

قياس المخزون وفقا لمعايير المحاسبية الدولية في ظل أزمة كورونا - اعتبارات خاصة بالشركات المنتجة للقاح كوفيد-19-

***Inventory Measurement in accordance with IASs under the Corona crisis - particular considerations for Covid-19 vaccine manufacturers -***

د.قادي عبد القادر، جامعة مستغانم ، أستاذ محاضر أ، abdelkader.kadri@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2021/03/20

تاريخ القبول: 2021/03/17

تاريخ الإيداع: 2021/02/13

**ملخص:**

يتطرق هذا البحث إلى عرض إجراءات القياس المحاسبي للمخزون وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 2: المخزون، كما تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الآثار الرئيسية لكوفيد-19 على محاسبة وإعداد التقارير المالية التي يجب أن تأخذ بعين الإعتبار من قبل الشركات المنتجة للقاح كوفيد-19 فيما يخص عنصر المخزون، حيث تم التوصل إلى نتيجة مفادها أن شركات اللقاحات في فترة كوفيد-19 تعمل فوق قدرتها الطبيعية تستلزم منها تطبيق إجراءات محاسبية خاصة فيما يخص قياس مخزون اللقاحات في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، مخزون، مؤسسة، لقاح، كوفيد-19.

تصنيف JEL: M41

**Abstract**

*This research deals presenting the procedures for accounting measurement of inventories in accordance with International Accounting Standard IAS 2 — , Inventories. This study also aims to highlight the key implications of covid - 19 on preparing financial reports that should mindful by companies producing covid-19 vaccine with regard to the inventory item .Ultimately, we reached a conclusion that indicates that vaccine manufacturers in the Covid-19 period are subjected to abnormal operating conditions, which requires them to apply particular accounting procedures with regard to measuring the inventory of vaccines in the financial statements.*

**Key words:** Accounting, Inventory, Company, vaccine, covid-19.

**Jel Classification Codes :** M41

## - مقدمة:

بالنظر إلى تواريخ بدء انتشار الوباء، أدلت منظمة الصحة العالمية بأول بيان عن "كوفيد-19" في 20 جانفي 2020، وأعلنت فيه أن الحكومة الصينية أبلغتهم في 31 ديسمبر 2019 بوجود 44 إصابة. يولد فيروس كورونا Covid-19 تأثيرا سلبيا لا مفر منه على الاقتصاد، والذي يخضع قياسه الكمي لمستوى عال من عدم اليقين، هذا الواقع يجبر العديد من الحكومات، على اتخاذ تدابير تقييدية استثنائية وتخفيض حاد في النشاط الاقتصادي لاحتواء الانتشار.

أدت جائحة COVID - 19 (وقت كتابة هذا المقال) إلى ما يفوق من 115 مليون حالة مؤكدة وحوالي 2 50,000 حالة وفاة على مستوى العالم، كما أنها أثارت مخاوف بشأن الأزمات الاجتماعية والاقتصادية والكساد في المستقبل.

وفيروس كورونا المستجد هو سلالة جديدة من الفيروس لم يسبق اكتشافها لدى البشر، ونظرا للخسائر البشرية التي يخلفها فيروس كورونا إلى حد الآن، سارعت الدول منذ بداية انتشار الفيروس إلى احتواءه بشتى الطرق التي تنصح بها الجهات الصحية، وذلك من خلال غلق المطارات والحدود البرية والبحرية، وغلق المدارس والجامعات والشركات والمتاجر... إلخ، وتطبيق تدابير الحجر الصحي المنزلي لفترات طويلة، إضافة إلى تدابير التباعد الاجتماعي.

ستؤدي التدابير السابقة لإحتواء فيروس كورونا(كوفيد-19) لا محالة إلى خسائر إقتصادية واجتماعية كبيرة لا يمكن تحملها لفترة طويلة، وبسبب ندرة الأدوية التي تعالج الأمراض التي تسببها الفيروسات بشكل عام وفيروس كورونا بشكل خاص، كان إيجاد لقاحات هو خط الدفاع الثاني التي اتبعتها الدول لإحتواء فيروس كورونا إضافة إلى تدابير الغلق والحجر الصحي المتبعة منذ ظهور الوباء، حيث باشرت العديد من الدول التي لديها خبرة في إنتاج اللقاحات وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية بالعمل على إيجاد لقاحات فعالة وفي أقرب وقت ممكن، و كان لها ذلك فعلا، ففي نهاية شهر ديسمبر من عام 2020 أعلنت العديد من الدول بداية عملية التلقيح ضد فيروس كوفيد-19 وعلى رأسها بريطانيا، إلا أن الطلب الغير عادي على اللقاحات الذي يقدر بمليارات الجرعات والذي يقابله عدد محدود من الشركات المنتجة، سيخلق وضع غير طبيعي وتحدي في عمل الشركات المنتجة للقاحات يستلزم منها بذل مجهود مضاعف لتلبية احتياجات العالم من اللقاحات، من خلال رفع حجم إنتاجها لتوفير كمية مخزون كبيرة لتلبية الإحتياجات المتزايدة والغير مسبوقه من العملاء من خلال توظيف قدرتها الإنتاجية فوق قدرتها العادية.

فكوفيد-19 خلق تحديات فريدة من نوعها في تشغيل ومراقبة الشركات، هذه التحديات حادة بشكل خاص عندما يتعلق الأمر بالقياس والإفصاح المحاسبي ولا سيما فيما يتعلق بالمخزون نتيجة التكاليف المحتمل تكبدها من قبل الشركات في المستقبل وطريقة تخصيصها نتيجة تأثيرات كوفيد-19 على أنشطتها وعلاقتها التجارية مع الأطراف الأخرى.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي متطلبات معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في قياس المخزون في ظل الظروف الغير عادية الناجمة عن تداعيات كوفيد-19؟

## أهمية البحث:

- تعتبر المعلومة الإقتصادية بشكل عام والمعلومة المحاسبية بصفة خاصة من أهم موارد المؤسسة الإقتصادية الضرورية لنموها واستقرارها؛
- تساهم المحاسبة في تسهيل عملية القرار من خلال تزويد متخذي القرار بالمعلومات المناسبة؛
- يستمد البحث أهميته من تعاضد دور المعلومة المالية في تنشيط سوق المال؛
- يستمد البحث أهميته من أهمية المخزون ضمن موارد المؤسسة الإقتصادية اللازمة لنشاطها؛
- يمثل المخزون نسبة من 20% إلى 25% من أصول المؤسسة الإقتصادية ، وقد تصل إلى 75% في المؤسسة التجارية؛
- يؤثر كوفيد-19 بشكل هام على مخزون المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان مما ينعكس بشكل كبير على قيمته في القوائم المالية؛
- القياس المحاسبي للمخزون وباقي عناصر القوائم المالية يساهم في تحسين جودة القوائم المالية؛
- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية المرجع الأساسي لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تستند عليها المؤسسات الإقتصادية بما في ذلك شركات إنتاج اللقاحات في إعداد قوائمها المالية؛
- قد تتسبب تداعيات كوفيد-19 في معالجات محاسبية للمخزون بطريقة غير مناسبة في حالة تطبيق نفس المعالجات في الظروف العادية والظروف الإستثنائية، كما في ظروف كوفيد-19 التي لم يعرف لها مثيل ولا يمكن التنبؤ بآثارها ومدتها.

## أهداف البحث:

- عرض أنواع لقاحات كوفيد-19 التي جرى تطويرها، واستعراض كيفية عملها؛
- إبراز متطلبات القياس المحاسبي لعناصر المخزونات وفقا لمعايير محاسبة الدولية؛
- إبراز أهم المتطلبات المتعلقة بقياس المخزون التي يجب مراجعتها من قبل الشركات لتحديد آثار كوفيد-19 على المبالغ المعترف بها.

## المنهج المتبع في الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع يتطلب الأمر استخدام منهج معين، ولهذا سوف نحتاج إلى استخدام المنهج الوصفي قصد إبراز وتوضيح كل العناصر التي لها أهمية في البحث، كما سنحتاج إلى استخدام المنهج التحليلي قصد الإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض.

## I- قياس المخزونات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 2 (IAS2)

يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): المخزونات، متطلبات قياس المخزونات فيما عدا: الأشغال قيد الإنجاز الناشئة بموجب عقود الإنشاء بما في ذلك عقود الخدمة المتعلقة مباشرة (تخضع لـ IAS11): عقود الإنشاء)، الأدوات المالية (تحت IAS32) و (IAS39)، الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة

الحصاد) تحت (IAS41): الزراعة)، (International Accounting Standards Board (IASB), 2008, p. 967)

. كما لا يطبق هذا المعيار لقياس المخزونات المحتفظ بها من قبل: (Deloitte, 2021)

- منتجي المنتجات الزراعية والغائية، منتج زراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم قياسهم بصافي القيمة القابلة للتحقق في مرحلة معينة من الإنتاج. بموجب ممارسات ثابتة في تلك الصناعة، وهذا يحدث على سبيل المثال عندما تحصد المحاصيل الزراعية أو تستخرج المعادن وبيعها يكون مأكدا بموجب عقد آجل أو ضمان حكومي أو عندما توجد سوق قائمة فعلا وهناك خطر يمكن إهماله في الإخفاق في البيع، وعندما مثل هذه المنتجات تقاس بصافي القيمة القابلة للتحقق، التغير في تلك القيمة يعترف به في الربح أو الخسارة في فترة التغير؛
- التجار السماسرة بالسلع الذين يقومون بقياس مخزوناتهم بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، وعندما مثل هذه المخزونات تقاس بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، التغير في تلك القيمة يعترف به في الربح أو الخسارة في فترة التغير، والتجار السماسرة هم الذين يقومون بشراء أو بيع السلع للآخرين أو لحسابهم، والمخزونات السابقة يتم اكتسابها لغرض البيع في المستقبل القريب وتحقيق الربح من التقلبات في الأسعار أو هامش التجار السماسرة.

### I-1- مفهوم المخزونات:

يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم 2 (IAS2) المخزونات بأنها أصول يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط، أو قيد الإنتاج لغرض البيع، أو على شكل مواد ولوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات (Obert, 2003, p. 217)، ويضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع وتشمل، على سبيل المثال البضائع المشتراة من قبل تاجر التجزئة لغرض إعادة البيع، والأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون البضائع تامة الصنع أو تلك التي تحت التصنيع من قبل المؤسسة، كما يضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الإستخدام في العملية الإنتاجية، أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة، والتي لم تعترف المؤسسة بعد بالإيرادات المرتبطة بها (مأمون حمدان، 2008، صفحة 7)

### I-2- قياس المخزونات:

يقاس المخزون بالتكلفة أو القيمة الصافية القابلة للتحقق أيهما أقل (نور، 2000، صفحة 428)، وفي حالة ما تم قياس المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، فإن الفرق هذه القيمة والتكلفة يعتبر كخسارة.

### I-2-1- مكونات التكلفة وطريقة قياسها:

تشمل تكاليف المخزون كل تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في جلب المخزون إلى موقعة وحالته الراهنة (1, IASC Foundation staff, 2008)، وتشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى غير المسترجعة ومصاريف النقل والتحميل (Anne Le Manh, 2005)

(p. 48)، وأية مصاريف أخرى مباشرة متعلقة باقتناء السلع التامة، والمواد والخدمات، وتطرح التخفيضات التجارية، الحسومات والعناصر الأخرى المشابهة من أجل تحديد تكلفة الإقتناء (Obert, 2003, p. 218).

أما تكاليف التحويل هي تلك التكاليف التي ترتبط بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة وتتضمن كذلك التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحويل المواد الخام إلى منتجات تامة (Obert, 2003, p. 218)، وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تلك التي تبقى ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل اهتلاك ومصاريف صيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع، وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تلك التي تتغير مباشرة أو شبه مباشرة مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة، أما التكاليف الأخرى للمخزون هي التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، فعلى سبيل المثال قد يكون من الملاءم أحيانا تحميل التكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون.

كما أنه أمثلة التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون وتعتبر مصروفات في الفترة، الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى، تكلفة التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى، المصاريف الإدارية التي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، تكاليف البيع (نور، 2000، صفحة 394، 395).

كما أنه في حالة ما إذا اشترت المؤسسة مخزونات بشروط تسديد مؤجل، وعندما يحتوي الترتيب فعليا عنصر تمويل، ذلك العنصر، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء بالنسبة لشروط الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع يعترف به كمصروف فائدة على فترة التمويل. (International Accounting Standards Board (IASB), 2008, p. 969)

### I-2-2- تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمائية:

إلى الحد الذي يمتلك فيه مقدمو الخدمات مخزونات، يتم قياسها بتكلفة إنتاجها، وتتضمن هذه التكاليف أساسا تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين المشتغلين مباشرة في تقديم الخدمة بما في ذلك الموظفين المشرفين والمصاريف غير المباشرة القابلة للتحميل، ولا يتم تضمين تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع وموظفي الإدارة العامة ولكن يعترف بها كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، كما لا تتضمن تكاليف مخزونات مقدم الخدمة هامش الربح والنفقات غير المباشر غير قابلة للتحميل والتي غالبا ما تعامل في السعر المحسوب من قبل مقدم الخدمة (International Accounting Standards Board (IASB), 2008, p. 970).

### I-2-3- تكلفة المنتج الزراعي المحصود من أصل بيولوجي:

بموجب المعيار المحاسبي رقم 41 (IAS41)، المخزونات الزراعية التي تشمل المنتج الزراعي الذي تقوم المؤسسة بحصاده من أصولها البيولوجية، تقاس عند الإعراف الأولي بالقيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع المقدرة عند نقطة الحصاد، وتعتبر هذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ بالنسبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 2 (IAS2). (International Accounting Standards Board (IASB), 2008, p. 970).

### I-2-4- صيغ تحديد المنصرف من المخزون:

يشير معيار المحاسبة الدولي رقم 2 (IAS2) إلى أن تحديد تكلفة المخزون يتم بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، كما تستخدم المؤسسة نفس صيغة التكلفة بالنسبة لكل المخزونات التي لها طبيعة مماثلة أو استخدام مماثل في المؤسسة، أما إذا تم تطبيق صيغ تكلفة مختلفة بالنسبة لمخزونات ذات طبيعة أو استخدام مختلف فيجب تبرير ذلك (1, IASC Foundation staff, 2008, p. 1)، بالإضافة إلى الصيغ السابقة أشار المعيار إلى طريقة نادرا ما تصادف في الواقع العملي وهي صيغة التحديد العيني.

#### I-2-4-1- صيغة التحديد العيني:

تحدد تكلفة المخزون من الأنواع غير التبادلية وكذلك السلع والخدمات التي أنتجت بشكل مخصص لمشروعات معينة طبقا لطريقة التحديد العيني. (International Accounting Standards Board (IASB), 2014, p. 5)

والتحديد العيني للتكلفة يعني أن تكلفة محددة تنسب إلى نوع معين من المخزون، وتعتبر تلك المعالجة مناسبة للأنواع التي تخصص لمشروع معين سواء أكانت مشتراة أو منتجة. إلا أن التمييز العيني للتكلفة لا يعتبر ملائما في حالة الأعداد الكبيرة من بنود المخزون المتبادلة، في هذه الأحوال فإنه يمكن استخدام أسلوب لإختيار البنود المتبقية في المخزون بحيث تنتج أثرا محمدا على صافي ربح أو خسارة الفترة. (International Accounting Standards Board (IASB), 2014, p. 5)

#### I-2-4-2- صيغة الوارد الصادر أولا صادر أولا (FIFO):

تفترض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن عناصر المخزون الذي تم شرائها أو إنتاجها أولا تباع أولا، وبالتالي فإن العناصر الباقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخر (International Accounting Standards Board (IASB), 2008, p. 971).

#### I-2-4-3- صيغة التكلفة المتوسطة المرجحة:

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد تكلفة عنصر بناء على المتوسط المرجح لتكلفة العناصر المشابهة في بداية الفترة وتكلفة العناصر المشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، وبحسب المتوسط على أساس كامل الفترة أو بعد استلام كل شحنة إضافية تبعا لظروف المؤسسة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2009، صفحة 48)

#### I-2-4-3-1- التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل دخول (بعد استلام كل شحنة إضافية):

الإسم فإن الإخراج يتم بالتكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإخراجات تختلف في تقييمها (ليست ذات تكلفة وحدة وحيدة أو مشتركة)، وبعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي مباشرة بعدها، ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها وهكذا، وتستعمل العلاقة: (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 64)

(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بقيمته / كمية (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي)

وتناسب هذه الطريقة حالة نظام مخزون مستمر الذي وفقه يحدد رصيد المخزون بعد كل عملية إصدار أو توريد المخزون، بخلاف نظام المخزون الدوري التي يتحدد من خلالها رصيد المخزون في نهاية الفترة عن طريق الجرد الفعلي.

I-2-3-4-2-2- التكلفة المتوسطة المرجحة لمجموع الإدخالات+مخزون أول مدة(على أساس كامل الفترة):

تستعمل هذه الطريقة في آخر الفترة بعد الإطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة، "وبالتالي فهي تناسب تطبيق نظام المخزون الدوري"، ونلاحظ أن هذه الطريقة بحسبها لمجموع الإدخالات ومخزون أول المدة، فإنها تساهم في التخفيف من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخالات، وتحسب بها مجموع الإخراجات بنفس تكلفة الوحدة أو تكلفة مشتركة، وتحسب من العلاقة: ( ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 68)

تكلفة(مخزون أول مدة + مجموع الإدخالات) / كمية(مخزون أول مدة + مجموع الإدخالات)

I-2-5- طرق أخرى لقياس التكلفة:

أتاح معيار المحاسبة الدولي رقم 2 استخدام طرق أخرى لقياس تكلفة المخزون وذلك للتسهيل على المؤسسة للوصول إلى تكلفة تقريبية للمخزون في حالات معينة.

I-2-5-1- طريقة التكلفة المعيارية:

التكاليف المعيارية هي تكاليف وحدة مقرر مسبقا بواسطة كثير من المؤسسات التصنيعية لأغراض التخطيط والرقابة، والتكاليف المعيارية كثيرا ما يتم إدراجها في الحسابات ويتم ترحيل المواد والإنتاج تحت التشغيل ومخزون السلع التامة الصنع على هذا الأساس المحاسبي (حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، 2006، صفحة 364)، ويشير المعيار إلى أن تأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة، ويتم مراجعتها بانتظام، وإن لزم تعدل في ضوء الظروف الحالية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2009، صفحة 47).

I-2-5-2- طريقة التجزئة:

تستخدم طريقة التجزئة في أغلب الأحيان في قطاع البيع بالتجزئة، وذلك لقياس مخزونات الأعداد الكبيرة من المواد السريعة التغير وبهامش متماثل والتي من غير العملي استعمال طرق أخرى لحساب التكاليف، وتحدد تكلفة المخزون بتخفيض قيمة المبيعات بنسبة هامش إجمالي مناسبة، وتأخذ النسبة المستخدمة بعين الاعتبار المخزون الذي خفض إلى أقل من سعر بيعه الأصلي، وتستعمل في أغلب الأحيان نسبة متوسطة لكل قسم تجزئة (International Accounting Standards Board(IASB), 2008, p. 971)، ومفتاح تطبيق طريقة التجزئة هو تحديد نسبة التكلفة إلى التجزئة، وفيما يلي توضيح لكيفية حساب نسبة التكلفة إلى التجزئة فيما يتعلق بكل من الطرق المتاحة (حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، 2006، صفحة 389، 360).

تكلفة (FIFO): يشير مفهوم (FIFO) إلى أن مخزون نهاية المدة مكون من أحدث المشتريات ولذلك فإن مخزون بداية المدة مستبعد من حساب نسبة التكلفة إلى التجزئة، والحساب يصبح المشتريات الصافية مقسومة على التجزئة المعدلة.

التكلفة المتوسطة: تفترض التكلفة المتوسطة أن مخزون نهاية المدة مكون من كل البضائع المتاحة للبيع، ولذلك فإن نسبة التكلفة إلى التجزئة تحسب بقسمة تكلفة البضائع المتاحة للبيع (مخزون بداية المدة + المشتريات الصافية) على قيمة تجزئة هذه البضائع المعدلة.

ويمكن توضيح ما سبق من خلال المثال التالي:

التكلفة المتوسطة		التكلفة وفقا لـ (FIFO)		بيان
تجزئة	تكلفة	تجزئة	تكلفة	
200000	100000	200000	100000	مخزون أول مدة
800000	500000	800000	500000	صافي المشتريات
1000000	600000	1000000	600000	مبيعات التجزئة
(800000)		(800000)		
200000		200000		
%60 =	1000000/600000	%62.5 =	800000/500000	نسبة التكلفة إلى التجزئة
		125000		مخزون آخر مدة بالتكلفة
				0.625×200000
				0.6×200000
				120000

### I-2-6- صافي القيمة القابلة للتحقق:

صافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر أثناء السير العادي للنشاط ناقص تكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية لتنفيذ البيع (1, IASC Foundation staff, 2008).

تعتمد تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق على أكثر الأدلة الموثقة والمتوفرة عن القيمة المتوقع تحققها للبضاعة في وقت التقدير، وتأخذ هذه التقديرات بالاعتبار تقلبات الأسعار أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث وقعت بعد نهاية الفترة، طالما أن تلك الأحداث تؤكد الظروف السائدة في نهاية الفترة.

كما تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق في الحسبان الغرض الذي تم من أجله حيازة المخزون، فعلى سبيل المثال فإن صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية من المخزون محتجزة للوفاء بعقد بيع ثابت أو عقد خدمة يعتمد على سعر العقد، و إذا كان عقد البيع يغطي جزءا من المخزون المحتفظ بها فإن صافي القيمة القابلة للتحقق لباقي المخزون يكون على أساس الأسعار العامة للبيع.

كذلك لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى غير المحتفظ بها بغرض البيع، ومع ذلك إذا أصبحت تكلفة المنتجات التامة التي تدخل فيها تلك المواد الأولية والمهمات أكبر من صافي قيمتها القابلة للتحقق، فيجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافي قيمتها القابلة للتحقق (51, Anne Le Manh, 2005)، وغالبا فإن المواد الأولية تستخدم لعمل عدد من منتجات مختلفة، وفي هذه الحالات لا يكون من الممكن التوصل إلى صافي القيمة القابلة للتحقق يمكن تحقيقها لكل صنف من المادة الأولية على أساس سعر البيع لأي نوع من الأصناف التامة الصنع (حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية،

2006، صفحة 384)، ويكون المقياس الأفضل في هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد (نور، 2000، صفحة 425)، بمعنى السعر الممكن دفعه اليوم لشراء مخزون المواد الأولية واللوازم (المهمات). (Anne Le Manh, 2005, p. 51)

كما يتم إجراء تقييم جديد في كل فترة لاحقة، وعندما تزول الظروف التي سببت تسجيل المخزون بأقل من التكلفة أو عندما يوجد دليل واضح على زيادة صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب الظروف الإقتصادية المتغيرة، يتم عكس المبلغ المخفض (أي يعكس في حدود المبلغ المخفض الأصلي) وبالتالي فإن المبلغ المسجل الجديد هو المبلغ الأقل من بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة، وهذا يحدث على سبيل المثال، عندما عنصر المخزون الذي سجل بصافي القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بيعه، وبقي في الفترة اللاحقة وازداد سعر بيعه (International Accounting Standards Board (IASB), 2008, p. 972).

## II - محاسبة المخزون في المؤسسة ظل أزمة كوفيد-19 (متطلبات خاصة بالشركات المنتجة للقاحات)

### II-1-1 - مدخل عام عن لقاح كوفيد-19

#### II-1-1-1 - كوفيد -19:

هو فيروس شديد العدوى (عدوى تنفسية) تم التعرف عليه في أواخر عام 2019 م ينتشر في الهواء عن طريق المصابين عند العطس أو السعال أو عند ملامسة الأسطح الملوثة بالفيروس ثم لمس العين أو الفم أو الوجه. (المركز الوطني للوقاية من الأمراض ومكافحتها، 2021، صفحة 2)

سبب كوفيد-19 هو فيروس كورونا الجديد والذي يعرف باسم SARS-CoV-2، تم تحديده أولا في أواخر 2019، وهو شديد العدوى وقد يؤدي لأمراض تنفسية خطيرة، قد لا يبدي العديد من المصابين بالعدوى أية أعراض أو قد تكون أعراضهم طفيفة، تبدأ بسعال وحمى وصداع وفقدان لحاسة الذوق والشم، سيشعر بعض الناس بالتعب والعضل المؤلم والسعال والتقيؤ والحمى والرباك، يمكن لعدد صغير من الناس ان يصابوا بأمراض شديدة والتي قد تتطلب دخول المستشفى أو العناية المكثفة. (Public Health England, 2021, p. 3)

كوفيد -19 هو عدوى فيروسية تصيب بشكل رئيسي الرئتين، قد يعاني بعض الأشخاص من مرض خفيف، بينما قد يمرض آخرون مرضا شديدا لاسيما كبار السن أو الأشخاص الذين يعانون من قبل من مرض ما، كما يمكن أن يسبب الفيروس ضررا في الرئتين والقلب والدماغ وأعضاء الجسم الأخرى، مما يزيد من احتمال أن يتسبب بأعراض صحية تدوم طويلا، ومن النادر أن يصاب بعض الأطفال بحالة التهاب خطيرة، كما قد يتعرض بعض الأشخاص لخطر أكبر نتيجة الإصابة بكوفيد -19 نظرا مكان عملهم أو معيشتهم. (toronto.ca, 2021, p. 1)

لا يوجد شفاء لفيروس الكورونا، رغم أن بعض العلاجات الجديدة التي تم فحصها تساعد في خفض حدوث التعقيدات. (Public Health England, 2021, p. 3)

### II-1-2 - الغرض من اللقاحات والفئات المستهدفة:

يمكن الغرض من لقاح كوفيد-19 فيما يلي (Santé : agence nationale de santé publique France), 2021, p. 1)

- بفضل اللقاحات، يتعلم الجسم التعرف على فيروس كوفيد والدفاع عن نفسه ضد هذا الفيروس؛
  - لقاحات كوفيد فعالة للغاية في الحماية من المضاعفات الحادة للفيروس .
- يتم تقديم اللقاح للبالغين، ولكن بعضهم ذو أولوية مثل: (agence nationale de santé publique(Santé publique France), 2021, p. 1)
- الأشخاص المسنين؛
  - الأشخاص الذين يعانون من مشاكل صحية، مثل السرطان والأمراض النادرة؛
  - الأشخاص الأكثر عرضة للإصابة بكوفيد، على سبيل المثال الأشخاص الذين يعيشون في دور المسنين والعاملين في مجال الصحة.

## II-1-3- أنواع لقاحات كوفيد-19:

- عكف العلماء حول العالم على تطوير العديد من لقاحات كوفيد-19، وقد صممت هذه اللقاحات كلها لحفز الجهاز المناعي للجسم على التعرف على الفيروس المسبب لكوفيد-19 ووقفه، على نحو مأمون، من بينها الأنواع التالية: (World Health Organization (WHO), 2020)
- لقاحات الفيروس المعطل أو الموهن، التي تستخدم شكلا من أشكال الفيروس الذي جرى تعطيله أو إضعافه حتى لا يسبب المرض، والذي يُحفز مع ذلك الاستجابة المناعية؛
  - اللقاحات القائمة على البروتين، التي تستخدم أجزاء غير ضارة من البروتينات أو أغلفة البروتين التي تحاكي فيروس كوفيد-19 لحفز الاستجابة المناعية على نحو مأمون؛
  - لقاحات النواقل الفيروسية، التي تستخدم فيروسا مأمونا لا يمكنه أن يسبب المرض، ولكن يستخدمه الجسم قاعدة لإنتاج بروتينات فيروس كورونا لحفز الاستجابة المناعية؛
  - لقاحات الحمض النووي الريبي (RNA) والحمض النووي الريبي المنزوع الأكسجين (DNA)، التي تمثل نمجا حديثا يستخدم حمضي RNA و DNA لتوليد بروتين يحفز بنفسه الاستجابة المناعية على نحو مأمون.

وتعتبر لقاحات فايزر - بيونتيك ومودرنا كأبرز لقاحات كوفيد-19 المستخدمة للتقنيات الحديثة في إنتاج اللقاحات، فلدى فيروس كورونا الذي يتسبب في مرض كوفيد - 19 بروتين سبايك، والذي يوجد فقط على سطح الفيروس، يعطي اللقاحان تعليمات للخلايا لإنتاج بروتين سبايك بحيث يتمكن الجسم من التعرف على الفيروس، تسمى هذه التعليمات مرسل الحمض النووي الريبي mRNA ، يصنع جسم الإنسان أجسام مضادة ضد بروتين سبايك لوقايتنا من المرض في حال تعرضنا للفيروس، لا يحتوي اللقاحان على الفيروس وبالتالي لا يمكن أن يتسببا بمرض كوفيد -19، ولقد خضع كلا من فايزر - بيونتيك ومودرنا إلى الكثير من التجارب السريرية لضمان

أن اللقاحين آمنين وفعالين، ومن خلال هذه التجارب، كان اللقاحان فعالين بنسبة 94-95% وقد أخذ لقاح كوفيد-19- ملايين الناس حول العالم . (1) (toronto.ca, 2021, p. 1)

فهما بمثابة لقاح ضد المرض الذي يسببه فيروس كورونا (كوفيد-19) يستند إلى الحمض النووي الريبوزي المرسل (messenger RNA) ويقوم الحمض النووي الريبوزي المرسل (mRNA) بتوجيه الخلية إلى إنتاج بروتينات من الجسم المضاد S (قطعة من البروتين الفريد من نوعه المغطي لسطح فيروس SARS-CoV-2) لتحفيز الاستجابة المناعية. (1) (World Health Organization (WHO), 2021, p. 1)

ويلخص الجدول رقم 1 أهم المعلومات المتاحة عن لقاحات كورونا بجميع أنواعها: اسم ونوع اللقاح، تقنية الإنتاج، والبلاد التي حصل فيها على تصريح بالاستخدام.

الجدول رقم 1: مقارنة بين لقاحات كوفيد-19

اسم اللقاح	بلد التصنيع	نوع اللقاح	الجرعة	أبرز البلدان المعتمدة للقاح
مودرنا	و.م الأمريكية	mRNA	2	الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، الإتحاد الأوروبي.
فايزر - بيونتيك	و.م الأمريكية	mRNA	2	الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، الإتحاد الأوروبي.
جونسون آند جونسون	و.م الأمريكية	mRNA	1	تجارب أولية لإعتماده في الولايات المتحدة الأمريكية
أكسفورد أسترازينكا	بريطانيا	النواقل الفيروسية (Viral vector)	2	منظمة الصحة العالمية (كوفاكس)، بريطانيا، الهند، المكسيك.
نوفافاكس	و.م الأمريكية	اللقاحات القائمة على البروتين (Protein-based)	2	مخطط تطبيقه
"سبوتنيك V"	روسيا	النواقل الفيروسية (Viral vector)	2	روسيا، بلاروسيا، الأرحنتين، صربيا، الإمارات، مصر، فلسطين، الجزائر
سينوفارم	الصين	لقاحات الفيروس المعطل أو الموهن (Inactivated or weakened virus vaccines)	2	الصين، الإمارات، البحرين، صربيا، بيرو، زيمبابوي، الجزائر

المصدر: (C. Buddy Creech, Shamon C. Walker, Robert J. Samuels, 2021, p. 2)

## II-2- متطلبات قياس المخزون في ظل أزمة كوفيد-19

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزون أن تقوم الشركة بقياس مخزونها بالتكلفة أو صافي القيمة الممكن تحقيقها، أيهما أقل، وتحديث تقديرها لصافي القيمة الممكن تحقيقها في تاريخ التقرير، قد يؤثر تفشي COVID-

19 على هذا التقدير (Kegalj, 2020, p. 3)، وينبغي أيضا النظر في احتمال انخفاض قيمة المخزونات نتيجة لانخفاض صافي قيمتها القابلة للتحقيق. (Partner, Main accounting implications of the impact of COVID-19, 2020, p. 3)

صافي القيمة القابلة للتحقيق هي قياس خاص بالمنشأة يعرف بأنه "سعر البيع المقدر في سياق العمل العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة للإنجاز والتكاليف المقدرة اللازمة لإجراء (لإتمام) البيع"، فنتيجة للوباء، قد تنخفض صافي القيمة القابلة للتحقيق لعنصر من المخزون إلى أقل من تكلفته لأسباب عديدة، بما في ذلك انخفاض أسعار البيع (على سبيل المثال نتيجة تنازلات الأسعار المقدمة للعملاء)، أو زيادة في تقدير التكاليف لإكمال وتسويق المخزون (على سبيل المثال زيادة التكاليف لتوفير الحماية للموظفين). (deloitte, 2020, p. 10)

كما إن تعطل سلسلة التوريد، وانخفاض النشاط الاقتصادي، والإغلاق القسري... الخ، وما إلى ذلك، كلها كانت من النتائج السيئة لوباء "كوفيد-19"، ويمكن أن تؤثر هذه الظروف على توافر المخزون وقدرته على إعادة بيعه مما استدعى المتطلب في المعيار المحاسبي رقم 2 لإعادة قياس المخزون بالقيمة الصافية القابلة للتحقيق إذا كان هذا أقل من التكلفة الآن. (The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia., 2020, p. 46)

وقد تؤثر جائحة COVID-19 على إمكانية استرداد أرصدة المخزون، قد يتعين على بعض المنشآت التي لديها مخزونات موسمية أو خاضعة لانتهاء الصلاحية تقييم ما إذا كان التخفيض بسبب تقادمه أو بطء حركته قد يكون ضروريا في فترة مؤقتة أو سنوية نتيجة لبطء وتيرة المبيعات، قد يتعين على الكيانات الأخرى تقييم ما إذا كان من المتوقع حدوث انخفاض في سعر البيع المقدر في المستقبل، الأمر الذي قد يتطلب تخفيض تكلفة المخزون في فترة مؤقتة أو سنوية. (deloitte, 2020, p. 10)

فإذا قامت شركة بخفض المخزون إلى صافي قيمته القابلة للتحقق في تاريخ التقرير، فإن أي خسائر ناتجة عن ذلك يجب الاعتراف بها على الفور. (Kegalj, 2020, p. 3)

في بيئة اقتصادية صعبة، قد يكون حساب صافي القيمة الحالية أكثر صعوبة ويتطلب أساليب أو افتراضات أكثر تفصيلا، كما يجب أن تنعكس خسائر انخفاض قيمة المخزون المؤقتة في الفترة المؤقتة التي تحدث فيها، مع الاعتراف بالاسترداد اللاحقة كأرباح في الفترات المستقبلية. (deloitte, 2020, p. 10)

قد تتأثر تكاليف المخزون المصنوع أيضا بتغير مستويات الإنتاج حيث يجب تخصيص النفقات العامة على أساس الإنتاج العادي. (The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia., 2020, p. 46)

بالإضافة إلى ذلك، قد يتعين على كيانات التصنيع إعادة تقييم ممارساتها لتحمل التكاليف العامة الثابتة إذا أصبحت أحجام الإنتاج منخفضة بشكل غير طبيعي خلال العام نتيجة لإغلاق المصانع أو انخفاض الطلب على

منتجاتها، حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي 2 تخصيص تكاليف الإنتاج العامة المتغيرة لكل وحدة إنتاج بناء على الاستخدام الفعلي لمنشآت الإنتاج، كما يدعو إلى تخصيص التكاليف العامة الثابتة لكل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس القدرة العادية لمرافق الإنتاج (deloitte, 2020, p. 11). فبالنسبة لتلك الشركات التي تنتج أقل من طاقتها نتيجة لانخفاض الطلب، قد يعني هذا الوضع أنه لا يمكن رسملة بعض التكاليف كزيادة في قيمة المخزون. (Partner, Main accounting implications of the impact of COVID-19, 2020, p. 3)

قد تؤثر جائحة COVID-19 على الكيانات الصناعية بعدة طرق (مثل نقص العمالة والمواد أو تعطل المصنع غير المخطط له) والتي، إذا استمرت، قد تؤدي إلى انخفاض غير طبيعي في مستويات إنتاج الكيان، في مثل هذه الظروف، يجب على المنشأة ألا تزيد من مبلغ التكاليف العامة الثابتة المخصصة لكل بند من بنود المخزون، وبدلا من ذلك، يتم الاعتراف بالتكاليف العامة الثابتة غير المخصصة في الربح أو الخسارة في الفترة التي تم تكبدها فيها، وإذا قدم الكيان تحليلا للمصروفات حسب الوظيفة، يتم تضمين هذه التكاليف كجزء من تكلفة المبيعات. (deloitte, 2020, p. 11)

وعلى العكس من ذلك، إذا كان الكيان ينتج سلعا عالية الطلب نتيجة للوباء (مثل معدات الحماية الشخصية، اللقاحات)، فقد تكون مستويات إنتاجه مرتفعة بشكل غير طبيعي، إذا كانت هذه هي الحالة، سيحتاج الكيان إلى تقليل مقدار النفقات العامة الثابتة المخصصة لكل عنصر مخزون (deloitte, 2020, p. 11) سيحتاج الكيان أيضا إلى النظر فيما إذا كان يمكن رسملة بعض التكاليف المتكبدة بسبب الوباء، قد تشمل هذه تكاليف التخزين الإضافية بسبب التأخير في تسليم المخزونات أو تكاليف إعادة التعبئة لإتاحة السلع في سوق مختلف مع ارتفاع الطلب، ويقدم معيار المحاسبة الدولي 2 ما يلي كأمثلة للتكاليف التي يجب استبعادها من تكلفة المخزون والاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي تم تكبدها فيها : (deloitte, 2020, p. 11)

- الكميات غير الطبيعية من المواد المهترئة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛
- تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛
- النفقات الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزونات إلى موقعها وحالتها الحالية؛ و
- تكاليف البيع.

### III - خاتمة:

لقد أثر كوفيد-19 على الإقتصاد العالمي بشكل عام حيث انعكس ذلك بالسلب على معدلات النمو في أغلب بلدان العالم، إلا أنه على المستوى الجزئي فقد تفاوت تأثير كوفيد-19 على الشركات الإقتصادية، حيث تضررت بالسلب العديد من الشركات الناشطة في السياحة والفندقة والنقل، إضافة إلى أغلب شركات إنتاج السلع والخدمات الغير الصحية، فهذه الأخيرة زادت تكاليفها في حين إنخفض إنتاجها بسبب انخفاض الطلب على منتجاتها المعروضة للبيع، وفي الجانب المقابل استفادت بعض الشركات بالإيجاب من تداعيات كوفيد-19 على رأسها شركات الأدوية واللقاحات وشركات إنتاج المستلزمات الطبية والشبه الطبية وأدوات الوقاية والحماية الشخصية، حيث عرفت

زيادة في إنتاجها نتيجة رواج منتجاتها بسبب الطلب المرتفع عليها، من ثم سوف يؤثر ذلك على المحاسبة المطبقة في إعداد قوائمها المالية كون أن التأثير السلبي أو الإيجابي لكوفيد-19 على المؤسسات كان حادا بشكل غير مألوف عن السابق مما انعكس بشكل كبير على تكاليف الإنتاج وخاصة الثابتة منها وكذا تقدير المبالغ المدرجة في القوائم المالية مثل القيمة القابلة للتحقيق المتعلقة بعناصر المخزونات.

فتأثيرات COVID-19 على التقارير المالية والأعمال التجارية تتنوع بمقدار تنوع الشركات التي تواجهها وأدت إلى ظهور عدد من التحديات الاقتصادية الكبيرة للمؤسسات العاملة في العديد من الصناعات والقطاعات، ففي البيئة الحالية، تعد جودة التقارير المالية والإفصاحات ذات الصلة أكثر أهمية من أي وقت مضى للأسواق والمستثمرين، فكوفيد-19 له تأثير غير مسبوق على التوقعات الاقتصادية للاقتصاد المحلي والعالمي، للمرة الأولى، سيطلب من العديد من المؤسسات النظر في متطلبات إعداد قوائمها المالية بمزيد من التفاصيل، من أجل تلبية احتياجات المستثمرين الذين يتوقعون إفصاحا واضحا وكافيا عن التأثيرات على أعمال المؤسسة وأي مخاطر وحالات عدم اليقين وافتراضات رئيسية واستراتيجيات الإدارة والتوقعات المستقبلية.

من خلال دراستنا هذه حاولنا معالجة تأثير كوفيد-19 على أحد العناصر الهامة في القوائم المالية في المؤسسة ألا وهو المخزونات، وذلك من خلال عرض متطلبات قياس المخزون وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (2)، لنختتم بعد ذلك بإسقاط المتطلبات السابقة على قياس المخزون في ظل الأحداث الناتجة عن كوفيد-19:

وفي الأخير تمكنا من استخلاص النتائج التالية:

- رغم أن تأثيرات كوفيد-19 الاقتصادية على الشركات كانت متفاوتة، إلا أن التأثيرات المحاسبية كانت تشكل تحدي صعب لجميع الشركات بدون استثناء؛
- أصبحت المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية للمؤسسة هم الحكومات بنفس القدر أو أكثر من إهتمام الأسواق المالية بتلك المعلومات، حيث تعتبر المعلومات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة ونتائج أداءها كركيزة أساسية لتوجيه برامج الدعم الحكومي للمؤسسات المتضررة من تداعيات كوفيد-19؛
- لم يجري مجلس معايير المحاسبة الدولية أي تعديل على معيار المحاسبة الدولي رقم 2 المتعلق بالمخزون رغم تداعيات كوفيد-19 على مخزون المؤسسات، حيث تبقى متطلبات المعيار سارية المفعول في الظروف الحالية إلى حد الآن؛
- من المتوقع أن ينخفض مستوى الإنتاج في ظروف فيروس كوفيد-19، ويجب على المؤسسات والشركات التنبه إلى كيفية تخصيص نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة؛
- ستحتاج شركات إنتاج اللقاحات إلى تقليل مقدار النفقات العامة الثابتة المخصصة لكل عنصر مخزون، نتيجة الطلب الغير عادي على اللقاحات، وهذا تطبيقا لمتطلبات تخصيص النفقات العامة الثابتة في ظروف الإستخدام الغير العادي المنصوص عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 2؛

- في ظل ظروف فيروس كوفيد-19 من المتوقع تخفيض قيم المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق بالنسبة للشركات التي تأثرت سلبا بتداعيات كوفيد-19؛ وبقيمة التكلفة بالنسبة للشركات التي تأثرت إيجابا بتداعيات كوفيد-19؛
- قد تؤثر التحورات التي تطرأ على فيروس كوفيد-19 على فعالية اللقاحات، مما ينعكس على قيمتها القابلة للتحقق بحيث تصبح أقل من تكلفتها؛
- قد يتعين على شركات تصنيع اللقاحات إعادة تقييم ممارساتها لتحمل التكاليف العامة الثابتة إذا أصبحت أحجام الإنتاج منخفضة بشكل غير طبيعي خلال العام، نتيجة تأثير تحورات كوفيد-19 على فعالية اللقاحات؛
- إذا استطاعت شركات اللقاحات تطوير لقاحات فعالة ضد تحورات كوفيد-19، يسمح معيار المخزون بعكس خسارة تخفيض قيمة المخزون في فترة لاحقة لو زالت الظروف التي تسببت سابقا (تخور الفيروس) في تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة؛
- تحتاج الشركات إلى الإفصاح عن تخفيض المخزون إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها وعكسها.

#### قائمة المراجع:

- أحمد محمد نور. (2000). المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (28 01, 2009). معيار المحاسبة الدولي 2: المخزون. مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (118).
- المركز الوطني للوقاية من الأمراض ومكافحتها. (2021). لقاح كورونا الجديد كوفيد-19. الرياض: المركز الوطني للوقاية من الأمراض ومكافحتها.
- طارق عبد العال حماد. (2006). موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية (المجلد 5). الإسكندرية: الدار الجامعية.
- مأمون حمدان. (2008). معايير المحاسبة الدولية، المعيار الثاني، المخزون. الدورة التحضيرية للمتقدمين لإمتحانات المحاسبين القانونيين. دمشق: جمعية المحاسبين القانونيين السورية.
- ناصر دادي عدون. (1999). المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار الحمدي العامة.
- Agence nationale de santé publique (Santé publique France). (2021). Vaccins Covid : Pour comprendre. France: Santé publique France.
- Anne Le Manh, C. M. (2005). Normes comptables internationales IAS/IFRS. Vanves: foucher.
- C. Buddy Creech, Shannon C. Walker, Robert J. Samuels. (2021, 2 26). SARS-CoV-2 Vaccines. journal of the American Medical Association (JAMA).
- Deloitte. (2021). IAS 2 — Inventories. Retrieved 3 7, 2021, from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>

- deloitte. (2020). IFRS in Focus-Accounting considerations related to the Coronavirus 2019. Deloitte Global.
- IASC Foundation staff. (2008). IAS 2 Inventories, Technical Summary. IASC Foundation Education.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2014). International Accounting Standard 2 Inventories. Riyadh, Saudi Arabia: Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA).
- International Accounting Standards Board(IASB). (2008). International Financial Reporting Standards(IFRSs). London: IASB.
- Obert, R. (2003). Pratique des normes IAS/IFRS, Comparaison avec les règles Françaises et les US GAAP. Paris: Dunod.
- Partner, R. &. (2020). Main accounting implications of the impact of COVID-19. Madrid: Rödl & Partner.
- Public Health England. (2021). COVID-19 vaccination: guide for older adults. England, United Kingdom: Public Health England.
- The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia. (2020). IMPACTS OF COVID-19 ON ANNUAL REPORT DISCLOSURES A guide for directors, preparers and auditors. Australia: Australian Institute of Company Directors, Chartered Accountants Australia and New Zealand and CPA Australia.
- toronto.ca. (2021). COVID-19 Vaccines [Developed by Pfizer-BioNTech & Moderna]. toronto: toronto.ca.
- World Health Organization (WHO). (2020, 10 28). Coronavirus disease (COVID-19): Vaccines. Retrieved 3 7, 2021, from [https://www.who.int/news-room/q-a-detail/coronavirus-disease-\(covid-19\)-vaccines?adgroupsurvey=%7badgroupsurvey%7d&gclid=EAIaIQobChMI7M KjnPyW7wIV0OvtCh2e3Au6EAAAYASAAEgLDqPD\\_BwE](https://www.who.int/news-room/q-a-detail/coronavirus-disease-(covid-19)-vaccines?adgroupsurvey=%7badgroupsurvey%7d&gclid=EAIaIQobChMI7M KjnPyW7wIV0OvtCh2e3Au6EAAAYASAAEgLDqPD_BwE)
- World Health Organization (WHO). (2021). COVID-19 Vaccine Explainer COMIRNATY®, COVID-19 mRNA vaccine. Geneva, Switzerland: WHO.