



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة
الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليين
(IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

Accounting Disclosure for non-current intangible assets according to international accounting standard (IAS16, 36): A Comparative Study of the State Company for Travelers and delegates Transportations

أ.د. موفق عبد الحسين محمد

هالة خالد صالح الشديدي

المستخلص

يعد الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة امرا ضروريا للاعتماد على المعلومات المحاسبية من قبل متخذي القرارات داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها وقد أتاح معيار المحاسبة الدولي (IAS16) استخدام مدخل إعادة التقييم لقياس الموجودات نظرا لعدم ملائمة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق مدخل الكلفة التاريخية في ظل زيادة التطورات التقنية والمستمرة التي تترك تأثيراتها الواضحة على الموجودات غير المتداولة الملموسة، فضلا عن ما جاء بمطالبات معيار المحاسبة الدولي (IAS36) بأهمية المحاسبة عن انخفاض قيمة الموجودات التي تتطلب الاعتراف الفوري بالخسائر الناتجة عن الانخفاض الحاصل باقيام تلك الموجودات كأحد المؤشرات الهامة على جودة البيانات المالية لما تحتويها من معلومات محاسبية ملائمة مفيدة لقرارات مستخدميها. ويهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق المعيارين أعلاه على البيانات المالية وأهمية الإفصاح المحاسبي عن الموجودات التي انخفضت قيمتها فضلا عن تطوير التطبيقات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية. وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: افتقار البيئة المحاسبية العراقية إلى قاعدة محاسبية تنظم ما يتعلق بالموجودات غير المتداولة الملموسة واندثارها وعدم الاعتراف بالانخفاض الحاصل بقيمة تلك الموجودات. وأوصى بضرورة إصدار قاعدة محاسبية خاصة بالموجودات غير المتداولة الملموسة والإفصاح عن انخفاض القيمة الحاصل لها والإزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق متطلبات معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) لما لذلك من أهمية في تعزيز خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية.

Abstract

The Accounting Disclosure for non-current intangible assets is necessary to rely on accounting information by decision makers in the economic unity, two international accounting standards issued (IAS16,36), which aims to provide the foundations of the recognition, measurement and disclosure of appropriate assets Non-current tangible. (IAS16) allowed to use re-evaluation approach to measure assets entrance due to the inadequacy of the accounting information resulting from the application of the historical cost of the entrance under increasing technical developments and continuing that leave clear their effects on non-current intangible assets, As well as the requirements of what

came (IAS36) the importance of accounting for the impairment of assets that require immediate recognition of losses resulting from the decline value of those assets as an important financial data from accounting of what they contain information useful to the appropriateness of the decisions of its users quality indicators. The research aims to demonstrate the impact of the application of international accounting standard (IAS16,36) on the financial statements and the importance of accounting disclosure for assets that impairment in value as well as the development of accounting applications contained in the uniform accounting system in line with changes in the economic environment, developments guided through the requirements of the two standards above and adapted according to the Iraqi environment. The research has come to a set of conclusions, including: Iraqi environmental lack of accounting to accounting rule governing the respect of intangible assets and its depreciations as well as a unified accounting system 's reliance on the historical cost basis for the registration of economic events and the lack of recognition of the value of such decline assets. It recommended the issuance of a private accounting rule assets Non-current tangible and disclose the drop -winning value her and forcing economic units to apply international accounting standard requirements (IAS16,36), given their importance in strengthening the appropriateness of accounting information property.

المقدمة

تكفل معايير المحاسبة الدولية سلامة إعداد البيانات المالية وتمكن مستخدميها من ادراك وفهم تلك البيانات بما يجعلهم في وضع افضل قبل اتخاذ قراراتهم المختلفة حيث قدمت تلك المعايير قواعد وأسس تنظم الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية إثبات المعالجات المحاسبية ولبيان الحد المقبول من المعلومات المحاسبية التي ينبغي الإفصاح عنها حيث يتناول موضوع البحث معياري المحاسبة الدوليين (IAS16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" و (IAS36) "انخفاض قيمة الموجودات" اللذان يعدان من المعايير المهمة الخاصة بموضوع المعالجات السليمة للموجودات والانخفاض الحاصل بقيمتها، وأهمية الإفصاح المحاسبي عن ذلك وفي ضوء ذلك تضمن البحث أربعة محاور (منهجية البحث، الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري IAS16,36، اثر تطبيق معياري المحاسبة IAS16,36 على البيانات المالية، الاستنتاجات والتوصيات).

١ - منهجية البحث

١-١ مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بضعف الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إلى خلل بسلامة التعبير عن المركز المالي ونتيجة النشاط وبالتالي تؤثر في جعل البيانات المالية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدميها مما يضعف الثقة لدى مستخدميها.

٢-١ أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث كونه يتناول موضوعا مهما في عصرنا الحالي، يتمثل في اعتماد طريقة قياس محاسبية بديلة للموجودات غير المتداولة الملموسة (إعادة تقييم باستخدام القيمة العادلة) والتي تختلف عن الطريقة المتعارف عليها في القياس التقليدي (الكلفة التاريخية) لاسيما عند تطبيقها في البيئة الاقتصادية العراقية فضلا عن أهمية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS36) "انخفاض قيمة الموجودات" وتأثيرها على خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية لمستخدمي البيانات المالية.

٣-١ أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية: -

- ١- بيان أثر تطبيق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) على البيانات المالية وأهمية الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة التي انخفضت قيمتها.
- ٢- تطوير التطبيقات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية من خلال الاسترشاد بالمتطلبات الواردة في معياري المحاسبة الدوليين المذكورين وتكييفهما على وفق البيئة العراقية فضلا عن تسليط الضوء على الفروقات بين تطبيقات النظام المحاسبي المستخدم في عينة البحث ومعياري المحاسبة الدوليين موضوع البحث.

٤-١ فرضية البحث:

تحدد فرضية البحث بالآتي:

إن التزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) يجعل البيانات المالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات الرشيدة لما تحتويه من معلومات محاسبية تعكس الواقع الفعلي لهذه الموجودات والتغيرات عليها.

٥-١ مجتمع البحث وعينته:

يتمثل مجتمع البحث بقطاع النقل المطبق للنظام المحاسبي الموحد وتمثلت عينة البحث بالشركة العامة لنقل المسافرين والوفود التي يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتدقيق بياناتها المالية.

٦-١ حدود البحث المكانية والزمانية:

❖ الحدود المكانية: تم اختيار (الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود) احدى شركات وزارة النقل عينة للبحث ويرجع اختيار هذه الشركة لعدة أسباب منها ضخامة قيمة موجوداتها غير المتداولة الملموسة، امتلاكها أسطول نقل يشكل أهمية نسبية عالية قياسا بإجمالي موجوداتها غير المتداولة



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

الملموسة والذي تتوافر عنه مؤشرات خارجية وداخلية عن انخفاض القيمة وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS36) "انخفاض قيمة الموجودات"

❖ الحدود الزمانية: تم اختيار البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠١٣ حدودا زمانية للبحث.

٧-١ الأسلوب العلمي:

اعتمد الباحثان المنهج الوصفي في تغطية الجانب النظري عند تناول مشكلة البحث وإثبات فرضياته لتحقيق أهداف البحث واعتمدا المنهج الوصفي التحليلي في تغطية الجانب العملي من خلال اعتماد الحسابات الختامية للشركة عينة البحث وتحليلها وبيان التأثيرات في حالة تطبيق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" و (IAS36) "انخفاض قيمة الموجودات".

٨-١ مصادر جمع البيانات:

اعتمد الباحثان في تغطية الجانب النظري على الاتي:

- القوانين والتعليمات والأنظمة ذات العلاقة.
 - الكتب والبحوث والرسائل والأطاريح الجامعية المتوفرة في المكتبات.
 - المجلات والدوريات العراقية والعربية والأجنبية الموجودة في الشبكة الدولية للمعلومات (Internet)
 - المواقع الإلكترونية على الشبكة الدولية للمعلومات (Internet).
- أما في الجانب العملي فقد تم اللجوء للوسائل الآتية للحصول على معلومات البحث:
- البيانات المالية للشركة عينة البحث المصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
 - تقارير نتائج أعمال الرقابة والتدقيق لحسابات ونشاطات الشركة.
 - تقرير تقويم أداء الشركة الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
 - آراء الخبراء والمختصين في مجال البحث أكاديميين ومهنيين.

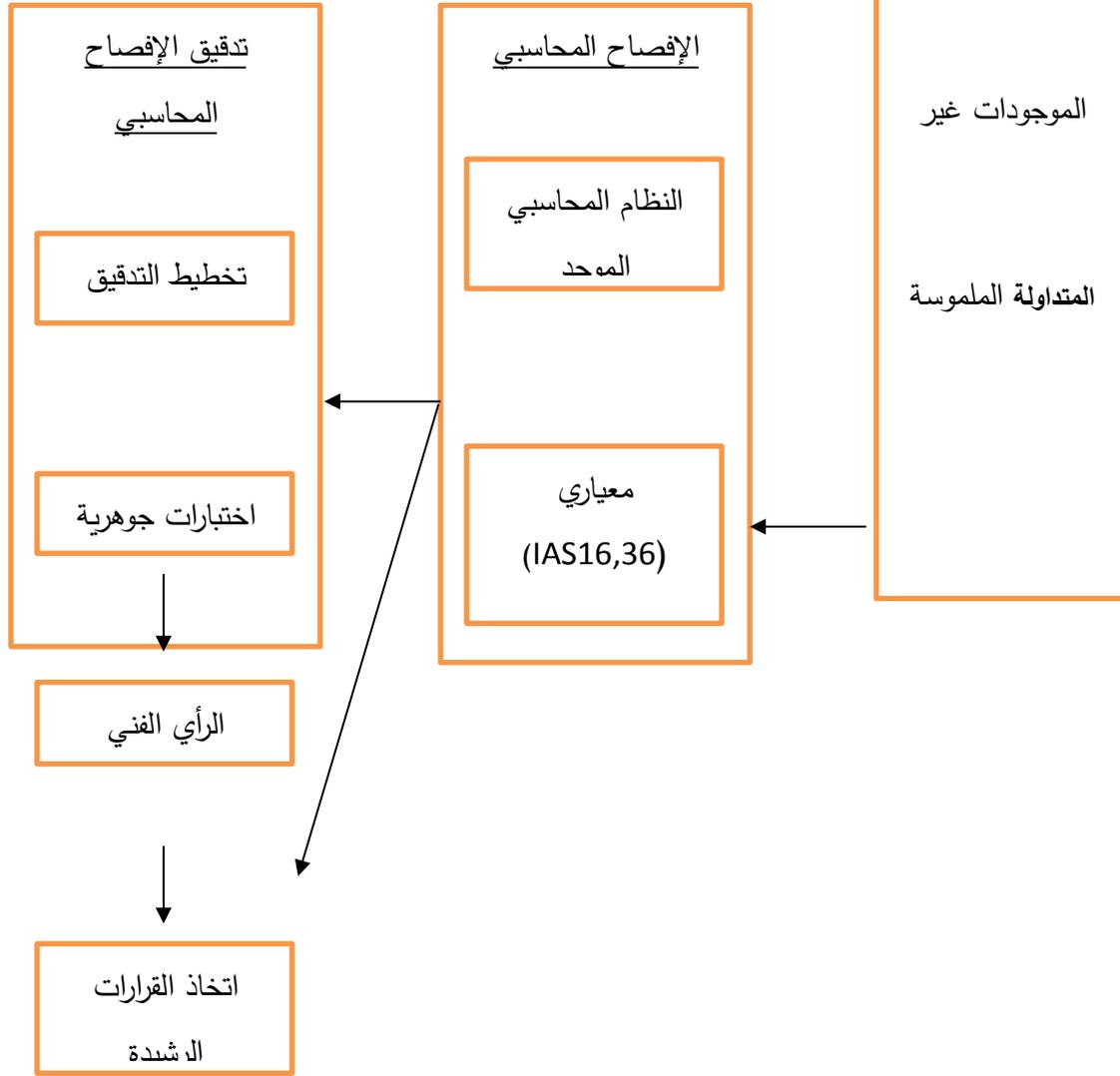
٩-١ أنموذج البحث:

المتغير

المتغير الوسيط

المتغير المستقل

التابع



مصدر الشكل: المخطط من إعداد الباحثين

شكل (١) أنموذج البحث

٢- الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري (IAS16,36)



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة
الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

١-٢ تعريف الموجودات وتصنيفها

في عام ١٩٨٥ عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الموجودات بأنها "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وان الوحدة الاقتصادية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي" (حنان، ٢٠٠٩: ٨٥)

وقد صنفت الموجودات إلى المجموعات الآتية: - (Kieso,et.al., 2014:257-260)

١- **الموجودات المتداولة:** المتمثلة بالنقد والموارد الأخرى التي إلى حد معقول من المتوقع أن تتحول إلى نقدية أو تباع أو تستهلك في الوحدات الاقتصادية خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية أو خلال دورة تشغيلية ايها أطول، ويتم عرض هذا النوع من الموجودات في قائمة المركز المالي حسب درجة سيولتها وتتمثل بـ (النقد ومعادلاته، الاستثمارات قصيرة الأجل، المدينون، المصروفات المدفوعة مقدما).

٢- **الاستثمارات طويلة الأجل:** هي الأسهم والسندات التي لا ترغب الوحدة الاقتصادية بالتصرف بها خلال السنة المالية أو الدورة التشغيلية ايها أطول.

٣- **الموجودات غير المتداولة:** هذه الفئة تتضمن الأراضي، المباني، الأجهزة والمعدات، معدات النقل، الأثاث، وهي موارد ملموسة ذات طبيعة دائمية التي تستخدم في المشروعات المختلفة وليس القصد منها إعادة البيع وتكون هذه الموجودات خاضعة للانذار، يجب أن يتم الإفصاح عنها بالكلفة مطروحا منها مخصص الانذار المتراكم.

٤- **الموجودات غير الملموسة:** وتتضمن براءة الاختراع، حقوق النشر، العلامات التجارية والأسماء التجارية التي تعطي حاملها الحق الحصري في استخدامها خلال فترة محددة من الوقت فهي موارد غير متداولة، والتي ليس لها وجود مادي محسوس وتسجل هذه الموجودات بالكلفة التي تستنفد خلال العمر الإنتاجي المفيد لهذه الموجودات غير الملموسة.

٢-٢ شروط الاعتراف بالموجودات غير المتداولة الملموسة

حدد المعيار (IAS16) شرطين للاعتراف ببند الموجودات غير المتداولة الملموسة كموجود هما:
(أبو نصار وحמידات، ٢٠١٤: ٢٣٥)

١- يكون من المحتمل إن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى الوحدة الاقتصادية نتيجة استخدام الموجود.

٢- يمكن قياس تكلفة الموجود بموثوقية.

ولمعرفة إذا كان البند يلبي الشرط الأول من الاعتراف به ضمن الموجودات غير المتداولة الملموسة، فمن الضروري على الوحدة الاقتصادية أن تتحقق من درجة التأكد الخاصة بتوقع الحصول على منافع

اقتصادية مستقبلية منه وذلك في ضوء القرينة المتاحة بتاريخ الاعتراف الأولي مقابل تحملها للمخاطر. ولا يكون هذا التأكد في العادة متاحا إلا عندما يتم تحديد انتقال كل من المنافع والمخاطر للوحدة الاقتصادية لأنه قبل حدوث ذلك قد يكون بالإمكان الغاء المعاملة المتعلقة باقتناء الموجود دون تحمل غرامة جسيمة، وبالتالي لا يتم إقرار الاعتراف بالموجودات. أما الشرط الثاني المتعلق بتحديد كلفتها، فعادة ما تتوفر حالا الوثائق المؤيدة على شراء الأصل التي توفرها عملية التبادل. ولكن في حالة تصنيع الموجودات من قبل الوحدة الاقتصادية فان قياسا موضوعيا لتكلفتها يمكن التوصل اليه عن طريق المعاملات التي تجريها الوحدة الاقتصادية مع الأطراف الخارجية بقصد شراء المواد الخام ودفع الأجور وباقي المدخلات الأخرى المستخدمة في تصنيفها. (الرمحي، ٢٠١٣: ٢٣٣-٢٣٤) وتجدر الإشارة ولغرض تحديد ما يمكن اعتباره بند مستقل من بنود الموجودات غير المتداولة الملموسة، يتطلب الأمر استخدام الاجتهاد والحكم الشخصي في ضوء ظرف معين لوحدة اقتصادية ما، حيث يكون من المناسب دمج (تجميع) بعض البنود ضمن الموجودات تحت بند واحد إذا كانت الأهمية النسبية غير عالية لتجنب الكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بذلك الموجود كما هو الحال في العدد والقوالب ومن ثم تطبيق أسس الاعتراف على القيمة الإجمالية لتلك البنود. (أبو نصار وحמידات، ٢٠٠٩: ٢٤٨) وقد تمتلك الوحدة الاقتصادية بنود للسلامة لأسباب تتعلق بالمحافظة على البيئة، ومع إن تملك مثل هذه البنود قد لا تترتب عليها زيادة مباشرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لبند محدد بذاته من بنود الموجودات غير المتداولة الملموسة، إلا أن هذا التملك يعتبر ضروريا لكي تحصل الوحدة الاقتصادية على منافع اقتصادية محتملة من موجوداتها الأخرى. وفي مثل هذه الأحوال يتم الاعتراف بهذه البنود كموجودات وذلك على اعتبار أنها تمكن الوحدة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من موجوداتها الأخرى تزيد عن تلك المنافع التي كانت ستحصل عليها بدون هذا التملك. (جربوننج، ٢٠٠٦: ٢٠٣). إلا أن المبلغ المرحل (القيمة الدفترية) للعنصر المضاف والموجودات ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS36) "انخفاض قيمة الأصول". (المهاني، ٢٠٠٩: ٣).

ويرى الباحثان انه يمكن إضافة شرط آخر فضلا عن الشرطين الذين حددهما معيار المحاسبة الدولي (IAS16) للاعتراف بالموجودات غير المتداولة الملموسة وان أي بند يساهم في المحافظة والاستمرار على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من خلال موجودات أخرى يعتبر ذلك البند ضمن الموجودات غير المتداولة الملموسة كما هو الحال بالنسبة لبنود السلامة والمحافظة على البيئة التي لا تحقق منافع مباشرة إلا وجودها يساهم في تحقيق الموجودات الأخرى للمنافع مع مراعاة الأهمية النسبية.

٢-٣ المدخل المعتمدة في قياس الموجودات غير المتداولة الملموسة

يتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أسس قياس مختلفة ودرجات متباينة وبتوليفات متنوعة

وكما جاء في الفقرة (١٠٠) من الإطار بان (هناك مداخل قياس عديدة ومختلفة ومستخدمة بدرجات متفاوتة ومجموعات متنوعة في قائمة المركز المالي)

(IASB & IFRS,2008: Par 100) وفيما يلي عرض لمداخل قياس الموجودات غير المتداولة الملموسة: -

٢-٣-١ مدخل الكلفة التاريخية Historical cost approach ..

يتم في ظل هذا المدخل إثبات الموجودات وفقا للنقد أو ما يعادل النقد أو القيمة العادلة للمقابل الذي تم منحه من الوحدة الاقتصادية لقاء الحصول على ذلك الموجود في تاريخ الاكتساب. (CPA,2010: par55) يركز هذا المدخل على إثبات الموجودات والإبلاغ عنها وفقا لسعر الشراء، بسبب موضوعية مدخل الكلفة التاريخية مقارنة مع مداخل القياس البديلة، إذ يمكن التحقق من الكلفة التاريخية ببساطة من خلال مراجعة مستندات شراء الموجودات، في حين يتطلب تحديد مداخل القياس الأخرى والتحقق منها الكثير من الاجتهادات الشخصية التي يمكن أن تتغير بصورة متكررة من مدة لأخرى الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية تفقد خاصية إمكانية الاعتماد عليها (Kieso,et.al,2012:42) لقد استمرت الكلفة التاريخية لمدة طويلة من الوقت كأساس للقياس والتسجيل في الدفاتر وتعود أسباب التشبث بهذا المدخل إلى أن القياس المحاسبي الأولي وتسجيل الأحداث المالية يتطلب وجود دليل مادي للإثبات والتوثيق يوفره هذا المدخل من خلال مستندات تكفي لإقامة الحجة على وقوع الحدث المالي وأدلة إثباته. (مطر والسيوطي، ٢٠٠٨: ١٦٣) ومدخل الكلفة التاريخية يمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الموجود. (صالح، ٢٠٠٩: ١٠٨) واتساق الكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية (عابدين والصوفي، ٢٠١١: ٢٠٣ - ٢٠٤)

وعلى الرغم من ذلك إلا إن مدخل الكلفة التاريخية يواجه الانتقادات الآتية:

- ١- عدم ملاءمة قيم الكلفة التاريخية لبنود قائمة المركز المالي نظرا لاستخدام توليفة من الوحدات النقدية ذات قوة شرائية مختلفة. (عابدين، ٢٠٠٦: ٥٠)
- ٢- إن المحاسبة وفقا لمدخل الكلفة التاريخية لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تتطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها. (يونس، ٢٠١١: ٢٠)
- ٣- يسقط هذا المدخل كثيرا من الموجودات غير الملموسة من الوحدة الاقتصادية مثل العلامة التجارية المكونة ذاتيا بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي. (مطر والسيوطي، مصدر سابق: ١٦٦)
- ٤- قصور مدخل الكلفة التاريخية عن إظهار عملية المقارنة في حالة بقاء قيم تلك الموجودات تاريخيا دون تعديل. (الحيالي، ٢٠٠٧: ٧٠)

ويرى الباحثان إن عملية الموازنة بين الإيجابيات والسلبيات تكون حسب ما يراه متخذ القرار، إذ إن منهج الكلفة التاريخية وما يتميز به من موضوعية وإمكانية التحقق منها، فالكلفة التاريخية لا تعتمد على التقديرات الشخصية بل هي نتيجة للقيمة التي اتفق عليها كل من البائع والمشتري في عملية تفاوضية وهذه الكلفة ملائمة لمستخدمي البيانات المالية في وقت إبرام الصفقة، لكن من جانب آخر لم يأخذ بنظر الاعتبار التغييرات التي تطرأ على القيمة مع مرور الوقت، وبالتالي تفقد ملائمتها كأساس للتقويم، فضلا عن ذلك القياس وفقا لمدخل الكلفة التاريخية في الواقع العملي هو الأكثر استخداما لدى الوحدات الاقتصادية عند أعداد البيانات المالية، ولكن نظرا لعدم ملائمة تلك البيانات المعدة وفقا لهذا المدخل لمتطلبات التقويم وبشكل مقبول في ظل التطورات التقنية والتي لها آثارها على الموجودات غير المتداولة ولا سيما الملموسة، مما يفقد البيانات المالية ملائمتها ويجعل مدخل الكلفة التاريخية غير متكامل، لذلك ظهرت آراء عديدة تنادي بتعديل البيانات المالية وفقا لمداخل قياس بديلة لمدخل الكلفة التاريخية.

٢-٣-٢ مدخل القيمة العادلة (FV) Fair Value Approach

إن مدخل القيمة العادلة (FV) يقدم البديل الأنسب لمدخل الكلفة التاريخية وساهم في زيادة البدائل بدلا من اقتصرها على مفهوم واحد حيث تحرص عملية القياس بالقيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى قيمتها الحالية في تاريخ إعداد البيانات المالية. (Zakaria,2011:12)

وقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تعريف القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها (IAS No.32,38,39,40,41) بانها "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الموجود بها وسداد المطلوب بين اطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت" وهو نفس التعريف الذي حددته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في المعيار رقم (٢١) "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". (المعموري وآخرون، ٢٠١١: ١٣٩-١٤٠) أما المعيار (١٥٧) "قياس القيمة العادلة" فقد عرفها بانها "السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع موجود أو الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس". (العبادي، ٢٠١٠: ٧)، وفي السياق ذاته تم تعريفها بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS16) ومعياري إعداد التقارير المالية رقم (IFRS13) بانها "السعر الذي يُستلم لبيع الموجود أو الذي يُدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (IASB,2014,IAS16,Par6/IFRSs,2014,IFRS13,Par24)

ومن التعريفات السابقة يرى الباحثان إن جميعها قد ركزت على محورين أساسيين لتحديد القيمة العادلة، أولهما انه يجب أن يكون هناك طرفان، طرف بائع وطرف مشتري يرغبون بالبيع والشراء والثاني أن يكون هؤلاء على دراية وعلم بأحوال السوق ومطلعين على الحقائق المتعلقة بذلك الموجود أو الالتزام، وإن مدخل القيمة العادلة جاء ليشكل تغييرا نوعيا من شأنه أن يجعل البيانات المالية تعكس بدقة أكثر

الوضع المالي للوحدات الاقتصادية، كما إن هذا المدخل يعزز الشفافية من خلال سماحه بتحديد متطلبات العرض والإفصاح للمعلومات المالية.

لقد أخذ مدخل القيمة العادلة في الانتشار بشكل متزايد في التطبيق المحاسبي نتيجة استخدام أساليب جديدة لتقدير وقياس عناصر البيانات المالية ومن ثم الإفصاح عنها سواء في صلب القوائم المالية أو ملحقاً بها (يونس، ٢٠١١: ٢١).

٢-٤ مؤشرات انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة وتحديد القيمة القابلة للاسترداد

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة بأنه "يوجد انخفاض في قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة اذا تجاوزت القيمة الدفترية للموجود التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة غير المخصومة" (FASB,2011,SFAS144)، ركز هذا التعريف على ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام ذلك الموجود، فاذا كانت تلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وغير المخصومة قبل الضريبة اقل من القيمة الدفترية لذلك الموجود عندها تلزم الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بخسارة انخفاض القيمة. (أبو نصار وحמידات، ٢٠١٢: ٥٨٤)، يتعين على الوحدة الاقتصادية في كل تاريخ إعداد بيانات مالية تقييم ما إذا كان هناك مؤشر لاحتمال انخفاض قيمة موجوداتها غير المتداولة الملموسة، وعلى تلك الوحدة مراجعة كل المصادر الخارجية والداخلية للمعلومات وعند وجود أي مؤشر يتطلب من الوحدة أن تقوم بتقدير المبلغ القابل للاسترداد لذلك الموجود. (Oduware,2012:61) وتعرف المؤشرات بانها "الدلائل والمعلومات التي توفرها التقارير والتي يمكن من خلالها الاستدلال على وجود الانخفاض في قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة" (الجعارات، ٢٠٠٨: ٤٣٤) وهي:

١- المصادر الخارجية لمؤشرات الانخفاض: (الريشاني، ٢٠٠٧: ١٧٠)

- انخفاض في القيمة السوقية للموجود وبشكل جوهري أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت (التقادم) أو الاستخدام العادي (الاندثار).
- حدوث تغيرات هامة في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو القانونية أو الاقتصادية التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية مما تؤثر سلباً على قيمة الموجودات المستخدمة في المجال الذي حدثت فيه التغيرات.
- زيادة أسعار الفائدة أو معدلات العائد على الاستثمار إذا كان من المحتمل أن تؤثر هذه الزيادة على معدل الخصم المستخدم في احتساب القيمة قيد الاستخدام للموجودات غير المتداولة الملموسة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للموجود) وبالتالي تنخفض القيمة الاستردادية بشكل جوهري.

٢- المصادر الداخلية لمؤشرات الانخفاض

- تلف الموجودات غير المتداولة الملموسة أو عدم صلاحيتها للاستخدام.
 - حدوث تغييرات هامة أو يتوقع حدوثها مستقبلا داخل الوحدة الاقتصادية تؤثر عكسيا فيها، وهذه التغييرات تتضمن (عطل الموجود عن العمل، خطط إيقاف الموجود، إعادة هيكلة العملية التي ينتمي اليها الموجود، خطط التخلص من الموجود أو التصرف به قبل التاريخ المحدد مسبقا).
- (<http://www.pwc.com>)
- عندما تشير التقارير الداخلية إلى أن الأداء الاقتصادي للموجود سيء أو سيكون أسوأ مما هو متوقع وبالتالي انخفاض كبير في التدفقات النقدية المتوقعة أو المتوقع تحققها من ذلك الموجود، فقد يحقق الموجود غير المتداول الملموس أرباحا في المدة الحالية إلا انه ومن خلال الرجوع إلى التقارير الداخلية للوحدة الاقتصادية والنتائج المستقبلية المتوقعة تتولد الدلائل على حدوث انخفاض جوهري في قيمة ذلك الموجود الأمر الذي سينتج عنه تكبد خسائر أو تدفقات نقدية خارجة اكبر من التدفقات النقدية الداخلة فقد تشير عقود الصيانة أو جداول الصيانة الدورية إلى ارتفاع تكاليف التشغيل والصيانة للموجود غير المتداول الملموس مقارنة بما هو مخطط له.
- (Beavon,2011:15)

إن المؤشرات السابقة ليست مؤشرات شاملة بل هي على سبيل المثال لا الحصر حيث يمكن للوحدة الاقتصادية أن تحدد مؤشرات أخرى تشير إلى انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة وهذا يتطلب منها أيضا تحديد مبلغ ذلك الموجود القابل للاسترداد كما أن المؤشر الذي يدل على انخفاض قيمة الموجود يدل أيضا على أن عمر الموجود النافع أو طريقة احتساب الاندثار أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتعديل. (جمعة، ٢٠١٠: ٢٩٤)

تعرف القيمة القابلة للاسترداد (RV) على أنها "القيمة العادلة للموجود غير المتداول الملموس أو وحدة توليد النقد مطروحا منها تكاليف البيع" أو هي القيمة قيد الاستخدام أيهما اعلى. وليس من الضروري دائما تحديد القيمة القابلة للاسترداد إذا زادت أي من هاتين القيمتين عن المبلغ المرحل للموجود غير المتداول الملموس فان هذا يعني إن ذلك الموجود لا تتخفص قيمته، وبالتالي ليس من الضروري تقدير القيمة الأخرى، وإذا تبين للوحدة الاقتصادية وجود مؤشر أو أكثر لانخفاض في قيمة موجود معين من الموجودات غير المتداولة الملموسة فعلى الوحدة القيام باحتساب القيمة القابلة للاسترداد ومقارنتها مع المبلغ المرحل لتحديد قيمة الانخفاض (جمعة، مصدر سابق: ٢٥٤). وتعرف قيمة الموجود قيد الاستخدام (VIU) عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر للموجود غير المتداول الملموس ومن تكاليف التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي النافع وتكاليف التخلص هي التكاليف الإضافية التي يمكن ربطها بشكل مباشر للتخلص من الموجود غير المتداول الملموس أو من مجموع الموجودات غير المتداولة الملموسة باستثناء تكاليف التمويل ويطلق على هذا الأسلوب مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية. (Kanakriyah,2013:64)

٢-٥ الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة

حدد معيار المحاسبة الدولي (IAS36) متطلبات الاعتراف وقياس خسارة انخفاض القيمة لموجود غير متداول ملموس مفرد وكالآتي (Andrews,2012: 260):

١- يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة لموجود غير متداول ملموس عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد اقل من المبلغ المرحل.

٢- عند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن المبلغ المرحل للموجود، يجب تخفيض المبلغ المرحل بمقدار الانخفاض في قيمة الموجود، ويتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة انخفاض قيمة الموجودات ضمن كشف الدخل.

٣- إذا تعرض موجود غير متداول ملموس الذي تم إعادة تقويمه وفق نموذج إعادة التقويم في معيار المحاسبة الدولي (IAS16) إلى الانخفاض، وكان هناك فائض إعادة التقويم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة انخفاض قيمة الموجود أولاً بخسمة من حساب فائض إعادة التقويم وعندما تتجاوز خسارة انخفاض القيمة مبلغ فائض إعادة التقويم فإن المتبقي من الخسارة يتم الاعتراف به في خسارة انخفاض الموجودات ضمن كشف الدخل.

٤- إذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض الموجود في الفترات المالية السابقة وظهر في الفترة اللاحقة زيادة القيمة العادلة للموجود عن المبلغ المرحل، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن كشف الدخل وذلك في حدود رصيد خسارة الانخفاض المدورة من الفترات السابقة. (أبو نصار، ٢٠١٤: ٥١٢)

٥- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الموجود، يجب تعديل مصروف الاندثار للفترات المستقبلية بحيث يتم احتساب مصروف الاندثار للفترات اللاحقة بتوزيع المبلغ الجديد للموجود مطروحاً منه الخردة (إن وجدت).

٢-٦ مقارنة التطبيقات المحاسبية بين النظام المحاسبي الموحد ومعياري (IAS16,36)

إن مقارنة التطبيقات المحاسبية لكل من النظام المحاسبي الموحد ومعياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) من شأنه تسليط الضوء على اهم نقاط الاختلاف والتشابه بينهما مما يسهل عملية اقتراح التعديلات الضرورية اللازمة للتطبيقات التي تلبى أهداف المقارنة والمتمثلة بملاءمة المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها والنتيجة من عملية تشغيل بيانات النظام وإثبات الأحداث الاقتصادية، ومن خلال تحليل الباحثان لمتضمنات النظام المحاسبي الموحد ومعياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) ومقارنتهما معا توصل الباحثان إلى الآتي:

١- إن النظام قد استمر على المفهوم التقليدي للموجودات الثابتة كونها تشمل الموجودات الملموسة وغير الملموسة في حين دأبت الأدبيات المحاسبية الحديثة على استخدام مصطلح الموجودات غير المتداولة

الملموسة للإشارة إلى الموجودات الثابتة الملموسة في حين اخذ معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بمصطلح الممتلكات والمصانع والمعدات والمقصود بها الموجودات الملموسة لغرض تمييزها عن الموجودات غير الملموسة وهذا ما اخذ به المعيار الدولي (IAS38) "الموجودات غير الملموسة".

٢- حدد النظام المحاسبي الموحد القيمة الواجب الاعتراف بها لجميع الموجودات الثابتة والمتمثلة بكلفة الشراء مضافا إليها كافة المصاريف اللازمة لجعل الموجود جاهزا للاستخدام فضلا عن تكلفة الاقتراض والفوائد المستحقة والمدفوعة خلال الاقتناء أو الإنشاء لحين تهيئته للاستخدام ولم يقدم النظام طرائق المعالجات المحاسبية الخاصة برسمة تكاليف الاقتراض، وقد عالجت القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٣) "رسمة نفقات الاقتراض" النقص الموجود بالنظام.

٣- حدد النظام المحاسبي الموحد الغرض من الموجودات الثابتة المتمثل باقتنائها لأغراض استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة وليس لغرض البيع أو التحويل إلا انه لم يخصص حسابات محددة للموجودات الثابتة لأغراض الاستثمار والموجودات الثابتة لأغراض البيع، في حين أشار معيار المحاسبة الدولي (IAS16) إلى الموجودات المتداولة غير الملموسة التي تقع ضمن نطاقه والمتمثلة بالموجودات لأغراض استخدام الوحدة الاقتصادية حصرا، أما بالنسبة للموجودات غير المتداولة الملموسة المخصصة لأغراض استثمارية فضلا عن الموجودات المخصصة لأغراض البيع فقد تم التطرق إليها في معايير أخرى.

ويرى الباحثان ضرورة تعديل النظام المحاسبي الموحد للتمييز بين الممتلكات المقتناة لغرض الاستثمار والموجودات المحتفظ بها لأغراض البيع وتفصيل المعالجات المحاسبية لكل نوع للارتقاء إلى المتطلبات الواردة في المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة وتلافي القصور الموجود في النظام.

٤- لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد للموجودات البيئية في حين بين معيار المحاسبة الدولي (IAS16) إمكانية الاعتراف بالموجودات التي يتم امتلاكها لأغراض خاصة لا تؤدي إلى زيادة الإنتاج إلا أنها تؤدي إلى تلافي خسائر مستقبلية والتي يتم الاعتراف بها وتسجيلها ضمن بند الممتلكات والمصانع والمعدات، مثل الموجودات البيئية.

ويرى الباحثان انه يتطلب تضمين النظام المحاسبي الموحد أمثلة مفصلة عن التكاليف التي ترسل والتي يتم إضافتها إلى تكلفة الموجودات غير المتداولة الملموسة والمتعلقة بتكاليف وفوائد الاقتراض فضلا عن ضرورة إيلاء الاهتمام الكافي بالموجودات البيئية لمواكبة التطورات الحاصلة بهذا المجال.

٥- اعتمد النظام المحاسبي الموحد نموذج الكلفة التاريخية كأساس لقياس الموجودات الثابتة في حين حدد معيار المحاسبة الدولي (IAS16) نموذجين لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الاعتراف وهما نموذج الكلفة والذي جاء متوافقا مع النظام المحاسبي الموحد المعتمد ونموذج إعادة التقويم وهذا النموذج

لم يتم تبنيه من قبل النظام إلا في حدود ضيقة ومنها استلام الهدايا ، إن اعتماد النظام المحاسبي الموحد على مبدأ الكلفة التاريخية أساسا للتسجيل لكل من الموجودات والمطلوبات وعلى الرغم من تمتعه بخاصية الموثوقية لوجود المستندات الثبوتية فيه إلا أنها أثارت انتقادا لعدم ملاءمة هذا المبدأ للتغير المستمر في قيمتها السوقية باستمرار وبشكل جوهري عن المبلغ المرحل، لذا ظهرت طريقة إعادة التقويم في إثبات تلك الموجودات بقيمتها العادلة وذلك لتعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية ولمعرفة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وبشكل اقرب إلى الواقع العملي.

ويرى الباحثان ضرورة تحديث النظام المحاسبي الموحد بتضمينه نموذج إعادة التقويم كأحد نماذج القياس بعد الاعتراف بالموجودات غير المتداولة الملموسة وتسجيلها في السجلات مع تبني اليات واضحة لذلك لمنع استخدامها بصورة خاطئة والاعتراف بفرق التقويم في حساب (فائض إعادة التقويم).

٦- لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى موضوع الفصل بين الموجود الثابت كوحدة واحدة وأجزائه المكونة له ذات الأهمية النسبية والتي يختلف عمرها الإنتاجي عن العمر الإنتاجي لأصل الموجود، في حين سمح معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بإمكانية تسجيل بعض أجزاء الموجود باعتبارها موجودات مستقلة وخاضعة للاندثار بشكل مستقل في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لهذه الأجزاء، وتشكل هذه الأجزاء أهمية نسبية.

ويرى الباحثان تضمين النظام المحاسبي الموحد لإمكانية تسجيل بعض أجزاء الموجود بعدها موجودات مستقلة وخاضعة للاندثار بشكل مستقل كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي وحسب أهميتها النسبية.

٧- جاءت تطبيقات النظام المحاسبي الموحد متوافقة مع معيار المحاسبة الدولي (IAS16) فيما يخص عدم احتساب الاندثار على الأراضي إلا انهما اختلفا في التعامل مع الأراضي المشيد عليها مباني حيث لم يتطرق النظام إلى عملية الفصل بينهما في حين إن المعيار أوجب الفصل بين الأراضي والمباني المشيدة عليها وفي حالة عدم إمكانية الفصل سمح المعيار بالتعامل معها كموجود ملموس. ويرى الباحثان تعديل النظام المحاسبي الموحد ليتلاءم مع المعيار الدولي بخصوص فصل الأراضي عن المباني المشيدة عليها كلما كان ذلك ممكن.

٨- لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة (عدا الانخفاض الناتج عن احتساب الاندثار)، في حين حدد معيار المحاسبة الدولي (IAS36) المؤشرات والدلائل التي ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تأخذها في الحسبان كحد أدنى لاحتمال حدوث انخفاض في قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات، إذ يتطلب أن تقوم الوحدة الاقتصادية في كل تاريخ إعداد البيانات المالية بتقدير ما إذا كانت هناك مؤشرات على حدوث الانخفاض في قيمة موجوداتها.

ويرى الباحثان ضرورة تعديل الدليل الخاص بالنظام المحاسبي ليتضمن حساب (خسائر وهبوط قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة) ضمن بند المصروفات وحساب (مخصص

خسائر وانخفاض قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة) ضمن بند المخصصات مع تقديم شرح وافي على المعالجات المحاسبية بشأن انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة فضلا عن إجراء اختبار لانخفاض قيمة تلك الموجودات في تاريخ إعداد البيانات المالية وذلك لغرض تحديد المؤشرات الداخلية والخارجية التي تدل على حدوث الانخفاض في القيمة.

٩- لم يتطرق النظام إلى موضوع عكس خسارة الانخفاض (لكونه أساسا لم يتطرق إلى موضوع الانخفاض)، في حين سمح المعيار في حالة ارتفاع قيمة الممتلكات التي سبق وان تم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمتها خلال الفترات السابقة وان جميع مؤشرات وأدلة الانخفاض لم تعد موجودة فانه يتطلب عكس خسارة الانخفاض كدخل في كشف الدخل وبالمقدار الذي يظهر به المبلغ المرسل للموجود لو لم يكن قد حصل الانخفاض في قيمة الموجود.

ويرى الباحثان وأهمية المحاسبة عن انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة والتي يتطلب الاعتراف الفوري بالخسائر الناتجة عنها كأحد المؤشرات الهامة والدالة على جودة البيانات المالية ضرورة تضمين النظام المحاسبي الموحد ما جاء به معيار المحاسبة الدولي (IAS36) وكما ورد في الفقرات (٨، ٩) أعلاه.

مما تقدم يخلص الباحثان إن التطبيقات المحاسبية المحلية الواردة في النظام المحاسبي الموحد لم تأخذ بنظر الاعتبار المضامين الواردة في معياري المحاسبة الدولية (IAS16,36) وبهذا فان النظام المحاسبي الموحد لا يكفي لحل جميع المشاكل الخاصة بالمحاسبة على الموجودات غير المتداولة الملموسة ابتداءً من احتساب كلفة هذه الموجودات واحتساب الاندثار عليها مرورا بإعادة تقويمها خلال حياتها الافتراضية والاعتراف بانخفاض قيمتها انتهاءً بالإفصاح عنها في البيانات المالية. وان التوافق الدولي يجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات ومن ثم يمكنهم من اتخاذ قرارات أفضل، إذ أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تتوافر فيها الخصائص الأساسية من ملاءمة وموثوقية (التمثيل الصادق) تعد المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

٣- أثر تطبيق معياري المحاسبة (IAS16,36) على البيانات المالية

١-٣ نبذة عن الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

تأسست الشركة بصور قرار من مجلس الوزراء المرقم (٢٣٨) لسنة ٢٠٠٨ بدمج الشركة العامة لنقل الركاب والشركة العامة لنقل الوفود لتمثل نشاطهما وتكوين شركة جديدة تحت اسم (الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود) وبرأسمال اسمي مقداره (٧٥٢٤٠٠٣٦) دينار، وتستخدم الشركة النظام المحاسبي الموحد في تسجيل العمليات المالية، وتمارس الشركة نشاطها من خلال مكاتبها البالغ عددها (٣١) مكتب



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليةين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

في بغداد والمحافظات ومكتب واحد خارج العراق، وحددت الشركة أهدافها العامة استنادا إلى نص المادة (١) من قانون النقل رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣ المنشور في جريدة الوقائع العراقية رقم (٢٩٥٣) الصادرة بتاريخ ١٩٨٣/٨/٨ وكما مبين أدناه:

- ١- توفير أفضل الخدمات في مجالي نقل الأشخاص والأشياء.
 - ٢- إيجاد التوازن العادل بين التزامات أشخاص عقد النقل.
 - ٣- المساهمة في تحقيق متطلبات الخطة الاستثمارية.
- وحدد النظام الداخلي للشركة رقم (١) لسنة ٢٠١٠ أهدافها بالآتي:
- ١- المساهمة في دعم الاقتصاد العراقي في مجال نقل المسافرين والوفود.
 - ٢- استخدام وسائل نقل متطورة وامنہ للنقل بين المحافظات.
 - ٣- توفير وسائل نقل بما يؤمن عدم حدوث أزمة نقل.
 - ٤- المساهمة في النقل الدولي والسياحي ونقل الزوار وتنظيم ذلك وإدارته حضاريا.
- ويلاحظ من الأهداف أعلاه انه متناسقة مع الأهداف العامة الواردة في قانون النقل رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣

٢-٣ الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة في الشركة عينة البحث على وفق معياري (IAS16,36) واثرها على البيانات المالية

إن عملية إعادة التقييم لبند الموجودات غير المتداولة الملموسة تتم سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري بين القيمة العادلة للموجود المعاد تقييمه وبين المبلغ المرحل (القيمة الدفترية) للموجود، أما إذا لم يكن هذا الاختلاف بين القيمتين جوهريا فيتم إعادة التقييم كل (٥-٣) سنوات ويعتبر ذلك كافيا، وذلك نظرا لاستقرار أسعار ذلك الموجود، في حين يتطلب من الوحدة الاقتصادية في كل تاريخ إعداد لبياناتها المالية أن تقدر ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على انخفاض مادي (مهم نسبيا) في قيمة موجوداتها غير المتداولة الملموسة. وأدناه نتائج إعادة التقييم للموجودات غير المتداولة الملموسة

جدول (١)

الموجودات غير المتداولة الملموسة بالكلفة التاريخية والاندثار المتراكم والقيمة الدفترية ونتائج إعادة تقييمها للشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

التفاصيل	الكلفة التاريخية (ألف دينار)	احتياطي استبدال	الاندثار المتراكم	القيمة الدفترية	مبلغ إعادة التقييم	الفرق (ألف دينار)
----------	------------------------------	-----------------	-------------------	-----------------	--------------------	-------------------

	(ألف دينار)	(ألف دينار)	(ألف دينار)	الموجودات (ألف دينار)		
الأراضي	١٦١١٣٢٣٠٠	٨٤٩٤٧٣٧	-	-	٨٤٩٤٧٣٧	١٥٢٦٣٧٥٦٣
المباني	٢٤٣٥٤٠٠٠	١٩٤٦٥٣٥	١١١٤٤٥٢		٣٠٦٠٩٨٧	٢٤٣٥٤٠٠٠
العدد	-	١٥٩٤٣	١٨٩٩٢	٩٢٣	٣٤٩٣٥	-
الآلات	-	١٥٣٧٢٨٢	١٢٨٥١٦٦	٦١٠٧	٢٨٢٢٤٤٨	-
وسائل النقل	-	٦٩٧١٨٧٢٣	٥١٤٦٢١٢٠	١٣٩٤٢٦	١٢١١٨٠٨٤٣	-
الأثاث	-	٣١٢٩٥٧	٦٦٢٥٤٨	٣٥٨٢	٩٧٥٥٠٥	-
المجموع	١٨٥٤٨٦٣٠٠	٨٢٠٢٦١٧٧	٥٤٥٤٣٢٧٨	١٥٠٠٣٨	١٣٦٥٦٩٤٥٥	١٧٦٩٩١٥٦٣

(الجدول من إعداد الباحثين^١)

١- يمثل مبلغ إعادة التقييم التقديرات المقدمة من قبل لجنة متخصصة في الشركة إضافة إلى معدل الأسعار السوقية من عدد من المتخصصين في المهنة العاملين في الأسواق العراقية (مكاتب التقييم والتقدير) ولم يتم الأخذ بأسعار الهيئة العامة للضرائب كون تلك الأسعار لأغراض التحاسب الضريبي ولا تتلاءم مع الواقع الفعلي لأسعار السوق.

٢- لدى إعادة تقييم أراضي الشركة عينة البحث هناك أراضي مخصصة للاستثمار قيمتها الدفترية (١٧١٣٦٩٦) ألف دينار وبقيمة عادلة (١٢٢٧٧٤٠٠) ألف دينار يلزم إعادة تصنيفها ضمن حساب (الممتلكات الاستثمارية) وإثباتها في السجلات المالية وفق القيد الآتي:

١٢٢٧٧٤٠٠٠٠٠٠ من د/ ممتلكات استثمارية (أراضي) ١٥١١

١٧١٣٦٩٦٢٠٠ إلى د/ أراضي ١١١

١٠٥٦٣٧٠٣٨٠٠ إلى د/ فائض إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة الملموسة

٢٢٤٢

لكون النظام المحاسبي الموحد لا يتضمن تقسيمات فرعية للحساب الثلاثي ٢٢٤ (الفائض المتراكم) مما يتطلب استحداث فرع للحساب الثلاثي أعلاه وعلى النحو الآتي:

^١ كافة الجداول التي سترد في هذا البحث بدون مصدر هي من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات التي تم الحصول عليها من الشركة عينة البحث

٢٢٤ الفائض المتراكم

٢٢٤١ فائض الأرباح المتراكمة

٢٢٤٢ فائض إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة الملموسة

جدول (٢)

قيمة العقارات محسوبة على أساس القيمة العادلة (السوقية) لسعر المتر المربع وفق طريقة إعادة التقييم

ت	التفاصيل	المساحة الكلية (م ^٢)	مساحة الأرض (م ^٢)	مساحة البناء (م ^٢)	عدد الطوابق	قيمة الأرض (ألف دينار)	قيمة البناء (ألف دينار)
١	كراج الأمانة	٥٦٠٠	٤٩٢٠	٦٨٠	١	٦٧٢٠٠٠٠	٢٣٨٠٠٠
٢	كراج العطيفية	٦٠٠٠	٥٦٠٠	٤٠٠	١	١٧٤٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
٣	الوزيرية	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠	١	٣٦٠٠٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠٠
٤	مركز الحاسبة	١٨٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠	٢	١٩٨٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠
٥	كسرة وعطش	٧٠٠٠	٦٥٠٠	٥٠٠	١	١٧٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
٦	المسيح قسم الوفود	٢٠٠٠	١٨٠	١٨٢٠	١	٢٦٠٠٠٠٠٠	٧٢٨٠٠٠٠
٧	كراج جرف النداف	٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٥٠	١	١٤٤٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
٨	كراج شيخ عمر	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠	١	٥٠٠٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠
٩	الإدارة حي المهندسين	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٠٠٠	٥ مع سقيفة	٦٧٥٠٠٠٠٠	١٨٢٠٠,٥٠٠
١٠	كراج الشعب	٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٧٥	١	٤٨٠٠٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠
	المجموع					٨٤٤٤٤٠٠٠٠	٢٤٣٥٤٠٠٠

١- تم فصل الأراضي عن المباني عند إعادة التقييم وتسجل كل منهما بشكل منفصل في السجلات المالية.

- ٢- تم اعتماد سعر المتر المربع الواحد من البناء الذي يمثل القيمة العادلة بموجب معدل الأسعار السوقية المحددة من قبل عدد من ذوي الاختصاص في المهنة والتي تتراوح بين (٣٠٠ - ٥٢٠) ألف دينار/ م^٢ وحسب المعادلة الآتية:
- $$\text{مساحة البناء (م }^2) \times \text{سعر البناء للمتر المربع الواحد} \times \text{عدد الطوابق}$$
- ٣- بلغت نسبة كلفة بند العدد إلى إجمالي كلفة الموجودات غير المتداولة الملموسة (٠,٠٢٥٥٨٠%) وهي نسبة ضئيلة جدا لا يتطلب إظهارها ضمن بنود الموجودات فضلا عن وجود عدد (مندثرة كليا) بلغت القيمة الدفترية لها (١) دينار ولغرض تطبيق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بأخذ الأهمية النسبية للمبالغ بعين الاعتبار فان الأمر يتطلب تسجيلها نفقات إيرادية وان تتم السيطرة عليها من خلال وجود سجلات مراقبة إحصائية وجردها بشكل دوري
- ٤- بلغت نسبة الآلات والأثاث التي تتراوح كلفتها التاريخية من (١) دينار لغاية (٥) مليون دينار إلى إجمالي الموجودات غير المتداولة الملموسة (٠,١٤٩٨٧%) و (٠,٣٤٥٦٥%) على التوالي وهي نسبة متدنية من ضمنها فقرات مندثرة كليا مما يتطلب تسجيلها نفقات إيرادية
- ٥- استمرت الشركة باحتساب اندثار سنوي لوسائل النقل المندثرة كليا أي بعد انتهاء العمر الإنتاجي لها والتي ما تزال بالخدمة وجرى تسجيل المبلغ ضمن حساب احتياطي استبدال الموجودات وبمبلغ (١٣٩٤٢٦) ألف دينار وهو ما يتعارض مع مفهوم الاحتياطي الذي يمثل توزيعا للأرباح لمقابلة أغراض معينة وليس عبئا عليه مما يلزم إعادة التصنيف تحت حساب (فائض إعادة تقويم الموجودات غير المتداولة الملموسة)
- ٦- هناك تغييرات في البيئة التي تعمل بها الشركة عينة البحث لا سيما (السوقية، القانونية، التكنولوجية) التي لها تأثيرات عكسية على الموجودات غير المتداولة الملموسة التابعة لها تدل عن وجود مؤشرات لانخفاض في قيمة تلك الموجودات وهي:
- أ- الركود الاقتصادي وعدم توفر السيولة النقدية لدى الجمهور مما أدى إلى انخفاض أسعار كل من وسائل النقل والأثاث في الأسواق المحلية.
- ب- طبيعة نشاط الشركة الذي يتطلب التخلص من الموجودات غير المتداولة الملموسة وبالتحديد وسائل النقل خلال مدة تتراوح بين (٣-٥) سنوات
- ج- تقادم الآلات ووسائل النقل إذ أصبحت لا تتماشى مع التقدم التكنولوجي الحاصل في مجال الصناعة ومتطلبات نشاط الشركة التي تهدف إلى تقديم أفضل الخدمات في مجال نقل الأشخاص.
- د- ارتفاع تكاليف الصيانة وعدم توفر الأدوات الاحتياطية ذات المنشأ الأصلي مما يضطر الشركة إلى شراء تلك الأدوات ذات جودة متدنية.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليةين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

٧- لم تتمكن الشركة عينة البحث من تقديم تحليل بالرصيد الافتتاحي لحساب احتياطي استبدال الموجودات البالغ رصيده (٢٤٧١٨٥٥) الف دينار وعلى مستوى بنود الموجودات غير المتداولة الملموسة والذي يمثل الاندثار السنوي للموجودات المندثرة كليا الذي تم احتسابه في السنوات السابقة والتي تم إعادة تقويم البعض منها والبعض الآخر تم تحويلها الى النفقات الايرادية مما يتطلب تبويبه ضمن الحساب المخصص له وبموجب القيد المحاسبي الاتي:

٢٤٧١٨٥٥٤٢٠ من ح/ احتياطي استبدال الموجودات ٢٢١٤

٢٤٧١٨٥٥٤٢٠ الى ح/ فائض إعادة تقويم الموجودات غير المتداولة الملموسة

٢٢٤٢

الغاء الرصيد الافتتاحي لحساب احتياطي استبدال الموجودات

وبناء على المؤشرات المذكورة أعلاه ولتوافر الظروف المنطقية لاختبار الموجودات غير المتداولة الملموسة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود على وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS36) "انخفاض قيمة الموجودات" فانه يتطلب قياس القيمة القابلة للاسترداد ولأغراض البحث فإنها تمثل القيمة العادلة للموجود مطروحا منها تكاليف البيع والمتوفرة في سوق نشطة وجاهزة للبيع، إذ تعد الأسعار السوقية التي تحددها السوق التنافسية الأساس الأفضل لاحتساب القيمة العادلة لتلك الموجودات حيث تم الاعتماد على أسعار وسائل النقل المتاحة لدى معارض بيع السيارات أما بالنسبة إلى أسعار الآلات والمعدات فقد أخذت الأسعار المتداولة في الأسواق المحلية ولعدم ملاءمة التبويات الواردة في النظام المحاسبي الموحد مع المعايير الدولية فان ذلك يتطلب تعديل اسم حساب ٣٩٧ خسائر هبوط أسعار الاستثمارات المالية ليصبح خسائر وهبوط قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة ويتفرع إلى:

٣٩٧ خسائر وهبوط قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة

٣٩٧١ هبوط قيمة الاستثمارات المالية

٣٩٧٢ خسائر انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة

وبالمقابل يتطلب تعديل تسمية حساب ٢٣٨ مخصص هبوط الاستثمارات المالية ليصبح مخصص خسائر وانخفاض قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة وتكون تفرعاته كالآتي:

٢٣٨ مخصص خسائر وانخفاض قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة

الملموسة.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة
الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

٨٢١٨٩٦٠٨٦٥٩

٣٤٤٠٢٩٩١٨٥٢٤

الموجودات المتداولة	
١٤٧٠٩٧٧٧٢٠٨	١٣ المخزون
٢٥١٣١٩٥٠	١٣٨ الاعتمادات المستندية
١٤٤٥٤٨٣١٥٤٨	١٦ المدينون
٢٦٠١٠٦٢٠٩٣١	١٨ النقود

٥٥٢٠٠٣٦١٦٣٧

٥٥٢٠٠٣٦١٦٣٦

١٣٧٣٨٩٩٧٠٠٩٦

مجموع الموجودات
٣٩٩٢٣٠٢٨٠١٦٠

٢ مصادر التمويل طويلة الأجل	
٧٥٢٤٠٠٣٦	٢١ رأس المال
١٤٦٨١٥٢٢٥٢٥٥	٢٢ الاحتياطيات
(١٠٣٣٩٨٧٨٧٦٢٧)	٢٢٥ العجز المتراكم
١١٦٥١٢٠٢٨	٢٣ تخصيصات طويلة الأجل
٦٤٨٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٤ قروض



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة

الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

قبل التعديل

١٠٨٤٠٨١٨٩٦٩٢

مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل

٣٧٠٢٤٨٤٩٩٥٥٦

مصادر التمويل قصيرة الأجل

٢٨٩٨١٧٨٠٦٠٤

٢٦ الدائنون

٢٨٩٨١٧٨٠٦٠٤

١٣٧٣٨٩٩٧٠٢٩٦

مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

٣٩٩٢٣٠٢٨٠١٦٠

يمثل الفرق في الأرصدة نتائج التقويم وإعادة تصنيف الحسابات باستخدام القيمة العادلة لكل من الموجودات غير المتداولة الملموسة والممتلكات الاستثمارية، وتبين الجداول الآتية نتائج التقويم وإعادة التصنيف لكل حساب:

التفاصيل	الأراضي (ألف دينار)	المباني (ألف دينار)	الآلات (ألف دينار)	وسائل النقل (ألف دينار)	العدد (ألف دينار)	الأثاث (ألف دينار)	المجموع (ألف دينار)
الكلفة في /١٢/٣١ ٢٠٠٣	٨٤٩٤٧٣ ٧	٣٠٦٠٩٨ ٧	٢٨٢٢٤٤ ٨	١٢١١٨٠٨ ٤٣	٣٤٩٣ ٥	٩٧٥٥٠ ٥	١٣٦٥٦٩٤ ٥٥
رصيد مخصص الاندثار المتراكم كما في /١٢/٣١ ٢٠١٣	-	١١١٤٤٥ ٢	١٢٨٥١٦ ٦	٥١٤٦٢١٢ ٠	١٨٩٩ ٢	٦٦٢٥٤ ٨	٥٤٥٤٣٢٧ ٨
احتياطي استبدال موجودات	-	-	٦١٠٧	١٣٩٤٢٦	٩٢٣	٣٥٨٢	١٥٠٠٣٩
مخصص انخفاض قيمة الموجودات كما في /١٢/٣١ ٢٠١٣	-	-	-	-	-	-	-
الاندثار السنوي	-	١٣٣٢٧٩	٢٧٠٦٤٥	٢١١٣٥٠٣ ٧	٢٣٩٨	٨٥٢٤٣	٢١٦٢٦٦٠ ٣
القيمة الدفترية (المبلغ المرحل) كما في /١٢/٣١	٨٤٩٤٧٣ ٧	١٩٤٦٥٣ ٥	١٥٣٧٢٨ ٢	٦٩٧١٨٧٢ ٣	١٥٩٤ ٣	٣١٢٩٥ ٧	٨٢٠٢٦١٧ ٧



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة

الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

٢٠١٣

جدول (٤)

ظهر رصيد حساب مخصص انخفاض قيمة الموجودات الناتج عن انخفاض القيمة القابلة للاسترداد التي تمثل الفرق بين القيمة العادلة لأسعار السوق والقيمة الدفترية، حيث تم إجراء المعالجة المحاسبية من خلال إجراء القيد المحاسبي الذي يمثل الجانب المدين خسارة انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة ثم يتم غلق تلك الخسارة في حساب العمليات الجارية (النشاط الجاري) والتي بدورها تغلق في حساب العجز المتراكم أو الفائض المتراكم وحسب نتيجة النشاط للشركة عينة البحث وفقا للنظام المحاسبي الموحد الذي تعتمده الشركة، أما مبلغ مخصص انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة فانه يضاف إلى مبلغ مخصص الاندثار المتراكم في كشف الموجودات واندثاراتها ل يتم طرح مجموع المبلغين من مبلغ كلفة الموجود والناتج يمثل المبلغ المرحل (القيمة الدفترية الجديدة).

الفرق (ألف دينار)	بعد التعديل							التفاصيل التفاصيل
	المجموع (ألف دينار)	الأثاث (ألف دينار)	العدد (ألف دينار)	وسائل النقل (ألف دينار)	آلات (ألف دينار)	المباني (ألف دينار)	الأراضي (ألف دينار)	
٣.٩١٣٢٦.٠١	٤٤٥٧.٢٠٥٦	٥٠٣٤٤٩	-	١٧.٩٨٨٥.٠٦	٢٦١٧٧٧١	٣٨٢٩٧٤٣٠	٢٣٣٢٩٤٩٠٠	الكلفة في ٢٠٠٣/١٢/٣١
٤٣٩.٠٤١٨٣	٩٨٤٤٧٤٦١	٢٢.٠٨٦١	-	٨٣١٣٥٤١٩	١١٤٧٧٥١	١٣٩٤٣٤٣٠	-	رصيد مخصص الاندثار المتراكم كما في ٢٠١٣/١٢/٣١
١٥٠.٠٣٩	-	-	-	-	-	-	-	احتياطي استبدال موجودات
١٥٦٦٥٥.٠٩	١٥٦٦٥٥.٠٩	٩٤٤٧٤	-	١٥٣٧٦٦٨٧	١٩٤٣٤٨	-	-	مخصص انخفاض قيمة الموجودات كما في ٢٠١٣/١٢/٣١
٤٧٥١٩	٢١٥٧٩.٠٨٤	٥٥.٠٨٢	-	٢١١٣٥.٣٨	٢٥٥٦٨٥	١٣٣٢٧٩	-	الاندثار السنوي
٢٤٩٥٦٢٩.٠٩	٣٣١٥٨٩.٠٨٦	١٨٨١١٤	-	٧٢٤٧٦٤.٠٠	١٢٧٥٦٧٢	٢٤٣٥٤.٠٠٠	٢٣٣٢٩٤٩٠٠	القيمة الدفترية (المبلغ المرحل) كما في ٢٠١٣/١٢/٣١



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة
الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

جدول (٥)

كشف العمليات الجارية المعدل للسنة المالية المنتهية في ٣١/ كانون الأول / ٢٠١٣

بعد التعديل	قبل التعديل	الفرق
(دينار)	(دينار)	اسم الحساب (دينار)
٣٣٧٩١٠٤٢٢٤٢	٣٣٧٩١٠٤٢٢٤٢	٤٥-٤١ إيرادات النشاط الجاري -
		المصروفات الجارية
٢٦٩٣٧٥٤٢٧٩٣	٢٦٩٣٧٥٤٢٧٩٣	٣١ الرواتب -
٨٩٢٠٨٣٧٧١٥	٨٧٧٠٣٥٧٧٤٢	٣٢ المستلزمات السلعية ١٥٠٤٧٩٩٧٣
٦٥٦٢٠٢٧٢٥٨	٦٥٦٢٠٢٧٢٥٨	٣٣ المستلزمات الخدمية -
٣٧٨٥٧٦٦٥	٣٧٨٥٧٦٦٥	٣٥ مشتريات بغرض البيع -
٢١٥٧٩٠٨٤٦١٧	٢١٦٢٦٦٠٢٩٨٨	٣٧ الاندثارات (٤٧٥١٨٣٧١)
٣٠١٧٨٠٠٨	٣٠١٧٨٠٠٨	٣٨٤ الضرائب والرسوم -
٦٤٠٦٧٥٢٨٠٥٦	٦٣٩٦٤٥٦٦٤٥٤	١٠٢٩٦١٦٠٢ عجز العمليات الجارية



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة
الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

(المرحلة الأولى)
(١٠٢٩٦١٦٠٢)
(٣٠١٧٣٥٢٤٢١٢) (٣٠٢٧٦٤٨٥٨١٤)

تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى

٤٨ الإيرادات التحويلية ٣٢٧٦١٤٢٢ ٣٢٧٦١٤٢٢

٤٩ الإيرادات الأخرى ١١٢٥٢٤٩٠٣١ ١١٢٥٢٤٩٠٣١

١١٥٨٠١٠٤٥٣ ١١٥٨٠١٠٤٥٣

تنزل المصروفات التحويلية والأخرى

٣٩١ مصروفات سنوات سابقة ٥٤٩٩٩٢٠٠٨ ٥٤٩٩٩٢٠٠٨

٣٩٢ مصاريف عرضية ١٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠

٣٩٧ خسائر وهبوط قيمة الاستثمارات

المالية والموجودات غير المتداولة

الملموسة ١٥٦٦٥٥٠٨٨٠٣ - ١٥٦٦٥٥٠٨٨٠٣

١٥٦٦٥٥٠٨٨٠٣ ٥٥٠٠٩٢٠٠٨ ١٦٢١٥٦٠٠٨١١

عجز العمليات الجارية

(المرحلة الثانية)
١٥٧٦٨٤٧٠٤٠٥ (٢٩٥٦٥٦٠٥٧٦٧) (٤٥٣٣٤٠٧٦١٧٢)

جدول (٦)



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة
الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

كشف العجز المتراكم المعدل كما في ٣١ / كانون الأول / ٢٠١٣

اسم الحساب الفرق	قبل التعديل	بعد التعديل
(دينار)	(دينار)	(دينار)
٢٢٥ العجز المتراكم		
الرصيد في ١/١	(٧٣٨٣٣١٨١٨٦٠)	(٧٣٨٣٣١٨١٨٦٠)
-		
عجز السنة الحالية	(٢٩٥٦٥٦٠٥٧٦٧)	(٤٥٣٣٤٠٧٦١٧٢)
١٥٧٦٨٤٧٠٤٠٥		
العجز المتراكم كما في		
٢٠١٣/١٢/٣١	(١٠٣٣٩٨٧٧٦٢٧)	(١١٩١٦٧٢٥٨٠٣٢)
١٥٧٦٨٤٧٠٤٠٥		

يتضح من الجدول أعلاه وجود خسارة انخفاض في قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية إذ أن تلك الخسارة ستضخم من العجز الظاهر أساسا في نتيجة نشاط الشركة المتمثلة بكشف الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر وكشف العمليات الجارية والتي ستعكس بدورها في قائمة المركز المالي وبالتحديد مصادر التمويل طويلة الأجل ، كما يلاحظ الانخفاض الحاد في نسبة المديونية إلى هذه المصادر حيث بلغت النسبة بعد التعديل (٨%) في حين كانت قبل التعديل (٢٧%) ونسبتها إلى إجمالي الموجودات بلغت (٧%) بعد أن كانت (٢١%) بسبب إعادة تقويم الموجودات غير المتداولة الملموسة بالقيمة العادلة مما يؤكد مقدرة الشركة على تغطية الديون الخارجية من خلال حسابات الموجودات ومصادر التمويل طويلة الأجل وهذا يقلل من خطورة الشركة لعدم سداد الديون المترتبة بذمتها وهو هدف تسعى اليه الشركات.

ومما سبق فقد حاول الباحثان بيان تأثير تطبيق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) على البيانات المالية عينة البحث من خلال الإفصاح المحاسبي حيث بدا واضحا من خلال تطبيق القيمة العادلة أساسا في المحاسبة عن الموجودات غير المتداولة الملموسة والفصل بين الموجودات المخصصة

لأغراض الاستخدام وتلك الموجودات المخصصة لأغراض الاستثمار وإثبات كلا منهما بشكل منفصل عن الآخر وبالقائمة العادلة ، فضلا عن الاعتراف بخسارة انخفاض تلك الموجودات حيث أن تطبيق المعيارين أعلاه في القياس والعرض والإفصاح قد أشار إلى وجود فروقات كبيرة في المبلغ المرحل (القيمة الدفترية الجديدة) للموجودات غير المتداولة الملموسة ونتيجة نشاط الشركة غير ما تظهره طريقة الكلفة التاريخية المعتمدة من قبل النظام المحاسبي ، وبهذا فإن الميزانية العامة قد بينت حقيقة المركز المالي للشركة دون الحاجة إلى قيام مستخدمي البيانات المالية من إعادة التقييم من قبلهم مما يشكل عبئا عليهم بغية الوقوف على حقيقة المركز المالي ونتيجة نشاط الشركة لتصبح أكثر ملاءمة في اتخاذ القرارات.

٤- الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

- ١- افتقار البيئة المحاسبية العراقية إلى قاعدة محاسبية تنظم ما يتعلق بالموجودات غير المتداولة الملموسة واندثاراتها مما يؤدي إلى ظهور العديد من وجهات النظر والاجتهادات في المعالجات المحاسبية الخاصة بها مع عدم دقة النتائج المستخلصة فضلا عن عدم انسجامها مع المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة.
- ٢- ضعف المعلومات المحاسبية بخصوص المعايير الدولية لدى مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى صعوبة التحول إلى التطبيقات المحاسبية الدولية وخاصة ما يتعلق بالقيمة العادلة وطرق تقييم الموجودات غير المتداولة الملموسة.
- ٣- إن اعتماد النظام المحاسبي الموحد على مبدأ الكلفة التاريخية أساسا لتسجيل الأحداث الاقتصادية وعلى الرغم من تمتعه بخاصية الوثوقية (التمثيل الصادق) لوجود المستندات الثبوتية فيه إلا أنها افتقرت لخاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية والمعرفة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية وذلك لما تتصف به الموجودات غير المتداولة الملموسة بتغيير قيمتها السوقية باستمرار وبشكل جوهري عن القيمة الدفترية مما أثر بشكل فاعل في قائمة المركز المالي مما يجعلها لا تعبر عن واقع ذلك المركز بصورة عادلة وصادقة.
- ٤- لم يأخذ النظام المحاسبي الموحد بالمعالجات المحاسبية الخاصة للاعتراف بانخفاض قيمة الموجود وفقا لما جاء به معيار المحاسبة الدولي (IAS36).

٤-٢ التوصيات

استنادا إلى الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان سيتم تحديد جملة من التوصيات التي يمكن أن تسهم في تعزيز الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36): دراسة مقارنة في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود

- ١- حث مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق إلى إصدار قاعدة محاسبية خاصة بالموجودات غير المتداولة الملموسة والإفصاح عن انخفاض القيمة الحاصل لها والزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق متطلبات معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36) لما لذلك من أهمية في تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية لمستخدمي البيانات المالية.
- ٢- ضرورة قيام الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين ونقابة المحاسبين والمدققين والجهات العلمية المتمثلة بالجامعات والمعاهد العراقية بإقامة دورات علمية حول المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام وبضرورة التحول نحو تطبيقات محاسبية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.
- ٣- تعديل النظام المحاسبي الموحد ليتضمن طريقة إعادة التقييم للموجودات غير المتداولة الملموسة باستخدام القيمة العادلة كأحدى الطرق الأساسية في المحاسبة عن تلك الموجودات لما لها من أثر جوهري في إظهار حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية فضلا عن إمكانية إعادة تقدير العمر الإنتاجي للموجود بشكل دوري أسوة بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك في متن البيانات المالية.
- ٤- ضرورة تضمين النظام المحاسبي الموحد لإمكانية الاعتراف بانخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة الملموسة الناتجة عن انخفاض القيمة السوقية لها وإضافة حسابين فرعيين في الدليل المحاسبي تحت تسمية خسائر وهبوط قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة ومخصص خسائر وانخفاض قيمة الاستثمارات المالية والموجودات غير المتداولة الملموسة مع تقديم شرح واف عن المعالجات المحاسبية بشأن انخفاض القيمة.

المصادر

أولاً- القوانين والأنظمة والتعليمات والوثائق الرسمية

- ١- النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١، ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- ٢- مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٤، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

ثانياً - الكتب العربية:

- ١- أبو نصار، محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، ٢٠١٤.

- ٢- أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، ٢٠٠٩.
 - ٣- أبو نصار، محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، ٢٠١٢.
 - ٤- ألجعارات، خالد جمال، معايير القوائم المالية الدولية، ٢٠٠٨.
 - ٥- ألحيالي، وليد ناجي، النظرية المحاسبية، ٢٠٠٧.
 - ٦- ألرمحي، نضال محمود، المحاسبة المالية، ٢٠١٣.
 - ٧- جريوننج، هني فان، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ٢٠٠٦.
 - ٨- جمعة، احمد حلمي، نظرية المحاسبة المالية، ٢٠١٠.
 - ٩- حنان، رضوان حلوة، مدخل النظرية المحاسبية - الإطار الفكري - التطبيقات العملية، ٢٠٠٩.
 - ١٠- مطر، محمد والسويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، ٢٠٠٨.
- الدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية:**

- ١- ألريشاني، سمير، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سوريا، ٢٠٠٧.
- ٢- ألعبادي، مصطفى راشد، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة للقوائم المالية، ٢٠١٠.
- ٣- ألمعموري، علي محمد والمبيضين، احمد محمد والمبيضين، هيثم إدريس، دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملاءمة وموثوقية البيانات المالية، ٢٠١١.
- ٤- ألمهايني، محمد خالد، معايير المحاسبة الدولية، ٢٠٠٩.
- ٥- صالح، رضا إبراهيم، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، ٢٠٠٩.
- ٦- عابد، محمد نواف حمدان، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، ٢٠٠٦.
- ٧- عابدين، احمد خضر محمد والصوفي، فارس جميل، مدى تأثير الكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، ٢٠١١.
- ٨- يونس، خالد عبد الرحمن جمعة، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم، ٢٠١١.

Foreign References:

- 1- Andrews, Richard, Impairment of Assets: An Empirical Investigation, 2012.



- 2- Beavon, Tim, Assets Impairment- Testing for Impairment and Measurement, 2011.
- 3- CPA, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010.
- 4- FASB, Fair Value Measurement, Statement of Financial Accounting Standards, No.157, 2011.
- 5- Fasb, Financial Accounting Standards Board, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Live Assets, Statement of Financial Accounting Standards No.144, 2011.
- 6- IASB & IFRS International Accounting Standards Board, International Accounting Standard, Property, Plant & Equipment, No.16,2014.
- 7- IASB & IFRS, International Accounting Standards Board, International Accounting Standard, Impairment of Assets, No.36, 2014.
- 8- IFRS International Financial Reporting Standards, Fair Value Measurement, No.13, 2014.
- 9- Kanakriyah, Raed, Muhammad, The effect of Assets (IAS36) in Improving the Quality of Accounting Information According to users perspective:, 2013.
- 10- Kieso, Donald E,et.al, Intermediate Accounting, 2012.
- 11- Kieso, Weygandt, Kimmel, Accounting Principles, 2014.
- 12- Oduware, Uwadiae, Assets Impairment-IFRS Watch, 2012.
- 13- Zakaria, Adam, The Rarly Adoption of cost or Revaluation Model for Property, Plant and Equipment in Indonesia, 2011.

Internet:

[http://www.pwc.com/gx/en/communications/pdf/IAS36 Impairment of Assets.Final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/communications/pdf/IAS36%20Impairment%20of%20Assets.Final.pdf).2009.