحاسبي وتظل الشركة مربكة ما بين التطبيق الحرفي للقاعدة الذي يظهر قيمته (صفر) أو بين اظهار المخزون بالقيمة المدفوعة لقاء اقتنائه والذي يُظهره بشكل مبالغ فيه وبأسعار تفوق مثيلاته في حال رغبة الشركة بشرائها من الأسواق وهذا يخالف التطبيقات المحاسبية السائدة التي تؤكد على عدم المبالغة بتقييم المخزون تطبيقاً لمحدد التحفظ المحاسبي.

من الضروري التنبيه الى ان عدم قدرة الشركة على التعامل مع تلك التمويلات المقدمة كمنح حكومية بغرض توفير مفردات البطاقة التموينية كان من جراء المعالجة المحاسبية الخاصة بتقييم مخزون آخر المدة التي أوردتها القاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون حيث حصرت تقييم المخزون في حالة الدعم التي تستلمها الجهات بنوعين (دعم منتج، دعم مستهلك) وحاولت الشركة تطبيق تلك الفقرة بشكلها الحالي والتي لم تسفر عن عرض القيم الحقيقية لتلك السلع كمخزون في القوائم المالية، فعندما اعتبرت الدعم هو دعم مستهلك ضخمت تكاليف المخزون (على اعتبار ان التكلفة تتمثل بالمقابل النقدي المدفوع) الداخل ضمن مفردات البطاقة التموينية من خلال عرضه بأقيام تفوق قيمته التحصيلية الصافية في حال ما اذا رغبت بشراء تلك السلع من الحبوب عن طريق استيرادها من الخارج او حتى بيعها محلياً، وعند عرض الدعم باعتباره دعم إنتاج تحولت إلى تقييم مخزونها بأسعار البيع وهو ما لا يعكس تطبيق الممارسات المحاسبية وفق لنظام اقتصادي حر ولا يعكس الأقيام الحقيقية لتلك السلع ولا كلفها الحقيقية القابلة للاسترداد.

ولو تمعنا أكثر في ذات القاعدة المحاسبية المحلية لوجدنا انها حاولت وضع حلول لتقييم المخزون في حالة حصول الوحدة الاقتصادية على منح أو دعم وفرقت بين حالتين:

- أ. تتمثل بدعم أسعار المستهلك وقيم المخزون وفقها بإضافة أقيام المنح إلى سعر البيع.
- ب. تتمثل بدعم أسعار المنتج لقيم المخزون وفق هذه الحالة باعتبار مبلغ الدعم او المنحة هو تخفيض من تكلفة الشراء أو الإنتاج في حالة المنشآت الصناعية.

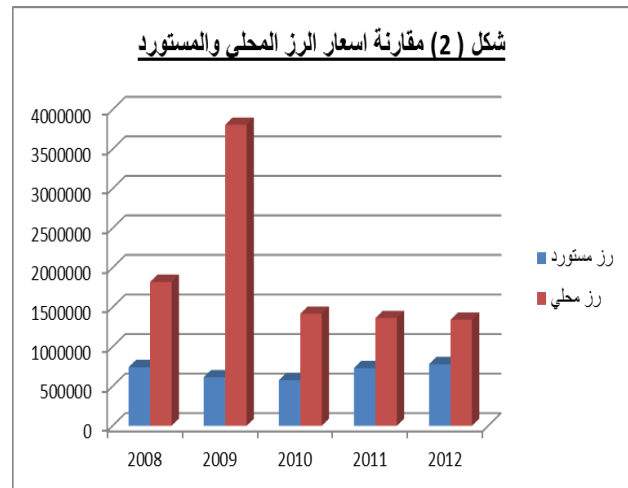
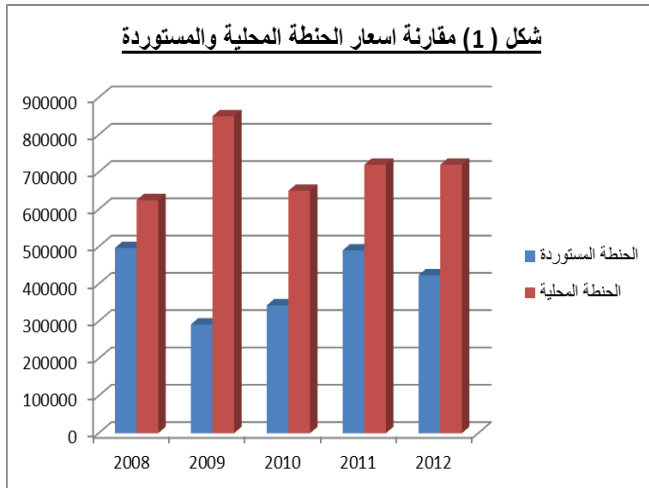
وهو ما لم يتم التطرق اليه بمعياري المحاسبة الدوليين (IAS 2) و (IAS 20)، علماً ان اسعار بيع الحنطة محددة مسبقاً بموجب قرارات مجلس الوزراء ب (١٧) دينار والرز (٢٦٦٦) دينار ولجميع السنوات وهي لا تكاد تقارن بكلف شرائها، ويظهر الجدول (٤) الفجوة الكبيرة بين تكاليف المنتجات المحلية والمستوردة من الحنطة والرز وكما في ادناه:

جدول (٤) تكاليف الحنطة والرز المحلية والمستوردة

السنة	تكلفة الحنطة دينار لكل طن		تكلفة الرز دينار لكل طن	
	مستورد	محلي	مستورد	محلي
٢٠٠٨	٦٢٥٠٠٠	١٨٢٠٦٦٥	٤٩٦٨٠٠	٧٤٢٨٠٠
٢٠٠٩	٨٥٠٠٠٠	٣٨٠٨٩٧١	٢٩١٤٦٠	٦١٥٩٦٠
٢٠١٠	٦٥٠٠٠٠	١٤١٨٧٤٩	٣٤٢٨١٠	٥٧٦٨١٠
٢٠١١	٧٢٠٠٠٠	١٣٦٣٢٠٣	٤٩٠٢٣٠	٧٣١٢٥٠
٢٠١٢	٧٢٠٠٠٠	١٣٤١٩٨١	٤٢٣٥٤٠	٧٨٠٣٩٠

اعداد الباحث

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والإفصاح / نموذج مقترح
دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب



قيمت الشركة مخزوناتهما وفق لأساليب مختلفة حسب طبيعة وأنواع ذلك المخزون والسنوات المالية ويوضح الجدول (٥) ذلك:

جدول (٥) أساليب تقييم الخزين في الشركة حسب أنواعها

المخزن	أسلوب التقييم
الإنتاج التام	للسنوات (٢٠٠٧-٢٠١٠) قيمته الشركة بأسعار البيع والتي حددتها قرارات مجلس الوزراء بـ (٢٦٦٦) دينار لكل طن. السنوات (٢٠١١-٢٠١٢) غيرت الشركة أسلوب تقييمها للمخزون ليظهر في قائمة المركز المالي بالكلفة التاريخية لاقتناء الطن الواحدة من الشلب دون إضافة المصاريف التي تتطلبها عمليات الإنتاج ودون مراعاة لنسب استخلاص للرز من الشلب والتي لا تزيد بأحسن الأحوال عن (٦٤) %.
بضائع بغرض البيع	الشعير: قيم طوال السنوات للشركة لموضوع البحث بالكلفة التاريخية. الحنطة المحلية والمستوردة والرز المستورد: قومت للسنوات (٢٠٠٨ لغاية ٢٠١٠) بأسعار البيع (١٧,٦) دينار (الأسعار محددة بموجب قرارات مجلس الوزراء) أما للسنتين (٢٠١١ و ٢٠١٢) بكلفة الشراء للطن الواحد دون تحميلها بأي مصاريف أخرى. تحميل الشركة هذا الحساب بالقيم التحصيلية الصافية لأقيام مخلفات المشتريات من البضائع بغرض البيع (غير الصالحة للاستهلاك البشري) باختلاف أنواعها (المتضررة، التالفة، كناسات،... الخ).

إعداد الباحث

كما ويستعرض الباحث معادلة احتساب الكلفة التي تعتمدها الشركة لتحديد كلفة المنتجات والسلع المطبقة خلال سنوات التقييم والتي يوضحها الجدول (٦):

جدول (٦) الأسلوب المطبق في الشركة للوصول إلى كلفة الطن

اسم السلعة	الأسلوب المطبق لاحتساب الكلفة
(رز و حنطة) مستوردة	يحتسب معدل كلفة الطن لكل نوع من السلع على أساس (قيمة الطن من العقود المنفذة خلال السنة مقسومة على عدد العقود المنفذة).
حنطة محلية	سعر شراء الطن المحدد للموسم التسويقي.
شعير محلي	سعر شراء الطن المحدد للموسم التسويقي.
الشلب	سعر شراء الطن المحدد للموسم التسويقي.
رز محلي	سعر الشراء لطن الشلب للموسم التسويقي.

إعداد الباحث

وبغية تجاوز هذا الاريك لآبد من تجزئة المشكلة الى اجزاء في محاولة حلها، فمن الممكن تقسيم مخزون الشركة إلى مستورد ومحلي وذلك بغرض الوصول إلى آلية تساعد في تقييم كل منها بأسلوب لا يتعارض مع القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون:

أ. مخزون السلع المستوردة:

يتم التعامل معه باعتبار الدعم الممنوح على أقيام السلع المستوردة هو دعم موجه بشكل صريح للمستهلك ليقيم وفقاً لما نصت عليه القاعدة بمقدار الدعم مضافاً له أسعار البيع.

ب. المخزون المحلي:

أما ما يخص المنتج المحلي فبالإمكان توفير إفصاح إضافي خاص بها إذ يعد الباحث أن المنح المستلمة من وزارة المالية للمشتريات المحلية هي منحة مزدوجة يستفيد منها طرفين (منتج + مستهلك) حيث لم تشير القاعدة المحلية أو الدولية إلى معالجة محاسبية بهذا الصدد، إذ تعكس القوائم المالية الصادرة للشركة إلى مقدار الدعم المستلم من وزارة المالية بشكل إجمالي دون إمكانية فصل الدعم المتحقق للمزارع - القيمة الإضافية المدفوعة التي تتحملها الحكومة عن القيمة الحقيقية لذلك المنتج- عن الدعم المتحقق للمستهلك مُمثلاً بالقيمة التي تتحملها الحكومة لإيصال تلك السلع إلى المستهلك بعد تنزيل المقابل المدفوع من قبل المستهلك، ويؤيد الباحث طرح المنحة من المصروف وحسب معالجة معيار المحاسبة الدولي (IAS 20)، كما انه بالإمكان تقدير أسعار المنتج المحلي استناداً إلى مثيلاتها المشتريات من الأسواق العالمية ولنفس الأصناف واعتبار المبلغ الإضافي المدفوع بموجب القرارات الحكومية التي تحدد أسعار الشراء للحبوب لكل موسم تسويقي دعم منتج (إنتاج) بالإمكان استبعاده من كلف ذلك المخزون أو استقراء السوق المحلي من قبل لجان تشكلها الشركة لتحديد أقيامها محلياً بداية كل موسم تسويقي، ولما كان دور الشركة مجرد وسيط للقيام بعملية الشراء من المزارعين نتج عن ذلك فهم خاطئ اعتبر ان القيمة الإجمالية المدفوعة هي القيمة الحقيقية لتلك السلع، لذلك قيمت مخزونها لآخر المدة للسلع الداخلة ضمن مفردات البطاقة التموينية بالمقابل النقدي المدفوع وهذا لا يعكس حقيقة أقيامها الفعلية ولا يعكس ما ذهب إليه كُتاب النظرية المحاسبية بتقييم المخزون بالقيمة التي يتوقع استرجاعها أو المتوقع تحقيقها من بيع ذلك المخزون.

أي تتعدد الجهات المستفيدة من مبالغ الدعم المستلمة من قبل الشركة، إذ يستفيد الفلاح من خلال حصوله على مبالغ إضافية تزيد عن القيمة الحقيقية لمنتجاته، وتستفيد الشركة من خلال ديمومة واستمرارية مزاوله أنشطتها ووجودها باعتبارها وسيط فقط بين المنتج والمستهلك، كما ويستفيد المستهلك باعتبار هناك منتجات وفرت له بأقيام مدعومة تقل عن حقيقتها.

هذا المشهد ولد الإرباك لدى الشركة في اختيار الأسلوب والسياسة المحاسبية الأنسب لتقييم بضاعة آخر المدة نتيجة تأثير الدعم مع مراعاة تعدد الجهات المستفيدة منه، كما ان طرق التقييم المطبقة من قبل الشركة لم تقصص عن حقيقة الدعم المتحقق للفلاح باعتباره منتج أو الدعم الذي تلقاه المستهلك وهو مالم تتناوله القاعدة المحاسبية المحلية أعلاه في حالة وجود دعم مزدوج تتعدد الأطراف المستفيدة منه ممثلة في حالة الشركة بالفلاح والمستهلك دون ان تتحقق فائدة نقدية مباشرة للشركة.

لذلك يرى الباحث بإمكانية توفير عرض بشكل يختلف عن الممارسات السابقة والتي انتهجتها الشركة وبالشكل الذي يضمن بيان أقيام المخزون بصورة حقيقية (نقل عن قيم الادخال) ويوفر افصاح اكثر عن مبالغ الدعم المستلمة من الشركة والجهات التي استفادت منها، ولتوضيح ذلك لابد من تحديد مصادر منتجات الحبوب واسعارها ونوع الدعم المستلم والتي يبينها المخطط (٣)، هذا العرض من شأنه بيان أقيام مخزون آخر المدة بصورة اكثر واقعية وبكلف تقترب إلى كلفها الحقيقية بالإضافة إلى بيان مقدار الدعم المتحقق للفلاح والمستهلك بشكل منفصل وهو مالم تقصص عنه القوائم المالية الصادرة للشركة، هذا الاسلوب يتطلب القيام بتحديد أسعار تلك المنتجات المسوقة من الفلاحين بصورة تتناسب ومثيلاتها الممكن ان تقتنيها الشركة خلال موسم تسويق تلك المنتجات (دون تدخل الحكومة) مع مراعاة الأسعار المحددة من قبل مجلس الوزراء ودون المساس بها وهو ما يتطلب اعداد قيود إضافية بخصوص مشتريات الحبوب من شأنها الافصاح عن مقدار الدعم المتحقق للفلاح (المسوق) الذي يتعدى القيمة الحقيقية لمنتجاته التي يسوقها، ليتم معاملة هذه المبالغ الإضافية باعتبارها دعم لأسعار المُنتج وتنزيلها مباشرة من كلفة الشراء، وادناه عرض للقيود المحاسبية المقترح اعدادها:

- عند استلام مبلغ الدعم تقيد الشركة القيد الاتي:

ح / النقود ١٨
ح / إيراد مستلم مقدماً ٢٦٦٢
أمانات مشتريات حبوب محلية ٢٦٦٢١
أمانات مشتريات حبوب مستوردة ٢٦٦٢٢
أمانات نقل الحبوب ٢٦٦٢٣

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

- عند شراء الحبوب من المسوقين المحليين يسجل القيد الاتي بافتراض ان السعر الحكومي لشراء (١) طن درجة اولى حنطة محلية هو (٧٢٠٠٠٠) دينار لكل طن (اسعار ٢٠١٢) في حين ان القيمة الاستبدالية لها في السوق هي (٤٢٣٥٤٠) دينار لكل طن (معدل سعر المستورد):

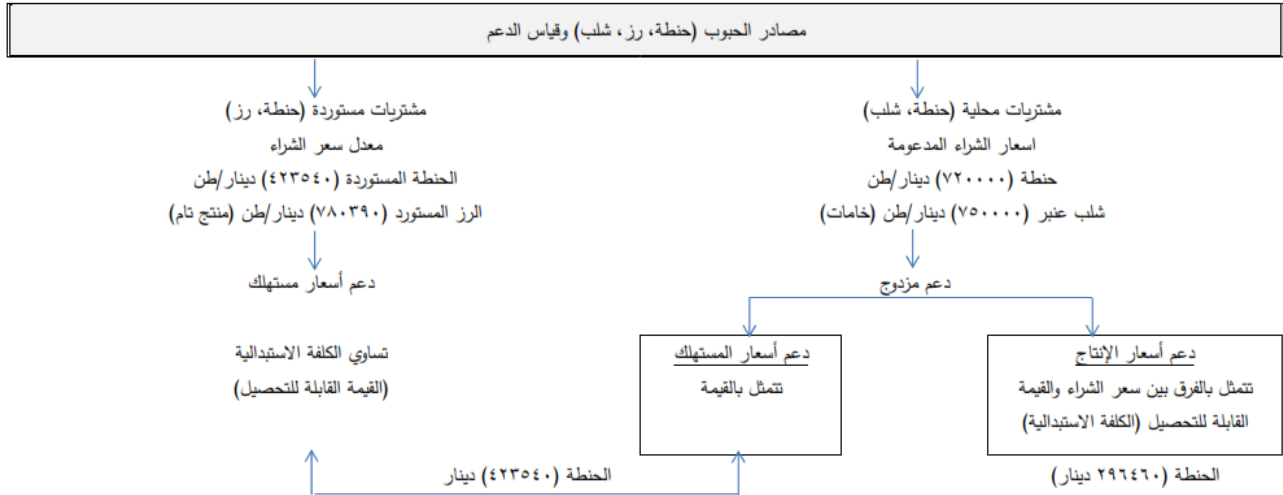
٤٢٣٥٤٠ د / مشتريات بضائع بغرض البيع محلية ٣٥١١

٢٩٦٤٦٠ د / مدينو قطاع عام - وزارة المالية (دعم الفلاح) ١٦١١

٧٢٠٠٠٠ د / مجهزون قطاع خاص ٢٦١٤

القياس المحاسبي للخرزين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب



مخطط (٣) مصادر توفير الحبوب وطبيعة الدعم المترتب على كل منها لعام ٢٠١٢

إعداد الباحث

يتم إعداد القيد اعلاه في مراكز تسويق الحبوب من قبل الوحدات الفرعية للشركة بالاعتماد على المعلومات الموحدة التي يتم تزويدهم بها من قبل مركز الشركة الخاصة بتحديد القيم الحقيقية لكل نوع من أنواع الحبوب بالاعتماد على الأسعار الحقيقية لها في الاسواق، إذ يمكن الاعتماد على أسعار المنتجات المماثلة الممكن توفيرها عن طريق الاستيراد والتي تستند إلى بورصة أسعار عالمية، او قيم تقديرية لمثيلاتها من المنتجات المحلية تحدد من قبل لجان مختصة تشكلها الشركة.

يتمثل القيد بالجانب المدين من شقين الاول هو القيمة التقديرية التي تحددها الشركة لكلفة الطن أما الشق الآخر من الطرف المدين للقيد يمثل مبلغ الدعم المتحقق لمنتجي الحبوب المحليين والذي يعالج محاسبياً أول بأول وعند كل عملية شراء ويتمثل مقداره بالفرق ما بين السعر المحدد من قبل مجلس الوزراء الواجب الدفع إلى الفلاح (مسوقي الحبوب المحليين) باعتباره الطرف الدائن وكلفة توفير نفس المنتج وبذات المواصفات واصل إلى مخازن الشركة اعتماداً على ما سبق ذكره أعلاه، مما يعني ان الدعم المتحقق للمنتج لن تدخل قيمته ضمن كلفة المشتريات.

أما الخطوة الأخيرة من العملية أعلاه فتتمثل بعملية إعداد قيد غلق في نهاية السنة المالية لحساب مدينو قطاع عام (د/١٦٦١) والذي يعكس على حساب مبلغ الدعم المحجوز في الشركة لتمويل عملية الشراء للحبوب المحلية والتي تحصر مبالغ الدعم المتحقق للمسوقين (دعم مُنتج)، وكما موضح بالقيد الاتي:

٢٩٦٤٦٠ د / أمانات مشتريات حبوب محلية ٢٦٦٢١
٢٩٦٤٦٠ د / مدينو قطاع عام - وزارة المالية (دعم الفلاح) ١٦١١

وتعالج باقي المصاريف (دعم المستهلك) التي تحققت عن الدعم على حساب الاعانات اما دعم المنتج فيتطلب الافصاح عن المبالغ التي تحققت عنه والتي تحملتها الموازنة خلال السنة ضمن افصاحات القوائم المالية.

هذا الإجراء من شأنه الفصل بين الكلف الحقيقية للمنتجات المحلية التي تقتنيها الشركة بغرض أنشطتها الجارية عن المبالغ الإضافية المدفوعة فعلاً بغرض اقتنائها والتي لا تمثل التكلفة الحقيقية لتلك المنتجات بل تحققت نتيجة قرارات حكومية ألزمت الشركة بالنقيد بها، ان عملية الفصل توفر درجة اعلى من الإفصاح عن مبالغ الدعم التي كان يفصح عنها في السنوات السابقة بصورة إجمالية دون تحديد القدر المتحقق للمنتجين المحليين من الدعم، بالإضافة إلى الاعتماد على حساب الكلف الفعلية التي تحملتها الشركة لشراء تلك المنتجات باعتبارها تكلفة تاريخية للشراء، وبالتالي تصبح تكلفة المخزون اقرب إلى الكلف الحقيقية وخلافاً للممارسة السابقة التي كانت تظهر تكلفة المخزون بأجمالي المبلغ المدفوع.

هذا الاسلوب يعتبر المبالغ المستلمة من وزارة المالية كإيراد مستلم مقدماً لشراء المنتجات المحلية يتكون من شقين الاول الذي يخص دعم المنتج يعد دين على وزارة المالية يغطي من الايراد المستلم مقدماً، اما الثاني الذي يخص دعم المستهلك فيتم اعتباره اعانات

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

(كونه تغطية للفرق الحاصل ما بين اسعار البيع والكلفة) يتم تغطيته من ذات الحساب اعلاه، ويرى الباحث ان هذا الاسلوب هو الانسب عند تصوير حسابات الشركة العامة لتجارة الحبوب لتحديد وقياس كلفة الطن الحقيقية دون المبالغة بها، يمتد أثر هذا الاسلوب على جملة من الحسابات فقيمة مخزون اخر المدة تظهر اقرب لمثيلاتها في الاسواق وحسابات التغير بقيمة المخزون سوف تتغير قيمتهما هي الاخرى عما تظهره الشركة وفق الممارسة الحالية نتيجة لقياس كلفة الطن اقل من المقابل النقدي المدفوع، كما ان مقدار الدعم المتحقق للشركة على حساب الاعانات (المنح التحويلية) يكون اقل نتيجة لاستبعاد الدعم المتحقق للمنتج عن المنح التحويلية، ان جملة هذه التغيرات لن تؤثر على نتيجة النشاط وسيقتصر تأثيرها على المركز المالي للشركة. ولأجل اثبات ذلك الأثر حاول الباحث ان يعرض أثر تقييم مخزون الحنطة آخر المدة على نتيجة النشاط والمركز المالي بمعزل عن المتغيرات الاخرى وذلك بطرح المبالغ المدفوعة مقدماً والمقيدة على حساب ايراد مستلم مقدماً من المصروف المرتبط بها لذات الفترة المحاسبية وقيده على الجهة المستفيدة من ذلك الدعم حيث تم اعادة احتساب مقدار الدعم المتحقق للمستهلك الذي يوضحه الجدول (٧) واعتماداً على بيانات السنتين ٢٠١١ و ٢٠١٢ لتحديد مقدار الدعم المستحق عن المشتريات البضائع بغرض البيع باعتباره دعم مستهلك، وبإضافة دعم تصنيع الشلب البالغ (٩١٣٠٣٣١٦٥١٧) دينار الى دعم المستهلك والبالغ (٣٠٨٦١٤٤٥٩٤٠٧٥) دينار والموضح في الجدول ليصبح المجموع (٣١٧٧٤٤٧٩١٠٥٩٢) دينار يبوب على حساب الاعانات.

جدول (٧) اعادة احتساب مقدار دعم المستهلك لسنة ٢٠١٢

المجموع/دينار	التفاصيل
٥٤٠٨٨٦٠٣٨٠٧٠	رصيد أول المدة في ٢٠١٢/١/١
	تضاف
٢٩٠١٠٢٣٣٧٨٣٢٦	المشتريات والمصاريف المباشرة
٨٦١٩٢٦٤٧٤٥٠	المصاريف الادارية والعامة
٢٩٨٧٢١٦٠٢٥٧٧٦	مجموع المشتريات والمصاريف
٣٥٢٨١٠٢٠٦٣٨٤٦	مجموع /كلفة المواد معده للبيع
٤٠٣٠٤٨٢٦٩٨٥٩	تنزل:كلفة المواد آخر المدة كما في ٣١/١٢/٢٠١٢
٣١٢٥٠٥٣٧٩٣٩٨٧	كلفة المبيعات
	ينزل:
٣٨٨٧٤٩٠٢٣٩٣	مبيعات الحبوب
٣٤٢٩٧٥١٩	مبيعات نقايات
٣٠٨٦١٤٤٥٩٤٠٧٥	النتيجة /دعم

اعداد الباحث

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح
دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

جدول (٨) احتساب دعم المنتج استناداً للكليات المشتريات من الحنطة

السنة	صنف الحنطة	الكمية المشتريات خلال السنة/طن	سعر الطن الحكومي دينار	سعر الطن بالقيمة التحصيلية دينار	القيمة المدفوعة عن مشتريات الشركة/دينار	القيمة المقترح قيدها على حساب المشتريات دينار	دعم المنتج دينار
٢٠١١	حنطة درجة ١/	١٢١١٥٥٠	٧٢٠٠٠	٤٨٧٨٩٠	٨٧٢٣١٦٠٠٠٠٠	٥٩١١٠٣١٢٩٥٠٠	
	حنطة درجة ٢/	٤٩٤٣٥٥	٦٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٦٥٠٠١٠٠٠٠٠	١٩٧٧٤٢٠٠٠٠٠٠	
	حنطة درجة ٣/	٢٩٧٥٦	٥٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٤٧٣١٢٠٠٠٠	١١٩٠٢٤٠٠٠٠٠	
	المجموع	١٧٣٥٦٦١			١١٩٤٢٨٩٢٢٠٠٠٠	٨٠٠٧٤٧٥٢٩٥٠٠	٣٩٣٥٤١٦٩٠٥٠٠
٢٠١٢	حنطة درجة ١/	١٦٢٤٩٧٦	٧٢٠٠٠	٤٢٣٥٤٠	١١٦٩٩٨٢٧٢٠٠٠٠	٦٨٨٢٤٢٣٣٥٠٤٠	
	حنطة درجة ٢/	٢٥٢٠١٧	٦٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٦٢٥٠٥٤٠٠٠٠	١٠٠٨٠٦٨٠٠٠٠٠	
	حنطة درجة ٣/	١٤١٣٩	٥٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٣٥٢٢٨٠٠٠٠٠	٥٦٥٥٦٠٠٠٠٠٠	
	المجموع	١٨٩١١٣٢			١٣٣٣٥٨٥٥٤٠٠٠٠	٧٩٤٧٠٤٧٣٥٠٤٠	٥٣٨٨٨٠٨٠٤٩٦٠

اعداد الباحث

كما قام الباحث بإعادة احتساب أقيام مخزون مشتريات البضائع بغرض البيع استناداً الى قيم التبادل التجاري الحقيقية و استبعاد دعم المنتج وكما موضحة اقيامها بالجدول رقم (٩).

جدول (٩) كشف المخزون

كما اظهرته القوائم المالية		المعدل		اسم الحساب
٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٢	
الف دينار	الف دينار	الف دينار	الف دينار	
٧٣٥٧٩٢٩٤	٩٠٠١١٨٤١	٧٣٥٧٩٢٩٤	٩٠٠١١٨٤١	مخزون الخامات والمواد الاولية (شلب)
١٣٣٢٧٤٥	١٤٢٧٢٥٣	١٣٣٢٧٤٥	١٤٢٧٢٥٣	مخزون الوقود والزيوت
٢٨١٤٨٠٣	٢٣٠٥٩٤٢	٢٨١٤٨٠٣	٢٣٠٥٩٤٢	مخزون الأدوات الاحتياطية
١٤٩٥٠٢٠	٧٧١٤٤٤	١٤٩٥٠٢٠	٧٧١٤٤٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف
١٩٥٤٧٩٦	٢١١٣١٣٨	١٩٥٤٧٩٦	٢١١٣١٣٨	مخزون المتنوعات
٧٤٢٩	١٧٦٢٩٢	٧٤٢٩	١٧٦٢٩٢	مخزون الانتاج التام (رز عنبر)
٦٨٣٤٧٤٩١٨	٥٦٢٢٣٤١٤٣	٥٤٠٨٨٦٠٣٨	٤٠٣٠٤٨٢٦٩	مخزون البضائع بغرض البيع (حنطة، شعير، رز)
٧٦٤٦٥٩٠٠٥	٦٥٩٠٤٠٠٥٣	٦٢٢٠٧٠١٢٥	٤٩٩٨٥٤١٧٩	المجموع

اعداد الباحث

ان تغيير القياس المحاسبي لقيمة مخزون مشتريات بضائع بغرض البيع من شأنه ان يؤثر على حساب التغير لذات المخزون فبعد ان كانت قيمة التغير قبل التعديل (١٢١٢٤٠٧٧٤٣٤٦) دينار بالنقصان بلغت بعد التعديل (١٣٧٨٣٧٧٦٨٢١١) دينار بالنقصان كذلك اي بفرق (١٦٥٩٦٩٩٣٨٦٥) دينار، حيث ان القياس المحاسبي المقترح لكلفة المخزون (مشتريات الحنطة المحلية) أثر بالنتيجة على قيمة حساب تغير في مخزون البضائع بغرض البيع والتي أثرت على قيمة ايراد النشاط الجاري.

هذا العرض من شأنه ان يغير من عملية توزيع الارباح الحالية من خلال ارجاع توزيع حصة الافراد العاملين وفقاً للنسب التي حددها قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٧ (المعدل) نتيجة لكون الدعم النقدي يمثل اعانات تغطي الفرق بين اسعار البيع الكلفة، كما ويلاحظ ان الاسلوب المقترح لا يغير من قيمة نتيجة النشاط بقدر ما يغير من اعادة القياس المحاسبي والعرض والافصاح عن القيم التي شملها التغيير وبالشكل الذي يوفر معلومات اكثر تفصيل وملائمة وتتأثر تبعاً لذلك مقاييس ونسب التحليل المالي.

اما بخصوص المركز المالي للشركة فيلاحظ ان نتيجة القياس المحاسبي المقترح لمخزون الشركة بالرغم من تاثيره على قيمة المخزون في الميزانية العامة الا ان قيمة الموجودات لا تتغير نتيجة للزيادة في قيمة المدينون الناجم عن عدم تخفيض حساب مدينو

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

قطاع عام عن مشتريات الحنطة المتبقية في مخازن الشركة آخر المدة من حسابات الدعم والجدول (١١) يبين أثر التقويم الجديد للمخزون على المركز المالي.

جدول (١٠) كشف العمليات الجارية المقارن للشركة العامة لتجارة الحبوب للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٢

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	المعدل ٢٠١٢ دينار	كما اظهرته القوائم المالية ٢٠١٢ دينار
الايرادات الجارية			
٤٥-٤١	ايرادات النشاط الجاري	(٦٥٤٥٤١٢٥٣.١)*	(٤٨٨٥٧١٣١٤٣٦)
٤٦٢-٤٦١	فوائد وايجارات اراضي دائنة	٢٧٦٥٤٣.٠٠٠	٢٧٦٥٤٣.٠٠٠
٤٧	الاعانات	٣١٧٧٤٤٧٩١.٥٩٢	—
		٣١١٢٢٧.٣٢٨٢٩١	(٤٨٥٨.٥٨٨٤٣٦)
تنزل: المصروفات الجارية			
٣١	الرواتب والاجور	٧٣٩١١٤٧٣٤٥٤	٧٣٩١١٤٧٣٤٥٤
٣٢	المستلزمات السلعية	٩١٢.٩٥٤.٣٢٦	٩١٢.٩٥٤.٣٢٦
٣٣	المستلزمات الخدمية	٨٢٧٤٦٧٧٢٨٦	٨٢٧٤٦٧٧٢٨٦
٣٥	مشتريات بضائع بغرض البيع	٢٩.٠١.٢٣٣٧٨٣٢٦**	٣٤٣٩٩.٤١٨٣٢٨٦
٣٧	الائتمانات	٤٤٥٤٥٧.٥٨١	٤٤٥٤٥٧.٥٨١
٣٨٤	الضرائب والرسوم	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠
		٣٠.٧٨٨٧٣٦٤٤٩٧٣	٣٦١٧٧٥٤٤٩٩٣٣
		٣٣٢٩٦٦٨٣٣١٨	(٣٦٦٦٣٣٥.٣٨٣٦٩)
فائض (عجز) العمليات الجارية (المرحلة الاولى)			
تضاف: الايرادات التحويلية الاخرى			
٤٦٣	ايرادات استثمارات مالية	١٦١٩٢١٣٣١.٠	١٦١٩٢١٣٣١.٠
٤٨	الايرادات التحويلية	١٤٨.١٣١٥٣٤	٣٧.١٢١١٨٥٣٢٢١
٤٩	الايرادات الاخرى	٤٩٥٤٥١٩٨١٢٩٣	٤٩٥٤٥١٩٨١٢٩٣
		٤٩٨٥٥١٣٢٦١٣٧	٤١٩٨٢٨٣.٤٧٨٢٤
تنزل: المصروفات التحويلية والاخرى			
٣٨	المصروفات التحويلية (عدا حساب ٣٨٤)	٣٨٧٨٦.٦٢	٣٨٧٨٦.٦٢
٣٩	المصروفات الاخرى	١١٧٩١٣٣٩٨٨٥	١١٧٩١٣٣٩٨٨٥
		١١٨٣.١٢٥٩٤٧	١١٨٣.١٢٥٩٤٧
		٥٢.١١٧٨٨٣٥.٨	٥٢.١١٧٨٨٣٥.٨
الفائض / القابل للتوزيع المرحلة الثانية			

اعداد الباحث

* تغير قيمة النشاط الجاري نتيجة لتأثر حساب تغير مشتريات بضائع بغرض البيع بالقياس الجديد لكلفة المخزون والموضح في الجدول (٩).

** قيمة مشتريات بضائع بغرض البيع بعد استبعاد دعم المنتج لسنة ٢٠١٢ البالغ (٥٣٨٨٨.٨٠٤٩٦٠) دينار الموضح في جدول (٨).

جدول (١١) الميزانية العامة للشركة العامة لتجارة الحبوب للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٢

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	المعدل ٢٠١٢ دينار	وفق للقوائم المالية الصادرة ٢٠١٢ دينار
١	الموجودات		
	الموجودات الثابتة		
١١	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	٦٨١٠٨٨٨١٦٧١	٦٨١٠٨٨٨١٦٧١
١١٨	التفقات الايرادية المؤجلة	٤٩٤٩٢٦٢	٤٩٤٩٢٦٢
١٥١	استثمارات مالية طويلة الاجل	٩٤٤٤٥٢٠١٢٦	٩٤٤٤٥٢٠١٢٦
	مجموع الموجودات الثابتة	٧٧٥٥٨٣٥١٠٥٩	٧٧٥٥٨٣٥١٠٥٩
	الموجودات المتداولة		
١٣	(المخزون) بالكلفة	٤٩٩٨٥٤١٧٩٢٠٢	٤٩٩٨٥٤١٧٩٢٠٢
١٣٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد	٤٧٥٢٧٧٦٤٥٩٩٥	٤٧٥٢٧٧٦٤٥٩٩٥
١٦	المدينون	٣٨٦٤٨٥١٦٩٣٨٧	٣٨٦٤٨٥١٦٩٣٨٧
١٨	النقود	٥٢١٤٢٧١٩٨٢٧٦	٥٢١٤٢٧١٩٨٢٧٦
	مجموع الموجودات المتداولة	١٨٨٣٠٤٤١٩٢٨٦٠	١٨٨٣٠٤٤١٩٢٨٦٠
	مجموع الموجودات	١٩٦٠٦٠٢٥٤٣٩١٩	١٩٦٠٦٠٢٥٤٣٩١٩
٢	مصادر التمويل		
	مصادر التمويل طويلة الاجل		
٢١	راس المال: الاسمي	٣٢٥٠٠٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠٠٠٠
٢٢	الاحتياطيات	١١٩٣٠٣١٨٢١٩٦	١١٩٣٠٣١٨٢١٩٦
٢٣	تخصيصات طويلة الاجل	١٠٩٩١٥٠١٩٥	١٠٩٩١٥٠١٩٥
٢٤١	قروض طويلة الاجل	١٧٦٥٧٣٥٣	١٧٦٥٧٣٥٣
	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	١٢٠٧٤٤٩٨٩٧٤٤	١٢٠٧٤٤٩٨٩٧٤٤
	مصادر التمويل قصيرة الاجل		
٢٣	تخصيصات قصيرة الاجل	١٩٢٨٢٩٧٢٧	١٩٢٨٢٩٧٢٧
٢٦	الدائنون	١٨٣٩٦٦٤٧٢٤٤٤٨	١٨٣٩٦٦٤٧٢٤٤٤٨
	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	١٨٣٩٨٥٧٥٥٤١٧٥	١٨٣٩٨٥٧٥٥٤١٧٥
	مجموع مصادر التمويل	١٩٦٠٦٠٢٥٤٣٩١٩	١٩٦٠٦٠٢٥٤٣٩١٩

اعداد الباحث استنادا للقوائم المالية للشركة لسنة ٢٠١٢

ان هذا الاسلوب المقترح من شأنه ان يحقق فرضية البحث التي نصت يؤثر القياس المحاسبي لكلفة المخزون عن طريق الدعم الحكومي على صدق وعدالة البيانات التي تعكسها قائمة المركز المالي وكشف العمليات الجارية.

ان هذا الاسلوب المقترح من شأنه ان يحقق فرضية البحث التي نصت يؤثر القياس المحاسبي لكلفة المخزون عن طريق الدعم الحكومي على صدق وعدالة البيانات التي تعكسها قائمة المركز المالي وكشف العمليات الجارية.

الاستنتاجات

رجوعا لما استعرضه الباحث من مشكلة تقييم المخزون نتيجة الدعم الحكومي أثر ذلك على نتيجة النشاط والمركز المالي لذلك فقد توصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات الموضحة ادناه:

- استمرار الشركة في سياسات الشراء والبيع الى أمد غير محدود بتوفير مفردات البطاقة التموينية من الحبوب جاء تلبية لتنفيذ سياسات حكومية ترتبط بالدرجة الاساس بالأمن الغذائي وديمومة توفير ذلك النوع من السلع الاستراتيجية على مدار السنة وفق لأسعار مناسبة يطيقها ذوي الدخل المحدود ودرئ مخاطر انعدامها او توفيرها عن طريق التجار الامر الذي يؤدي الى استقرار اسعارها محلياً، بالإضافة الى الحفاظ على استمرارية الانتاج المحلي ومحاولة تحفيز المنتجين المحليين من زيادة انتاجهم لما له من أثر مباشر على دفع الحركة الاقتصادية محلياً.

القياس المحاسبي للخرزف الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

٢. يعد الدعم الحكومي مصدر التمويل الرئيس للشركة على الرغم من ان الشركة العامة لتجارة الحبوب تصنف ضمن شركات التمويل الذاتي كونها لا تستطيع توفير مصادر للتمويل بسبب عدم ممارستها لأي نشاط تجاري او اي عمل اخر هادف للربح في مجال اختصاصها.
٣. طبيعة عمل الشركة تتطلب مراعاة ظروفها عند قياس كلفة مخزونها خلال السنة وعند تقويمه نهاية الفترة المالية بشكل مختلف عن ما مطبق وفق للقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون لكون تطبيق هذه القاعدة لا يؤدي الى قياس وعرض القيم الحقيقية للمخزون بتاريخ الميزانية وكون القاعدة اعلاه تمثل الحالة العامة دون الاخذ بعين الاعتبار خصوصية عمل كل شركة.
٤. تتأثر أسعار الحبوب في الاسواق المحلية بجملة من العوامل التي لها الأثر المهم في عملية تقييم مخزون آخر المدة، ومن هذه العوامل:
 - أ. تنفيذ سياسة أو برنامج حكومي معين في دعم تلك السلع.
 - ب. التغير في معدلات الإنتاج المحلي والذي يتأثر بجملة من العوامل كالوضع الأمني والسياسي ومعدلات الأمطار السنوية...الخ.
 - ج. الأسعار بالبورصات العالمية لمثيلاتها من السلع الممكن توفيرها محلياً.
 - د. توقيتات تسلم المسوقين المحليين لاستحقاقاتهم المالية عما وردوه من سلع للشركة.
 - هـ. جودة المنتجات المسوقة
٥. عدم وجود آليات واضحة لتسعير وتقييم المخزون نتيجة عدم قدرة الملاكات المحاسبية في الوصول الى معالجات مناسبة تستند الى المبادئ والفروض المحاسبية عند معالجة الحالات التي لم ترد بشأنها معالجات أو معايير محاسبية.
٦. ان البيانات المالية التي تعدها الشركة لا تستند الى معلومات دقيقة يتم انتاجها من خلال نظم متكاملة سواء كانت يدوية ام تعتمد على البرامج الالكترونية وبالتالي اصبحت مخرجاتها لا توضح بشكل حقيقي كفاءة التشغيل وارباح الشركة نتيجة عدم امتلاك الشركة لقاعدة بيانات موحدة ومحدثة لكافة البيانات المتعلقة بفروع الشركة وسابيلواتها عن الفترة الحالية او السنوات السابقة خاصة ما يتعلق بالجوانب الفنية والاحصائية نتيجة لاستخدامها لأنظمة قديمة الامر الذي شكل صعوبة في الحصول على المعلومات المطلوبة بشكل سريع ودقيق نتيجة تشتتها بين اقسام وشعب الشركة ومن ثم صعوبة تدقيق البيانات المالية الناتجة عنها.
٧. بالرغم من تقويم المخزون بالتكلفة الا ان قيود اثبات مخزون آخر المدة وبشكل خاص للحنطة لم تتضمن جداول بأصناف كل نوع منها والتي تختلف تكلفة شراءها باختلاف درجاتها بل اكتفت بعرض رصيد اجمالي لذلك المخزون مقيم وفق لأعلى الاسعار مما يعني المبالغة بقيمة المخزون.
٨. عدم وجود معيار محلي خاصة بالمنح والمساعدات الحكومية يوفر اساس ملائم وفق للبيئة المحلية قابل للتطبيق محلياً دون ان يخلق مشكلات تترافق مع تطبيقه ودون الاعتماد على الاجتهادات الشخصية بغرض توحيد القياس والممارسة ويوفر معلومات تتسم بالشفافية العالية توفر اساس مناسب للمقارنات والافصاح، حيث لا تفصح القوائم المالية للشركة عن الجهات التي استفادت من الدعم ولا مقدار الاستفادة الذي تحقق سواء ما تحقق للفلاح او المستهلك ولا حتى الشركة.
٩. الحالات الخاصة التي لا يغطيها معيار محاسبي محلي تسبب خلل وإرباك في الوصول إلى نتائج تعكس سلامة ودقة القياس المحاسبي لعمليات الوحدة الاقتصادية المتعددة مثل عدم تطرق القاعدة المحاسبية (٥) الى الدعم المزدوج او الى تقييم مخزون الخامات والمواد الاولية في حالة الدعم بالإضافة الى ضرورة ايجاد مفهوم لتكلفة المخزون يلائم خصوصية نشاطها وهو ما ينعكس على المركز المالي ونتائج النشاط نتيجة استخدام طرق متباينة أو عدم توحيد الممارسات المحاسبية بين تلك الوحدات في حالة غياب المعيار، حيث ينجم عن غياب القياس والمعالجة السليمة إيصال معلومات غير صحيحة أو مضللة إلى مستخدمي القوائم المالية اي ان عملية صناعة القرار تستند الى معلومات مضللة ينتج عنها قرارات غير مناسبة.

القياس المحاسبي للخرزى الاستراتيجى فى ظل الدعم الحكومى وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية فى الشركة العامة لتجارة الحبوب

١٠. جاءت القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون اوسع من معايير المحاسبة الدولية (IAS 2) و (IAS 20) فى تقييم بضاعة اخر المدة فى حالة وجود دعم ومنح حكومية نتيجة لمراعاته لظروف البيئة المحلية.

التوصيات

بناء على ما تم استنتاجه فقد خلص الباحث الى عدد من التوصيات وكما يأتى:

١. ضرورة قيام مجلس المعايير والقواعد المحاسبية فى جمهورية العراق بأعادة النظر بالقواعد المحاسبية المحلية والنظام المحاسبي الموحد بغية توفير حلول للمشاكل المحاسبية المتجددة ومعالجة نقاط الضعف التى تتضمنها لتتواءم مع اتجاهات الدولة وتطبيق سياساتها وبرامجها والدخول فى ركب اعتماد المعايير الدولية وموائمتها لظروف البيئة المحلية الامر الذى يحول دون مخالفة وخرق النظم والاعراف المحاسبية من قبل الوحدات الاقتصادية وعدم تطبيق متطلباتها والذى تعده دستور للعمل المحاسبي.
٢. ضرورة تعديل القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون لتتضمن فقرة اضافية فى حالة الدعم المزدوج (دعم منتج ومستهلك) وتحديد اسلوب تقويم مخزون اخر المدة وفق لهذا النوع من الدعم او المنح باستبعاد مقدار الدعم المتحقق للمنتج من كلفة الشراء ليقيم بسعر البيع مضافاً له القيمة المتبقية لدعم المستهلك، وهو ما يوفر اسلوب ملائم لقياس وتقييم مخزون الشركة دون المبالغة فى تقييم المخزون، مع مراعاة ما اورده معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) بالفقرة (٢٨) منه بأن الاصول لا ينبغي ان تسجل بما يزيد عن المبلغ المتوقع ان يتحقق من بيعها او استخدامها).
٣. تسجيل مبالغ الدعم المستلمة من وزارة المالية ضمن المرحلة الاولى من نتيجة النشاط وضمن حساب الاعانات (د/٤٧) ليتم شمول منتسبي الشركة بالربح المتحقق مونه جاء نتيجة النشاط العادي للشركة.
٤. ضرورة ان تتضمن المنح او الدعم افصاحات كافية بصدد الجهات التى استقادت منه ومقدار الدعم الذى تحقق لكل منها وهو ما لا تظهره القوائم المالية للشركة بالرغم من استفادة ثلاث اطراف من هذا الدعم (الفلاح والمستهلك والشركة).
٥. ضرورة عرض اقيام الخزين الذى تظهره القوائم المالية الاساسية بالقيمة الممكن تحقيقها فيما لو رغبت الشركة ببيع ذلك المخزون خلاف قيم المخزون الذى تظهره الكشوفات الخاصة بالدعم التى لا بد من ان تظهر بالكلفة التاريخية لحصر مقدار الدعم الحكومي المتحقق للفترة المراد تغطيتها على ان يشمل ذلك الحبوب المتضررة.
٦. ضرورة التطوير المهني للكوادر المحاسبية والتدقيقية فى الشركة والنهوض بقدراتها من خلال زجهم بدورات معدة وفق لأسس مهنية ذات صلة بنشاط الشركة فى محاولة لتلافي المشاكل التى اظهره الفصل الثالث من الاطروحة ولضمان التقيد بالقياس والقيد المحاسبي بصورة الصحيحة.
٧. نتيجة تركيز عمل الشركة فى توفير الاحتياجات من الحبوب وفق لتوجيهات الحكومة يتطلب اعداد بيانات مالية تعكس مدى قدرة الشركة على الاستمرار بتأدية انشطتها وتحقيق الأهداف المرسومة لها وقدرتها على تغطية مصاريفها عند غياب الدعم الحكومي.
٨. بالإمكان معاملة مشتريات الشركة على انها مشتريات بضائع لحساب الغير وتحميلها هامش ربح يحدد على اساس الطن

المراجع والمصادر

١. العلي، عبد الستار محمد (الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات - إدارة سلسلة التوريد) ٢٠٠٦، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٢. غنيم، رمضان محمد (المحاسبة المتقدمة: دراسات فى مشاكل محاسبية معاصرة) ١٩٩٧، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
٣. مطر، محمد (مبادئ المحاسبة المالية / مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح) ٢٠٠٧، الجزء الثانى، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

الكتب المترجمة الى العربية /

١. إدون س هندريكسن، ترجمة د. كمال خليفة أبو زيد، (النظرية المحاسبية) ١٩٩٠، الطبعة الرابعة، مطبعة المتولى، الإسكندرية، مصر.

القياس المحاسبي للخرزین الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

٢. شرويد، ريتشارد وكلارك، مارتل وكاثي، جاك، تعريب د. خالد علي احمد كاجيجي و أ. إبراهيم ولد محمد فال (نظرية المحاسبة) ٢٠١٢، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
٣. ويجانت، جيري وكيسو، دونالد، تعريب احمد حامد حجاج (المحاسبة المتوسطة) ٢٠١٤، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الطبعة الثانية، الرياض، السعودية.

الدوريات /

ياسين، زهير خضير (أثر التضخم على تقويم المخزون في المنشآت الاقتصادية) ٢٠٠٥، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد العاشر.

الرسائل والأطاريح /

١. البيطار، فؤاد يوسف (دور الأزمة المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي/ بحث تحليلي مقارنة لعينة من تقارير الشركات العربية والأجنبية) ٢٠١٠، دبلوم مراقب حسابات، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
٢. الحمداني، نبراس كمال محمود (معالجة كلفة المخزون السلعي طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية وتأثيرهما في الضريبة، بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للأثاث المنزلي في الموصل للمدة ٢٠٠٧-٢٠٠٨) ٢٠١١، دبلوم مراقب حسابات، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الموصل، العراق.
٣. خالد، هادفي (دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية / دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية) ٢٠١٣، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، الجزائر.
٤. الزهيري، محمد سلمان عبود، (دور مهنة مراقب الحسابات في تفعيل آلية التقدير الذاتي/ بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات) ٢٠٠٩، دبلوم مراقب حسابات، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
٥. العشي، نور هاني (دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) ٢٠٠٦، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.

الوثائق والنشرات الرسمية /

١. البيانات المالية للشركة العامة لتجارة الحبوب للسنتين (٢٠١١ - ٢٠١٢).
٢. الجهاز المركزي للمحاسبة، (معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد)، ٢٠١٦، جمهورية مصر العربية.
٣. ديوان الرقابة المالية الاتحادية (النظام المحاسبي الموحد) ٢٠١١، الطبعة الثانية، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق.
٤. مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق (القاعدة المحاسبية رقم ٦) / الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، ١٩٩٥، بغداد العراق.
٥. مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق (القاعدة المحاسبية رقم ٥) / المخزون، ١٩٩٤، بغداد، العراق.
٦. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (المعايير الدولية للتقارير المالية) ٢٠١٨، الرياض، السعودية.
٧. غندور، إبراهيم (المخزون الغذائي الاستراتيجي العربي) ١٩٨٣، القسم الزراعي المشترك للجنة الاقتصادية لغرب آسيا (الاكوا) ومنظمة الأغذية والزراعة، ورقة مقدمة إلى مجلس الوحدة الاقتصادية العربي، القاهرة، مصر.
٨. اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا، المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة (مفهوم الخزين الاستراتيجي من الحبوب) ١٩٨٦، ندوة الخزين الاستراتيجي للحبوب في الوطن العربي، عمان، الأردن.

القياس المحاسبي للخرين الاستراتيجي في ظل الدعم الحكومي وانعكاساته على العرض والافصاح / نموذج مقترح

دراسة تحليلية في الشركة العامة لتجارة الحبوب

٩. العقيدى، محمد عبد الكريم منهل وخضير، السيد سامي غني (الخرين الاستراتيجي للحبوب في العراق لمجابهة الحالات الطارئة والآفاق المستقبلية)، جريدة الزمان العدد (٢٢٤٦) في ٢٧/١٠/٢٠٠٥.

المصادر الاجنبية /

1. Belkaoui , Ahmed Riah , Accounting Theory , **International Padstow** , UK , 2000.
2. Elliott , Barry and Elliott , Jamie , **Financial Accounting and Reporting** , Fourteenth Edition , financial times prentice Hall , 2011.
3. Jerry J. Weygandt , Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso , **Accounting Principles**, 10th Edition International , John Wiley & Sons , 2011.
4. Muller, Max , **Essentials of Inventory Management** , Second Edition , Amacom , 2011.
5. Luiza ,Ionescu Maria, Toma and Mathurin , Founanou (**Applied Analysis of the Impact of Inventory Valuation Methods on the Financial Situation and Financial Performance**)Issue 1-2018, Valahian Journal of EconomicStudies, Volume 9(23) , Romania.