

## The impact of revaluating oil and gas pipelines according to international financial reporting standards on the income statement

Ahmed Majed Khudhur

Post Graduate Institute for Accounting and  
Financial Studies-University of Baghdad

[ahmed.khedr1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:ahmed.khedr1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Received: 2/5/2024

Prof. Dr. Kawla Hussein Hamdan

Post Graduate Institute for Accounting and Financial  
Studies-University of Baghdad

[Dr.Kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Dr.Kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Published: 31/12/2024

Accepted: 8/7/2024

### Abstract:

The research aims to explain the concept of re-evaluation and its importance, present the requirements for re-evaluation in accordance with international financial reporting standards, measure the impact of re-evaluation on the suitability and credibility of income statement information, and the descriptive analytical method was used to test the hypothesis by the researchers by analyzing the data of the oil pipeline company. The researchers reached a set of conclusions, the most prominent of which is that the revaluation was not applied to oil and gas pipelines by the Oil Pipelines Company because it did not apply international financial reporting standards, and a decrease (50%) of the net profit shown in the income statement upon revaluation from what it was before the revaluation. Evaluation, and therefore the researchers proposed several recommendations, the most important of which is the adoption and application of international financial reporting standards in the oil pipeline company, as they are standards that express cases and experiences that have appeared on the ground, and their issuance was based on agreement and consultations by several countries, and the use of the income approach in measuring oil and gas pipelines at fair value. To make income statement information more appropriate.

**Keywords:** Re-evaluation, International Financial Reporting Standards.

تأثير اعادة تقييم انابيب النفط والغاز وفق معايير الابلاغ المالي الدولية على كشف الدخل -تطبيق على شركة خطوط  
الانابيب النفطية في العراق

أ.د. خولة حسين حمدان

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

احمد ماجد خضر

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

### المستخلص:

يهدف البحث الى بيان مفهوم اعادة التقييم واهميته وعرض متطلبات اعادة التقييم على وفق معايير الابلاغ المالي الدولية، قياس تأثير اعادة التقييم على ملائمة ومصداقية معلومات كشف الدخل، وتم استخدام الاسلوب الوصفي التحليلي في اختبار الفرضية من قبل الباحثان من خلال تحليل بيانات شركة خطوط الانابيب النفطية ، اذ توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها، عدم تطبيق اعادة التقييم على انابيب النفط والغاز من قبل شركة خطوط الانابيب النفطية لعدم تطبيقها معايير الابلاغ المالي الدولية ، انخفاض (50%) من صافي الربح الظاهر في كشف الدخل عند اعادة التقييم عما كان عليه قبل اعادة التقييم، وعليه أقتراح الباحثان عدة توصيات اهمها تبني وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية في شركة خطوط الانابيب النفطية باعتبارها معايير تعبر عن حالات وتجارب قد ظهرت على ارض الواقع واصدارها كان باتفاق ومشاورات من قبل عدة دول ، استخدام منهج الدخل في قياس انابيب النفط والغاز بالقيمة العادلة لتكون معلومات كشف الدخل اكثر ملائمة.

**الكلمات المفتاحية:** اعادة التقييم ، معايير الابلاغ المالي الدولية.

## المقدمة

تُعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة كونها توضح نتائج نشاط الوحدة الاقتصادية، وكذلك تعكس المعلومات المحاسبية مدى الاستثمار الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة وكفاءة الادارة والعاملين باستغلال تلك الموارد وفعاليتها بتحقيق الاهداف المرسومة للوحدة ، ومن هذا المنطلق يجب على الوحدة الاقتصادية أتباع أساليب القياس السليمة التي تتناسب مع طبيعة نشاطها وخصوصيته والافصاح عن كافة الأمور ذات الاهمية النسبية وتقديم معلومات ملائمة لمتخذي القرار ولاسيما الادارة . ونظراً لتوجه مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق نحو تبني معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) وعدم اصدار قواعد محاسبية مستقبلاً ، وبما أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء أشار بأن على الوحدة الاقتصادية تغيير السياسات المحاسبية في حالة كان التغيير ضروري بحسب معايير الابلاغ المالي الدولية اذ نشأت فكرة البحث في تقديم معالجات محاسبية متعلقة بأعادة تقييم انابيب النفط والغاز في ضوء متطلبات القياس والافصاح الواردة في معيار الابلاغ المالي الدولي (16) من خلال استحداث بعض التبويبات المحاسبية وبيان اثرها على كشف الدخل.

### 1-1 المبحث الأول: منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث بالآتي:

**1-1-1 مشكلة البحث:** يمكن تحديد مشكلة البحث بـ "يوجد قصور في النظام المحاسبي الموحد بشأن عملية قياس انابيب النفط والغاز حيث يستند النظام على الكلفة التاريخية وتحديد اعمار الانابيب محاسبيا دون النظر الى عمرها الاقتصادي ولا تلبي متطلبات القياس على وفق معيار الابلاغ المالي الدولي (16)".

**1-1-2 أهمية البحث:** يستمد البحث اهميته في "تقديم المعلومات الملائمة للمستخدمين من خلال تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية في عملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز فضلاً عن تقديم عمليات قياس صحيحة وتحقيق عملية التوحيد مع الدول الاخرى المطبقة لمعايير الابلاغ المالي الدولية".

**1-1-3 اهداف البحث:** تتمثل اهداف البحث بالآتي:-

**1-1-3-1** بيان مفهوم اعادة التقييم واهميته وعرض متطلبات اعادة التقييم على وفق معايير الابلاغ المالي الدولية.

**1-1-3-2** قياس تأثير اعادة التقييم على ملائمة ومصادقية معلومات كشف الدخل.

**1-1-4 فرضيات البحث:** يستند البحث إلى الفرضية الرئيسية الاتية " توجد علاقة ذات دلالة بين متطلبات معايير الابلاغ المالي الدولية لاعادة تقييم انابيب النفط والغاز وبين صافي الدخل"

**1-1-5 اسلوب البحث :** سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلة البحث وعناصرها المختلفة واختبار فرضية البحث وتحقيقاً لاهداف البحث في الجانب النظري، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي للبحث.

### 2-2 المبحث الثاني: الجانب النظري اعادة تقييم انابيب النفط والغاز

#### 1-2-2 القياس المحاسبي

**1-1-2-2 القياس المحاسبي التعريف والمفهوم:** ان القياس جزء مهم من حياة البشر لكونه يوفر شكل من اشكال المرجعية عند التعامل مع الاخرين ومع الظواهر المختلفة، حيث يستخدم في حياتنا اليومية وفي كل حركتنا واعمالنا البحثية وصناعتنا وتعاملتنا الاقتصادية فكيف يعرف المرء المسافة والوقت والارتفاع والعرض لاي شكل هندسي وكيف يعرف المرء حجمه لشراء الملابس الخ، فبدون القدرة على القياس سيكون من الصعب على العلماء اجراء تجارب او تشكيل نظريات. حيث تشير معظم المراجع العربية والغربية الى ان (Campbell) من الأوائل الذين عرفوا القياس بأنه " تخصيص الأرقام لتمثيل خصائص الأنظمة

المادية بموجب القوانين التي تحكم هذه الخصائص" اما (Stevens) عرف القياس بأنه " تخصيص الأرقام لأشياء او احداث وفقا لقواعد " (حسن، 2021: 303-304).

يعد القياس أحد اهم وظائف المحاسبة الأساسية وبما يعطي او يجعل من المعلومات المحاسبية ذات أهمية في المجتمع المالي، (الشيرازي، 1990: 62). ففي فترة من الفترات كان ينظر الى المحاسبة بانها عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية لكي تسمح بأحكام وقرارات مبنية على معلومات من قبل مستخدمي المعلومات، (البلقاوي، 2009: 81). ويرى (الحמיד) ان القياس في أي علم يقتضي تحديد وحدة القياس والشيء المقاس وان اساس قياس الشيء يحدد نقطة بدء القياس ونقطة نهايته، فهناك اتفاق على ان التكلفة تمثل نقطة البداية لان جميع القيم تتساوى عند هذه النقطة وعندها فقط تتحدد قيمة الأصل او الالتزام من خلال اتفاق بين البائع والمشتري، وبعد هذه النقطة يختلف أساس القياس وذلك بتحديد نهاية القياس فهناك من يرى ثبات أساس القياس عند نقطة البداية (التكلفة) الا بتوفر دليل موضوعي على حدوث تغير، ومنهم من يرى تغير أساس القياس بتغير اللحظة الزمنية، وقد يرى بعضهم اسسا أخرى غير التكلفة كالتكلفة السوقية او الحالية او تكلفة الاحلال او غيرها، (الحמיד، 2009: 94-95). هذا وان عناصر القوائم المالية محددة كليا من الناحية النقدية ولذلك يتطلب اختيار أساس القياس لتحديد الكمية التي سيتم تطبيقها على كل عنصر من تلك العناصر وان اختيار أساس القياس يعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة المتعلقة بالعنصر محل القياس، وقيود التكلفة، بالإضافة الى طبيعة المعلومات التي سينتج عنها في كل من قائمة المركز المالي وكشف الدخل، (داود، 2021: 12).

قدم الباحثون والجهات المسؤولة عن تنظيم العمل المحاسبي تعريفات متعددة لعملية القياس ويمكن عرضها في الجدول ادناه:

### جدول رقم (1)

| التعريف  | الجهة                                  |
|--|--|
| هو قرن الاعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وذلك استنادا الى ملاحظات ماضية او جارية وبموجب قواعد محددة.   | جمعية المحاسبة الامريكية<br>1966 (AAA) |
| هو تحديد القيم العددية للأشياء او الاحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية وقد حددت هذه القيم العديدة بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع، مثل مجموع قيمة الأصول او التجزئة حينما تتطلب ايها ظروف معينة ومع ذلك فان القياس يتضمن عملية التويب والتعين. | (هنديكسن، 1990: 130)                   |
| هو مقابلة او مطابقة أحد جوانب او خصائص مجال معين بأحد جوانب او خصائص مجال اخر، وتتم هذه المقابلة او المطابقة باستخدام الأرقام او الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة.  | (الشيرازي، 1990: 62)                   |
| هو عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم عندها الاعتراف بعناصر البيانات المالية والابلاغ عنها   | (Conceptual framework,<br>2018)        |

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد على المصادر أعلاه.

2-1-2-2 أهمية القياس المحاسبي: يرى (Liebowitze & Suen) ان أهمية القياس المحاسبي تنطلق من الحاجة الملحة لتطوير معايير توظف في حساب قيمة عناصر القوائم المالية لاقتناع الإدارة والمالكين بمسوغات الاهتمام بها والانفاق عليها، (Liebowitze & Suen, 2000: 157). كما حدد (skyrme) دوافع للمديرين لقياس الأصول او الخصوم في شركاتهم حيث يحفز القياس ويحث الإدارة للتركيز على ما هو مهم من خلال التركيز على النشاط او الفعل، لان التركيز الان هو ليس على وجود او عدم وجود الأصل او الالتزام، ولكن التركيز على وجود أساليب لقياسها وتقييمها، كما قد يستعمل القياس كاساس لتبرير الاستثمار في الأصول من خلال التركيز على المنفعة او الفائدة، (skyrme, 1997: 12).

ان الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو توفير المعلومات المالية عن الوحدة الاقتصادية التي تم اعداد التقارير عنها والتي تعد ذات أهمية ومفيدة لكل من المستثمرين الحاليين والمرقبين والمقرضين والدائنين الاخرين في اتخاذ قراراتهم، (kieso et. al, 2018:). ويضيف (Hendriksen) بان للقياس المحاسبي أهمية باعتبارها الخطوة الأولى في توفير وعرض المعلومات المحاسبية للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية في قياس الأشياء او الأنشطة او الاحداث وخصائصها المرتبطة بالمنشأة والملائمة لاحتياجات المستخدمين بصفة عامة او فئة معينة منهم، (Hendriksen, 1990: 125-126). وان جودة قرارات المستخدمين تعتمد على جودة المعلومات المقدمة في التقارير المالية وبما ان عناصر القوائم المالية تتأثر بأسس القياس المعتمد في قياس

عناصر تلك القوائم فان جودة المعلومات وقرارات المستخدمين اذن تتأثر وهذا ما يجعل من القياس المحاسبي ذا أهمية كبيرة وان هذه الأهمية يمكن بيانها من خلال الاتي: (Rankin et. al, 2021: 91-92)

(1) يساعد القياس المستخدمين من جعل قراراتهم مفيدة وذلك من خلال إضافة معنى لعناصر البيانات المالية، حيث تعتمد فائدة المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المحددة في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB).

(2) يسمح القياس المحاسبي للمستثمرين والإدارة والمستخدمين الاخرين للمعلومات المحاسبية من تقييم الأداء المالي والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

(3) يسمح القياس المحاسبي للمستثمرين والإدارة والمستخدمين الاخرين للمعلومات المحاسبية من مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي بمرور الوقت.

(4) يسمح القياس المحاسبي للمستثمرين والإدارة والمستخدمين الاخرين للمعلومات المحاسبية من مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية مع الوحدات الأخرى.

2-2-1-3 أساليب القياس المحاسبي: يعتمد القائم بعملية القياس المحاسبي على عدة أساليب عند تنفيذه لعملية القياس حيث حددها (Viekery) بثلاث أساليب وكما مبين ادناه: (الجواوي والزويجي، 2014: 36-37)

(1) أسلوب القياس المباشر: يتم من خلال هذا الأسلوب تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة المفردة او الخاصة محل القياس مباشرة دون الحاجة الى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على أساس ضرورة توفير علاقة رياضية بين الخواص محل القياس على سبيل المثال قياس كلفة ماكينة من خلال ثمنها المثبت في قائمة الشراء.

(2) اساليب القياس غير المباشرة (المشتقة): عندما يتعذر على القائم بعملية القياس، قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة ان أمكن على سبيل المثال قياس أجزاء الماكينة او اندثاراتها. وفي مجال القياس بصورة عامة والقياس المحاسبي بصورة خاصة، تعد القياسات الأولية او المباشرة المدخلات لأساليب القياس المشتقة او غير المباشرة، أي انه لا يمكن لعملية القياس غير المباشرة ان تنفذ دون ان تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة.

(3) أساليب القياس التحكيمية (الجبرية): تتشابه أساليب القياس هذه مع أساليب القياس المشتقة، ولكن ينحصر الفرق الرئيس بوجود قواعد تحكم أساليب القياس المشتقة اما أساليب القياس التحكيمية فأنها تفتقد مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات والاحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

2-2-1-4 أسس القياس المحاسبي: نتيجة لمجموعة من العوامل ظهرت عدة طرق للقياس المحاسبي لتحديد الدخل وحقوق الملكية، ومن اهم هذه العوامل الاختلاف في الظروف المحيطة بالتطبيق المحاسبي على الكيان المحاسبي، بالإضافة الى تأثير القياس المحاسبي والقيم الناتجة عنه بالشخص القائم به، فظهر الجدل عما هي طريقة القياس التي سيتم استخدامها لتعطي الأرقام المحاسبية التي ستقدم معلومات لمستخدميها تتمتع بالخصائص النوعية المطلوبة، (هوارى وادم، 2017: 104). ويشير (Whittington) الى ان الاختيار من بين الأسس البديلة في القياس يجب ان يستند الى ظروف السوق، وان تبني أساس واحد في القياس قد لا يعكس ظروف السوق ويلبي حاجات المستخدمين من المعلومات بشكل أفضل، اذ ان المحاسبة على حد تعبيره تقدم معلومات تعد بمثابة مدخلات لنماذج قرارات أولئك المستخدمين ولا تقدم، أي المحاسبة تقييم حاسم او نهائي، (Whittington, 2010: 104). كما يشير (Deborah) في السياق نفسه الى ان الممارسة المحاسبية الحالية تتبنى مختلف طرق القياس وان اختيار الطريقة التي يجب استخدامها قد تمت مناقشتها من قبل العديد من الباحثين واستنادا الى مجموعة من المعايير من بينها: (Deborah, 2010: 704)

1) الحاجات التي ينبغي تلبيتها عند اختيار أساس أو طريقة محددة للقياس.  
2) قدرة كل طريقة من طرق القياس على توفير المعلومات المطلوب الإبلاغ عنها في الكشوفات المالية.  
3) دراسة التغيرات في الأسواق المالية والاقتصادية، فضلا عن الغرض من الإطار المفاهيمي وإذا ما كان هذا الإطار قادرا على تحديد إرشادات حول الطريقة المناسبة للقياس أو المخرجات التي يمكن الحصول عليها من تطبيق طريقة محددة دون أخرى.  
وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر سنة (2018) أساسيين للقياس المحاسبي وهما أساس قياس التكلفة التاريخية وأساس قياس القيمة العادلة واعتبار القياس مبدأ محاسبيا في الإطار المفاهيمي الجديد بدلا من مبدأ التكلفة التاريخية حيث خصص الفصل السادس من الإطار المفاهيمي الجديد لوصف أسس القياس المختلفة والعوامل الواجب أخذها في الاعتبار عند اختيار أساس القياس الملائم وادناه تفصيل لكل من تلك الاسس.  
**أولا: أساس قياس التكلفة التاريخية:** توفر المقاييس التي تستند الى أساس التكلفة التاريخية المعلومات النقدية حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، باستخدام المعلومات المستمدة من المعاملة أو الحدث الذي انشأها، وان تلك المقاييس لا تعكس التغيرات في الأسعار للأصول والالتزامات، باستثناء التغيرات مثل استهلاك أو انخفاض قيمة الأصول والوفاء بالالتزامات. وتتمثل التكلفة التاريخية للأصل غير المالي في وقت حيازة الأصل أو تشييده في جميع التكاليف المتكبدة في سبيل حيازة الأصل أو إنشائه. بينما التكلفة التاريخية للأصل المالي فهي قيمة اقتناء الاصل بالإضافة الى تكاليف المعاملة المتعلقة بالاستحواذ، (IFRS Foundation, 2018: 62).

**ثانيا: أساس قياس القيمة الجارية:** ان المقاييس التي تستند الى أساس قياس القيمة العادلة توفر معلومات نقدية حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام المعلومات التي يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ القياس، هذا يعني ان القيمة العادلة تتضمن أي تغيرات سواء كانت إيجابية أو سلبية في قيمة البند منذ تاريخ القياس السابق وتؤثر في تقديرات التدفقات النقدية. حيث تضمن أساس القيمة العادلة في الإطار المفاهيمي الجديد ثلاث أسس وهي القيمة العادلة والقيمة عند الاستعمال للأصول وقيمة الوفاء بالالتزامات والتكلفة الحالية، (IFRS Foundation, 2018: 63).

أ- **القيمة العادلة:** عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) القيمة العادلة بانها السعر الذي يتم استلامه من بيع الأصل أو دفعة لتحويل الالتزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس،  
ب- **القيمة عند استعمال الأصل وقيمة الوفاء بالالتزام:** عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) كل من أساس القيمة عند استعمال الأصل وقيمة الوفاء بالالتزام كما يلي. القيمة عند الاستعمال بانها القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو المنافع الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تستمدها من استخدام الأصل ومن التخلص منه. اما قيمة الوفاء بالالتزام هي القيمة الحالية للنقد أو الموارد الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تكون ملزمة بدفعها عند الوفاء بالالتزامات.  
ج- **التكلفة الحالية:** عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) التكلفة الحالية للأصل بانها تكلفة الأصل المكافئ في تاريخ القياس والتي تشتمل على المقابل الذي يتم دفعه في تاريخ القياس بالإضافة الى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ. اما التكلفة الحالية للالتزام بانها المبلغ الذي يتم استلامه للالتزام معادل في تاريخ القياس مطروحا منه تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ.

**2-2-1-5 العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس:** فضلا عن أسس القياس يحدد الإطار المفاهيمي الجديد العوامل التي يجب أخذها في الحسبان عند اختيار أساس القياس، وتعتمد هذه العوامل على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، اذ ان الهدف هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من المستخدمين وتتضمن تلك العوامل الاتي: (الصاوي، 2020: 121-122)

(1) **الملائمة:** تتأثر ملائمة المعلومات المحاسبية التي يوفرها أساس القياس بما يلي:

أ- خصائص الأصل أو الالتزام من حيث تقلب التدفقات النقدية وحساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الأخرى.

ب- المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية، وما إذا كانت التدفقات النقدية يتم انتاجها بشكل مباشر أو غير مباشر مع مزيج من الموارد الاقتصادية الأخرى.

(2) **التمثيل الصادق:** يجب ان يوفر أساس القياس المستخدم التمثيل العادل للظاهرة التي يقوم بقياسها ويتأثر ذلك بكل من عدم اتساق القياس وعدم التأكد في القياس. وبناء عليه فإنه عند اختيار أساس القياس يجب مراعاة طبيعة المعلومات في كل من قائمة المركز المالي وكشف الدخل. كما تعتمد الأهمية النسبية لكل عامل يجب مراعاته على الحقائق والظروف لكل حالة فردية، ولكن من المرجح ان يؤدي الاخذ في الاعتبار العوامل السابقة وقيود التكلفة الى اختيار أساس قياس مختلف لكل من الأصول المختلفة، والالتزامات، والائرادات والمصروفات.

## 2-2 معايير الإبلاغ المالي الدولية

### 2-2-2 معايير الإبلاغ المالي الدولية - المعايير المختارة

#### 2-2-2-1 معيار القيمة العادلة (IFRS 13)

(1) **تعريف القيمة العادلة:** تعريف القيمة العادلة: القيمة العادلة Fair value القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام اذا كان المشاركين بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بعين الاعتبار وكذلك اي افتراضات عند تسعير الاصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة، ومن الأمثلة على هذه الخصائص:

• ظروف وموقع الأصل

• أي قيود أن وجدت على بيع أو استخدام الأصل.

وقد تكون الاصول أو الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة قد تكون على النحو التالي:

• أصل أو التزام مفرد، مثل اداة مالية أو اصل غير مالي.

• مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات مثل لوحدة توليد النقد وهي مجموعة أصول تعمل معا لتوليد النقد، أو قطاع عمل معين).

#### (2) الاطار المفاهيمي لقياس القيمة العادلة

أ- **قياس القيمة العادلة :-** ان عملية قياس القيمة العادلة بموجب هذا المعيار تقترض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في:

1. السوق الرئيسي أو الاولي لأصل أو التزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالأصول والالتزامات

بحجم عال. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى.

2. في ظل غياب سوق اولي، السوق الافضل وهو اكثر سوق مواتي أو ملائم لتحديد قيمة الأصل أو الالتزام. هو السوق

الذي يعظم القيمة التي يمكن ان تستلم من عملية بيع الأصل أو يخفض المبلغ الذي يمكن أن يدفع الى أدنى قيمة لسداد التزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف اجراء العملية وتكاليف التحويل.

ب- **التسلسل الهرمي للقيمة العادلة :-** يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في

مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. اذ تناول معيار الإبلاغ المالي

الدولي (13) القيمة العادلة من خلال وضع اطارا لقياس القيمة العادلة وحدد التسلسل الهرمي لها وكما مبين في ادناه: (عفتان

والعبيدي، 2022: 205 - 206)

**أولاً:** مدخلات المستوى الأول (التي تشمل الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة باعتباره أفضل دليل يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة وحينما يكون متاحاً يجب ان يستخدم بدون تعديل لقياس القيمة العادلة.

**ثانياً:** مدخلات المستوى الثاني (هي المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة الواقعة ضمن المستوى الأول والتي يمكن رصدها سواء بشكل مباشر او غير مباشر)

**ثالثاً:** مدخلات المستوى الثالث (هي المدخلات التي لا يمكن رصدها)

**ج- اساليب التقييم :-** على المنشأة استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة بإجراء عملية التقييم، وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم استخدام المدخلات ذات الصلة التي تساعد في عملية قياس القيمة العادلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتأكد، إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر الذي المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية، وهناك ثلاث اساليب تقييم لقياس القيمة العادلة :-

(1) مدخل السوق: والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة للأصول والالتزامات موضوع التقييم.

(2) مدخل التكلفة: المبلغ الذي يكون مطلوب حالياً لاستبدال الطاقة الخدمية (تكلفة الإحلال الحالية)

(3) مدخل الدخل: ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق، يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي أو الدخل والمصاريف) الى قيمة او مبلغ واحد مخصوم وعند استخدام هذا المدخل فان قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة. ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

أ- اسلوب القيمة الحالية

ب- نماذج تسعير الخيارات

**ج- طريقة فائض الأرباح السنوية:** وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الاصول غير الملموسة.

وللقيمة العادلة العديد من المميزات تتمثل بالاتي:- (صالح وجاري، 2022: 126)

- 1- ان القيمة العادلة تمثل الواقع الفعلي للوحدة الاقتصادية.
- 2- توفر القيمة العادلة قياس اكثر دقة للربح الاقتصادي وقيمة الوحدة الاقتصادية.
- 3- ان القيمة العادلة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد.
- 4- استخدام مدخل القيمة العادلة اكثر ملائمة لاتخاذ القرارات واجراء التحليلات المالية.
- 5- ان القيمة العادلة توفر افضل أساس للتنبؤ لانها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

## 2-2-2-2 معيار الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)

**1) تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات:** عرف معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات باعتبارها أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع او توريد البضائع والخدمات او للإيجار للغير او لأغراض إدارية، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير اعمال المنشأة ومن المتوقع استخدامها خلال اكثر من فترة واحدة. اذ يقوم هذا المعيار على معالجة ثلاث قضايا أساسية فيما يتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات والتي تتمثل ب توقيت الاعتراف بها تسجيلها بالقيمة التي يجب ان تسجل بها، الاندثار، معالجة الانخفاض في قيمتها وكيفية الاعتراف بها، (أبو نصار وحמידات، 2018: 216).

**(2) النطاق:** تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (16) على الاتي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في انتاج البضاعة او توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير والتي من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة.
- الأصول النباتية المولدة (المنتجة) للمنتجات البيولوجية مثل الأشجار المثمرة حيث يتم تصنيفها ومعالجتها كأصول غير متداولة ملموسة.

لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي (16) على الآتي:

- الأصول غير المتداولة المحفوظ بها لغرض البيع اذ تعالج وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (5).
- الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة اذ تعالج وفق معيار المحاسبة الدولي (41).
- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبتترول والفحم.

### (3) القياس

أ- القياس الاولي: حدد المعيار المحاسبي (16) بان قيمة الموجود تشمل التكاليف المتكبدة بشكل اولي عند شراء ذلك الموجود او انشاءه والتكاليف المتكبدة لاحقا للاضافة او الاستبدال كجزء منه او تجديده اذ وضع معيار المحاسبة الدولي (16) العناصر التي تدخل في كلفة تلك الموجودات غير المتداولة الملموسة والتي تشمل الآتي، (قادري، 2021: 90-91):

- سعر الشراء مع استبعاد الخصومات التجارية، الرسوم الكمركية، الضرائب غير المستردة المدفوعة عنه.
- أي تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للاستخدام.
- التكاليف المقدرة لإزالة الموجود في نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف اعادة الموقع الذي يوجد فيه الموجود الى وضعه الطبيعي.

- تكاليف الاقتراض الى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي (23) تكاليف الاقتراض.

ب- القياس اللاحق : سمح معيار المحاسبة الدولي (16) للوحدات الاقتصادية ان تختار بين أحد النموذجين (مدخل التكلفة او مدخل إعادة التقييم) لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية الفترة وكالاتي:

✓ **مدخل التكلفة:** بعد الاعتراف به كأصل يجب ان يسجل عنصر العقارات والمصانع والمعدات بتكلفته ناقص أي اهتلاك متراكم وايه خسائر انخفاض في القيمة.

ووفقا لمعيار المحاسبة الدولية (36) "انخفاض قيمة الأصول" يوصف الأصل بأنه منخفض القيمة عندما يكون مسجل بأكثر من قيمته القابلة للاسترداد، وإذا كان هذا هو الحال يجب تخفيض المبلغ المسجل الى مقدار مبلغه القابل للاسترداد ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة، اذ يعرف المبلغ القابل للاسترداد لأصل بأنه المبلغ الأعلى بين قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع وقيمه الاستعمالية (وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع اشتقاقها من الأصل)، (قادري، 2021: 93-94). وان انخفاض القيمة يعتمد على مؤشرات تسترشد بها الوحد الاقتصادية حددها معيار المحاسبة الدولي (36) خارجية (الانخفاض في القيمة السوقية، التغيرات السلبية في التكنولوجيا، زيادة أسعار السوق) والداخلية (التقادم، سوء الأداء الاقتصادي)، (IAS 36, par. 13)

✓ **مدخل إعادة التقييم:** يقضي هذا المدخل وبعد الاعتراف الاولي بالأصل بان يسجل البند بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي مخصص اندثار واي خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب ان تتم إعادة التقييم على أساس منتظم وبشكل كاف بحيث لا يختلف المبلغ المرحل (المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية بعد خصم أي مخصص اندثار متراكم وخسائر انخفاض في القيمة) بشكل كبير عن تلك التي يمكن ان تحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية الفترة ويشترط لاستخدام هذا النموذج ان يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق وتمثل القيمة العادلة للأصول غير المتداولة الملموسة القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على ادلة معتمدة

على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني وفي حال عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول أو بسبب ندرة بيعها يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو مدخل الكلفة الاستبدالية، (أوراها والشديدي، 2021: 39-40). ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (16) عند تطبيق نموذج إعادة التقييم على بند من الأصول ان يتم تطبيقه كذلك على كامل الفئة التي ينتمي اليها ذلك البند، وتمثل الفئة مجموعة من البنود ذات الطبيعة المتشابهة مثل الأراضي والمباني والآلات والمركبات، وكذلك انتظام عملية إعادة التقييم بما يضمن عدم الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصل في نهاية الفترة المالية، وبما يجنب إعادة التقييم الانتقائية أو مزيج من التقييمات في فترات مختلفة، (Melville, 2019: 81).

## 2-2-3 معيار الانخفاض في قيمة الأصول (IAS 36)

**1) الهدف :** يهدف هذا المعيار الى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة، حيث يقوم على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم اظهار الأصل في القوائم المالية بقيمة تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد له، وبناء عليه هناك يكون خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة (المرحلة) للأصل بتاريخ الميزانية، كما ويوضح المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الاعتراف بتدني قيمتها في فترات سابقة والتي سبق وان تم بيانها في، (أبو نصار وحميدات، 2022: 416).

**2) النطاق:** ينطبق المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي اخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها كما هو الحال بالنسبة لأصول الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة، الممتلكات والمصانع والمعدات، الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة، الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، اما الأصول التي لا يطبق عليها هذا المعيار نظرا لان قياس التدني في قيمتها والاعتراف بذلك التدني تم معالجته بشكل محدد في معايير دولية أخرى مثل (المخزون 2 IAS، منافع الموظفين 19 IAS، الاستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة 40 IAS الخ)، (أبو نصار وحميدات، 2022: 416 - 417).

**3) مؤشرات انخفاض القيمة:** وفر معيار المحاسبة الدولي (36) مؤشرات متعددة من أجل قياس تدهور قيمة الأصل، بالإضافة لوجوب قيام الإدارة وبحسب كل نشاط بتصميم مجموعة من المقاييس التي تستند عليها بشكل ثابت في قياس تدهور قيمة وحدات النقد التي بحوزتها، على أن تتسم بالمعقولية والمرونة، وعند تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أي أصل، فإن المنشأة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان المؤشرات الآتية على الأقل: (المعايير الدولية للتقرير المالي، 2022: 997) و(بلال، 2014: 3) و(المرايات، 2014: 25):

### أولاً: المؤشرات الخارجية

أ- وجود مؤشرات يمكن رصدها على أن قيمة الأصل قد انخفضت خلال الفترة بشكل جوهري بأكثر مما يمكن توقعه نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي.

ب- حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو النظامية لها التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهها لها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة.

ج- زيادة معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات على معدل الخصم المستخدم في احتساب قيمة استخدام الأصل وأن تخفض المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.

د- زيادة المبلغ الدفترى لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة (سعر السهم).

### ثانياً: المؤشرات الداخلية

أ- توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه ماديا.

ب- حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في المدى أو الطريقة التي يُستخدم بها الأصل، أو التي يتوقع أن يستخدم بها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة. ومن بين هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلا وأن توضع خطط لعدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا، وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلا من كونه غير محدود.

ت- توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، مما كان متوقعا.

**4) تحديد المبلغ القابل للاسترداد:** حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (36) المفاهيم التي تتعلق بانخفاض القيمة إذ قصد بالقيمة الدفترية للأصل غير المتداول القيمة التي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح الاندثار المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكم، اما القيمة القابلة للاسترداد بانها القيمة العادلة ناقصا مصروفات البيع او قيمته المستخدمة ايهما اعلى، ويقصد بالقيمة العادلة بانها القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل غير المتداول او وحدة توليد نقد بموجب عملية تفاوضية وعلى أساس تجاري بين اطراف راغبة وذوي معرفة مطروحا منها تكاليف البيع، ويقصد بوحدة توليد النقد بانها اصغر مجموعة من الأصول غير المتداولة القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر والتي هي مستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول غير المتداولة الاخرة او مجموعات الأصول غير المتداولة، اما القيمة المستخدمة فهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع ان تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل غير متداول ومن تكاليف التخلص منه في نهاية عمره النافع.

#### 2-2-2-4 معيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والاختفاء (IAS8)

##### اولا: السياسات المحاسبية

##### 1-اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية

أ- يتم اختيار السياسات المحاسبية الملائمة من خلال تطبيق المعيار او التفسير الملائم للمعاملات او الاحداث مع الاخذ بعين الاعتبار اية ارشادات ذات علاقه يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ب- عند عدم وجود معيار او تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث او عملية معينة تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي الى معلومات تتصف بما يلي:-

(1) ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

(2) موثوقة بحيث تكون قوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة وتعكس

الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني وتكون محايدة اي تخلو من التحيز ومكتملة ومتحفظة وحكيمة.

ج- اذا استخدمت المنشأة اجتهادها في تطوير وتطبيق سياسه المحاسبية معينة (الفقرة ب) عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الاعتبار:

(1) المتطلبات والارشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تعالج مواضيع مشابهه وذات علاقه.

(2) التعريفات وشروط الاعتراف واسس القياس المتعلقة بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الاطار المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة الدولي.

(3) يمكن للإدارة الاخذ بعين الاعتبار الاصدارات الحديثة للهيئات الاخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم اطار مفاهيم

مماثل لاطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الاطر المحاسبية والاستعانة بالممارسات السائدة والمقبولة في

الصناعة التي تعمل بها المنشأة وربما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقا (1،2).

2-الاتساق في السياسات المحاسبية الدولية: يعني الاتساق الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والاحداث والظروف المتشابهة في فتي من فتره لأخرى مما يجعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة من فتره لأخرى يوجب المعيار على المنشأة اختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والاحداث ما لم يحدد او يسمح معيار او تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسباً لها.

3- التغييرات في السياسات المحاسبية: عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناء على متطلبات معيار محاسبي جديد فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار وعاده ما تقضي الاحكام الانتقالية اعاده عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة الا اذا كان ذلك غير عملي وعاده لا يتم اعاده عرض المعلومات المقارنة لفتره سابقه معينه يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الارصده الانتقالية للأصول والمطلوبات في الفتره اللاحقه مع تعديلات مقابله لها لرصيد الافتتاحي للأرباح المدوره اي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الارصده الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية او اقرب مده يمكن تطبيقها وبالمقابل اجراء تعديلات على الارصده الانتقالية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين اذا كان من العمل اعاده عرض المعلومات المقارنة فان الاثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية كما في اول فتره مقارنه معروضه سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الارباح المدوره اول مده لتلك الفتره وفي حاله غياب اي احكام انتقاليه في المعيار يتم تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بموجب المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلقة بالتغييرات الاختيارية في السياسات المحاسبية.

#### 4-الافصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية

أ- عند حدوث تغيير في السياسه المحاسبية يكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديده فيجب في هذه الحاله الافصاح عما يلي:-

- عنوان المعيار او التفسير الذي ادى الى التغيير في السياسة المحاسبية.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- وصف للأحكام الانتقالية، بما في ذلك الاحكام التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية.

ب- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في سياسه المحاسبية عندما يكون ذلك ممكن بحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمر التالي:-

- لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير .
- ربحية السهم الاساسية والمخفضة.

ج- مقدار التعديلات نتيجة التغير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية عندما يكون ذلك ممكناً.

د- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية باثر رجعي يتوجب على المنشأة في هذه الحاله الافصاح عن كيفيه تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

#### ثانياً- التقديرات المحاسبية

1-التغيير في التقديرات المحاسبية:يشير المعيار رقم (8) الى ان هناك العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بشكل دقيق وانما يتم القياس بناء على التقديرات ومن امثله على البنود التي يتم فيها التقدير:-

- ✓ الاعمار الانتاجية لأصول القابلة للاندثار او نمط الاندثار المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الاصول.
- ✓ تقادم المخزون.

✓ قيمة الخردة او النفاية للاصول الملموسة طويلة الاجل.

✓ الديون المشكوك في تحصيلها.

✓ التزامات الضمانات.

✓ تكاليف التقاعد.

✓ القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف باثر التغيير في التقديرات المحاسبية باثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح او الخسارة في:-

أ- فتره التغيير في التقديرات المحاسبية اذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون مشكوك في تحصيلها.

ب- فتره التغيير والفترات المستقبلية اذا كانت تغيير يؤثر على كل منهما مثل التغيير في تقدير العمر الانتاجي للوصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الاندثار للسنة الحالية والسنوات القادمة حتى انتهاء عمر الاصل.

## 2- الافصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية

أ- يجب ان تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية او يتوقع ان يكون له تأثير في الفترات المستقبلية باستثناء الافصاح على الاثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الاثر.

ب- اذا لم يتم الافصاح عن حجم الاثر في الفترات المستقبلية لان تقديره غير عملي تقوم المنشأة بالافصاح عن تلك الحقيقة.

## 2-3 تعريف واهمية انابيب النفط والغاز

2-3-1 تعريف انابيب النفط والغاز: أنابيب النفط والغاز هي منشآت بنية تحتية مصممة لنقل النفط الخام، المنتجات النفطية المكررة والغاز الطبيعي من مواقع الإنتاج إلى المصافي أو محطات التخزين ومن ثم إلى المستهلكين أو نقاط التصدير. هذه الأنابيب عادة ما تكون مصنوعة من الفولاذ أو البلاستيك عالي الكثافة ويمكن أن تكون دفينة تحت الأرض أو تستقر فوق سطح الأرض وأحياناً تمتد تحت البحر في حالة خطوط الأنابيب البحرية وهي تعد وسيلة فعالة. إنها تعتبر وسيلة فعالة واقتصادية لنقل كميات كبيرة من الهيدروكربونات عبر مسافات بعيدة مقارنة بالوسائل الأخرى مثل النقل بالشاحنات أو السكك الحديدية أو السفن. ويرى الباحثان بأنه يمكن تعريف انابيب النفط والغاز هي النظام من الانابيب المصنوعة عادة من الصلب تستخدم لنقل النفط والغاز الطبيعي من مناطق الإنتاج الى مناطق الاستهلاك، تستخدم هذه الانابيب لنقل السوائل والغازات على مسافات طويلة وتشكل جزءاً هاماً في بنية البنية التحتية لصناعة النفط والغاز.

2-3-2 أهمية انابيب النفط والغاز: تمثل انابيب النفط شرياناً حيوياً للتجارة الدولية، تمكن الدول المنتجة من نقل انتاجها النفطي والغازي الى الاسواق العالمية وتصديرها لتحقيق اليرادات وتعزيز النمو الاقتصادي وبالتالي تسهم هذه الانابيب في تعزيز التبادل التجاري وتعزيز العلاقات الاقتصادية بين الدول، إن أهمية انابيب النفط والغاز يمكن عرضها بالنقاط الآتية:- (Demir, 87-96:2012)

1-الكفاءة: تعد أنابيب النفط والغاز أكثر كفاءة لنقل كميات كبيرة من المواد على مسافات طويلة بالمقارنة مع النقل بالشاحنات أو السفن.

2-الأمان: تقلل أنابيب النفط والغاز من مخاطر النقل على الطرق أو عبر المحيطات، وهي تتطلب أنظمة أمان متقدمة لمنع التسربات والحفاظ على البيئة.

3-الاقتصاد: بناء وتشغيل أنابيب النفط والغاز يتطلب استثمارات كبيرة، ولكنها على المدى الطويل تعتبر أقل تكلفة للمشغلين وتسمح بتسعير النفط والغاز بشكل أكثر تنافسية.

- 4-**الاعتمادية:** أنابيب النفط والغاز توفر إمدادات مستمرة وموثوقة، ما يعني أنها تساهم في استقرار الإمدادات الطاقية للدول.
- 5-**البنية التحتية للطاقة:** تلعب دورًا حيويًا في البنية التحتية العالمية للطاقة، حيث تربط مصادر الهيدروكربونات بالأسواق التجارية والصناعية
- 6-**التنمية الاقتصادية:** تساعد في تعزيز النمو الاقتصادي من خلال توفير الطاقة اللازمة لتشغيل الصناعات وتوليد الكهرباء، وهي عنصر أساسي في تطور العديد من الاقتصادات.
- 7-**الثقة السياسية:** تساهم في استقرار العلاقات الدولية من خلال تأمين إمدادات الطاقة بين الدول المصدرة والمستوردة، مما يؤثر على السياسات الخارجية والأمن القومي.
- 8-**الاندماج مع أسواق الطاقة العالمية:** يسمح النقل بواسطة أنابيب النفط والغاز باندماج الدول في أسواق الطاقة العالمية والاستفادة من فرص التجارة الدولية.
- 9-**دعم البحث والتطوير:** تشجع على الابتكار والتحسينات التقنية لتعزيز الأمان والكفاءة في النقل والكشف عن التسربات والاستجابة لها.
- 10-**المحافظة على البيئة:** بالرغم من التحديات البيئية، فإن تصميم أنابيب النفط والغاز يأخذ في الاعتبار الحد من التأثير البيئي والحفاظ على النظم البيئية الطبيعية.
- 11-**تحسين البنية التحتية اللوجستية:** تطوير شبكات أنابيب النفط والغاز يصاحبه تحسين في البنية التحتية المرتبطة مثل الطرق والجسور اللازمة لدعم وصيانة هذه الأنابيب.
- 12-**توفير فرص العمل:** إنشاء وصيانة أنابيب النفط والغاز يخلق فرص عمل في مختلف أنحاء سلسلة القيمة من الهندسة والبناء إلى العمليات والصيانة.
- 2-3-3**التحديات والمشاكل المتعلقة بأنابيب النفط والغاز (Smith D.F,132:1993):** تتضمن التحديات والمشاكل المتعلقة بأنابيب النفط والغاز عدة جوانب منها:-
- 1-**التآكل:** الأنابيب عرضة للتآكل، سواء كان داخليًا بسبب تدفق المواد الكيميائية والنفط الخام، أو خارجيًا بسبب البيئة المحيطة.
- 2-**الهجمات الفيزيائية:** الأنابيب يمكن أن تتعرض لأضرار بسبب الأنشطة البشرية، مثل الحفر والتقيب بالقرب منها، أو الأضرار الطبيعية مثل الزلازل والانزلاقات الأرضية.
- 3-**التحديات التشغيلية:** الظروف البيئية مثل الضغط العالي والحمولات البيئية الناتجة عن الأمواج والتيارات يمكن أن تدفع الأنابيب إلى حدودها التشغيلية.
- 4-**مشاكل الصيانة:** يمكن أن تواجه الشركات صعوبات جمة في إجراء الصيانة المنتظمة، خاصة في المناطق البعيدة أو تحت سطح البحر.
- 5-**تحديات الأمان:** تنقل الأنابيب المواد القابلة للاشتعال والسامة، مما يتطلب تدابير أمنية صارمة لمنع التسرب والتخريب. هذا يشمل التعرف على الأنشطة المشبوهة واستخدام تقنيات الكشف المتقدمة لمراقبة الأنابيب.
- 6-**التحديات البيئية:** يجب تصميم الأنابيب وصيانتها بطريقة تقلل من التأثير البيئي، مثل الضرر الناجم عن استخدام الأراضي والتعامل مع النظم الإيكولوجية الحساسة.
- 7-**التحديات اللوجستية:** بناء وصيانة الأنابيب في المناطق النائية أو الصعبة، مثل الصحاري أو المناطق الجليدية، يمكن أن يكون له تكاليف وتحديات كبيرة.
- 8-**التحديات القانونية والتنظيمية:** ضرورة الالتزام بالأنظمة والقوانين الصارمة التي تحكم بناء وتشغيل الأنابيب يمكن أن يشكل تحديًا، خاصة عند عبور الحدود الدولية.

- 9- الضغوط الاجتماعية والسياسية: قد تواجه مشاريع الأنابيب اعتراضات من المجتمعات المحلية والجماعات البيئية، والتي يمكن أن تؤدي إلى تأخيرات وزيادة التكاليف.
- 10- انخفاض كفاءة النقل: التسريبات تعني فقدان كميات من النفط أو الغاز، مما يقلل من الكفاءة الإجمالية لشبكة الأنابيب. ولعل أخطر هذه المشاكل هي التسريب وتتمثل النتائج بما يأتي:
- 1- تكاليف مالية: التسريبات تتطلب تكاليف باهظة لإصلاح الأنابيب، التنظيف، والتعويضات القانونية المحتملة.
- 2- تأثير على الصحة العامة: التعرض لملوثات النفط والغاز يمكن أن يؤدي إلى مشاكل صحية للمجتمعات المحلية.
- 3- تعطيل الأعمال: تسرب النفط والغاز قد يؤدي إلى إغلاق مؤقت أو دائم للشركات المحلية، وقد يؤدي إلى تعطيل عمليات التنقيب والإنتاج
- 4- تآكل المعادن: يعتبر تآكل المعادن، خصوصاً في حالة أنابيب الفولاذ التي تتعرض للتآكل بسبب غاز ثاني أكسيد الكربون CO<sub>2</sub>.

### 3-3 المبحث الثالث: الجانب العملي

#### 3-3-1 نبذة تعريفية عن شركة خطوط الأنابيب النفطية

- 3-3-1-1 تأسيس الشركة: تأسست الشركة بموجب القانون رقم (22) لسنة 1997/ في 1/6/1998 ، حيث جرى تكييف وضع المنشأة العامة لخطوط الأنابيب وفق القانون المذكور
- 3-3-1-2 مقر ادارة الشركة ورأس مالها: مقرها بغداد/ الدورة وشهادة التسجيل صادرة عن مسجل الشركات برقم (م ش ع/149) بتاريخ 1998/5/11 برأس مال (378289035) دينار (ثلاثمائة وثمانية وسبعون مليون ومائتان وتسعة وثمانون ألف وخمسة وثلاثون دينار).
- 3-3-1-3 الاهداف الرئيسية للشركة (تقرير الادارة السنوي): نقل المواد الهيدروكربونية بجميع انواعها من مصادر الانتاج الى منافذ التوزيع والاستهلاك بخطوط الأنابيب وكما يأتي:-
- 1- استلام المنتجات النفطية من مصادر الانتاج وتخزينها في مستودعها.
- 2- تشغيل وصيانة محطات الضخ والاستلام وخطوط انابيب نقل المنتجات النفطية من مستودعات الاستلام الى مستودعات التوزيع الرئيسية والمستهلكين الصناعيين.
- 3- تشغيل وصيانة خطوط انابيب نقل الغاز الجاف من مصادر الانتاج الى المستهلكين الصناعيين والمجمعات السكنية.
- 4- تشغيل وصيانة خطوط انابيب نقل الغاز السائل من مصادر الانتاج الى معامل التعبئة والمستودعات.
- 5- تشغيل وصيانة قسم من خطوط انابيب نقل النفط الخام من مصادر الانتاج الى المصافي ومحطات توليد الطاقة الكهربائية.
- 6- ادارة وتشغيل مراكز السيطرة على حركة المنتجات في خطوط الأنابيب وتشغيل وصيانة المستودعات الرئيسية المرتبطة بها.
- 7- تحميل وتفريغ الحوضيات في المستودعات.
- 8- تصدير زيت الوقود الفائض عن الاستهلاك المحلي عبر المنفذ الجنوبي.
- 9- تنفيذ جميع الاعمال الفنية والخدمية بما يدعم انشطتها مع محافظتها على البيئة من التلوث.
- 3-3-1-4 نشاط الشركة وتخصصها: نقل المواد الهيدروكربونية بجميع انواعها داخل العراق من مصادر الانتاج الى منافذ التوزيع والاستهلاك بشبكة من خطوط الأنابيب وتتضمن الأنابيب الناقلة للنفط الخام للمغذي للمصافي وبعض محطات الكهرباء وانابيب نقل الغاز الجاف والسائل بشبكات انابيب من مصادر الانتاج الى مواقع الاستهلاك وانابيب نقل المنتجات النفطية البيضاء (بنزين، نפט ابيض، زيت الغاز) والمنتجات السوداء (زيت الوقود) والنفط الخام مع تشغيل وصيانة محطات الضخ والمستودعات النفطية في عموم العراق وندرج ادناه اهم الانشطة التي تقوم بها الشركة:

1- النشاط الاول/ تشغيل وإدارة المستودعات ومحطات الضخ: نشاط تشغيل المستودعات ومحطات الضخ هو من الأنشطة الفنية الكبيرة والمعقدة التي تقوم بها شركة خطوط الانابيب النفطية وتغطي مساحة كبيرة من الشمال الى الجنوب ويعد (20) مستودع ومحطة ضخ وموقع تحميل ومن اهم الأنشطة:

أ- نشاط الضخ: ان فعالية ضخ المنتجات في الانابيب عي فعالية معقدة وتتعامل بصورة مباشرة مع وسائل الانتاج من مضخات ومحركات كهربائية وديزلية وانظمة سيطرة وتحكم ومصادر كهرباء ومنظومات عدادات حديثة حيث تمتلك الشركة (5) محطات ضخ رئيسية وكذلك توجد (4) محطات قيد الانشاء ومكتملة تقريبا لم تدخل الخدمة، وهذه المحطات هي محطات جديدة في نفس المواقع المشار اليها اعلاه وستستخدم لغرض زيادة الضخ في انبوب شعيبية-كرخ قياس (14) عقدة بانتظار شركة المشاريع لانجاز العمل بها وكذلك توجد هناك العديد من محطات الاستلام التي تقوم بأستلام المنتجات والنفط الخام وزيت الوقود والغاز السائل والغاز الجاف منتشرة في مستودعاتنا ومحطات الكهرباء والمصافي وتحتوي ايضاً على اجزاء مختلفة من الاجهزة الكهربائية والميكانيكية التي تحتاج بصورة مستمرة الى اعمال الصيانة والادامة والتحديث والتعزيز للمواد من محركات ومضخات وصمامات تحكم وانظمة سيطرة ومصادر كهرباء ومنظومات العدادات وغيرها من مستلزمات التشغيل حيث يتم تشغيل هذه المحطات وصيانتها من قبل كوادر الشركة وتكلف الشركة مبالغ كبيرة لغرض ديمومة عملها.

ب- نشاط الخزن: تمتلك الشركة طاقات خزنية كبيرة من خلال الخزانات الكبيرة المنتشرة في مستودعات الشركة وهي مختلفة الاحجام والسعات وكما في التفاصيل المبينة ادناه:

جدول رقم (2)

| ت  | الموقع             | عدد الخزانات | الطاقة التصميمية لتر | الطاقة التشغيلية لتر |
|----|--------------------|--------------|----------------------|----------------------|
| 1  | مستودع المشاهدة    | 14           | 185000000            | 170000000            |
| 2  | مستودع الرصافة     | 20           | 200000000            | 192000000            |
| 3  | مستودع الكرخ       | 22           | 228380000            | 212500000            |
| 4  | مستودع الناصرية    | 9            | 60000000             | 55700000             |
| 5  | مستودع الشعيبية    | 14           | 8500000              | 7500000              |
| 6  | مستودع النجف       | 15           | 125000000            | 116400000            |
| 7  | مستودع كربلاء      | 13           | 64000000             | 57800000             |
| 8  | مستودع العمارة     | 5            | 70000000             | 62255000             |
| 9  | مستودع كركوك       | 15           | 97000000             | 88800000             |
| 10 | مستودع نينوى       | 10           | 78000000             | 72958000             |
| 11 | مستودع الكوت       | 13           | 60500000             | 55150000             |
| 12 | مستودع الديوانية   | 15           | 91500000             | 82500000             |
| 13 | مستودع الحلة       | 7            | 17232000             | 16500000             |
| 14 | مستودع سدة الهندية | 9            | 41000000             | 37027000             |
| 15 | مستودع شط البصرة   | 1            | 30000000             | 26255000             |

حيث يتم خزن المنتج المستورد وكذلك المنتج المستلم من المصافي والمجهز للتوزيع فيها وتحتاج هذه الخزانات الى صيانة دورية مستمرة للقاعدة والجدران والسقوف ومنظومات السيطرة والتحكم ومنظومات السلامة تكلف الشركة مبالغ كبيرة لغرض ضمان ديمومة عمل هذه الخزانات وبالتالي ضمان استمرارية عمل المصافي كون الشركة هي الطاقة الخزنية الاساسية لاستيعاب انتاج هذه المصافي وبدونها فان المصافي لا تستطيع الاستمرار بالعمل.

### 3-3-2 تأثير اعادة التقييم على كشف الدخل المحاسبي

3-3-2-1 احتساب القيمة العادلة للأنابيب: سيم احتساب القيمة العادلة على وفق الإيرادات الفعلية المتحققة من الأنابيب لسنتين 2019 و 2020 ومقارنتها بالقيمة الدفترية حيث انه لا يمكن استخدام مدخل السوق لانه لا يوجد شوق نشط لمثل هذه الموجودات وكما ان مثل هذه الاعمال احتكارية وعادة ما تكون الدول هي المسيطرة عليها اما مدخل التكلفة فلا يمكن استخدامها لان الأنابيب ذات اعمار عالية ولا يمكن مقارنة انشاء انابيب جديدة مع انابيب مستخدمة من خلال تكلفة انشائها ولذلك استخدم الباحثان مدخل الدخل في عملية احتساب القيمة العادلة وهي كالآتي:-

1- القيمة العادلة للأنابيب لسنة /2019 حيث تمثل القيمة العادلة كما في 2019/12/31 الإيرادات المتحققة من النقل بالأنابيب النفطية وتمثل القيمة الدفترية الكلفة مطروحا منها مخصص الاندثار المتراكم

|                    |                                   |
|--------------------|-----------------------------------|
| 96931547595        | القيمة العادلة كما في 2019/12/31  |
| 73569987735        | القيمة الدفترية كما في 2019/12/31 |
| <b>23361559860</b> | فائض اعادة التقييم                |

### 2- القيمة العادلة للأنابيب لسنة /2020 وتكون كما يلي:

أ- القيمة الدفترية اذ تمثل القيمة العادلة كما في 2019/12/31 مضافاً إليها الأنابيب الجديدة مطروحا منها نسبة الاندثار

|                     |  |
|---------------------|--|
|                     | <u>احتساب القيمة الدفترية لسنة /2020</u> |
| 96931547595         | القيمة الدفترية كما في 2020/1/1          |
| 151234543070        | الاضافات على الأنابيب خلال السنة         |
| <u>248166090670</u> | المجموع                                  |
| 24816609067         | نسبة الاندثار (10%)                      |
| <b>223349481603</b> | القيمة الدفترية كما في 2020/12/31        |

### ب- احتساب القيمة العادلة:

|                     |                                  |
|---------------------|----------------------------------|
|                     | <u>احتساب القيمة العادلة</u>     |
| 109288704372        | <u>الإيرادات خلال السنة</u>      |
| 0.93458             | معامل الخصم بنسبة (7%)           |
| <b>102139037347</b> | القيمة العادلة كما في 2020/12/31 |

### ث- احتساب قيمة الأنابيب كما في 2020/12/31

|                     |                                   |
|---------------------|-----------------------------------|
|                     | <u>احتساب قيمة الأنابيب</u>       |
| 223349481603        | القيمة الدفترية كما في 2020/12/31 |
| 102139037347        | القيمة العادلة كما في 2020/12/31  |
| <b>121210444256</b> | خسارة التدني                      |

3-3-2-2 المعالجات القيدية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة

1- المعالجات لسنة/ 2019

قيد الغاء الاندثار المتراكم

|      |                             |             |
|------|-----------------------------|-------------|
| 2314 | من د/مخصص الاندثار المتراكم | 71942829512 |
| 1146 | الى د/ الاناييب             | 71942829512 |

الاعتراف بنتيجة قياس القيمة العادلة وفق معيار (16)

|      |                           |             |
|------|---------------------------|-------------|
| 1146 | من د/الاناييب             | 23361559860 |
| 271  | الى د/ فائض اعادة التقييم | 23361559860 |

2- المعالجات لسنة/ 2020

قيد الاعتراف بالاندثار بعد تعديل الارصدة الافتتاحية

|      |                               |             |
|------|-------------------------------|-------------|
| 374  | من د/اندثار وسائط نقل وانتقال | 24816609067 |
| 2314 | الى د/ مخصص الاندثار المتراكم | 24816609067 |

قيد الغاء الاندثار المعترف به قبل اعادة التقييم المحتسب على وفق النظام المحاسبي الموحد

|      |                                 |             |
|------|---------------------------------|-------------|
| 2314 | من د/ مخصص الاندثار المتراكم    | 29983522518 |
| 2212 | من د/احتياطي ارتفاع اسعار       | 51416717    |
| 374  | الى د/ اندثار وسائط نقل وانتقال | 30034939235 |

قيد الغاء فائض اعادة التقييم على وفق معيار (36)

|      |                            |             |
|------|----------------------------|-------------|
| 271  | من د/ فائض اعادة التقييم   | 23361559860 |
| 2372 | الى د/ مخصص خسائر الاناييب | 23361559860 |

قيد اثبات خسارة التدني على وفق معيار (36)

|      |                            |             |
|------|----------------------------|-------------|
| 398  | من د/ خسارة اعادة التقييم  | 97848884396 |
| 2372 | الى د/ مخصص خسائر الاناييب | 97848884396 |

### 3-3-3 تأثير تطبيق اعادة التقييم على كشف الدخل لشركة خطوط الانابيب النفطية

وزارة النفط

شركة خطوط الأنابيب النفطية (ش.ع)

حساب الإيرادات والمصروفات للسنة المالية المنتهية في/31 كانون الأول/2020

| رقم الكشف | رقم الدليل المحاسبي | اسم الحساب                        | 2020<br>دينار       | 2020 المعدلة<br>دينار  |
|-----------|---------------------|-----------------------------------|---------------------|------------------------|
|           |                     | <b>الإيرادات الجارية</b>          |                     |                        |
| 13        |                     | إيرادات النشاط الجاري             | 447821679221        | 447821679221           |
| 14        |                     | فوائد وإيجار أراضي دائنة          | 18790277            | 18790277               |
|           |                     |                                   | <b>447840469498</b> | <b>447840469498</b>    |
|           |                     | <b>المصروفات الجارية</b>          |                     |                        |
| 9         |                     | الرواتب والأجور                   | 177126736869        | 177126736869           |
| 10        |                     | المستلزمات السلعية                | 11370960238         | 11370960238            |
| 11        |                     | المستلزمات الخدمية                | 13858487401         | 13858487401            |
| 1         | 7                   | الاندثارات                        | 59263271652         | 59263271652            |
| 12        |                     | الضرائب والرسوم                   | 19565550            | 19565550               |
|           |                     |                                   | <b>261639021710</b> | <b>256472108259</b>    |
|           |                     |                                   | <b>186201447788</b> | <b>206,491,815,546</b> |
|           |                     | <b>فائض النشاط التشغيلي</b>       |                     |                        |
| 14        |                     | تضاف: الإيرادات التحويلية والآخرى | 373782366           | 373782366              |
|           |                     | الإيرادات التحويلية               | 1826053234          | 1826053234             |
|           |                     | الإيرادات الأخرى                  | 2199835600          | 2199835600             |
| 12        |                     | تنزل: المصروفات التحويلية والآخرى | 9065568497          | 9065568497             |
|           |                     | المصروفات التحويلية (عدا ح/384)   | 3399854706          | 3399854706             |
|           |                     | المصروفات الأخرى                  | 12465423203         | 12465423203            |
|           |                     | خسائر اعادة التقييم               | 97848884396         | 97848884396            |
|           |                     | فائض النشاط الاجمالي              | <b>175935860185</b> | <b>78086975789</b>     |

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

### 3-3-4 تحليل النتائج والمعالجات المحاسبية

1- تم الغاء الاندثار المتراكم للانباب قبل عملية اعادة التقييم للوصول الى القيمة الدفترية لغرض مقارنتها مع القيمة العادلة في سنة /2019 والتي تعتبر سنة اساس لسنة /2020 بيث تكون الارصدة الافتتاحية لسنة /2020 معدلة ليمت مقارنتها في نهاية السنة مع البيانات المالية قبل التعديل.

2- تبين من خلال الإيرادات المتحققة لسنة /2019 بأن القية العادلة اعلى من القيمة الدفترية المسجلة في السجلات لذلك تم الاعتراف بفائض اعادة التقييم.

3- عند اعادة تقييم انابيب النفط والغاز لسنة /2020 تم الغاء الاندثار المحتسب على اساس النظام المحاسبي الموحد لانه تم اضافة (9) انابيب في نهاية السنة بالرغم من انه ساهمت في توليد الإيراد للشركة وبما انه تم تغيير الكلفة المسجلة في سنة /2019 الى القيمة الدفترية بعد استبعاد مخصص الاندثار المتراكم للسنوات السابقة لذلك لا يمكن الاعتماد على الكلفة

- المسجلة في السجلات حيث تم الاعتماد على القيمة الدفترية المرحلة من السنة السابقة اضافة الى كلة انشاء الانابيب الجديدة في احتساب الاندثار لسنة/ 2020 لغرض الوصول الى القيمة الدفترية لسنة /2020 .
- 4-تم احتساب القيمة العادلة لسنة /2020 على اساس الايرادات التي حققتها الانابيب النفطية بعد خصم تلك الايرادات عن انخفاض القيمة الزمنية للنقود لسنة واحدة .
- 5-من خلال مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة العادلة لسنة/ 2020 تبين انه هناك انخفاض في القيمة بمبلغ (121210444256) ويعود السبب في ذلك الى ارتفاع كلف الانشاء المثبتة في السجلات للانابيب الجديدة مع انخفاض الايرادات التي تولدت عنها نتيجة دخولها في الخدمة.
- 6-استناداً الى معايير المحاسبة الدولي (36) الانخفاض في قية الاصول يتم الغاء اي فائض تم الاعتراف به سابقا في الانخفاض والذي كان بمبلغ (23361559860) وتم الاعتراف بالمبلغ المتبقي من التدني في كشف الدخل على انه خسارة تدني والذي كان بمبلغ (97848884396) .
- 7-من خلال عكس النتائج على كشف الدخل نلاحظ اختلاف فائض النشاط الاجمالي وذلك بسبب اختلاف الاندثار المحتسب وفق النظام المحاسبي الموحد والندثار وفق اعادة التقييم .
- 8-نتيجة للخسارة المتحققة والناجمة من عملية اعادة التقييم والتي تم الاعتراف بها في كشف الدخل انخفض صافي الدخل من (175935860185) الى (78086975789) وهذا له الاثر على مستخدمي البيانات المالية سواء داخل الشركة او خارجها.

#### 4-4 المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### 1-4-4 الاستنتاجات

1. قياس الانابيب النفطية بالكلفة التاريخية وعدم السماح بالقياس بالطرق الاخرى على وفق النظام المحاسبي الموحد.
2. عدم تطبيق اعادة التقييم على انابيب النفط والغاز من قبل شركة خطوط الانابيب النفطية لعدم تطبيقها معايير الابلاغ المالي الدولية.
3. ارتفاع كلف الحصول على انابيب النفط والغاز وعدم الاستغلال الكامل لطاقتها التشغيلية ادى الى ظهور خسائر في سنة/2020.
4. انخفاض (50%) من صافي الربح الظاهر في كشف الدخل عند اعادة التقييم عما كان عليه قبل اعادة التقييم .

##### 2-4-4 التوصيات

- 1-تبنى وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية في شركة خطوط الانابيب النفطية ، باعتبارها معايير تعبر عن حالات وتجارب قد ظهرت على ارض الواقع واصدارها كان باتفاق ومشاورات من قبل عدة دول،.
- 2-استخدام منهج الدخل في قياس انابيب النفط والغاز بالقيمة العادلة لتكون معلومات كشف الدخل اكثر ملائمة.
- 3-استغلال طاقات الانابيب الجديدة بشكل كامل لتغطية الكلف العالية للانشاء والحيلولة دون حصول خسائر في اعادة التقييم.

## المصادر

## الكتب العربية

- 1- Abu Nassar, Muhammad, Hamidat, Jumaa, "International Accounting and Financial Reporting Standards," third edition, Amman, Jordan,2022.
- 2- Al-Balqawi, Ahmed Riyahi, translation, Al-Abdullah, Riyad "Accounting Theory", Al-Yazouri Scientific Publishing and Distribution House, Amman, Jordan,2009.
- 3- Al-Hamid, Abdul Rahman, "Accounting Theory", first edition, Riyadh, Kingdom of Saudi Arabia,2009.
- 4- Al-Jajawi, Talal Muhammad Ali, Al-Zubaie, Salem Awad, "Accounting measurement and its determinants and their reflection on the auditor's opinion," Al-Yazouri Scientific Publishing and Distribution House, Baghdad, Iraq,2014.
- 5- Al-Shirazi, Abbas Mahdi, "Accounting Theory," first edition, Dar Al-Sasil for Printing, Publishing and Distribution, Kuwait,1990.
- 6- Hassan, Hikmat Hamad, "Accounting Theory," Dar Al-Kutub and Documents, first edition, Baghdad, Iraq, 2021.
- 7- Hawari, Meraj, Adam, Hadidi, "An Introduction to Fair Value Accounting," first edition, Dar Al-Ma'rifah Publishing, Amman, Jordan,2017.
- 8- Hendriksen, Don S., translated by Abu Zaid, Kamal Khalifa, "Accounting Theory," fourth edition, National Book House,1990.
- 9- Oraha, Watheb Touma, Al-Shadidi, Hala Khaled, "The International Accounting Standards (IAS16, IAS36) and their audit programs," Dar Al-Arabi Al-Ulum Library, first edition, Baghdad, Iraq,2021.

## الرسائل والاطاريح العربية

- 1- Al-Marayat, Anas Majid Suleiman, "The extent of Jordanian industrial shareholding companies' compliance with the application of the International Accounting Standard (IAS36) Impairment of Assets "A Descriptive Study," a research submitted to the Council of the College of Business at the Middle East University in fulfillment of the requirements for obtaining a Master's degree in Accounting,2014.
- 2- Dawoud, Abdul Majeed Salman "The role of electronic auditing in verifying the use of the accounting measurement approach in accordance with international financial reporting standards IFRSs and its reflection on the auditor's opinion" (applied research in a sample of Iraqi economic units), research submitted to the Council of the Higher Institute For Accounting and Financial Studies, University of Baghdad. It is part of the requirements for obtaining a chartered accountant certificate, which is the highest professional certificate in the field of specialization. Its holder enjoys all the rights and privileges of a doctorate degree,2021.
- 3- Saleh, Yahya Radi, "Adopting the IAS 41 standard in measuring and disclosing biological assets and its reflection on the sustainability of profits in Iraqi economic units (an applied study)," a thesis submitted to the Council of the College of Administration and Economics - Al-Mustansiriya University, which is part of the requirements for obtaining a master's degree. In accounting sciences,2022.

## الدوريات والنشرات والمجلات العربية:

- 1- Aftan, Awf Abdul Rahman, Al-Obaidi, Sabiha Barzan, Adopting International Accounting and Financial Reporting Standards to Measure Equity Investments and Their Reflection on Sustainable Growth / Applied Research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (17), Issue (60), 2022.
- 2- Al-Sawy, Effat Abu Bakr Muhammad, the new conceptual framework issued by the International Accounting Standards Board - justifications for development and its return from the perspective of financial statement preparers, a critical and field study, Accounting and Auditing Journal of the Association of Arab Universities, Issue (2), 2020.
- 3- Bilal, Kimosh, Low Consolidation Values According to the International Accounting Standard (IAS36), Al-Baheth Al-Eqtisadiyah Magazine, Issue (2), 2014.
- 4- Qadri, Abdul Qadir, Accounting measurement procedures for tangible fixed assets in accordance with international accounting standards - a comparative study with Algerian accounting standards, Journal of Economic Studies, Volume (8), Issue (1), 2021
- 5- Saleh ,Yahya Radhi,& Gary, Ahmed Saad, The possibility of adopting a market approach to measure the fair value of biological assets in Iraq, Journal of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue, 61, 2022.

## إصدارات مهنية

- 1- Saudi Organization for Certified Public Accountants, SOCPA, publication entitled "International Financial Reporting Standards", 2022.



## FOREIGN REFERNCES

- 1- Deborah, Ballard, Measurement in Financial Reporting, ASBBS Annual Conference: Las Vegas, Proceedings of ASBBS, Vol.17, No.1, Feb.2010.
- 2- Demir, İdris, Strategic Importance Of Crude Oil And Natural Gas Pipelines, Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 2012.
- 3- Melville, Alan, " International Financial Reporting A Practical Guide ", Pearson Education Limited,2019.
- 4- Rankin, Michaela & Stanton, Patricia & McGowan, Susan & Ferlauto, Kimberly & Tilling, Matthew, "Contemporary Issues In Accounting ' John Wiley & Sons 2012.
- 5- Skyrme, D., Measuring the Value of Knowledge: Metrics for The Knowledge Based Business, Business Intelligence, London, 1997.
- 6- Smith, D.F, " FOUNDATION OF MATERIALS SCIENCE AND ENGINEERING " McGraw Hill, 1993.
- 7- Whittington, Geoffrey, Measurement in financial Reporting, A Journal of Accounting finance and Business studies, Vol. 46, No. 1, 2010 .

## Professional Issues

1. IFRS Foundation "IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting".2018.

## Website

- 1- <https://aaahq.org> (AAA) American Accounting Association.
- 2- <https://www.ifrs.org> (IASB) International Accounting Standards Board
- 3- University of Calgary, Energy Education, (April 4<sup>th</sup>, 2024 )  
<https://energyeducation.ca/encyclopedia/Pipeline#:~:text=Pipelines%20are%20pipes%2C%20usually%20underground,to%20transport%20this%20secondary%20fuel.>