

طرائق تقييم المخزون على وفق المعايير المحاسبية وانعكاساتها على الضريبة

المدرس المساعد محمد خلف حمود الشجيري

المدرس الدكتور عبيد خيون علي الخفاجي

الجامعة المستنصرية- كلية العلوم السليمانية

جامعة البیان

المستخلص

كانت ولا زالت مشكلات تقييم المخزون مثار جدل علمي بين المحاسبين، نظراً لتعدد المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وطرائق التقييم المنبثقة عنها ومن ثم اختلاف النتائج المترتبة على اختيار أي منها على الدخل والمركز المالي لمتشآت الأعمال فضلاً عن مبلغ الضريبة المستحقة عليها. وقد أولت الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة عنصر المخزون أهمية خاصة لتأثيره على الدخل والمركز المالي لمتشآت الأعمال. يهدف هذا البحث إلى دراسة كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المعدل والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5) فيما يتعلق باختيار طرائق تقييم المخزون وأثرها في تحديد كلفة البضاعة المباعة واحتساب قيمة المخزون في آخر الفترة المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية ومقارنة أثر طرائق تقييم المخزون على وفق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وانعكاس ذلك على الضريبة المستحقة على منشآت الأعمال. أعتمد البحث على بيانات المخزون المتعلقة بأحد منتجات منشأة (س) للأثاث المنزلي. ومن أهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث هو إن الاختيار الصحيح لأي أساس من أسس تقييم المخزون سيكون له بالغ الأثر في دقة كلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل وقيمة المخزون في المركز المالي وانعكاس ذلك على مبلغ الضريبة المستحقة.

Abstract:

The problems of inventory valuation were still controversial among accountants due to the many international and local accounting standards and the valuation methods resulting from them. Consequently, the consequences of choosing any of them differ on the income and financial position of the business enterprises as well as the amount of tax due to them. Accounting regulators have given the inventory component special importance due to its impact on the income and financial position of the business. The objective of this paper is to examine both IAS No. (2) and Rule No. (5) regarding the choice of inventory valuation methods and their impact on calculating the cost of goods sold, and evaluating inventory at the end of the accounting period and its disclosure in the financial statements in accordance with international and local accounting standards. This in turn reflects the tax payable by the business. The research relied on the inventory data relating to one of the products of company (X) that produces home furnitures.

One of the main findings of the research is that the correct choice of any method of inventory valuation will have a significant impact on the accuracy of the cost of goods sold in the income statement and the value of inventory in the balance sheet and the reflection on the amount of tax due.

المقدمة

يمثل المخزون أحد عناصر الموجودات المهمة لكثير من منشآت الأعمال. لذا فإن تقييمه والتأكد من ملكيته والإفصاح عنه له تأثير كبير على نتائج أعمال تلك المنشآت ومراكزها المالية. لذا ينبغي أن يحظى المخزون سواء كان بضائع بغرض البيع أو بشكل إنتاج تلم أو إنتاج غير تام كل عناية واهتمام من لدن الإدارات العليا للمنشآت وجميع الإدارات الأخرى المعنية به. وبعد تحديد مقدار قيمة المخزون التي تثبت كموجود وترحل من فترة إلى أخرى لكي يتم تحقيق الإيراد المقابل مسألة أساسية في المعالجة المحاسبية للمخزون التي تسفر عن الإعراف بكلفة البضاعة المباعة كمصروفات باستعمال طرائق متنوعة ومتعددة لاحتساب الكلفة التي تستخدم لتحصيل الكلف على ربح أو دخل الفترة المالية، فضلاً عن الوصول إلى صافي القيمة البيعية للمخزون دون أي تخفيض في قيمته الحقيقية. وبسبب أهمية المخزون فإنه يعد مجالاً خصباً للتلاعب من قبل بعض إدارات المنشآت، إذ أن انخفاض قيمة المخزون يترتب عليه نقص في قيمة مجمل الربح، من ثم التأثير على الدخل الخاضع للضريبة وكذلك مبلغ الضريبة المستحقة على منشأة الأعمال. وقد يتضمن البحث من أربعة مباحث. يصف المبحث الأول مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضياته وحدوده واسلوبه. ويتناول المبحث الثاني الجانب النظري للبحث. ويتضمن المبحث الثالث الجانب العملي. أخيراً، يبين المبحث الرابع أهم الاستنتاجات والتوصيات.

1- المبحث الأول: منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في تعدد وتنوع الطرائق المحاسبية المقترحة استعمالها في احتساب كلفة البضاعة المباعة كمصروفات تحمل على ربح أو دخل الفترة المالية وتقييم كلفة المخزون السلعي كموجود في قائمة المركز المالي في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5). إن اختيار طريقة التقييم التي تطبق في احتساب كلفة البضاعة المباعة وتقييم المخزون في نهاية الفترة المالية سيكون لها تأثيراً كبيراً على نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي ومن ثم على الأرباح المتحققة ومبلغ الضريبة المستحقة عليها.

2- أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية المخزون وطرائق تقييمه المتعددة في كل من المعيار المحاسبي الدولي والقاعدة المحلية فضلاً عن أن تلك الطرائق تؤثر في الأرباح التي تحققها وتفصح عنها المنشأة والتي بدورها تنعكس على مبلغ الضريبة المستحقة. وتتبلق أهمية البحث من خلال ما يأتي:

- 1- التعرف على المعايير الدولية والقاعدة المحاسبية العراقية التي تناولت المعالجات المحاسبية للمخزون.
- 2- التعرف على طرائق تقييم كلفة المخزون واحتساب كلفة البضاعة المباعة التي تمثل المصروفات المتعلقة بنشاط البيع التي اقترحتها المعايير الدولية والمحلية.

- 3- مقارنة تأثير طرائق تقييم المخزون المقترحة على كل من المركز المالي والدخل ومن ثم مبلغ الضريبة المستحقة على منشأة معينة كدراسة حالة.
- 4- بيان تأثير تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون في نتيجة نشاط المنشأة حالة الدراسة والضريبة المستحقة عليها من خلال اختبار فرضية البحث.

3-1 أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- استعراض طرائق تقييم المخزون المتعددة المقترحة في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5).
- 2- بيان تأثير طرائق تقييم المخزون المقترحة في الأرباح ومن ثم في مبلغ الضريبة المستحقة.
- 3- تحديد الطريقة الملائمة لتقييم المخزون التي تتلائم مع طبيعة النشاط وظروف السوق، والظروف الاقتصادية التي يمر بها العراق في حالها.
- 4- بيان الطريقة الملائمة لتقييم المخزون التي تنعكس على دقة المعلومات المحاسبية التي ستظهر في القوائم المالية ومن ثم المساهمة في توفير معلومات مناسبة لاتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة من لدن اصحاب المصلحة في المنشأة.

4-1 فرضيات البحث:

يستند البحث على عدد من الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها وهي كالآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: "يؤثر تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون في ظل المعيار الدولي والقواعد المحلية بشكل مختلف في المركز المالي ونتيجة النشاط والضريبة المستحقة على المنشأة".

و تنفرع من هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية تتمثل بالآتي:

الفرضية الفرعية الأولى: "يؤثر تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون بشكل مختلف في ظل المعيار الدولي ولقواعد المحلية في المركز المالي للمنشأة".

الفرضية الفرعية الثانية: "يؤثر تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون بشكل مختلف في ظل المعيار الدولي ولقواعد المحلية في نتيجة نشاط المنشأة".

الفرضية الفرعية الثالثة: "يؤثر تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون بشكل مختلف في ظل المعايير الدولية ولقواعد المحلية في الضريبة المستحقة على المنشأة".

الفرضية الرئيسية الثانية: يؤدي اختبار طريقة تقييم المخزون الملائمة إلى التوصل إلى معلومات مفيدة تظهر في القوائم المالية للمنشأة مما يسهل في مساعدة اصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

الفرضية الرئيسية الثالثة: هناك فرق واضح في المعالجات المحاسبية للمخزون وتأثيراتها على كل من المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها والضريبة المستحقة عليها نتيجة تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون المقترحة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5).

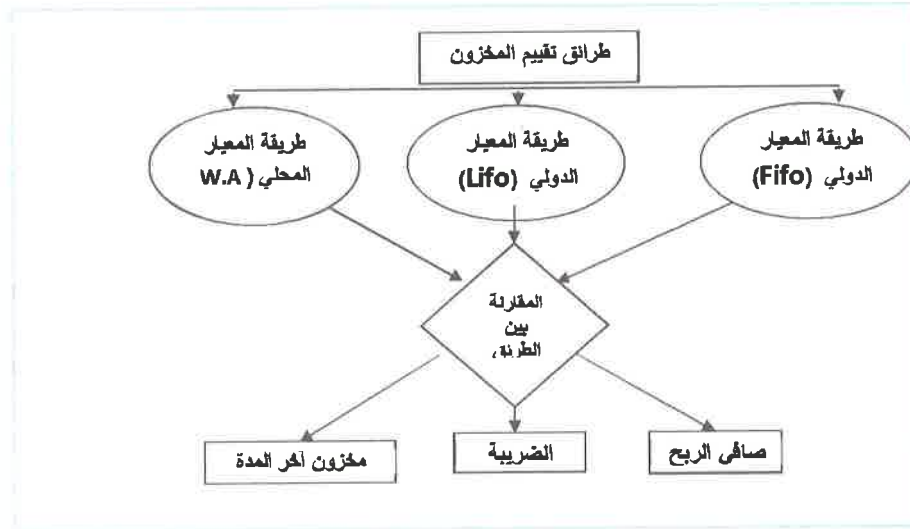
5-1 الحدود الزمانية والمكانية للبحث:

يقتصر هذا البحث على البيانات التي تم الحصول عليها عن المخزون السلعي لشركة (س) للأثاث المنزلي لعام 2015 لتوفر بيانات هذا العام لدى المنشأة موضوع البحث.

6-1 أسلوب البحث: يعد هذا البحث ذو طبيعة تحليلية يجمع بين الإسلوبيين الاستقرائي والاستنباطي. ويتألف البحث من جزئين: نظري وعملي. يناقش الجزء النظري، الذي اعتمد على العديد من الأدبيات المتعلقة بالمخزون وطرائق قياسه وتقييمه واحتساب كلفته، وبيان أثر طرائق التقييم على كل من الدخل والمركز المالي والضريبة المستحقة وإبراز المعالجات المحاسبية للمخزون في منشآت الأعمال. كذلك يتناول البحث مناقشة وتحليل كل ما يتعلق بطرائق تقييم المخزون في ظل كل المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية رقم (5) وموقف النظام المحاسبي الموحد.

أما الجانب العملي فيمثل دراسة حالة لواقع تقييم المخزون وكيفية اعتماد طرائق التسعير في شركة (س) للأثاث المنزلي في إحدى شركات صناعة الأثاث التي أطلق عليها تسمية (س) حفاظاً على سرية المنشأة لغرض تحقيق بعض أهداف البحث واختبار فرضياته.

شكل (1): إنموذج البحث

**2- المبحث الثاني: الجانب النظري**

يولي المحاسبون اجراءات المحاسبة عن المخزون غناية خاصة وبشكل خاص فيما يتعلق بكيفية قياسه وتقييمه حسب طرائق التقييم المتعارف عليها، وتحديد قيمة المخزون آخر المدة من اجل احتساب كلفة المخزون التي تدخل في ايجاد دخل أو ربح الفترة الذي سيكون الأساس الذي يعتمد في احتساب مبلغ الضريبة المستحقة لصالح الدولة. ونظراً لأهمية المخزون سواء كان بشكل بضاعة معدة للبيع أو مادة أولية تدخل في

تصنيع منتج أو أكثر، فمن الضروري أن تضع منشآت الأعمال الأنظمة والسياسات والإجراءات المخزنية التي تمكنها من تحديد كلفة المخزون التي تحمل كمصروفات على دخل الفترة المالية وقيمتها في آخر الفترة وتضمن تحقيق الرقابة عليه. وتأسيساً على ذلك فقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة أجزاء. يتناول الجزء الأول مفهوم المخزون وأهميته. ويناقش الجزء الثاني طرائق تقييم المخزون. أما الجزء الثالث: أسس اختيار الطريقة الملائمة للتقييم.

2-1 مفهوم المخزون وأهميته

لقد عرف ديوان الرقابة المالية المخزون في القطاع الصناعي بأنه "تلك البضاعة المخصصة لتشغيل الطاقة الإنتاجية للمنشأة وتسفر حركتها عن وجود أرصدة في المخازن فضلاً عن سلع دخلت مراحل الإنتاج وأصبحت تحت التشغيل أو إنتاج تام". (النظام المحاسبي الموحد، 1985: 16). ويلاحظ من هذا التعريف أن النظام المحاسبي الموحد قد استعمل مصطلح البضاعة المتمثلة بالمستلزمات السلعية والتي تدخل عادة في إنتاج سلعة أو خدمة وتساعد على تسير العمل أو إدارة العمليات الإنتاجية إذ تبدأ دورة الانتاج في عملية الشراء ثم الخزن والاستعمال كما في المنشآت الصناعية ويقابل المستلزمات السلعية مشتريات مخزون البضائع بغرض البيع التي تستخدم في المنشآت الاقتصادية ذات النشاط للإنتاج السلعي والتجاري. وحدد مفهوم المخزون من قبل Hendriksen 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". (أبو زيد، 1990: 490). وناقش (حسين وآخرون، 2008: 28) اختلاف وجهات النظر السابقة لأنها تعد المخزون صمام الأمان لأنه يساعد على:

- 1- حماية المنشأة من التوقف عن تلبية نشاطها الأساسي وما يترتب عليه من خسائر مادية ومعنوية.
 - 2- توافر البضائع والسلع للمستهلكين عند الطلب ومحاولة عدم الانتظار في الحصول عليها.
 - 3- مواجهة ظروف النقل والمواصلات بين مصادر التجهيز ونقاط تسليم البضاعة في المنشأة.
 - 4- الاستفادة من تقلبات الأسعار وتحقيق الوفورات من هذه العملية.
- وبسبب هذه الأهمية الكبيرة للمخزون على اختلاف أشكاله وما يمثله في المنشأة، فإنه يتوجب على المدقق أن يبدل ما يلزم من جهد وعناية واهتمام في تدقيق هذا العنصر خاصة وأن طبيعة هذا العنصر تفتح مجالاً واسعاً لممارسة أعمال الغش والتلاعب إذ أن الأطراف المستفيدة تجعل من المخزون وعاءاً لإخفاء حالات الاختلاس والتلاعب. (القاضي وآخرون، 2000: 274 - 277).

2-2 طرائق قياس وتقييم المخزون

أن اختيار طريقة تسعير المخزون المناسبة سيؤدي إلى الوصول إلى الكلفة الملائمة للبضاعة المباعة ومن ثم تكون كلفة الإنتاج سليمة فضلاً عن أن مخزون آخر المدة من البضاعة سيقوم بالكلفة الملائمة لأن ما صرف منه كان مسعراً بطريقة مناسبة وتكون الأرباح المتحققة عن الوحدات المباعة من الإنتاج منطقية لكون عناصر التكاليف التي انصبت على الوحدات كانت مسعرة بطريقة سليمة ومنطقية . (الأخرس وآخرون، 2001، 128).

وقد حدد الفكر المحاسبي أكثر من طريقة من طرائق تسعير البضاعة المنصرفة والمتعارف عليها في الاستعمال وهي: 1- طريقة ميلرد أولاً يصرف أولاً (FIFO). 2- طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً

(LIFO "علماً بأن هذه الطريقة لم يتم اعتمادها في المعيار الدولي رقم (2) للتطبيقات المحاسبية العملية" 3- طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC). (الشيخ، 2008: 150-155 وأبو حشيش، 2009: 89 والجبوري والجنابي، 2016: 64-67-636; Homgren, et al., 2009; 641 و 398-401; Kieso, et al., 2016).

وفيما يأتي شرحاً موجزاً لكل طريقة من الطرائق أعلاه:

أولاً: طريقة مايرد أولاً يصرف أولاً : بموجب هذه الطريقة يتم تسعير البضاعة المباعة بأقدم الأسعار ابتداءً ثم بالسعر الذي يليه وهكذا حسب تاريخ الشراء. وتفترض هذه الطريقة أن أولى وحدات البضاعة التي يتم بيعها هي الوحدات التي وردت إلى المخزن أولاً ومن ثم تسعر هذه الوحدات بأسعار أولى الوحدات وهكذا تتدرج عملية الصرف والتسعير ابتداءً من أقدم الوحدات وأقدم الأسعار، وعليه يكون مخزون آخر المدة من أحدث الوحدات وروداً ومن ثم تكون أسعارها أحدث الأسعار (السيدية، 2001: 143 وأبو حشيش، 2009: 89 الشيخ، 2008: 51 والجبوري والجنابي، 2016: 64 401; Kieso, et al., 2016; 255-256; Waygandit, et al., 2010).

ولقد فضلت المنشآت هذه الطريقة لأنها تعكس إلى درجة كبيرة العلاقات بين البيع والشراء فهي تعكس الحركة الطبيعية للبضاعة المباعة مما يجعلها أكثر فاعلية واقعية في التعامل بالبضائع القابلة للتلف أو التقادم أو إمكانية التعرف على أنواع المشتريات منها بسرعة ومن خلال عدم تكرار مرات الشراء والصرف خلال المدة (صادق، 1991، 25).

ثانياً: طريقة مايرد أخيراً يصرف أولاً : بموجب هذه الطريقة يتم تسعير البضاعة المباعة بأحدث الأسعار أي بأخر سعر لاخر طلبية لا زال رصيدها ظاهر في البطاقة. تفترض هذه الطريقة أن الكمية التي ترد أخيراً للمخزن هي التي تباع أولاً ومن ثم يستعمل سعر آخر الكمية الظاهرة في الرصيد في تسعير البضاعة المباعة. عليه فإن الكمية التي تبقى بالمخزن يتم تسعيرها بأقدم الأسعار وعند تسعير البضاعة المباعة تستعمل آخر الأسعار بحسب تسلسلها التاريخي ابتداءً من آخر الأسعار للطلبات الواردة. (السيدية، 2001 سابق، 146 والشيخ، 2008: 53 والجبوري والجنابي، 2016: 65 و Kieso, et al., 2016; 400; Waygandit, et al., 2010, 257-258).

تعد هذه الطريقة أكثر ملائمة لمقابلة الإيرادات بالتكاليف عند قياس الدخل مما جعل الكثير من الوحدات الاقتصادية التحويل إليها وخاصة المنشآت التي يتكون مخزونها من كميات كبيرة من السلع المتجانسة والتي يستغرق إنتاجها فترة طويلة من الزمن. وتعتمد هذه الطريقة على المبدأ القائل بأنه في حالة ارتفاع أسعار السوق فإن ربح البضاعة (الفرق بين السعر القديم المنخفض والسعر الجديد المرتفع) لا ينبغي الاعتراف بتحقيقه طالما أن البضاعة المستخدمة في الإنتاج ينبغي أن يحل محلها بضاعة أخرى بكلفة مرتفعة. وقد ساد استعمال هذه الطريقة في فترات التضخم التي عادة ما يرافقها انخفاض قيمة النقود ومن ثم ارتفاع الأسعار أو ما يطلق عليه اقتصاديات فترات التضخم إذ تأخذ الأسعار في الارتفاع المستمر الأمر الذي يترتب عليه تضخم قيمة المخزون في نهاية السنة المالية. وبتباعد هذه الطريقة ستحمل الإنتاج بالأسعار الجارية أي الأسعار المرتفعة نتيجة تسعير البضاعة بأحدث سعر بينما يقيم المخزون من البضاعة في نهاية الفترة (السنة المالية) كما ذكر سابقاً بأقدم سعر شراء. (صادق، مصدر سابق: 26) وعلى الرغم من فائدة هذه الطريقة إلا أن المعيار الدولي رقم (2) المعدل لم يوصي باستعمال هذه الطريقة من لدن منشآت الأعمال.

ثالثاً : طريقة متوسط الكلفة المرجح WAC تختلف طريقة متوسط الكلفة المرجح المتبعة في المنشأة باختلاف نظام التسجيل المطبق في المنشأة، أي الجرد الدوري أو المستمر. ففي حالة قيام المنشأة بإتباع نظام الجرد المستمر فإن الطريقة المتبعة هي طريقة متوسط الكلفة المرجح المتحرك والتي تقوم على تحديد متوسط كلفة مرجح يستعمل في تسعير البضاعة المباعة. إلا أن متوسط الكلفة المرجح هذا يتم تحديده بعد كل عملية شراء مباشرة ويستعمل في تسعير البضاعة المباعة اللاحقة بعد التحديد إلى أن تتم عملية شراء جديدة بعدها يتم تحديد متوسط كلفة مرجح جديد يستعمل لتسعير المباع من البضاعة اللاحقة وهكذا. أي أن هذه الطريقة تختلف عن طريقة متوسط الكلفة المرجح الثابت في أنها تحدد متوسط كلفة بعد كل عملية شراء وليس متوسطاً واحداً يتم تحديده في نهاية الفترة الكفوية، ويتم تحديد متوسط الكلفة المرجح المتحرك بموجب المعادلة الآتية :

السيدية، 2001 : 151 والشيوخ، 2008: 55 والجبوري والجنابي، 2016 ، 66 و 620؛ Horngre, et al., 2012; و 399؛ Kieso, et al., 2016; و 258-259؛ Waygandit, et al., 2010;

$$\text{متوسط الكلفة المرجح} = \frac{\text{كلفة الرصيد} + \text{كلفة الوارد}}{\text{كمية الرصيد} + \text{كمية الوارد}} \times \text{المتحرك} =$$

أما طريقة متوسط الكلفة المرجح الثابت فلها تهدف إلى اعتماد سعر واحد للبضاعة المصروفة خلال فترة زمنية معينة، واعتماد هذا السعر نفسه في تقييم المخزون المتبقي من البضاعة آخر تلك الفترة. ويحاول هذا السعر الموحد أن يلغي أثر التقلبات في أسعار البضاعة المشتراة ومن ثم الوصول إلى العدالة في تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من المخزون اللازم لها. وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد متوسط الكلفة الثابت في نهاية الفترة الكفوية الذي يعتمد كأساس في تحديد كلفة الإنتاج. ويحدد هذا المتوسط بموجب المعادلة الآتية: (السيدية، 2001، 152) .

$$\text{متوسط الكلفة المرجح} = \frac{\text{كلفة المخزون أول المدة} + \text{كلفة المشتريات}}{\text{كمية المخزون أول المدة} + \text{كمية المشتريات}} \times \text{المتحرك} =$$

2-3 أسس اختيار الطريقة الملائمة لتقييم المخزون

يُعد بند المخزون أحد العناصر الرئيسة التي تتألف منها الموجودات (الأصول) المتداولة لذلك فإن موضوع قياس كلفة المخزون وتقييمه واختيار الطريقة الواجب تطبيقها لذلك تتطلب اهتماماً كبيراً نظراً لتأثيرها الكبير في تحديد كلفة المنتجات المصنعة والمباعة. ومما لا شك فيه أن الاختيار الصحيح لأساس تقييم المخزون سيكون له تأثيراً بالغاً في دقة مبلغ المخزون الذي يظهر في المركز المالي وهو ما سينعكس على رقم مجمل وصافي الربح أو الخسارة من ناحية، وعلى قيمة الموجودات (الأصول) بالمركز المالي من ناحية أخرى. ولذلك ينبغي على المحاسب أن يعطي هذا الأمر القدر الكافي من النقة والاهتمام لكي يصبح

مبلغ المخزون معبراً بصدق عن حقيقة المخزون الذي تمتلكه المنشأة في نهاية الفترة المالية. وتتمثل أسس تقييم المخزون بثلاثة أسس تناولها (الصبان وآخرون، 2001 : 366) وهي:

- 1- أساس الكلفة التاريخية. 2- أساس سعر السوق. 3- أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل.
- وناقش (Michael L. H. Jones, 2004, 150) أهم العوامل التي تؤثر في أسس اختيار الطريقة وهي:
- 1- تكرار عمليات الشراء والسياسة الشرائية المتبعة بشأن كمية البضاعة المشتراة.
- 2- استقرار سوق البضاعة ومدى تقلب أسعارها ودرجة توفر كمياتها المتاحة في السوق.
- 3- مدى الدقة المطلوبة في حساب كلفة البضاعة.
- 4- الدورة الإنتاجية وتوزيع الإنتاج.
- 5- طبيعة مخزون البضاعة ومدى تعرضه للتلف والفقد وأثره في تحديد الحد الأعلى والحد الأدنى.
- 6- نوع الصناعة التي تعمل بها المنشأة.

ومن المهم أن تكون الطريقة المختارة في ظل العوامل السابقة ثابتة على طول الفترة المالية، وأن توفر هذه الطريقة البيانات التي يعتمد عليها في التخطيط للمستقبل لتوفير البضاعة. لذا فإن اختيار طريقة التقييم المناسبة سيؤدي للوصول إلى الكلفة الحقيقية للبضاعة ومن ثم تكون كلفة البضاعة صحيحة فضلاً عن أن مخزون آخر المدة من البضاعة سيقوم بالكلفة الحقيقية لأن ما صرف من البضاعة كان مسعراً بطريقة مناسبة وستكون الأرباح المتحققة عن الوحدات المباعة من الإنتاج منطقية. (Ijiri, Yuji, 1972).

2-4 المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية في تقييم المخزون

يتناول هذا الجزء المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والذي يهدف إلى تسعير مخزون البضاعة وعرضه في القوائم المالية في إطار نظم الكلفة التاريخية، والقاعدة العراقية المحلية رقم (5) بخصوص المحاسبة عن المخزون وتقييمه وعرضه في القوائم المالية وفقاً لأساس الكلفة، أو الكلفة أو السوق أيهما أقل، بوصفهما يمثلان وجهان لعملة واحدة. فقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر في نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي يتم عن طريق المعيار المحاسبي بوصفه المرشد الأساسي لإيصال المعلومات المحاسبية إلى المستفيدين منها.

وتأسيساً على ذلك فقد تم تقسيم هذا المحور إلى جزئين: الأول يناقش المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) . والثاني يتناول القاعدة المحاسبية المحلية رقم (5) لقياس وتقييم المخزون.

2-4-1 المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) لقياس وتقييم المخزون

يتضمن مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) جوانب عدة سيتم مناقشتها كالآتي (المجمع العربي، 1999 : 4-5).

من حيث الهدف- إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجات المحاسبية للمخزون في ظل نظام الكلفة التاريخية. والمسألة المهمة في محاسبة المخزون هي تحديد مبلغ الكلفة الذي ينبغي أن يعترف به كمصروف يدرج في قائمة الدخل لكي يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به. وكذلك، تحديد كلفة المخزون في نهاية الفترة المالية التي تعكس قيمته التي تعرض كموجود (أصل) ضمن بنود أو عناصر الميزانية العمومية.

من حيث النطاق- يطبق هذا المعيار في القوائم المالية المعدة في ظل نظم الكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون ومن حيث قياس قيمته وكالآتي:

- 1- ينبغي قياس قيمة المخزون السلعي على أساس الكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

2- ينبغي ان تتضمن كلفة المخزون السلعي كلف الشراء والتحويل كافة والكاف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون الى موقعه وحالته الراهنة، أي تهيئته للإنتاج أو البيع. إذ تشمل كلف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والتأمين والضرائب الأخرى (عدا تلك القابلة للاسترداد من سلطات الضرائب) ومصاريف الشحن أو النقل ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تصرف مباشرة للحصول على البضائع الجاهزة والمواد والخدمات. أما مبالغ الخصومات التجارية والمردودات فتنظر لغاية تحديد كلف الشراء.

وتضمن المعالجات المحاسبية الأساسية لتقييم كلفة المخزون بطريقتين شائعتين هما: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) أو طريقة متوسط الكلفة المرجح أو الموزون (WAC). وتقترض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) ان وحدات المخزون التي اشترت أو صنعت أولاً يتم بيعها أولاً، وعليه فإن الوحدات المتبقية في المخزون آخر الفترة هي من أحدث ما تم شراؤه أو إنتاجه. أما بموجب طريقة متوسط الكلفة المرجح فيتم تحديد كلفة كل وحدة من المخزون بناءً على متوسط الكلفة المرجح للوحدات المشابهة في بداية الفترة وكلفة الوحدات المشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، أي أنه يتم تحديد متوسط كلفة مرجح جديد لوحدات المخزون بعد كل عملية شراء مباشرة.

(المسببة، مصدر سابق: 143 - 151).

واستناداً إلى ما تقدم يمكن القول بأن المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) تجسد بشكل مجموعة من الأسس والضوابط والإرشادات والتعليمات لتحقيق التوافق في السياسات والمعالجات المحاسبية للمخزون للمنشآت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالشكل الذي يؤدي إلى تسهيل عملية المقارنة والفهم من الاطراف ذات العلاقة كافة بين البيانات التي تصدر عن منشآت الأعمال التي تزاوُل أنشطتها مشابهاً.

2-4-2 القاعدة المحاسبية المحلية رقم (5) لقياس وتقييم المخزون

أقر مجلس نقابة المحاسبين والمحققين العراقيين في العراق في علم 1985 القواعد المحاسبية كإشارة إلى ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وبما لا يتعارض مع التشريعات والقواعد والمعايير المحلية المقررة. وبعد مرور مدة لا تتعدى السنتين بدأ ديوان الرقابة المالية بالتفكير في وجود جهة مركزية تتولى إصدار معايير وقواعد محاسبية عراقية (محلية). ومن هذا المنطلق اقترح ديوان الرقابة المالية في علم 1987 بتشكيل هيئة عليا ودائمة تقوم بإقرار المعايير المحاسبية وتقديم المشورة إلى مختلف القطاعات والجهات اطلق عليها تسمية مجلس المعايير والقواعد المحاسبية. ومنذ عام 1988 ولغاية 2001/7/18 أصدر المجلس المذكور مجموعة من القواعد المحاسبية التي بلغ عددها 14 قاعدة محاسبية كانت من ضمنها القاعدة المحاسبية العراقية رقم (5) التي صدرت بتاريخ 1995/4/5 بخصوص المحاسبة عن المخزون وتقييمه وعرضه في القوائم المالية (الجباري، 2002، 58).

وقد أشارت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (5) فيما يخص كلف التخزين في رابعاً منها إلى الفقرات الآتية:

- 1- "تتكون الكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة من سعر الشراء مطروحاً منها الخصم التجاري وأية تنزيلات أو منح أو إعانات أو ضرائب معادة متعلقة بالشراء ومضافاً إليها الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء أو أية مصاريف متعلقة بها لغاية إدخالها إلى مخزن المنشأة.
- 2- تتكون الكلفة التاريخية للبضاعة المنتجة من كلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والمصاريف غير المباشرة المنفقة لتهيئة البضاعة في مكانها ووضعها الحالي" (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية، 1995: 4).

فالكلفة التاريخية تمثل الأساس المبدئي للقياس المحاسبي للمخزون وتقييمه بالاعتماد على الكلف السائدة المنققة على المخزون عند اجراء عملية التبادل (الشراء). فتشتمل الكلفة التاريخية على القيمة النقدية المعادلة للعناصر المشتراة في تاريخ شرائها ومن ثم تضاف اليها الكلف الضرورية اللازمة لإعدادها للبيع. ففي المنشآت التجارية تكون الكلفة (قائمة الشراء + أجور النقل + الرسوم الكمركية + الأجور الأخرى) لغاية تهيئتها للبيع في مخازن تلك المنشأة. أما في المنشآت الصناعية فتكون الكلفة (المواد الأولية + الأجور المباشرة + المصاريف الإضافية المباشرة) ويضاف اليها نصيبها من المصاريف الإضافية (غير المباشرة) بعد الاعتماد على اسس توزيع عادلة لها. وقد اشارت القاعدة العراقية في رابعا فقرة (5) الى أنه لا يجوز تحميل البضائع المنتجة بالمصاريف الإدارية والعامة (الميدية، مصدر سابق : 67- 68).

كما أشارت القاعدة العراقية فيما يخص رابعا الفقرة (7) منها الى ما يأتي:

"تعامل الفوائد ونفقت الاقتراض على انها جزء من كلفة البضاعة المشتراة او المنتجة في حالة كون هذه الفوائد مرتبطة أساسا بتمويل البضائع وبعمقه تحمل على دخل الفترة المحاسبية التي تحدث فيها".

وأشارت القاعدة المحاسبية العراقية بخصوص تسعير البضاعة المخزونة الصادرة في خامساً إلى ما يأتي:

(مجلس المعيير ، 1995 : 4).

1- " تطبق المنشآت طريقة معدل الكلفة الموزون لتسعير المصادر المخزني وتحمله على البضائع المنتجة أو المباعة".

تسعر المنشآت الكميات المباعة من البضاعة بطريقة معدل الكلفة الموزون (المرجح) أو (المتحرك) وخاصة عندما تكون أصناف المخزون ذات أعداد كبيرة وبكميات كثيرة وذات أثمان زهيدة. ويتم تحديد هذا المتوسط بعد كل عملية شراء جديدة مباشرة بحيث يتم استخراج مرجح كلفة جديد للمخزون بعد ورود كميات جديدة بسعر جديد في نهاية كل فترة كلفوية.

2- " يجوز تطبيق طريقة ما يدخل أولاً يخرج أولاً لتسعير الصادر المخزني في المنشآت التي تتعامل ببضائع يجري تصريفها أولاً بأول كالمواد الغذائية والأدوية". (مجلس المعيير والقواعد المحاسبية العراقية ، مصدر سابق ، ص5).

وقد أشارت القاعدة المحاسبية العراقية فيما يخص تقييم بضاعة آخر المدة في سادساً الى الفقرات الآتية:

"يقيم المخزون من البضاعة في القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية بالكلفة التاريخية أو القيمة البيعية الصافية أيهما أقل".

وتتضمن القاعدة العامة للكلفة أو السوق أيهما أقل أن المخزون يقيم بالكلفة أو سعر السوق أيهما أقل مع تحديد سعر السوق بمبلغ لا يزيد على القيمة البيعية الصافية ولا يقل عن القيمة البيعية الصافية مطروحاً منها هامش الربح الطبيعي (الفداغ ، 2002 : 414).

فيما يخص هذه الفقرة أشارت القاعدة المحاسبية العراقية إلى أنه للتوصل إلى القيمة البيعية الصافية للخزين ضرورة مراعاة العوامل التي تؤثر على المخزون مثل عمره وحركته خلال الفترة السابقة والحالية وحركته المتوقعة مستقبلاً وقيمة المخلفات كما يجب مراعاة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية). (الرمحي، 2000، 84).

3- المبحث الثالث: الجانب العملي

أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية في تقييم المخزون وانعكاساتها على الضريبة بالتطبيق على المنشأة س للأثاث المنزلي

يصف هذا المبحث الجانب التطبيقي لمعالجة كلفة المخزون السلي طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية وتأثيرهما في الضريبة. تم جمع بيانات البحث من واقع السجلات والكشوفات المعدة من قبل لجان الجرد بشركة (س) للأثاث المنزلي لعام 2015. وقد تم اختيار عينة عشوائية لمخزون آخر المدة لعام 2015 ذلك لغرض تحليل حجم المبيعات وسعر بيع وحجم وكلفة مخزون أول المدة وحجم وكلفة المخزون المصنع خلال العلم وتحديد حجم وكلفة المخزون آخر المدة الخاصة بالعينة المختارة. وفيما يأتي سيتم تقديم نبذة مختصرة وبشكل عام عن شركة (س) لصناعة الأثاث المنزلي وعن بياناتها الخاصة بها. ويتناول هذا المحور ثلاثة أجزاء وهي: أثر المعايير المحاسبية الدولية في الضريبة وأثر المعايير المحاسبية المحلية في الضريبة والمقارنة بين أثر كل من المعايير المحاسبية الدولية والمحلية في الضريبة.

3-1 أثر المعايير المحاسبية الدولية في الضريبة

قبل استعراض أثر المعيار الدولي في الضريبة سنقوم بإعطاء فكرة عن المنشأة من حيث رأسمالها وأسهمها وكمية إنتاجها والكشوفات والسياسات المحاسبية المتبعة فيها.

نبذة موجزة عن شركة (س) لصناعات الأثاث المنزلي:

شركة (س) لصناعات الأثاث المنزلي هي شركة مساهمة (قطاع مختلط) تأسست عام 1986، وذلك وفقاً لأحكام قانون الشركات المرقم (36) لسنة 1983 ورأسمال أسمي قدره (10000000) عشرة ملايين دينار. ويعتمد نشاط المنشأة على إنتاج الأثاث المنزلي بمختلف الأنواع وإقامة المشاريع المكمل للخطوط الإنتاجية العملة كلما أتاحت لها الفرصة.

أما فيما يخص النظام المحاسبي للشركة والسياسات المحاسبية المتبعة فإن المنشأة موضوع البحث تطبق النظام المحاسبي الموحد للشركات رقم (1) لسنة 2011. إن أهم القوائم والكشوفات المعتمدة حسب تعليمات النظام المحاسبي الموحد الخاص بالشركات هي:

- 1- الميزانية العامة.
- 2- حاسب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع.
- 3- كشف العمليات الجارية
- 4- كشف إجمالي القيمة المضافة بسعر كلفة عنصر الإنتاج
- 5- كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة بسعر كلفة عنصر الإنتاج.

لغرض استعراض أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تقييم المخزون وأثرها في الضريبة وسنعمد على البيانات الفعلية للشركة موضوع البحث لأحد منتجاتها وهو منضدة حاسبة ميلامين وجهين أبيض لسنة 2015 وكالاتي:

المنتج الأول: منضدة حاسبة ميلامين وجهين أبيض : بيانات فعلية لعام 2015

- بلغ رصيد مخزون أول المدة بتاريخ 2015 /1/1 (18 منضدة).
- كانت الكلفة الكلية للوحدة الواحدة لهذا المنتج (30,000 دينار)
- كمية الإنتاج خلال عام 2015 (30 منضدة)
- كتبت الكلفة الكلية لإنتاج المنضدة الواحدة هي (25,000 دينار)
- بلغت كمية المبيعات لسنة 2015 (28 منضدة)
- سعر بيع المنضدة الواحدة لعام 2015 كان (32,000 دينار)

- في حين ظهر رصيد مخزون آخر المدة لهذا المنتج (20 منضدة)
 - المصروفات التشغيلية لعام 2015 (10000 دينار)
 ولغرض بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) في تقييم المخزون مقارنة بالطرائق الأخرى سيتم تحديد كلفة المخزون بالطرائق الآتية:-
 أولاً: طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO). ثانياً: طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) وهي الطريقة التي لم تعتمد في التطبيق العملي بموجب المعيار الدولي. ثالثاً: طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC).

أولاً: طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) :

تحدد حركة الإنتاج كالاتي:

وحدات مخزون أول المدة لعام 2015 18 منضدة

يضاف: الوحدات المنتجة خلال عام 2015 30 منضدة

الوحدات المعدة للبيع 48 منضدة

يطرح: وحدات مخزون آخر المدة لعام 2015 20 منضدة

الوحدات المباعة خلال عام 2015 28 منضدة

المباع من وحدات أول المدة لعام 2015 = 18 منضدة $\times$ 30,000 دينار / منضدة = 540,000 دينار

المباع من الوحدات المنتجة خلال عام 2015 = 10 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 250,000 دينار

790000 دينار

28 منضدة

كلفة الوحدات المتبقية آخر المدة من المنتج خلال عام 2015 =

20 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 500,000 دينار

1290000 دينار

48 منضدة

ثانياً: طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) :

المباع من الوحدات المنتجة خلال عام 2015 = 28 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 700,000 دينار

مخزون آخر المدة: 20 منضدة

منه (2) منضدة من المنتج خلال عام 2015 = 2 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 50,000 دينار

الباقى (18) منضدة من المنتج العام الماضي 2012 =

18 منضدة $\times$ 30,000 دينار / منضدة = 540,000 دينار

590,000 دينار

20 منضدة

1,290,000 دينار

48 منضدة

ثالثاً: طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) :

مبلغ متوسط الكلفة المرجح =

(18 منضدة $\times$ 30,000 د/منضدة) + (30 منضدة $\times$ 25,000 د/ منضدة) = 26,875 ديناراً /

منضدة

48 منضدة

المباع خلال عام 2015 = 28 منضدة $\times$ 26,875 دينار / منضدة = 752,500 دينار.

مخزون آخر المدة كما في = 20 منضدة $\times$ 26,875 دينار / منضدة = 537.500 دينار.

2015 / 12 / 31 48 منضدة 1290000 دينار

وبعد أن تم تحديد كلفة البضاعة المباعة وكلفة مخزون آخر المدة فإن قائمة الدخل المقارنة يعرضها الجدول رقم (1) الآتي:-

جدول (1): قائمة الدخل المقارنة حسب طرائق تقييم المخزون الثلاثة

البيان/ الطريقة	ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO)	ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO)	متوسط الكلفة المرجح (WAC)
* إيرادات المبيعات / دينار	896,000	896,000	896,000
يطرح : كلفة البضاعة المباعة : ** كلفة مخزون أول المدة	540,000	540,000	540,000
بضائف : *** كلفة البضاعة المنتجة	750,000	750,000	750,000
= كلفة البضاعة المعدة للبيع	1,290,000	1,290,000	1,290,000
يطرح : **** كلفة مخزون آخر المدة	(500,000)	(590,000)	(537,500)
= كلفة البضاعة المباعة	790,000	700,000	752,500
= مجمل الربح	106,000	196,000	143,500
يطرح : المصروفات التشغيلية	(10,000)	(10,000)	(10,000)
= صافي الربح قبل الضريبة	96,000	186,000	133,500
يطرح : نسبة الضريبة (15%)	(14,400)	(27,900)	(20,025)
= صافي الربح بعد الضريبة	81,600	158,100	113,475

* إيرادات المبيعات = عدد الوحدات المباعة خلال عام 2015 $\times$ سعر بيع الوحدة

= 28 منضدة $\times$ 32,000 دينار / منضدة = 896,000 دينار .

** كلفة مخزون أول المدة ولجميع الطرائق =

18 منضدة $\times$ 30,000 دينار / منضدة = 540,000 دينار .

*** كلفة البضاعة المنتجة خلال عام 2015 ولجميع الطرائق =

30 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 750,000 دينار .

**** كلفة مخزون آخر المدة على وفق كل طريقة وكالاتي:

- طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) :

20 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 500,000 دينار .

- طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) :

2 منضدة $\times$ 25,000 دينار / منضدة = 50,000 دينار .

18 منضدة $\times$ 30,000 دينار / منضدة = 540,000 دينار .

20 منضدة 590,000 دينار.

- طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) :

20 منضدة $\times$ 26,875 دينار / منضدة = 537,500 دينار .

يتضح من البيانات السابقة أن كلفة البضاعة المباعة وكلفة مخزون آخر المدة وصافي الربح لهذا المنتج على وفق الطرائق الثلاثة مبينة في الجدول (2) وكالاتي:

جدول (2): كلفة البضاعة المباعة وكلفة مخزون آخر المدة وصافي الربح على وفق الطرائق الثلاثة

البيان/ الطريقة	ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO)	ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO)	متوسط الكلفة المرجح (WAC)
كلفة البضاعة المباعة/ دينار	790,000	700,000	752,500
كلفة مخزون آخر المدة/ دينار	500,000	590,000	537,500
صافي الربح / دينار	81,600	158,100	113,475

وعليه يفضل إجراء مقارنة بين الطرائق الثلاثة وذلك لقياس أثر اختلاف القياس فيما بين تلك الطرائق ولغرض إيضاح التباين فيما بينهما سنعتمد البيانات التي أنتجت تلك الطرائق من حيث أسباب التباين لكل من: أولاً: كلفة البضاعة المباعة. ثانياً: كلفة مخزون آخر المدة. ثالثاً: صافي الربح .

أولاً: كلفة البضاعة المباعة:

عند مقارنة مبلغ كلفة البضاعة المباعة بين طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغة (790,000) دينار، وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) البالغة (700,000) دينار، نلاحظ أن هناك فرقاً يبلغ (90,000) دينار، أي أن هذا المبلغ على وفق طريقة FIFO يكون أكبر من المبلغ على وفق طريقة LIFO بمقدار (90,000) دينار. وعند تحليل مكونات هذا الفرق نجد أن طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً FIFO تعتمد على التسعير بلقيم الأسعار وكالاتي:

فعند بيع (18 منضدة) من مخزون أول المدة لعام 2015 والذي يعد مخزون آخر المدة للعام الماضي 2012 مضروباً في الفرق بين (سعر الكلفة الكلية للوحدة من مخزون أول المدة لعام 2015 بمبلغ 30,000 دينار / منضدة مع سعر الكلفة الكلية للوحدة المنتجة خلال عام 2015 بمبلغ 25,000 دينار / منضدة) وعليه ينتج الفرق كالاتي: $18 \times (25,000 - 30,000) = 90,000$ دينار.

وعندما مقارنة الفرق بين مبلغ كلفة البضاعة المباعة على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) بمبلغ (790,000) دينار وبين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) بمبلغ (752,500) دينار، نلاحظ أن هناك فرقاً بمبلغ (37,500) دينار، أي أن المبلغ على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) يكون أكبر من المبلغ على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) بمقدار (37,500) دينار. وعند تحليل مكونات هذا الفرق نجد أنه ينقسم إلى قسمين وكما يأتي:

يمثل القسم الأول الوحدات المباعة من مخزون أول المدة لعام 2015 (18 منضدة) مضروبة في الفرق بين (سعر الكلفة الكلية للوحدة من مخزون أول المدة بمبلغ 30,000 دينار / منضدة مع سعر كلفة المنتج على وفق السعر المعدل الموزون بمبلغ 26,875 دينار / منضدة) أي: $18 \times (26,875 - 30,000) = 56,250$ دينار أما القسم الثاني فإنه يمثل الوحدات المباعة من المنتج خلال عام 2015 (10 منضدة) مضروبة في الفرق بين (سعر كلفة المنتج على وفق السعر المعدل بمبلغ 26,875 دينار / منضدة مع سعر الكلفة الكلية للوحدة المنتجة خلال عام 2015 بمبلغ 25,000 دينار / منضدة) أي: $10 \times (25,000 - 26,875) = 18,750$ ديناراً.

وعند طرح مبلغ القسم الأول من مبلغ القسم الثاني ينتج مبلغ الفرق وكما يأتي:

56,250 – 18,750 = 37,500 دينار.

ثانياً: كلفة مخزون آخر المدة:

نلاحظ عند مقارنة مبلغ كلفة مخزون آخر المدة على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) بمبلغ (500,000) دينار مع مبلغ كلفة مخزون آخر المدة على وفق طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمبلغ (590,000) دينار نجد أن هناك فرقاً بمبلغ (90,000) دينار أي أن مبلغ كلفة مخزون آخر المدة على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) يكون أقل من مبلغ كلفة مخزون آخر المدة على وفق طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO). وعند تحليل مكونات مبلغ الفرق (90,000) دينار نجد أنه متأتي من حاصل ضرب الوحدات المتبقية من مخزون أول المدة لعام 2015 (18 منضدة) في مبلغ الفرق بين (سعر الكلفة الكلية لوحدة مخزون أول المدة لعام 2015 بمبلغ 30,000 دينار/ منضدة مع سعر الكلفة الكلية للوحدات المنتجة خلال عام 2015 بمبلغ 25,000 دينار/ منضدة) أي :

$$18 \times (30,000 - 25,000) = 90,000 \text{ دينار.}$$

أما عند مقارنة كلفة مخزون آخر المدة على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغة (500,000) دينار مع كلفة مخزون آخر المدة على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (537,500) دينار يلاحظ أن هناك فرقاً بمبلغ (37,500) دينار. وعند تحليل مكونات هذا الفرق نجد أنه متأتي من حاصل ضرب وحدات مخزون آخر المدة من الوحدات المنتجة خلال عام 2015 (20 منضدة) في مبلغ الفرق بين (معدل سعر كلفة الوحدة المنتجة على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) بمبلغ 26,875 دينار/ منضدة) أي: $20 \times (26,875 - 25,000) = 37,500$ دينار .

ثالثاً: صافي الربح :

عند مقارنة مبلغ صافي الربح بين طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) بمبلغ (81,600) دينار وبين طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمبلغ (158,100) دينار نجد أن هناك تبايناً بين الطريقتين بمبلغ (76,500) دينار. وعند تحليل مكونات مبلغ اختلاف صافي الربح نجد أنه يمثل نسبة 85% من إجمالي مبلغ الفرق (90,000) دينار الناشئ عن الاختلاف بين كلفة البضاعة المباعة بين طريقتي FIFO و LIFO والذي سبق وأن تم تحليلها سابقاً بين مبلغ (790,000) دينار على وفق طريقة FIFO ومبلغ (700,000) دينار على وفق طريقة LIFO. أما القسم الآخر من مبلغ الفرق (90,000) دينار فقد انعكس على الضريبة بمبلغ (13,500) دينار وسببه هو أنه تم أخذ نسبة 15% من الاختلاف في كلفة البضاعة المباعة بين طريقتي FIFO و LIFO :

$$90,000 \text{ دينار} \times 85/100 = 76,500 \text{ دينار يمثل مبلغ الاختلاف في صافي الربح.}$$

$$90,000 \text{ دينار} \times 15/100 = 13,500 \text{ دينار يمثل مبلغ الاختلاف في الضريبة.}$$

أما عند مقارنة صافي الربح بين طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغ (81,600) دينار وطريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغ (113,475) دينار نجد أن هناك تبايناً بين الطريقتين بمبلغ (31,875) دينار. وعند تحليل مكونات مبلغ اختلاف صافي الربح الناشئ عن الاختلاف في كلفة البضاعة المباعة والضريبة والذي يمثل 85% من إجمالي الفرق البالغ (37,500) دينار الناتج عن الاختلاف بين كلفة البضاعة المباعة بين طريقتي متوسط الكلفة المرجح (WAC) وما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) والذي سبق وأن تم تحليلها سابقاً بين مبلغ (752,500) دينار على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) ومبلغ (790,000) دينار على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO). أما القسم الآخر من الفرق

البالغ (37,500) دينار فقد انعكس على الضريبة بمبلغ (5,625) دينار وسببه هو أنه تم أخذ نسبة 15% من الفرق في كلفة البضاعة المباعة بين طريقتي متوسط الكلفة المرجح (WAC) و (FIFO) أي:

$$37,500 \times 85 / 100 = 31,875 \text{ دينار يمثل مبلغ الاختلاف في صافي الربح.}$$

$$37,500 \times 15 / 100 = 5,625 \text{ دينار يمثل مبلغ الاختلاف في الضريبة.}$$

جدول (3): الفروقات في كلفة المخزون والضريبة وصافي الربح على وفق المعيار الدولي حسب طرائق التقييم الثلاثة

البيان/ الطريقة	طريقة المعيار الدولي (FIFO)	ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO)	متوسط الكلفة المرجح (WAC)
كلفة المخزون	500,000	590,000	537,500
مبلغ الضريبة	14,400	27,900	20,025
صافي الربح	81,600	158,100	113,475

يبين الجدول (3) أعلاه أن التغير في كلفة المخزون على وفق المعيار الدولي يختلف بين طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمبلغ (90,000) دينار. وقد كان التغير في كلفة المخزون بين طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) وطريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) بمبلغ (37,500) دينار، وهذا التغير انعكس على اختلاف مقدار الضريبة بمبلغ (13,500) دينار، وعن طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمقدار (5,625) دينار عن طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC). وكذلك انصب هذا الاختلاف في النهاية على صافي الربح بموجب طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمقدار (76,500) دينار وبموجب طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) بمقدار (31,875) دينار. مما تقدم يمكن أن نلاحظ بوضوح أثر طريقة تقويم المخزون المطبقة انصب في النهاية على كل من مبلغ الضريبة وصافي الربح.

2-3 أثر القواعد المحاسبية المحلية في الضريبة

يناقش هذا المحور اعتماد المعيار المحاسبي المحلي، القاعدة المحاسبية رقم (5) والتي تستند على طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) وانعكاسها على مبلغ الضريبة. وسيتم اعتماد البيانات الفعلية نفسها التي سبق ذكرها. كذلك سيتم الاقتصار على ذكر اسم المنتج لعام 2015 لغرض إجراء مقارنة بين كل من طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) وطريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً وأيضاً بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً بالاعتماد على بيانات كلفة البضاعة المباعة وكلفة مخزون آخر المدة وصافي الربح لعام 2015 وكما يأتي:

المنتج : منضدة حاسبة ميلامين وجهين أبيض:

وبالرجوع إلى بيانات الجدول (1) من هذا المحور، ولغرض بيان أثر تطبيق القاعدة المحلية رقم (5) في تقييم المخزون مقارنة بالطرائق الأخرى سيتم مناقشة وتحليل الجوانب الآتية:-
 أولاً:- كلفة البضاعة المباعة ثانياً:- كلفة مخزون آخر المدة ثالثاً:- صافي الربح .

أولاً : كلفة البضاعة المباعة:

لدى مقارنة الفرق بين كلفة البضاعة المباعة بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (752,500) دينار وطريقة مايرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغة (790,000) دينار نلاحظ أن هناك تبايناً مقداره (37,500) دينار وعند تحليل مكونات هذا المبلغ نجد أنه متأتي من قسمين وكما يأتي:

يمثل القسم الأول الوحدات المباعة من مخزون أول المدة لعام 2015 (18 منضدة) مضروبة في الفرق بين (سعر الكلفة الكلية للوحدة من مخزون أول المدة بمبلغ 30,000 دينار / منضدة مع سعر كلفة المنتج على وفق السعر المعدل بمبلغ 26,875 دينار / منضدة) أي: $18 \times (26,875 - 30,000) = 56,250$ دينار

أما القسم الثاني فهو يمثل الوحدات المباعة من المنتج خلال عام 2015 (10 منضدة مضروبة في الكلفة الكلية للوحدة المنتجة خلال عام 2015 بمبلغ 25,000 دينار / منضدة) أي:

$$10 \times (25,000 - 26,875) = 18,750 \text{ دينار}$$

فعند طرح ناتج القسم الأول من ناتج القسم الثاني ينتج مبلغ التباين وهو كما يأتي:-

$$56,250 - 18,750 = 37,500 \text{ دينار}$$

أما عند مقارنة كلفة البضاعة المباعة بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (752,500) دينار وطريقة مايرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) البالغة (700,000) دينار نلاحظ أيضاً هناك تبايناً مقداره (52,500) دينار، أي أن مبلغ كلفة البضاعة المباعة على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) أكبر من المبلغ على وفق طريقة مايرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO). وعند تحليل مكونات هذا التباين نجد أنه متأتي من بيع (28 منضدة) من المنتج خلال عام 2015 مضروبة في الفرق بين (سعر كلفة المنتج على وفق السعر المعدل بمبلغ 26,875 دينار / منضدة وبين الكلفة الكلية للوحدة المنتجة خلال عام 2015 بمبلغ 25,000 دينار / منضدة) وكما يأتي :-

$$28 \times (25,000 - 26,875) = 52,500 \text{ دينار}$$

ثانياً:- كلفة مخزون آخر المدة:

عند مقارنة مبلغ كلفة مخزون آخر المدة بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (537,500) دينار وطريقة مايرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغة (500,000) دينار، نلاحظ أن هناك تباين مقداره (37,500) دينار. وعند تحليل مكونات هذا التباين نجد أنه متأتي من حاصل ضرب وحدات مخزون آخر المدة من الوحدات المنتجة خلال عام 2015 (20 منضدة) في مبلغ الفرق بين (معدل سعر كلفة الوحدة المنتجة على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة 26,875 دينار / منضدة مع سعر الكلفة الكلية للوحدات المنتجة خلال عام 2015 البالغة 25,000 دينار / منضدة)، أي : $20 \times (26,875 - 25,000) = 37,500$ دينار

أما عند مقارنة كلفة مخزون آخر المدة بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (537,500) دينار وطريقة مايرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) البالغة (590,000) دينار، نلاحظ أيضاً أن هناك تباين مقداره (52,500) دينار. وعند تحليل مكونات هذا التباين نجد أنه ينقسم على قسمين وكما يأتي:

يمثل القسم الأول وحدات مخزون آخر المدة (20 منضدة) منها (18 منضدة) من وحدات مخزون أول المدة لعام 2015 مضروبة في الفرق بين (سعر الكلفة الكلية للوحدة من مخزون أول المدة البالغ 30,000 دينار / منضدة مع سعر كلفة المنتج على وفق السعر المعدل والبالغ 26,875 دينار / منضدة)

$$18 \times (26,875 - 30,000) = 56,250 \text{ دينار}$$

أما القسم الثاني فيمثل المتبقي من وحدات مخزون آخر المدة (2 منضدة) مضروبة في الفرق بين (سعر كلفة المنتج على وفق السعر المعدل البالغ 26,875 دينار/ منضدة مع سعر الكلفة الكلية للوحدة المنتجة خلال عام 2015 البالغ 25,000 دينار/ منضدة) أي:

$$2 \times (25,000 - 26,875) = 3,750 \text{ دينار}$$

وعند طرح ناتج القسم الأول من ناتج القسم الثاني ينتج مبلغ التباين وكما يأتي:-

$$56,250 \text{ دينار} - 3,750 \text{ دينار} = 52,500 \text{ دينار}$$

ثالثاً: صافي الربح:

عند مقارنة صافي الربح بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) الكلفة البالغ (113,475) دينار وطريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغ (81,600) دينار، نلاحظ أن هناك تباين مقداره (31,875) دينار. وعند تحليل مكونات مبلغ الفرق في صافي الربح نجد أنه ناشئ عن الاختلاف في كلفة البضاعة المباعة والضريبة والذي يمثل 85% من إجمالي الفرق البالغ (37,500) دينار الناتج عن الاختلاف بين كلفة البضاعة المباعة بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (752,500) دينار وطريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) البالغة (790,000) دينار.

أما القسم الآخر من الفرق البالغ (37,500) دينار فقد انعكس على الضريبة بمبلغ (5,625) دينار وسببه هو أنه تم أخذ نسبة 15% من الفرق في كلفة البضاعة المباعة بين طريقتي متوسط الكلفة المرجح (WAC) وطريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) أي:

$$37,500 \times 100/85 = 31,875 \text{ دينار يمثل مبلغ الفرق في صافي الربح.}$$

$$37,500 \times 100/15 = 5,625 \text{ دينار يمثل مبلغ الفرق في الضريبة.}$$

أما عند مقارنة صافي الربح بين طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغ (113,475) دينار وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) البالغ (158,100) دينار، نلاحظ أيضاً أن هناك فرق يبلغ (44,625) دينار. وعند تحليل مكونات مبلغ الفرق في صافي الربح نجد أيضاً أنه يمثل نسبة 85% من إجمالي مبلغ الاختلاف (52,500) دينار الناشئ عن التباين بين كلفة البضاعة المباعة بين طريقتي متوسط الكلفة المرجح (WAC) البالغة (752,500) دينار وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) البالغة (700,000) دينار أي :

$$52,500 \times 100/85 = 44,625 \text{ دينار يمثل مبلغ الفرق في صافي الربح.}$$

$$52,500 \times 100/15 = 7,875 \text{ دينار يمثل مبلغ الفرق في الضريبة.}$$

وبالرجوع الى بيئلت الجدول رقم (3) من هذا الجزء نجد إن التغير في كلفة المخزون على وفق القاعدة المحلية تختلف عن طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) بمقدار (37,500) دينار وتختلف عن طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمقدار (52,500) دينار، مما أنعكس هذا على اختلاف مبلغ الضريبة بمقدار (5,625) دينار عن طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO)، وبمقدار (7,875) دينار عن طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (FIFO). وقد انصب هذا التباين في النهاية على صافي الربح فاختلاف عن طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) بمقدار (31,875) دينار وعن طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) بمقدار (44,625) دينار، أي إن أثر الطريقة في النهاية انصب على كل من مبلغ صافي الربح والضريبة.

3-3 المقارنة بين أثر كل من المعايير المحاسبية الدولية والمحلية في الضريبة

ستتم مناقشة وتحليل الأثر المقارن لطرائق التقييم المعتمدة في المعيار الدولي والقاعدة المحلية لبيانات

علم 2015 كالآتي:

أولاً : الأثر في كلفة المخزون:

يتضح من الجدول (4) أن هناك تبين في كلفة المخزون بالنسبة للمعيار الدولي على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) والمعيار المحلي على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO).

جدول (4): أثر طرائق التقييم المعتمدة في المعيارين الدولي والمحلي في كلفة المخزون لسنة (2015)

المنتجات / الطريقة	المعيار الدولي	المعيار المحلي
	طريقة (FIFO)	طريقة (W.A.)
منضدة حاسبة ميلامين	500,000	537,500
		طريقة (LIFO)
		590,000

اذ يلاحظ إن كلفة المخزون طبقاً للمعيار الدولي على وفق طريقة (FIFO) قد انخفضت بمقدار (37,500) دينار عند مقارنتها مع المعيار المحلي على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC). ويلاحظ أيضاً وجود انخفاض مقداره (90,000) دينار عند مقارنتها مع طريقة (LIFO). أما بالنسبة لكلفة المخزون طبقاً للقاعدة المحلية على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) قد انخفضت بمقدار (52,500) دينار عند مقارنتها مع طريقة (LIFO). وتؤيد هذه النتيجة الفرضية الفرعية الأولى للبحث بأن تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون في ظل المعايير الدولية والمحلية يؤثر في المركز المالي للمنشأة.

ثانياً: الأثر في صافي الربح:

يلاحظ من الجدول (5) أن هناك تبين واضح في مبلغ صافي الربح بالنسبة للمعيار الدولي على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) والمعيار المحلي على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO).

جدول (5): أثر طرائق التقييم المعتمدة في المعيارين الدولي والمحلي في صافي الربح لسنة (2015)

المنتجات / الطريقة	المعيار الدولي	المعيار المحلي
	طريقة (FIFO)	طريقة (W.A.)
منضدة حاسبة ميلامين	81,600	113,475
		طريقة (LIFO)
		158,100

اذ يتضح بجلاء إن مبلغ صافي الربح طبقاً للمعيار الدولي على وفق طريقة (FIFO) قد انخفض بمقدار (31,875) دينار عند مقارنته مع المعيار المحلي على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC). كما يلاحظ أيضاً وجود انخفاض في صافي الربح مقداره (76,500) دينار عند مقارنته مع طريقة (LIFO). أما بالنسبة لمبلغ صافي الربح طبقاً للمعيار المحلي على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) قد انخفض بمقدار (44,625) دينار عند مقارنته مع طريقة (LIFO). وتؤيد هذه النتيجة الفرضية الفرعية الثانية للبحث بأن تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون في ظل المعايير الدولية والمحلية يؤثر في نتيجة نشاط المنشأة.

ثالثاً: الأثر في الضريبة

يبين الجدول (6) أن هناك اختلاف واضح في مبلغ الضريبة بالنسبة للمعيار الدولي على وفق طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) والقاعدة المحلية على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) وطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO).

اذ يتضح إن مبلغ الضريبة طبقاً للمعيار الدولي على وفق طريقة (FIFO) قد انخفض بمقدار (5,625) دينار عند مقلنته مع القاعدة المحلية على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC). كما يلاحظ ايضاً وجود انخفاض مقداره (13,500) دينار في مبلغ الضريبة عند مقلنته مع طريقة (LIFO). أما بالنسبة لمبلغ الضريبة طبقاً للقاعدة المحلية على وفق طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) فقد انخفض بمقدار (7,875) دينار عند مقلنته مع طريقة (LIFO).

جدول (6): أثر طرائق التقييم المعتمدة في المعيارين الدولي والمحلي في الضريبة لسنة (2015)

المنتجات/		المعيار الدولي	المعيار المحلي
الطريقة	منضدة حاسبة ميلامين	طريقة (FIFO)	طريقة (WAC)
		طريقة (LIFO)	طريقة (LIFO)
		14,400	20,025
			27,900

وتدل النتائج المبينة في الجداول من 4-6 على أن انخفاض كلفة المخزون طبقاً للمعيار الدولي يؤدي إلى زيادة كلفة البضاعة المباعة وانخفاض صافي الربح ومن ثم انخفاض الضريبة المستحقة على جميع منشآت الأعمال بالمقارنة مع المعالجة المحاسبية للمخزون في ظل القاعدة المحاسبية المحلية. ولكن في ظل الظروف التي يمر بها العراق في الوقت الحاضر وانخفاض إيرادات الموازنة العامة نرى أن المعيار المحلي يؤدي إلى تحقيق مبالغ ضريبية أكثر بالمقارنة مع المعالجة المحاسبية للمخزون في ظل المعيار الدولي مما يزيد من إيرادات الموازنة العامة. وتؤيد هذه النتيجة الفرضية الفرعية الثالثة للبحث بأن تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون في ظل المعايير الدولية والقواعد المحلية يؤثر في الضريبة المستحقة على المنشأة. وتشير النتائج التي تعرضها الجداول 4-6 قبول الفرضية الرئيسية الأولى للبحث والتي تفيد بأن تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون في ظل المعايير الدولية والمحلية يؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها والضريبة المستحقة عليها.

كما تؤيد نتائج البحث الفرضية الرئيسية الثانية التي تفيد بأن اختيار طريقة تقييم المخزون الملائمة في ظل المعايير المحاسبية الدولية والقاعدة المحلية يؤدي إلى التوصل إلى معلومات مفيدة تظهر في القوائم المالية للمنشأة مما يساهم في مساعدة اصحاب المصلحة لإدارة والمستثمرين والدولة على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

أخيراً تؤيد النتائج الفرضية الرئيسية الثالثة للبحث بأن هناك فرق واضح في المعالجات المحاسبية للمخزون وتأثيراتها على كل من المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها والضريبة المستحقة عليها نتيجة تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون المقترحة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5).

ومما يعزز هذه النتيجة أن منشآت الأعمال العراقية منذ تأسيسها وحتى يومنا هذا وهي تستغل الموارد البشرية والاقتصادية المختلفة للمجتمع من أجل ممارسة أنشطتها، وتحقيق أهدافها، فضلاً عن تمتعها بالعديد

من المزايا التي توفرها الدولة في وقت الرخاء. الا انه في ظل انخفاض موارد الموازنة العامة للدولة نتيجة الانخفاض الملحوظ في اسعار النفط الخام، فقد حان الوقت لتتحمل تلك المنشآت مسؤوليتها الاجتماعية من خلال زيادة مساهمتها الضريبية نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي المحلي بدلا من المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) الخاص بالمخزون الذي كما لاحظنا من تحليل بيانات البحث يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية والتخفيف من حدة النقص في إيرادات الموازنة العامة للدولة ومن ثم التقليل من العجز فيها.

4- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يتناول هذا الجزء اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث، ويقدم أهم التوصيات المستنبطة منها والتي ينبغي العمل بها من لدن منشآت الأعمال العراقية على اختلاف نشاطاتها. ونستتم مناقشة الإستنتاجات أولاً ثم تلخيص التوصيات.

1-4 الاستنتاجات

- 1- ان اختيار تطبيق طريقة متوسط الكلفة المرجح التي يقترحها المعيار المحاسبي المحلي لتقييم المخزون تؤدي الى ضريبة مستحقة اكثر بالمقارنة مع الطرئق البديلة الأخرى التي يقترحها المعيار المذكور.
- 2- ان اختيار تطبيق طريقة متوسط الكلفة المرجح التي يقترحها كل من المعيار المحاسبي الدولي والمحلي لتقييم المخزون تؤدي الى ضريبة مستحقة اكثر بالمقارنة مع الطرئق البديلة الأخرى التي يقترحها المعيارين المذكورين.
- 3- يؤدي اختيار طريقة تقييم المخزون الملائمة إلى التوصل الى معلومات مفيدة تظهر في القوائم المالية للمنشأة مما يساهم في مساعدة اصحاب المصلحة كالإدارة والمستثمرين والحكومة على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.
- 4- أن الاعتماد على طريقة ملائمة لاحتساب كلفة البضاعة المباعة سيؤدي للوصول الى كلفة بضاعة مباعة سليمة فضلا عن تحديد قيمة مخزون آخر المدة من البضاعة بشكل سليم.
- 5- إن الاختيار الصحيح لأية طريقة من طرائق التقييم للمخزون سيكون له الأثر الكبير في دقة قيمة المخزون الظاهر في المركز المالي للمنشأة مما ينعكس على مركزها المالي والضريبة المستحقة عليها.
- 6- يكون تأثير المعيار الدولي رقم (2) في الضريبة في حالة ارتفاع الأسعار منخفضاً قياساً بالقاعدة المحاسبية رقم (5) بطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO)، أما في حالة انخفاض الأسعار فإن تأثيره يكون مرتفعاً في الضريبة قياساً بالقاعدة المحلية رقم (5) بطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO).
- 7- أعتمد المعيار المحلي رقم (5) طريقة متوسط الكلفة المرجح (WAC) ومن ثم فإن تأثيره في الضريبة سوف يكون أعلى من طريقة المعيار الدولي رقم (2) في حالة ارتفاع الأسعار وأقل في حالة انخفاضها مقارنة مع المعيار الدولي رقم (2) بطريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO).

8- هناك فرق واضح في المعالجات المحاسبية للمخزون وتأثيراتها على كل من المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها والضريبة المستحقة عليها نتيجة تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون المقترحة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5).

4-2 التوصيات

ضرورة قيام المنشآت باختيار تطبيق طريقة متوسط الكلفة المرجح التي يقترحها كل من المعيار المحاسبي الدولي والمحلي لتقييم المخزون لأنها تؤدي إلى ضريبة مستحقة أكثر بالمقارنة مع الطرق البديلة الأخرى التي يقترحها المعيارين المذكورين.

1- في ظل الظروف الحالية التي يمر بها بلدنا العزيز، والتي تتمتع بانخفاض كبير في إيرادات الموازنة العامة نتيجة انخفاض أسعار النفط الخام في الأسواق العالمية، ومن ثم انخفاض العوائد النفطية، يعد تطبيق طريقة متوسط الكلفة المرجح الحل الأمثل لزيادة الإيرادات العامة من الزيادة في الضريبة المستحقة بسبب تطبيق طريقة تقييم المخزون المذكورة.

2- ضرورة اختيار طريقة تقييم المخزون الملانمة التي تؤدي إلى التوصل إلى معلومات مفيدة تظهر في القوائم المالية للمنشأة مما يساهم في مساعدة اصحاب المصلحة كالإدارة والمستثمرين والدولة على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

3- ضرورة قيام منشآت الأعمال العراقية بمختلف انشطتها باستغلال الفرق الواضح في المعالجات المحاسبية للمخزون وتأثيراتها على كل من المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها والضريبة المستحقة عليها نتيجة تعدد وتنوع طرائق تقييم المخزون المقترحة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (5) بشكل يساعد على تحمل مسؤوليتها الاجتماعية بجزء من اعباء الموازنة العامة للدولة بشكل متوازن في الموازنة في حالتي الرخاء والشدة .

4- لقد أن الأوان بالنسبة لمنشآت الأعمال العراقية كافة أن تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية في اختيار وتطبيق طريقة تقييم المخزون التي ترفع الضريبة المستحقة والتي اقترحها كل من المعيار المحاسبي الدولي والمحلي. 5- بإمكان قيام منشآت الأعمال باعتماد تطبيق طرائق تقييم المخزون البديلة المقترحة في كل من المعيار المحاسبي الدولي والمحلي التي تؤدي إلى ضريبة مستحقة أقل في حالة تحسن ظروف أسعار النفط الخام أو إيجاد مصادر تمويل جديدة من شأنها أن تزيد الإيرادات العامة للدولة.

6- ضرورة قيام منشآت الأعمال بإجراء دراسة مقارنة بين طرق تقييم المخزون وأثرها في الضريبة والربح بشكل دوري لمتابعة اثر هذه الطرق عند ارتفاع الأسعار أو انخفاضها لتحديد الطريقة الملانمة تبعاً للسوق وللضروف التي يمر بها البلد.

7- ضرورة تطوير كفاءة العاملين من إداريين ومحاسبين بهدف متابعة أثر الأساليب والطرق الحديثة في تنظيم المخزون وطرائق تسعيره .

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر باللغة العربية

1- الوثائق والنشرات الرسمية :

- ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الدار العربية للطباعة، بغداد، العراق، 1985.

2- الدوريات:

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار المحاسبي الدولي الثاني، تفسير 2، عمان، الأردن، 1999.

[2] مجلس المعايير والقواعد المحاسبية، جمهورية العراق، القاعدة المحاسبية رقم (5) بشأن المحاسبة عن المخزون وتقييمه وعرضه في البيانات المالية، 1995.

3- الكتب:

[1] ألدون سن هندريكسن، ترجمة د. كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الطبعة الرابعة، جامعة الإسكندرية، القاهرة، مصر، 1990.

[2] أبو حشيش، خليل عواد، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.

[3] جاسم ناصر حمسين وآخرون، تخطيط ورقابة التخزين، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

[4] الجبوري، نصيف جاسم والجنابي، عبد خلف، محاسبة التكاليف، جامعة بغداد، الطبعة السادسة، 2016.

[5] الأخرس، عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، طبعة أولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

[6] السيدية، محمد علي أحمد، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، جامعة الموصل، العراق، 2001.

[7] الشيخ، عماد يوسف، محاسبة التكاليف، اثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

[8] الصبان، محمد سمير وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، جامعة الإسكندرية، القاهرة، مصر، 2001.

[9] الرمحي، عبد الكريم علي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، مطبعة الدستور التجارية، عمان، الأردن، 2000.

[10] الفداغ، فداغ، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

[11] القاضي، حسين يوسف وآخرون، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

[12] القاضي، حسين يوسف وآخرون، تدقيق الحسابات، الإجراءات، طبعة أولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

4- الرسائل والأطاريح الجامعية :

- [1] الجباري، تانيا قادر عبد الرحمن قتاح، تأثيرات بعض القواعد المحاسبية العراقية على تحليل القوائم المالية، دراسة تطبيقية في عينة في الشركات المختلطة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق، 2002.
- [2] الساكني، سعد عبد الكريم، التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة، ووضع المعايير المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 1999.
- [3] صادق، ربيعة قاسم، تقييم المخزون وتأثيره على الدخل الخاضع للضريبة، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 991 .

ثانيا: المصادر باللغة الأجنبية:

Books:

- [1] Horngren, C. T., Dater, S. M., and Rajan, M., Cost Accounting: A Managerial Empasis , Pearson Education Inc., 14th Ed., NJ., USA., 2012.
- [2] Ijiri , Yuji , 1972 , " Measurement in current Accounting , practices : A reply, "The reply "The Accounting Review , Vol . XL VII, Juli.
- [3] Kieso, D. E., Waygandit, J. J., and Warfield, T. D., Intermediat Accounting, John Willey & Sons, 16th Ed., USA., 2016.
- [4] Michael L. Werner Kumen H. Jones. Introduction to Accounting , Auser Perspective, Second Edition, 2004 .
- [5] Waygandit, J. J., Kimmel, P. D., and Kieso, D. E., Accounting Principles, 9th Ed., John Willey & Sons Ltd., USA, 2010.