القياس والافصاح المحاسبي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي SMEs وانعكاسه على عدالة القوائم المالية

Measurement and accounting disclosure for small and medium-sized enterprises according to the International Financial Reporting Standard (SMEs) and its reflection on the fairness of financial statements.

خليل هادي عبد عون جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية Khaleel.aoun1501@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

أ. د. عامر محمد سلمان جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الى التعرف على المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الفكر المحاسبي من حيث التعريف والمفهوم، ومعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs هذا في الجانب النظري. أما الجانب العملي فقد تم تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على البيانات المالية للشركة محل تطبيق البحث وإعداد القيد الافتتاحي في تاريخ التحول ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في التاريخ اللاحق لتطبيق المعيار، وأعداد القوائم المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها. ظهور فروق جوهرية بين تطبيقات معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم من جهة وتطبيقات النظام المحاسبي الموحد من جهة أخرى وهذا ما يظهر في جدول أثر اعتماد معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة قبل التطبيق وبعده. وإن تبسيط متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي ضمن معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة يمكن الشركات العراقية من تطبيقه وبالتالي إعداد بيانات مالية قابلة للمقارنة عالمياً، مما يزيد من فرص دخول الشركات الأجنبية للاستثمار في العراق. وأوصى البحث بضرورة العمل على تطوير نظام فعال للانتقال الى معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وإزالة العقبات التي تواجه المنشآت الصغيرة والمتوسطة عند تطبيقه.

الكلمات المفتاحية: المنشآت الصغيرة والمتوسطة، معيار الإبلاغ المالي الدولي SMEs، القياس والافصاح المحاسبي.

Abstract:

The research aims to identify small and medium enterprises in accounting thought in terms of definition and concept, and this international financial reporting standard for small and medium-sized enterprises (SMEs) in the theoretical aspect. As for the practical aspect, the small and medium-sized enterprises standard has been applied to the financial statements of the company in question, the preparation of the opening entry on the date of the transition, the requirements of measurement and the accounting disclosure on the date following the application of the standard, and the preparation of the company's financial statements and the accompanying explanations according to the standard of small and medium-sized enterprises. The research reached a set of conclusions, the most prominent of which is. The emergence of fundamental differences between the applications of the small and medium-sized enterprises standard on the one hand and the applications of the unified accounting system on the other hand, and this is what appears in the table of the impact of adopting the International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises before and after implementation. Simplifying the accounting measurement and disclosure requirements within the SMEs standard enables Iraqi companies to apply it and thus prepare globally comparable financial statements, which increases the chances of foreign

companies entering to invest in Iraq. The research recommended the necessity of developing an effective system for the transition to the international financial reporting standard for small and medium-sized enterprises and removing the obstacles that face small and medium enterprises when implementing it.

Keywords: Small and Medium Enterprises, International Financial Reporting Standard (SMEs), Accounting Measurement and Disclosure.

المقدمة:

في ظل التطورات الاقتصادية الحالية، تمثل المشاريع الصغيرة والمتوسطة العنصر الأساسي للأعمال والتنوع الاقتصادي. كما أنها تعتبر من أهم روافد التنمية الاقتصادية في دول العالم، وخاصة النامية منها، لما لها من دور استراتيجي في الإسهام الفعال والإيجابي في تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي. ولكون المنشآت الصغيرة والمتوسطة تعمل في بيئات أبسط وأقل تعقيدًا مقارنة بالشركات الكبيرة. عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على إصدار معيار يلبي احتياجات وقدرات المنشآت الصغيرة والمتوسطة للكيانات التي لا تخضع للمساءلة العامة وتنشر بيانات مالية للأغراض العامة للمستخدمين الخارجيين. وفي العراق يواجه الاقتصاد العراقي تحديات داخلية وخارجية تتطلب تعزيز قدراته التنافسية لجذب الاستثمارات بشكل عام والاستثمارات الصغيرة بشكل خاص. وتمثل نقطة البداية في تنفيذ برامج تحفيزية للاستثمار الخاص في العراق كما في غيرها من الدول، من خلال مواكبة المتطلبات المحاسبية والعمل على توحيدها مع معايير المحاسبة الدولية من أجل الارتقاء إلى مستوى المنافسة الداخلية والخارجية. لذلك، يسعى هذا البحث إلى تحديد متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير الابلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs وتطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وتفعيل قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وتطبيقها على الشركة محل تطبيق البحث، حيث تمثل خطوة للبحث في إمكانية اعتماد معايير المحاسبة الدولية.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث: لكون أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة تعمل في بيئات أبسط وأقل تعقيداً مقارنة بالشركات الكبيرة. عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB على تبسيط المعايير الدولية للإبلاغ المالي من خلال تصميم معيار يلبي احتياجات وقدرات المنشآت الصغيرة والمتوسطة، لذلك أصدر معيارًا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. لأجل اعتماد أساس موحد للقياس والافصاح المحاسبي يراعي خصوصية هذه المنشآت. أما بالنسبة للبيئة العراقية، فلم تواكب الاصدارات المهنية والتطورات الحاصلة في هذا الجانب. وأن واقع القياس والإفصاح المحاسبي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في البيئة العراقية، لا تفي بمتطلبات المعايير الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، مما يؤثر على وضوح وعدالة القوائم المالية ومدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات من قبل الجهات المستفيدة.

١-١-٢ فرضية البحث : يستند البحث على فرضية مفادها (يساهم القياس والإفصاح المحاسبي على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي SMEs في وضوح وعدالة القوائم المالية).

١-١-٣ أهداف البحث :يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

أ. التعرف على ماهية المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الفكر المحاسبي من حيث التعريف والمفهوم.

ب. تبني إجراءات القياس والافصاح المحاسبي على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي SMEs التي تتوافق مع متطلبات البيئة العراقية وتطبيقها على الشركة محل البحث.

ج. إعداد البيانات المالية على وفق معيار الإبلاغ المالي SMEs مع بيان تأثير تطبيق تلك المعالجات على البيانات المالية للشركة.

١-١-٤ أهمية البحث : يستمد البحث أهميته من الأهمية التي تلعبها المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الهيكل الاقتصادي لأي بلد وأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، إذ تكفل هذه المعايير سلامة اعداد البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكافي المطلوب وهذه تشكل خصائص أساسية في القوائم المالية للشركات.

١-١-٥ منهج البحث: لتحقيق الأهداف المتوخاة من البحث واختبار فرضيته سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في تناول الجانب النظري للبحث، بينما سيتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في دراسة الواقع الفعلي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة محل التطبيق واعداد اجراءات القياس والافصاح المحاسبي من خلال الاستعانة بالتقارير المالية والسجلات المحاسبية.

١-١-٦ محددات البحث :تكمن محددات الدراسة في طلب الشركة محل تطبيق البحث بعدم الكشف عن أسم الشركة. لذلك لم يذكر أسم الشركة في البحث وتم الإشارة إليه بالرمز (X).

١-٢ الدراسات سابقة.

١-٢-١ دراسة عزيز، هبه عدنان، ٢٠١٦.مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المحاسبية والتدقيقية في الشركات الصغيرة والمتوسطة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي دراسة تحليلية واستطلاعية في عينة من مكاتب تدقيق الحسابات.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى توافق الاجراءات المحاسبية والتدقيقية في المنشأت الصغيرة والمتوسطة في بيئة الاعمال العراقية مع معيار الابلاغ المالي الدولي ومحاولة تفعيل هذه المعايير وبيان أثرها في تحسين صورة التقارير المالية.وقد توصلت الدراسة الى أن النظام المحاسبي المطبق في العراق لم يعطي خصوصية لهذا النوع من الشركات، وأن النظام المحاسبي الموحد المعتمد في تنظيم الحسابات في القطاع العام الهادف للربح والقطاع المختلط والقطاع الخاص هو نفسه يطبق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وقد اوصت الدراسة الى ضرورة إعطاء الاهتمام الكافي والدعم للشركات الصغيرة والمتوسطة وتشجيع الاستثمار فيها وسن القوانين والتشريعات التي تنظم عملها وتعظيم دورها. واتفاق اغلب أفراد العينة من مراقبي الحسابات في العراق على اهمية تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي للشركات الصغيرة والمتوسطة في البيئة العراقية، وأن هذه الاهمية تتجسد في تحقيق الوضوح والشفافية وتحسين جودة التقارير المالية فضلاً عن جودة الاداء المحاسبي.

١-٢-٢ دراسة عبد الجبار وآخرون ٢٠١٩.تكييف المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة SMEsلتطبيقه في الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تكييف المعيار المحاسبي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لتطبيقه في البيئة الجزائرية، وإبراز أهمية تطبيق المعيار والمتطلبات والعقبات التي تواجه تطبيقه. وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف الاستفادة من التجربة الدولية لأجل الارتقاء بمستوى أداءها خاصة في الجانب المحاسبي. وقد أوصت الدراسة بتسريع عملية تكييف النظام المحاسبي بالرجوع إلى التجربة الدولية، من خلال معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة والبدء في تحديد الجوانب التي تحتاج إلى تكييف وتعديلها بما يتماشى مع النسيج المؤسسي في الجزائر وطبيعة بنيتها الاقتصادية والاجتماعية.

١-٢-٣ دراسة Merve Kılıç & Ali Uyarb 2017.

Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey Insights from academics and accountants

هدفت الدراسة إلى تحديد ممارسات إعداد التقارير المالية الحالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لاستكشاف ما إذا كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مبسطة بما يكفي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، للتحقق مما إذا كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مناسبة للكيانات متناهية الصغر، لفحص المزايا والعيوب وتحديات التنفيذ وعقبات عملية التبني. وتوصلت الدراسة الى أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة عموماً تقوم بإعداد التقارير المالية للأغراض الضريبية فقط. وقد أكد من أجريت معهم المقابلات أن المزيد من التبسيط بشأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة قد يعيق إمكانية مقارنة البيانات المالية. في حين أن المعلومات المالية عالية الجودة ستكون أهم ميزة لتطبيق المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.وقد أوصت الدراسة الى أنه يتوجب على الجامعات تحديث مناهجها المحاسبية من خلال معالجة معايير التقارير المالية. وذلك للاختلافات الكبيرة بين اللوائح الوطنية الحالية والمعايير المقترحة ونقص الموظفين المدربين والمخاوف المتعلقة بتكاليف التطبيق والغموض حول نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ومما تقدم في الدراسات السابقة يشترك الباحث مع أوردته الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية شبيهة بالدراسات السابقة من حيث أنها تستعرض جوانب المعيار المتعلقة بالقياس والافصاح المحاسبي.

وان ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة انها تناولت معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم مع الدراسة والتطبيق العملي بما يتماشى مع بيئة الاعمال العراقية وخاصة الجوانب المحاسبية المتعلقة بأعداد البيانات المالية وفقاً لمعيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة مع الإشارة إلى تأثير تطبيق تلك المعالجات على البيانات المالية للشركة.

المحور الثاني:المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الفكر المحاسبي من حيث التعريف والمفهوم.

أن التطرق الى موضوع المنشآت الصغيرة والمتوسطة يتطلب تحديد مفهوم هذه المنشآت من أجل توضيح معالمها وتحديد مجالات تدخلها ولا يمكن تقديم تعريف نهائي ومفهوم محدد للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فهو مفهوم نسبي يختلف باختلاف المعايير المتخذة لتعريف هذه المنشآت كذلك تختلف هذه المعايير بين دولة واخرى، وفقاً لاختلاف امكانياتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية ودرجة تطورها التكنلوجي. **(المللي،٢٠١٥: ١١)** حيث تختلف الدول الصناعية والنامية في تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة فالشركات التي تعتبر متوسطة في الدول النامية تعد صغيرة في الدول الصناعية كما ان الشركات الكبيرة في الدول النامية تعد متوسطة في الدول الصناعية، وذلك لاختلاف المعايير التي يتم أخذها بعين الاعتبار. والمتمثلة في المعايير الكمية والنوعية.

- المعايير الكمية: عدد العمال، قيمة المبيعات، رأس المال المستثمر، حجم الانتاج، والقيمة المضافة، والخ.....
- المعايير النوعية: استقلالية الادارة، ملكية المؤسسة تكون لفرد أو مجموعة من الافراد، وإلخ.....

فيعرف البنك الدولي المنشآت الصغيرة والمتوسطة باستخدام معيار عدد العمال والذي يعتبر معياراً مبدئياً، حيث يعتبر المنشأة صغيرة إذا كانت توظف أقل من 50 عاملاً، وهناك العديد من دول العالم تستخدم هذا المعيار لتعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة ففي الولايات المتحدة الامريكية وايطاليا وفرنسا تعتبر المنشآت صغيرة ومتوسطة إذا كانت توظف حتى 500 عملاً ويعتبر هذا المعيار جيد لسهولة عملية المقارنة وجمع المعلومات حوله، **(يحيى وعبد الحليم، ٢٠١٥: ٥)**.

أما المفوضية الأوروبية فتعرّف المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بناءً على (عدد الموظفين أو حجم المبيعات أو إجمالي الميزانية العمومية). وفي الجدول الاتي يوضح الشروط المعتمدة من المفوضية الاوربية لتصنيف الشركات وكما يلي:

جدول رقم (١) تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة حسب المفوضية الاوربية

نوع الشركة	عدد الموظفين	حجم المبيعات	إجمالي الميزانية العمومية
مصغرة	أقل من ١٠	أقل من ٢مليون يورو	أقل من ٢مليون يورو
صغيرة	أقل من ٥٠	أكثر من مليونين وأقل من ١٠ مليون يورو	أكثر من مليونين وأقل من ١٠ مليون يورو
متوسطة	أكثر من ٥٠ أقل من ٢٥٠	أكثر من عشرة مليون أقل من ٥٠ مليون يورو	أكثر من عشرة مليون أقل من ٤٣مليون يورو

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على (Solilova and Nerudova, 2018: 1)

وفي العراق وابتداءً من عام ١٩٨٣ فقد اعتبرت المنشآت التي تستخدم من (١ – ٩) شخصاً وتستثمر أقل من مائة ألف دينار في المكائن منشآت صغيرة. واعتبرت المنشآت التي تستخدم من (١٠ – ٢٩) شخصاً وتستثمر أقل من مائة ألف دينار في المكائن، هي منشآت متوسطة. **(الجهاز المركزي للإحصاء ٢٠١٧: ١٣٣).**

كما حددت مسودة القانون الوطني للمشاريع الصغيرة والمتوسطة في العراق التعريف الرسمي لهذه الشركات، فالشركة الصغرى والصغيرة والمتوسطة كناية عن أي مشروع أو شركة تجارية، بما يشمل كافة أنواع الشركات مهما كان شكلها القانوني والتي يقع عدد الموظفين فيها وحجم مواردها المالية ضمن الحدود الاتية:

أ. الشركة الصغرى تستخدم ما لا يزيد على عشرة موظفين بدوام كامل أو ما يعادل ذلك.

ب. الشركة الصغيرة تستخدم بين ١١ و٥٠ موظف بدوام كامل أو ما يعادل ذلك، على ألا تتجاوز مبيعاتها السنوية أو ميزانيتها العمومية السنوية خمسة مليار دينار.

ج. الشركة المتوسطة تستخدم بين ٥١ و٢٠٠ موظف بدوام كامل أو ما يعادل ذلك، على ألا تتجاوز مبيعاتها السنوية أو ميزانيتها العمومية السنوية عشرة مليار دينار.

د. ينبغي الالتزام بمقياس عدد الموظفين بوصفه المقياس الاساسي المعتمد. **(عزيز، ٢٠١٦، ٣٤).**

ويلاحظ مما سبق أن عدم الاتفاق على تعريف محدد للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وتعدد التعريفات يعود إلى تعدد وتنوع المعايير المستخدمة لتحديد هوية المنشآت وقد لا يمثل ذلك مشكلة بل يعكس تنوعاً في ظروف وحاجات مستعمل التعريف أو المعيار لتحديد هوية المشروع الذي يهتم به. وفي هذا الصدد يذهب البعض إلى تفسير أسباب عدم الاتفاق على تعريف واحد للمشروع الصغير وتعدد التعريفات إلى ارتباط كل تعريف بالأسباب والدوافع العملية والضرورية من وراء اختياره.

ويرى الباحثان الى أنه يمكن تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم مهما كان تنظيمها القانوني بأنها المنشآت التي يكون فيها رأس المال وحجم المبيعات والاصول الثابتة قليله نسبياً تعمل على استثمارها في انتاج السلع وتقديم الخدمات التي تؤدي بدورها الى زيادة الناتج القومي.

المحور الثالث: القياس والافصاح المحاسبي على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية SMEs.

٣. ١. النطاق العام لمعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. أن معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم هو معيار منفصل قائم بذاته منظم حسب المواضيع الى ٣٥ قسماً، ويتضمن مبادئ المحاسبة التي تستند إلى معايير المحاسبة الدولية ولكن تم تبسيطها لتناسب الكيانات داخل نطاقها. ويوفر المعيار للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إطار عمل بديل يمكن تطبيقه من قبل الكيانات المؤهلة بدلاً من معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة، وبالتالي فهي متاحة لأي سلطة تشريعية لاعتمادها سواء اعتمدت أو لم تعتمد المعايير الدولية بنسختها الكاملة. (Veronica,2019,P133) وقد هدف مجلس المعايير المحاسبية IASB من نشره معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لتطبيقه على البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت غير الخاضعة للمسائلة العامة. وذلك لتحسين المعايير الموحدة لأعداد التقارير المالية التي تطبق بشكل متناسق وإمكانية مقارنة المعلومات المالية وتزويد المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بمعايير محاسبية دولية ذات جودة عالية مفهومة ومطبقة دولياً في جميع المنشآت وتخفيف العبء على المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي ترغب باستخدام معايير دولية وأيضاً تلبي رغبات ومتطلبات مستخدمي البيانات المالية لهذه المنشآت.(IASB,2009,P1، والعف، ٢٠١٢،٤١) ويتضمن المعيار عدداً من الاختلافات المتعلقة بالإثبات والقياس مقارنة بالمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة ويتطلب إفصاحات أقل

شمولية وتفصيلاً حيث أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تخفيض ما يقرب من ٩٠ % في مستوى الإيضاحات.والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أقل تعقيدًا من المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والعديد من المتطلبات الوطنية. حيث أن المعيار أبسط من معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة بعدة طرق رئيسية منها:

- تم حذف بعض الموضوعات في المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية لأنها لا تتعلق بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم النموذجية.
- تم تبسيط العديد من مبادئ الاعتراف والقياس في المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية.
- في الوقت الذي تسمح فيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة باختيار السياسة المحاسبية، تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فقط بالخيارات الأسهل.
- استبعاد بعض الخيارات الأكثر تعقيداً في المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة.
- هناك حاجة إلى إفصاحات أقل بكثير.
- تمت إعادة صياغة نص معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالكامل بلغة إنجليزية بسيطة بحيث يسهل فهمها وترجمتها. **(IASB,2020,P64,KPMG,2018,P5)**.

٣. ٢. الكيانات المستهدفة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.كانت إحدى أولى القضايا التي واجهت مجلس المعايير المحاسبية IASB هي وصف فئة الكيانات التي سيتم إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لها. وسلم المجلس بأن الكيانات التي ينبغي أن تستخدم المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في نهاية المطاف، تقع على عاتق السلطات التنظيمية الوطنية وواضعي المعايير.**(IASB,2009, P20)**
ومع ذلك، فإن التحديد الواضح لنوع المنشآت المستهدفة بالمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة يعتبر جوهرياً لتكون الهيئات التنظيمية والتشريعية والمنشآت المعدة للتقارير ومدققيها على دراية بالنطاق المقصود بتطبيق المعايير الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بحيث لا تؤكد المنشآت التي لا تعتبر من المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم التزامها بالمعيار، وبالتالي فهي غير مؤهلة لاستخدام المعايير الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.**(IASB, 2009, P5)**

وقد تم وضع تعريف واضح لفئة الكيان الذي تهدف إليه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة للاستخدام من قبل الكيانات التي:

أ- لا تخضع للمساءلة العامة.

ب- تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين.

ومن أمثلة هؤلاء المستخدمين الخارجيين الملاك الذين لا يشاركون في إدارة هذه المنشآت، والدائنين الحاليين والمحتملين، ووكالات التصنيف الائتماني**(Veronica,2019,P136)**.

وكذلك يرى الباحثان ان مستخدمي تقارير المنشآت الصغيرة والمتوسطة ذا نوعية محددة خصوصاً المستثمرين المستقبلين الذين يستفادون من تلك المعلومات بدراسة الجدوى الاقتصادية لاتخاذ قراراتهم بإنشاء تلك المشاريع من عدمها.

وان المساءلة العامة كمبدأ أساسي لتحديد الكيانات التي يُقصد لها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وتلك التي لا تهدف إليها. ويوضح معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم أن المنشأة تعد خاضعة المساءلة العامة (وبالتالي يجب أن تستخدم المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية) إذا:

أ. كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يتم تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشأة في طريقها لإصدار مثل هذه الادوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الاسواق المحلية أو الاقليمية).

ب. كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمن لقطاع واسع من المجموعات الخارجية كأحد الانشطة الرئيسية لها. وتستوفي هذا الضابط معظم البنوك والاتحادات الائتمانية وشركات التأمين والسماسرة/ المتعاملين في الاوراق المالية وصناديق الاستثمار وبنوك الاستثمار. **(SOCPA,2019,P09)**.

ومن خلال ما تم عرضه أعلاه، يرى الباحثان أن مجلس المعايير المحاسبية IASB قد أضاف معياراً وصفياً لتصنيف المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وأضيف إلى معايير الحجم الأخرى الدولية والمحلية المعتمدة، للتعريف بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة من خلال تطبيق معيار المساءلة أتجاه الجمهور كأساس لهذا التصنيف، لتحديد المنشآت المؤهلة بتطبيق المعيار التي تدخل ضمن نطاقه. ويمكن القول ان الشركات الداخلة في سوق الاوراق المالية والمؤسسات المالية (البنوك) ليست ضمن نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

٣. ٣. القياس المحاسبي في ظل معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs. أن العناصر المعترف بها في البيانات المالية محددة كمياً من الناحية النقدية. ويستلزم هذا اختيار أساس القياس لتحديد الكمية التي سيتم تطبيقها على كل عنصر. ويعتمد أساس القياس الأنسب الذي يتم تطبيقه على أي عنصر على مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة المتعلقة بهذا العنصر وقيود التكلفة. وعند اختيار أساس القياس، من المهم مراعاة طبيعة المعلومات التي سينتج عنها أساس القياس في كل من بيان المركز المالي وبيان الأداء.**(Salim,2019, p39)**. ومن خلال معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجمSMEs يوجد أساسان شائعان للقياس وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

فبالنسبة للأصول، التكلفة التاريخية هي مبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض النقدي المقدم في وقت استلامه. أما الالتزامات، فالتكلفة التاريخية هي مبلغ عوائد النقد أو النقد المعادل المقبوضة أو القيمة العادلة للأصول غير النقدية المستلمة مقابل الالتزام في وقت تكبد الالتزام، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال، ضريبة الدخل) مبالغ النقد أو النقد المعادل المتوقع دفعها لتسوية الالتزام في السياق الاعتيادي للأعمال. والتكلفة التاريخية المطفأة هي التكلفة التاريخية للأصل أو الالتزام زائد أو ناقص ذلك الجزء من تكلفته التاريخية المعترف به سابقاً كمصروف أو دخل. **(IFRS,2015,2.34)**.أما القيمة العادلة: فهي المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام أو تبادل أداة حق ملكية ممنوحة بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة منظمة على اساس تجاري في السوق بتأريخ القياس. **(العبيدي، ٢٠١٧)**.وتشمل أساليب القياس الاخرى المطلوبة أو المعتمدة لأصول والتزامات محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم طريقة حقوق الملكية للاستثمارات في المنشآت الزميلة وسعر البيع المقدر مطروحاً من تكاليف البيع للمخزون منخفض القيمة وقيمة الاستخدام للأصول غير المتداولة منخفضة القيمة. وتقاس الأصول والالتزامات المفردة في بعض الاحيان باستخدام مجموعة من اساليب القياس على سبيل المثال عندما يتم التحوط لمخاطر سعر سلعة محتفظ بها، يتم تعديل التغير في القيمة العادلة للسلعة المحتفظ بها الى المبلغ المسجل (تكلفة) السلعة المحتفظ بها.**(IASB,2009,P32)** . ويوضح الجدول التالي قواعد القياس الأولي والقياس اللاحق التي تنطبق على الأصول والخصوم المختلفة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم المحددة وفقاً للمعيار:

جدول (٢) قواعد القياس الاولي واللاحق وفق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

تصنيف الاصول أو الالتزامات	القياس الاولي	القياس اللاحق
مخزون الأصول غير المالية	بسعر التكلفة أو سعر البيع المقدر مطروحاً منه تكاليف الانجاز والبيع أيهما أقل.	بسعر التكلفة أو سعر البيع المقدر مطروحاً منه تكاليف الانجاز والبيع أيهما أقل.
استثمارات في شركات زميلة	سعر المعاملة (بما في ذلك تكلفة المعاملة إذا تم قياسها لاحقًا بالتكلفة أو طريقة حقوق الملكية).	التكلفة ناقصاً انخفاض القيمة المتراكم ، وطريقة حقوق الملكية ناقصاً انخفاض القيمة المتراكم أو القيمة العادلة.
استثمارات في مشاريع مشتركة	بسعر المعاملة. وسعر المعاملة لا يتضمن تكاليف المعاملة.	التكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر هبوط مثبت وفقاً للقسم ٢٧ الهبوط في قيمة الاصول، بخلاف الاستثمارات التي يوجد لها سعر معلن منشور. القيمة العادلة للاستثمارات التي يوجد لها سعر معلن منشور. طريقة حقوق الملكية لقياس الاستثمارات عند التأثير الهام.
الممتلكات الاستثمارية	الكلفة	القيمة العادلة هي أساس القياس الافتراضي. ومع ذلك، إذا كان لا يمكن تحديد القيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر له ، يتم تصنيف العقار ومحاسبته كممتلكات والآلات ومعدات.
الممتلكات والآلات والمعدات	الكلفة	التكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم وخسائر هبوط القيمة المتراكم. أو استخدام نموذج أعادة التقييم، وهو عبارة عن القيمة العادلة للبند في تاريخ أعادة التقييم مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقه.
الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة	الكلفة	التكلفة مطروحاً منها الاستهلاك المتراكم ومجمع خسائر هبوط مثبت وفقاً للقسم ٢٧ الهبوط في قيمة الاصول
الشهرة	الكلفة والتي تمثل زيادة تكلفة تجميع الاعمال عن حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحتملة المثبتة.	التكلفة مطروحاً منها مجمع الاطفاء ومجمع خسائر الهبوط.
الأصول البيولوجية	القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.	القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي أساس القياس الافتراضي. ومع ذلك ، إذا تعذر تحديد القيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد غير مبرر ، يتم احتساب الأصول بالتكلفة، مطروحاً منها أي استهلاكات مجمعة وأي خسارة هبوط مجمعة
المنتجات الزراعية	التكلفة عند الحصاد (كمخزون) = القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.	القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
المخصصات والمطلوبات غير المالية الأخرى	أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير.	أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير.
الأصول والالتزامات المالية الأدوات المالية الأساسية	سعر المعاملة بما في ذلك تكلفة المعاملة.	التكلفة المستنفدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية هي أساس القياس الافتراضي. ومع ذلك ، يتم قياس بعض أدوات التمويل الأساسية بالقيمة العادلة.
أدوات مالية أخرى	القيمة العادلة.	القيمة العادلة.

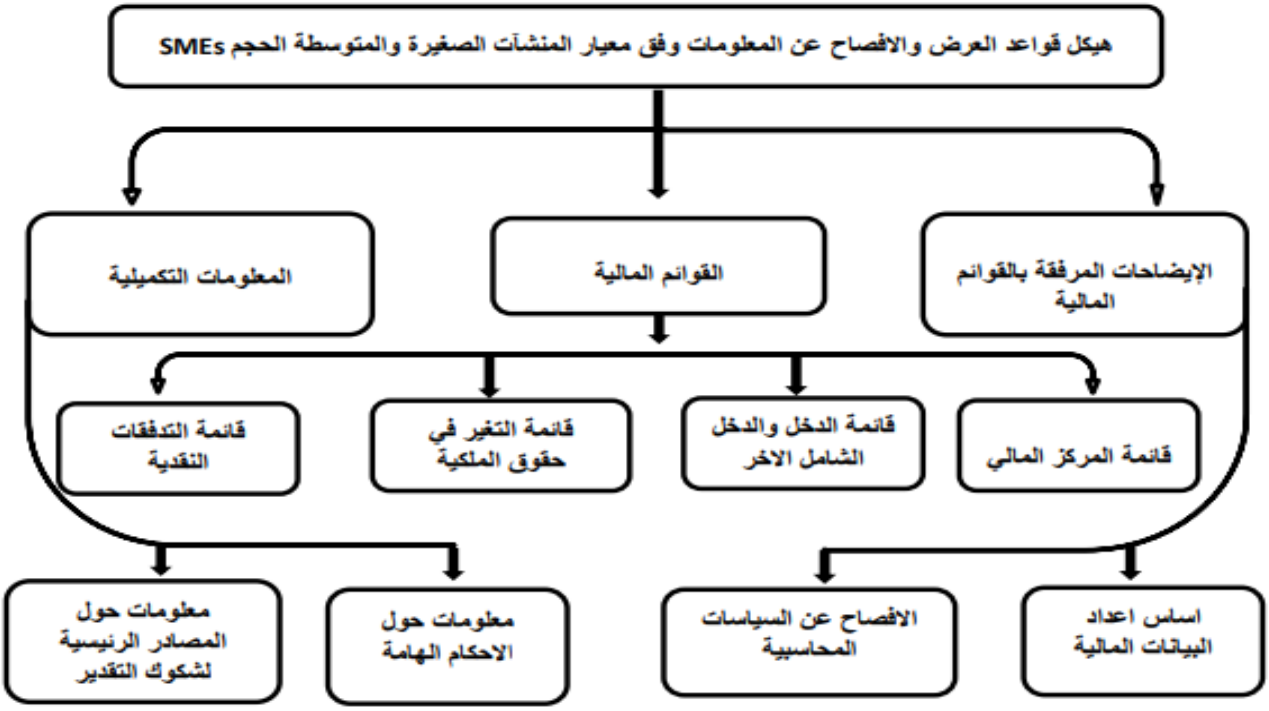
المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على (Bruce,2011,p17).

وفي ضوء ما تم عرضه سابقاً من ملخص لقواعد القياس المحاسبي الاولي واللاحق للأصول والالتزامات للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لاحظ الباحثان أنه على الرغم من إشارة المعيار الى استخدام أساسان شائعان وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة الا أنه يمكن تحديد قياسات مختلفة لبند معين عند الاعتراف الاولي واللاحق بالإضافة الى ذلك يمكن أن يختلف القياس المطلوب بناء على الغرض الذي يوضع الأصل من أجله ويمكن أن يعتمد القياس المطلوب أيضاً على قدرة الادارة من تحديد قيمتها العادلة بشكل مستمر دون تكلف او جهد غير مبرر لهما.

٣. ٤. الافصاح المحاسبي عن المعلومات وفق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

لقد أولى معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB اهتماماً كبيراً لاعتبارات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. فبالإضافة إلى تضمين المعيار القسم (٣) عرض البيانات المالية والأقسام ذات الصلة المتعلقة بالقوائم المالية والقسم (٨) الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية والقسم (٣٣) الإفصاح عن الأطراف ذات الصلة، تم وضع قواعد

للإفصاح في جميع الأقسام الأخرى بشأن كيفية ومتطلبات العرض والافصاح عن المعلومات، والتي تتعلق بالموضوع الذي يتم تناوله في كل قسم من هذا المعيار. ويحدد الشكل (١) الاتي هيكل قواعد العرض والإفصاح عن المعلومات بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs:



المصدر: أعداد الباحثان.

ويعالج المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم المعلومات التي يجب الافصاح عنها في المجموعة الكامل من القوائم المالية للمنشأة والتي تشتمل كل ما يلي:

أ. قائمة المركز المالي كما في تاريخ التقرير.

ب. أياً مما يلي:

- قائمة دخل شامل واحدة لفترة التقرير تعرض جميع بنود الدخل والمصروفات المثبتة خلال الفترة بما في ذلك تلك البنود المثبتة عند تحديد الربح أو الخسارة والتي تعد مجموعاً فرعياً في قائمة الدخل الشامل وبنود الدخل الشامل الاخر. أو
- قائمة دخل منفصلة وقائمة منفصلة للدخل الشامل. أما إذا اختارت المنشأة أن تعرض كلاً من قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل فأن قائمة الدخل الشامل تبدأ بالربح أو الخسارة ثم تظهر بنود الدخل الشامل الاخر.

ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية لفترة التقرير.

د. قائمة التدفقات النقدية لفترة التقرير.

هـ. الايضاحات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الاخرى.

وباختصار، يمكن القول بأن قواعد العرض والافصاح عن المعلومات المحاسبية التي يعالجها المعيار تقتضي بتوفير عنصر الافصاح المناسب في القوائم المالية المتعلقة بجميع المسائل الجوهرية من أجل تحقيق المنفعة لمستخدم القوائم المالية مستندة بذلك على أساس أن المنفعة المتحققة للمستخدم لا تتوقف على كمية المعلومات التي يتم الافصاح عنها بقدر ما تتوقف على نوعية تلك المعلومات التي تساعد المستخدمين على توفير القدرة التنبؤية، أي بمعنى ان تمكن تلك المعلومات من سيستخدمها من الاستفادة منها في التنبؤ بالإحداث المتوقعة في المستقبل. وتحقق القدرة على المسائلة، أي أن المعلومات تمكن من سيستخدمها في تقييم أداء المنشأة بشكل عام وأداء أدارتها بشكل خاص.

المحور الرابع :التطبيق العملي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs في الشركة محل التطبيق

٤. ١. نبذة عامة عن الشركة محل تطبيق البحث :تأسست شركة (X)[١] في عام ٢٠٠٩ وفقاً لقانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل ولها شهادة تأسيس صادرة عن دائرة تسجيل الشركات الوطنية برأس مال قدرة (١٢٥٠) مليون دينار عراقي مقسم الى (١٢٥٠) مليون سهم. وتهدف الشركة الى استثمار رؤوس الأموال بقصد المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني من خلال نشاطها في إنتاج وتعبئة وتسويق الأوكسجين والغازات الأخرى عالية النقاء للاستخدام الطبي والصناعي. وممارسة الأنشطة الأخرى في مجال التجارة العامة. وتعتبر الشركة من الشركات المتميزة والمتخصصة بصناعة الغازات الطبية والغذائية والصناعية وغازات اللحام. وتقدم الشركة مجموعة متنوعة من الخدمات الشاملة والمنتجات عالية الجودة بأقل قدر من المخاطر. سعيا وراء أنشطة متنوعة ومبتكرة ذات قيمة مضافة. وتعتمد الشركة على النظام المحاسبي الموحد في تحليل وتبويب معاملاتها المالية وقد تم اختيار بياناتها المالية كما في ٢٠١٩/١٢/٣١. والمصادق عليها من مجلس مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات كأساس لتطبيق الجانب العملي للبحث.

٤. ٢. تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على بنود القوائم المالية لشركة(X) الصناعية واستناداً الى ما ورد في المعيار.

٤. ٢. ١. العقارات والآلات والمعدات. يتم التعامل مع العقارات والآلات والمعدات وفق القسم (١٧) من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة وحدد العقارات والآلات والمعدات بأنها الأصول الملموسة التي يتم الاحتفاظ بها للاستخدام في أنتاج أو توريد السلع أو تقديم الخدمات أو للأغراض الإدارية ويتوقع أن تستخدم لأكثر من سنة مالية واحدة.

أولاً: المعالجات المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات في تاريخ التحول الى معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.يتم قياس الممتلكات والآلات والمعدات أما من خلال نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية على ان تطبق هذه السياسة على كافة فئات الممتلكات والآلات والمعدات.

ويرى الباحثان صعوبة تطبيق نموذج أعادة التقييم لقياس الممتلكات والآلات والمعدات في المنشآت الصغيرة والمتوسطة العاملة في العراق لعدم وجود سوق نشطة الامر الذي يؤدي الى صعوبة في تحديد أطراف لديهم المعرفة والرغبة في التعامل توفر دليلاً على القيمة العادلة لذلك يعد تطبيق نموذج التكلفة هو أكثر ملائمة للبيئة العراقية.

ومن خلال نموذج التكلفة تقاس القيمة الدفترية للممتلكات والآلات ومعدات الشركة بموجب المعادلة التالية:

الكلفة التاريخية – مخصص الاندثار – مخصص خسائر انخفاض القيمة= القيمة الدفترية في تاريخ التقرير

وتتم المحاسبة عن انخفاض قيمة الممتلكات والآلات والمعدات من خلال تقييم احتمالية وجود مؤشرات جوهرية لانخفاض قيمة بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات ويتم تقدير المبلغ القابل للاسترداد لأي أصل متأثر (أو مجموعة من الأصول ذات الصلة) ومقارنتها بقيمتها الدفترية. وإذا كانت القيمة المقدرة القابلة للاسترداد أقل، يتم تخفيض القيمة الدفترية إلى قيمتها المقدرة القابلة للاسترداد. ويتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الأرباح والخسائر. وتسجيل القيد التالي ليعكس أثر الانخفاض عند حدوثه.

[١] تكمن محددات الدراسة في طلب الشركة محل تطبيق البحث بعدم الكشف عن أسم الشركة. لذلك لم يذكر أسم الشركة في البحث وتم الإشارة إليه بالرمز (X).

*** من ح / خسائر تدني ممتلكات والآلات ومعدات

*** الى ح/ مخصص خسائر تدني ممتلكات والآلات ومعدات

وبعد المراجعة والاستفسار من إدارة الشركة حول المؤشرات الأساسية التي تؤدي إلى انخفاض قيمة أصول الشركة، لم ترد أي مؤشرات على انخفاض قيمة الأصول. لذلك، سيتم الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات في تاريخ التحول الى معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بقيمتها الدفترية الحالية باستثناء الممتلكات التي سيتم إعادة تصنيفها ضمن العقارات الاستثمارية وحسب الجدول التالي:

جدول رقم (٣) قياس القيمة الدفترية لممتلكات والآلات ومعدات شركة (X) بموجب نموذج التكلفة في ٢٠١٩/١/١.

التفاصيل	الكلفة التاريخية	الاندثار المتراكم	تقييم انخفاض القيمة	القيمة الدفترية
مباني وخزانات	٢٢٠،٠٠٠،٠٠٠	٢٥،٥٠٠،٠٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	١٩٤،٥٠٠،٠٠٠
الات ومعدات	٣٢٣،١٢٥،٠٠٠	٢٤٦،٩٣٧،٥٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٧٦،١٨٧،٥٠٠
السيارات	٧٦،١٧٢،٥٠٠	٤٢،٩٢٠،٥٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٣٣،٢٥٢،٠٠٠
رافعات شوكية	١٦،٢٥٠،٠٠٠	٤،٨٧٥،٠٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	١١،٣٧٥،٠٠٠
عدد وقوالب	٤٧٥،٠٠٠،٠٠٠	٢٥٢،٥٠٠،٠٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٢٢٢،٥٠٠،٠٠٠
أثاث وأجهزة مكاتب	٢٥،٠٠٠،٠٠٠	١٦،٥٠٠،٠٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٨،٥٠٠،٠٠٠
المجموع	١،١٣٥،٥٤٧،٥٠٠	٥٨٩،٢٣٣،٠٠٠	--	٥٤٦،٣١٤،٥٠٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات الشركة

ثانياً: المعالجات المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات في تاريخ تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

يتم إثبات بنود الممتلكات والآلات والمعدات المقتناة خلال عام ٢٠١٩ بالتكلفة. وتتضمن التكاليف جميع التكاليف المتكبدة لجعل الأصل في الحالة اللازمة له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تحددها الإدارة.

أن عملية أثبات الممتلكات والآلات والمعدات المحددة بموجب المعيار تتوافق مع متطلبات الاثبات الاولي التي نص عليها النظام المحاسبي الموحد. لذلك لا يطرأ عليها أي تغيير عند تطبيق المعيار.

أما بنود الممتلكات والآلات والمعدات المثبتة في بيان المركز المالي الافتتاحي بتاريخ ٢٠١٩/١/١، سيتم قياسها وفقاً لنموذج التكلفة وتخضع لاختبارات انخفاض القيمة واحتساب الاستهلاك المتراكم للوصول إلى القيمة الدفترية في ٣١ /١٢/ ٢٠١٩ ووفق الجدول التالي:

جدول رقم (٤) قياس القيمة الدفترية لممتلكات والآلات ومعدات شركة (X) بموجب نموذج التكلفة في ٢٠١٩/١٢/٣١.

التفاصيل	الكلفة التاريخية	الاندثار المتراكم	تقييم انخفاض القيمة	القيمة الدفترية
مباني وخزانات	٢٢٠،٠٠٠،٠٠٠	٣٦،٥٠٠،٠٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	١٨٣،٥٠٠،٠٠٠
الات ومعدات	٣٢٣،١٢٥،٠٠٠	٢٩٥،٤٠٦،٢٥٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٢٧،٧١٨،٧٥٠
السيارات	٧٦،١٧٢،٥٠٠	٥٤،٣٤٦،٣٧٥	لا يوجد انخفاض في القيمة	٢١،٨٢٦،١٢٥
رافعات شوكية	٢٩،٥٣٠،٤٠٠	٩،٣٠٤،٥٦٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٢٠،٢٢٥،٨٤٠
عدد وقوالب واسطوانات	٤٩٠،٤٧٠،٠٠٠	٣٢٦،٠٧٠،٥٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	١٦٤،٣٩٩،٥٠٠
أثاث وأجهزة مكاتب	٢٥،٠٠٠،٠٠٠	١٩،٠٠٠،٠٠٠	لا يوجد انخفاض في القيمة	٦،٠٠٠،٠٠٠
المجموع	١،١٦٤،٢٩٧،٩٠٠	٧٤٠،٦٢٧،٦٨٥	--	٤٢٣،٦٧٠،٢١٥

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

٤. ٢. ٢. العقارات الاستثمارية :يتم التعامل مع العقارات الاستثمارية وفقاً للقسم (١٦) من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة، ويتم تعريف العقار الاستثماري على أنه العقار (الأرض أو المبنى أو جزء من مبنى أو كليهما) الذي يحتفظ به المالك لغرض الحصول على الايرادات أو الاستفادة من الزيادة في القيمة أو كليهما وليس لغرض الاستخدام في الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو لأغراض إدارية أو البيع ضمن النشاط الاعتيادي للمنشأة. أن الشركة (X) لم تعترف في بياناتها المالية بحساب الاستثمار العقاري على الرغم من تحويل أحد مبانيها التي سبق استخدامها لأغراض النشاط العادي للشركة إلى عقارات تتوافق مع تعريف العقارات الاستثمارية من خلال تأجيرها للغير. ولم تقم الشركة بتحويل تصنيف العقارات من أصول ثابتة إلى عقارات استثمارية واستمرت في اتباع المبادئ المحاسبية السابقة للمحاسبة عن الأصل. لذلك، سيتم التعامل معها في تاريخ الانتقال إلى المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كعقارات استثمارية.

أولاً: المعالجات المحاسبية للعقارات الاستثمارية في تاريخ التحول الى معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.يتم قياس القيمة العادلة للمباني المعاد تصنيفها كعقارات الاستثمارية بموجب القسم (١٦) العقارات الاستثمارية من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في تاريخ التحول الى المعيار ومعالجة أي فروقات إعادة تقييم كفائض أو خسائر إعادة تقييم على أن تظهر فروقات إعادة التقييم في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية. من خلال تطبيق المعادلة التالية:

القيمة العادلة – القيمة الدفترية = فائض إعادة التقييم

أجرى الباحثان عملية قياس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية للشركة المعنية من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة على أساس السعر الذي يتم به التبادل بين الأطراف الراغبة والمطلعة. حيث كانت الكلفة الدفترية للمباني (٤٢،٥٠٠،٠٠٠) دينار وقد بلغة القيمة العادلة بعد تقدير كلفة المتر الواحد للبناء مبلغ قدرة (٦٣،٧٥٠،٠٠٠) والجدول التالي يوضح ذلك تفصيلياً:

جدول رقم (٥) قياس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية في ٢٠١٩/١/١

العقار	الكلفة التاريخية	أساس التقييم	القيمة العادلة
المباني[٢]	٥٠،٠٠٠،٠٠٠	٧٥٠ م٢ × ٨٥٠٠٠ د.م =	٦٣،٧٥٠،٠٠٠
المجموع	٥٠،٠٠٠،٠٠٠	--	٦٣،٧٥٠،٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثان بناءً على مكاتب الإنشاءات الهندسية

٦٣،٧٥٠،٠٠٠ – ٤٢،٥٠٠،٠٠٠ = ٢١،٢٥٠،٠٠٠ فائض إعادة تقييم العقارات الاستثمارية

ويتم تسجيل القيد التالي في ٢٠١٩/١/١ لإعادة تصنيف حساب المباني المثبتة ضمن حساب الممتلكات والآلات والمعدات الى حساب العقارات الاستثمارية وأثبات أثر الارتفاع في قيمة العقارات الاستثمارية في حساب فائض إعادة التقييم.

من مذكورين

٦٣،٧٥٠،٠٠٠ ح/ مباني استثمارية[٣]

٧،٥٠٠،٠٠٠ ح/ مخصص الاندثار المباني المتراكم[٤]

الى مذكورين

٥٠،٠٠٠،٠٠٠ ح/ المباني[٥]

٢١،٢٥٠،٠٠٠ ح/ فائض إعادة تقييم المباني الاستثمارية

ثانياً: المعالجات المحاسبية للعقارات الاستثمارية في تاريخ تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

بعد التحول وتطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وفي حال تمكنت المنشاة من قياس القيمة العادلة لبند من بنود العقارات الاستثمارية بشكل موثوق وبدون تكلفة أو جهد غير مبرر لهما على أساس مستمر عليها أن تستخدم نموذج القيمة العادلة وخلافاً لذلك، على المنشأة استخدام نموذج التكلفة وتتم المحاسبة عن هذه العقارات وفق القسم (١٧) الممتلكات والآلات والمعدات (التكلفة – الاستهلاك المتراكم – مخصص تدني القيمة).

يتم إعادة تقييم القيمة العادلة للاستثمارات العقارية المقاسة بالقيمة العادلة. في كل تاريخ إعداد البيانات المالية، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

أن العقار الاستثماري لم يخضع رصيده لأي تعديل خلال عام ٢٠١٩ والقيمة العادلة للمباني العقارية تتطابق مع القيمة المسجلة في بيان المركز المالي الافتتاحي. وعليه، بلغ رصيد العقارات الاستثمارية كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٩ (٦٣,٧٥٠,٠٠٠) دينار.

[٢] المباني التي تقاس قيمتها العادلة في تاريخ الانتقال إلى المعيار للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي عبارة عن مستودع كبير بمساحة ٧٥٠ متر مربع مقسم إلى أربعة مستودعات صغيرة مبنية من هيكل فولاذي مدعوم بالبناء ومسقف بالسندويج بنل.

[٣] يمثل القيمة العادلة للمباني المعاد تصنيفها كعقارات استثمارية.

[٤] يمثل مخصص الاندثار المتراكم لحساب المباني والذي تم الغاءه لاختيار نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن العقارات الاستثمارية.

[٥] يمثل مبلغ الكلفة التاريخية لحساب المباني.

٤. ٢. ٣. الأصول غير الملموسة

يتم التعامل مع الأصول غير الملموسة وفقاً للقسم (١٨) من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وحدد أن يعترف بالأصل على أنه أصلاً غير ملموس عندما يستوفي الشروط التالية:

- ❖ من المحتمل أن تتدفق المنافع المستقبلية التي تعود على الأصل الى المنشأة.
- ❖ يمكن قياس تكلفة أو قيمة الأصل بشكل موثوق.
- ❖ لا ينتج الأصل عن نفقة تم تحملها داخلياً على بند غير ملموس.

أولاً: المعالجات المحاسبية للأصول غير الملموسة في تاريخ التحول الى معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

وفقاً للمعلومات الواردة في البيانات المالية للشركة، وبعد الاستفسار من حسابات الشركة عن الأصول غير الملموسة اتضح أن الشركة خلال العام ٢٠١٨ تعاقدت مع أحد مكاتب الأنظمة والحلول الإلكترونية. لشراء نظام سيطرة المخازن الالكترونية لتنظيم عمل إدارة المخازن بالشركة بلغة قيمتها (٤،٦٢٥،٠٠٠) دينار مسجلة كمصروف ضمن حساب (٣٢٥١) اللوازم والمهمات وفق النظام المحاسبي الموحد. وكجزء من تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، القسم (١٨) الأصول غير الملموسة، يلبي نظام سيطرة المخازن الالكترونية بشكل كامل متطلبات الاعتراف بالأصل غير الملموس. لأنه يوفر منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ويمكن قياس قيمتها بشكل موثوق. لذلك، ينبغي رسملتها ضمن الأصول غير الملموسة بالكلفة، وزيادة الأرباح المحتجزة (الفائض المتراكم) بمقدار قيمة النظم الالكترونية وتسجيل القيد التالي:

٤،٦٢٥،٠٠٠ من ح/ نظم السيطرة الالكترونية (نظام مخزني)

٤،٦٢٥،٠٠٠ الى ح/ الأرباح المحتجزة

قيد الاعتراف بالأصول غير الملموسة في بيان المركز المالي الافتتاحي في ٢٠١٩/١/١

ثانياً: المعالجات المحاسبية للأصول غير الملموسة في تاريخ تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

بعد الاعتراف الأولي، في تاريخ تبني معيار الشركات الصغيرة والمتوسطة، يجب على المنشأة قياس الأصول غير الملموسة بالتكلفة مطروحاً منها أطفاء الفترة وأي خسائر انخفاض في القيمة. وأن المبلغ القابل للاستهلاك يتم تخصيصه للأصل غير الملموس على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي، وأن عبء الإطفاء يتم الاعتراف به كمصروف فترة. ويوضح الجدول التالي احتساب القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة في ٢٠١٩/١٢/٣١.

جدول رقم (٦) احتساب القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة في ٢٠١٩/١٢/٣١

البيان	أساس الاحتساب	المبلغ
الكلفة	كلفة الأصول غير الملموسة المعترف بها في بيان المركز المالي الافتتاحي في ٢٠١٩/١/١	٤،٦٢٥،٠٠٠
أطفاء عام ٢٠١٩	٤،٦٢٥،٠٠٠ ÷ ٢٠%	٩٢٥،٠٠٠
القيمة الدفترية في ٢٠١٩/١٢/٣١		٣،٧٠٠،٠٠٠

ويتم تسجيل قيد الاندثار التالي لإثبات مصروف استهلاك الأصول غير الملموسة في ٢٠١٩/١٢/٣١

٩٢٥،٠٠٠ من ح/ مصروف إطفاء النظم الالكترونية

٩٢٥،٠٠٠ الى ح/ مخصص إطفاء النظم الالكترونية

٤. ٢. ٤. عقود الايجار

عقود الايجار هي اتفاق ينقل المؤجر من خلالها الى المستأجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات. وتخضع عقود الايجار الى القسم (٢٠) عقود الايجار من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ويصنف المعيار عقد الايجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان العقد يحول ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة

بالملكية، اما غيرها فتعتبر عقود تشـــغيلية، ويعتمد تحديد ما إذا كان العقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشـــغيلي على مضـــمون المعاملة وليس على شكل العقد.

أولاً: المعالجات المحاسبية لعقود الايجار في تاريخ التحول الى معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

حســـب المعلومات الواردة في البيانات المالية للشـــركة، فإن الشـــركة لديها في تاريخ تطبيق المعيار عقود اســـتئجار مباني بمبلغ (١٤،٠٠٠،٠٠٠) دينار سنوياً، واستئجار وسائط نقل وانتقال بمبلغ (٩،٣٧٥،٠٠٠) دينار، ويبين الجدول التالي تفاصيل حساب الاستئجار في ٢٠١٩/١/١.

جدول رقم (٧) حساب عقود الإيجار للشركة (X) كما في ٢٠١٩/١/١

البيان	فترة الإيجار	بدل الايجار السنوي
استئجار أراضي	عقد الايجار نافذاً مدة نفاذ أجازة التأسيس	٤،٥٠٠،٠٠٠
استئجار مباني	١٠ سنوات	٩،٥٠٠،٠٠٠
استئجار وسائط نقل وانتقال	استئجار وسائط نقل مختلفة خلال العام	٩،٣٧٥،٠٠٠
المجموع		٢٣،٣٧٥،٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على بيانات الشركة

وفقاً لجدول عقود الإيجار أعلاه، يتم تصـنيف عقد إيجار الأرض كعقد إيجار تشـغيلي نظرًا لحقيقة أن الأرض لها عمر اقتصـادي غير محدد ولا يشـمل عقد الإيجار نقل الملكية إلى المسـتأجر. وبالمثل، لا يتجاوز تأجير وسـائل النقل والانتقال فترة السـنة المالية، لذلك فهو مصنف كعقد إيجار تشغيلي. لذلك، يتم الاعتراف بمدفوعات الإيجار كمصروفات في الفترة التي يتم فيها دفعها.

أن المعالجات المحاسـبية الحالية للنظام المحاسـبي الموحد متوافقة مع معالجات العقود التشـغيلية لمعيار المؤسـسـات الصـغيرة والمتوسطة الحجم، لذلك لا توجد آثار متعلقة بدفعات الإيجار التشغيلي على بيان المركز المالي الافتتاحي في ٢٠١٩/١/١.

أما بالنسبة لعقد إيجار المباني، فقد أبرمت الشركة عقد إيجار مبنى لأغراض الشركة مع المؤجر لمدة عشرة سنوات منذ عام ٢٠١٦ قابلة للتجديد. وتتحمل الشـركة كافة مصـاريف الماء والكهرباء وأية أضـرار أخرى قد تلحق بالمبنى نتيجة الاسـتخدام ببدل إيجار سـنوي قدره (٩،٥٠٠،٠٠٠) دينار سـنويًا، والمعالجات المحاسـبية الحالية للشـركة هي إثبات مدفوعات الإيجار كمصـروف على أساس القسط الثابت بموجب النظام المحاسبي الموحد.

أن عقد استئجار المبنى يصنف كعقد إيجار تمويلي لأن العقد ينقل تقريباً جميع المخاطر وحق استخدام الملكية إلى المستأجر عن طريق تحميل الشـركة جميع النفقات والأضـرار التي قد تلحق بالمبنى نتيجة الاسـتخدام. وأن مدة العقد تشـكل الجزء الرئيسـي من العمر الاقتصادي المتبقي للأصل. وتتم المحاسبة عن عقود إيجار المباني للشركة في تاريخ الانتقال الى معيار المنشآت الصغيرة والمتوسـطة الحجم من خلال إثبات حقوق المسـتأجر الخاصـة بعقد الايجار التمويلي كأصـول والتزامات في قائمة المركز المالي الافتتاحي بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للمبنى المستأجر أو القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الايجار المحددة أيهما أقل. ويبين الجدول التالي احتساب القيمة العادلة.

جدول رقم (٨) احتساب القيمة العادلة لمبنى عقود الايجار

العقار	موقع العقار	أساس التقييم	القيمة العادلة
الأرض	كربلاء	١٢٥م٢ × ١،١٢٠،٠٠٠ د.م٢ =	١٤٠،٠٠٠،٠٠٠
البناء	كربلاء	١٢٥م٢ × ٢٥٠٠٠٠ د.م٢ =	٣١،٢٥٠،٠٠٠
المجموع			١٧١،٢٥٠،٠٠٠

المصدر: إعداد الباحثان بناءً على مكاتب الإنشاءات الهندسية ومكاتب الدلالية لأسعار المباني والأراضي.

ويتم احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني الذي تحدده البنوك، عند الاقتراض، حيث ان معدل الفائدة السائد في البنوك العاملة في العراق هي ٨% سنوياً لذلك سيتم الاعتماد عليها في احتساب القيمة الحالية لدفعات الايجار وتستخرج من خلال المعادلة التالية:

$$PV= [\ 1-1/\ (1+r)^{n}]/r$$
$$= [\ 1-1/\ (1+\%8)^{7}]/\%8 = 5.2064$$

حيث أن:

PV = هي معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد.

r = معدل فائدة الاقتراض.

n = عدد سنوات الايجار[٦].

القيمة الحالية لدفعات الايجار = ٩،٥٠٠،٠٠٠ × ٥,٢٠٦٤ = ٤٩،٤٦٠،٨٠٠دينار

وبما أن القيمة الحالية للمدفوعات أقل من القيمة العادلة للأصل المؤجر، وبالتالي، سيتم تسجيل أصول والتزامات عقد الإيجار التمويلي في دفاتر المستأجر بمبلغ القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار البالغة (٤٩،٤٦٠،٨٠٠) دينار. ويتم تسجيل قيد إثبات أصول والتزامات عقد الايجار التمويلي التالي في بيان المركز المالي الافتتاحي اعتبارًا من ٢٠١٩/١/١.

٤٩،٤٦٠،٨٠٠ من ح/ مباني مستأجرة

٤٩،٤٦٠،٨٠٠ الى ح/ التزامات عقود الايجار التمويلية

ثانياً: المعالجات المحاسبية لعقود الايجار في تاريخ تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

بعد الاعتراف الأولي بعقد الإيجار التمويلي في البيان الافتتاحي للمركز المالي في ٢٠١٩/١/١، يتم تقسيم الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار بين تخفيض الالتزام الحالي وتكلفة التمويل. ويجب أيضاً توزيع تكلفة التمويل على الفترات خلال فترة الإيجار لتعكس معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي لكل فترة. ويتم تحميل التزامات الإيجار بمصروفات الفائدة. ولتحديد مقدار الفائدة والأجزاء المتعلقة بسداد التزامات العقد تم إعداد الجدول التالي لدفعات الإيجار:

جدول رقم (٩) تفاصيل قيمة مدفوعات عقد الإيجار التمويلي

التأريخ	قيمة الدفعة السنوية/دينار	مصروف الفائدة/دينار[٧]	قيمة الالتزامات[٨] المسددة	رصيد الالتزامات[٩] غير المسددة
٢٠١٩/١/١				٤٩،٤٦٠،٨٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	٣،٩٥٦،٨٦٤	٥،٥٤٣،١٣٦	٤٣،٩١٧،٦٦٤
٢٠٢٠/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	٣،٥١٣،٤١٣	٥،٩٨٦،٥٨٧	٣٧،٩٣١،٠٧٧
٢٠٢١/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	٣،٠٣٤،٤٨٦	٦،٤٦٥،٥١٤	٣١،٤٦٥،٥٦٣
٢٠٢٢/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	٢،٥١٧،٢٤٥	٦،٩٨٢،٧٥٥	٢٤،٤٨٢،٨٠٨
٢٠٢٣/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	١،٩٥٨،٦٢٥	٧،٥٤١،٣٧٥	١٦،٩٤١،٤٣٣
٢٠٢٤/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	١،٣٥٥،٣١٥	٨،١٤٤،٦٨٥	٨،٧٩٦،٢٦٠
٢٠٢٥/١٢/٣١	٩،٥٠٠،٠٠٠	٧٠٣،٧٤٠	٨،٧٩٦،٢٦٠	٠٠٠
المجموع	٦٦،٥٠٠،٠٠٠	١٧،٠٣٩،٢٠٠	٤٩،٤٦٠،٨٠٠	

المصدر: اعداد الباحثان

[٦] تم احتساب القيمة الحالية لعقد الإيجار بناءً على الفترة المتبقية من العقد في ٢٠١٩/١/١.

[٧] مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات غير المسددة في بداية السنة × ٨%

[٨] قيمة الالتزامات المسددة = دفعة الايجار السنوية – مصروف الفائدة.

[٩] رصيد الالتزامات غير المسددة = رصيد الالتزامات غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الالتزامات المسددة في السنة الحالية.

ويتم تسجيل قيد تسديد دفعات الايجار التالي في ٢٠١٩/١٢/٣١:

من مذكورين

٣،٩٥٦،٨٦٤ ح / مصروف فوائد عقود ايجار

٥،٥٤٣،١٣٦ ح / التزامات عقود أيجار تمويلية

٩،٥٠٠،٠٠٠ الى ح / النقدية

وتتم المحاسبة عن الأصول المستأجرة وفقاً للقسم (١٧) الممتلكات والآلات والمعدات من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة، ويتم احتساب مصروف اندثار للأصل المؤجر في دفاتر المستأجر على مدار عمره الانتاجي باستخدام معدلات الاستهلاك لأصول مماثلة يملكها المستأجر، وإذا لم يكن هنالك موثوقية بانتقال ملكية الاصل الى المستأجر يجب عندها إهلاك الاصل باستخدام مدة العقد او العمر الانتاجي أيهما أقل.

وللاعتراف بتخصيص الاندثار في ٢٠١٩/١٢/٣١، سيتم احتسابه باستخدام فترة العقد المتبقية وفقاً للأساس التالي:

تكلفة الأصل المؤجر ÷ مدة العقد = قسط الاندثار السنوي

٤٩،٤٦٠،٨٠٠ ÷ ٧ سنوات = ٧،٠٦٥،٨٢٩ دينار

ويسجل المستأجر قيد الاندثار التالي:

٧،٠٦٥،٨٢٩ من ح / مصروف اندثار أصول مستأجرة

٧،٠٦٥،٨٢٩ الى ح / مخصص الاندثار المتراكم أصول مستأجرة

٤. ٢. ٥. المخزون: يتم التعامل مع المخزون وفقاً للقسم (١٣) من معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ويحدد أن المخزون هو الأصول المحتفظ بها للبيع في سياق الأعمال العادية. أو في شكل مواد أولية أو معدات تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.عند الاعتراف المبدئي، يتم الاعتراف بالمخزون بالتكلفة أو بسعر البيع المقدر مطروحاً منه تكاليف الإنجاز والبيع، أيهما أقل. وتتضمن تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف النقل والتكاليف الأخرى المتكبدة في إيصال المخزون إلى موقعه وبحالته الراهنة. ويتم قياس تكلفة بنود المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) أو طريقة متوسط التكلفة المرجح. وفي نهاية كل فترة تقرير، يتم إجراء مراجعة دورية للتحقق مما إذا كانت قيمة أي من بنود المخزون قد انخفضت بسبب التلف أو التقادم أو انخفاض أسعار البيع. وعند هبوط قيمة بند من بنود المخزون، يجب على المؤسسة قياس المخزون بسعر البيع مطروحاً منه تكاليف الإكمال والبيع، أي يتم تسجيل المخزون بصافي القيمة الممكن تحقيقها ويتم تسجيل مخصص مقابل أرصدة المخزون لأي انخفاض. أن المعالجات المحاسبية الحالية للنظام المحاسبي الموحد متوافقة مع معالجات المخزون لمعيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، لذلك لا يلزم إجراء أي تعديلات على حساب المخزون في بيان المركز المالي الافتتاحي في ٢٠١٩/١/١.

٤. ٢. ٦. الذمم المدينة والدائنة: يتم التعامل مع الذمم المدينة والدائنة وفقاً للقسم (١١) الأدوات المالية الأساسية لمعيار الشركات الصغيرة والمتوسطة، ويتم الاعتراف بالذمم المدينة والدائنة غير المشروطة كأصول أو التزامات، عندما تصبح المؤسسة طرفاً في العقد ونتيجة لذلك لديها الحق القانوني في تلقي النقد أو التزام قانوني بالدفع نقدًا. عند الاعتراف الأولي بالأصول والمطلوبات المالية، يتم قياسها بسعر المعاملة (بما في ذلك تكاليف المعاملة). ما لم تتكون الصفقة بالفعل من معاملة تمويل. فيتم قياسها بالقيمة الحالية للمقبوضات المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة السوقية لأداة دين مماثلة. وبعد الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة تطبيق نموذج التكلفة المطفأة لقياس الذمم المدينة والدائنة. وأن إمكانية وجود دليل موضوعي على انخفاض قيمة أي أصل مالي تم قياسه بالتكلفة أو التكلفة المطفأة يتم تقييمه في نهاية كل فترة تقرير، وإذا كان هناك دليل موضوعي على أن الأصل المالي أو مجموعة الأصول قد انخفضت قيمته، يتوجب على المنشأة إثبات خسارة هبوط القيمة ضمن الأرباح أو الخسائر.

أن الشركة محل تطبيق البحث لا تمتلك ذمم مدينة وأوراق مالية قصيرة أو طويلة الاجل. فقط حساب الذمم الدائنة ويتضمن التزامات الشركة من المصاريف المستحقة المتعلقة بأجور تنظيم وتدقيق الحسابات الواجب سدادها خلال السنة المالية اللاحقة لذلك لا يوجد أي تعديلات على بيانات المركز المالي الافتتاحي في ٢٠١٩/١/١.

٤. ٢. ٧. جداول تعديلات التحول الى معايير الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم من المنشأة عند إعداد البيانات المالية تضمين البيانات الأولية للمنشأة وفقاً للمعيار بياناً صريحاً غير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويجب أن تتضمن البيانات ايضاحاً لكيفية تأثير التحول من الإطار المحاسبي المطبق سابقًا إلى معايير التقارير المالية الدولية على مركزها وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية التي تم الإبلاغ عنها. وقد أدى التحول الى معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs الى مجموعة من التغيرات في السياسات المحاسبية للمنشأة مقارنة بالسياسات السابقة المستخدمة عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد وتبين الجداول (١٠ ، ١١) أدناه جميع التغيرات التي طرأت على بيان المركز المالي وقائمة الدخل عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

جدول رقم (١٠) تحليل تعديلات بيان المركز المالي الافتتاحي للتحول من المبادئ المحاسبية المحلية الى معايير الإبلاغ المالي الدولية معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كما في ٢٠١٩/١/١

البيان	الايضاح	الميزانية العمومية بموجب النظام المحاسبي الموحد في ٢٠١٩/١/١	تأثير التحول	بيان المركز المالي الافتتاحي وفق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كما في ٢٠١٩/١/١
الموجودات				
الموجودات غير المتداولة				
الممتلكات والآلات والمعدات		٥٨٨،٨١٤،٥٠٠	(٤٢،٥٠٠،٠٠٠)	٥٤٦،٣١٤،٥٠٠
العقارات الاستثمارية		--	٦٣،٧٥٠،٠٠٠	٦٣،٧٥٠،٠٠٠
الأصول المستأجرة		--	٤٩،٤٦٠،٨٠٠	٤٩،٤٦٠،٨٠٠
الأصول غير الملموسة		--	٤،٦٢٥،٠٠٠	٤،٦٢٥،٠٠٠
مجموع الموجودات غير المتداولة		٥٨٨،٨١٤،٥٠٠		٦٦٤،١٥٠،٣٠٠
الموجودات المتداولة				
المخزون		٧٨،٥٥٠،٠٠٠		٧٨،٥٥٠،٠٠٠
النقد والنقد المكافئ		٧٧١،٢٠٢،٩٢٢		٧٧١،٢٠٢،٩٢٢
مجموع الموجودات المتداولة		٨٤٩،٧٥٢،٩٢٢		٨٤٩،٧٥٢،٩٢٢
مجموع الموجودات		١،٤٣٨،٥٦٧،٤٢٢		١،٥١٣،٩٠٣،٢٢٢
حقوق الملكية والالتزامات				
الالتزامات قصيرة الاجل				
ذمم التجارية الدائنة		٢،٠٧٥،٠٠٠		٢،٠٧٥،٠٠٠
التزامات عقود الايجار التمويلية		--	٥،٥٤٣،١٣٦	٥،٥٤٣،١٣٦
مخصص ضريبة الدخل		٦،٨٨٥،٠٠٠		٦،٨٨٥،٠٠٠
أجمالي الالتزامات القصيرة الاجل		٨،٩٦٠،٠٠٠		١٤،٥٠٣،١٣٦
الالتزامات طويلة الاجل				
التزامات عقود الايجار التمويلية		--	٤٣،٩١٧،٦٦٤	٤٣،٩١٧،٦٦٤
أجمالي الالتزامات طويلة الاجل		--		٤٣،٩١٧،٦٦٤
أجمالي الالتزامات		٨،٩٦٠،٠٠٠		٥٨،٤٢٠،٨٠٠
حقوق الملكية				
أسهم رأس المال المدفوع (١٢٥٠ مليون سهم)		١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠		١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠
احتياطي قانوني		٨،٩٧١،٣٧٣		٨،٩٧١،٣٧٣
فائض إعادة تقييم الاستثمارات العقارية		--	٢١،٢٥٠،٠٠٠	٢١،٢٥٠،٠٠٠
الأرباح المحتجزة		١٧٠،٦٣٦،٠٤٩	٤،٦٢٥،٠٠٠	١٧٥،٢٦١،٠٤٩
مجموع حقوق الملكية		١،٤٢٩،٦٠٧،٤٢٢		١،٤٥٥،٤٨٢،٤٢٢
أجمالي حقوق الملكية والالتزامات		١،٤٣٨،٥٦٧،٤٢٢		١،٥١٣،٩٠٣،٢٢٢

المصدر / إعداد الباحثان

جدول رقم (١١)تحليل تعديلات بيان المركز المالي للتحول من المبادئ المحاسبية المحلية الى معايير الإبلاغ المالي الدولية معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كما في ٢٠١٩/١٢/٣١

البيان	الايضاح	الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي الموحد كما في ٢٠١٩/١٢/٣١	تاثير التحول	بيان المركز المالي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كما في ٢٠١٩/١٢/٣١
الموجودات				
الموجودات غير المتداولة				
الممتلكات والآلات والمعدات		٤٦٣،٦٧٠،٢١٥	(٤٠،٠٠٠،٠٠٠)	٤٢٣،٦٧٠،٢١٥
العقارات الاستثمارية		--		٦٣،٧٥٠،٠٠٠
الأصول المستأجرة		--		٤٢،٣٩٤،٩٧١
الأصول غير الملموسة		--		٣،٧٠٠،٠٠٠
مجموع الموجودات غير المتداولة		٤٦٣،٦٧٠،٢١٥		٥٣٣،٥١٥،١٨٦
الموجودات المتداولة				
المخزون		٤٥،٣٩٠،٥٠٠		٤٥،٣٩٠،٥٠٠
النقد والنقد المكافئ		٩٨٠،٤٣٧،٧٠٧		٩٨٠،٤٣٧،٧٠٧
مجموع الموجودات المتداولة		١،٠٢٥،٨٢٨،٢٠٧		١،٠٢٥،٨٢٨،٢٠٧
مجموع الموجودات		١،٤٨٩،٤٩٨،٤٢٢		١،٥٥٩،٣٤٣،٣٩٣
حقوق الملكية والالتزامات				
الالتزامات قصيرة الاجل				
ذمم التجارية الدائنة		٢،٠٠٠،٠٠٠		٢،٠٠٠،٠٠٠
التزامات عقود الايجار التمويلية		--	٥،٩٨٦،٥٨٧	٥،٩٨٦،٥٨٧
مخصص ضريبة الدخل		٨،٦٨٣،٦٥٠	٧،٨٤٦	٨،٦٩١،٤٩٦
أجمالي الالتزامات القصيرة الاجل		١٠،٦٨٣،٦٥٠		١٦،٦٧٨،٠٨٣
الالتزامات طويلة الاجل				
التزامات عقود الايجار التمويلية		--	٣٧،٩٣١،٠٧٧	٣٧،٩٣١،٠٧٧
أجمالي الالتزامات طويلة الاجل		--		٣٧،٩٣١،٠٧٧
أجمالي الالتزامات		١٠،٦٨٣،٦٥٠		٥٤،٦٠٩،١٦٠
حقوق الملكية				
أسهم رأس المال المدفوع (١٢٥٠ مليون سهم)		١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠		١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠
احتياطي قانوني		١١،٤٣١،٧٤٠	٢،٢٢٤	١١،٤٣٣،٩٦٤
فائض إعادة تقييم الاستثمارات العقارية		--		٢١،٢٥٠،٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٢١٧،٣٨٣،٠٣٢	٤،٦٦٧،٢٣٧	٢٢٢،٠٥٠،٢٦٩
مجموع حقوق الملكية		١،٤٧٨،٨١٤،٧٧٢		١،٥٠٤،٧٣٤،٢٣٣
أجمالي حقوق الملكية والالتزامات		١،٤٨٩،٤٩٨،٤٢٢		١،٥٥٩،٣٤٣،٣٩٣

المصدر: اعداد الباحثان

٤. ٢. ٨. القوائم المالية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

جدول (١٢) بيان المركز المالي لشركة (X) لصناعة الاوكسجين والتجارة العامة/ محدودة المسؤولية

كما في ٢٠١٩/١٢/٣١

البيان	الايضاح	٢٠١٩/١٢/٣١ دينار عراقي	٢٠١٩/١/١ دينار عراقي
المجودات			
الموجودات غير المتداولة			
الممتلكات والآلات والمعدات	٥	٤٢٣،٦٧٠،٢١٥	٥٤٦،٣١٤،٥٠٠
العقارات الاستثمارية	٤	٦٣،٧٥٠،٠٠٠	٦٣،٧٥٠،٠٠٠
الأصول المستأجرة		٤٢،٣٩٤،٩٧١	٤٩،٤٦٠،٨٠٠
الأصول غير الملموسة	٦	٣،٧٠٠،٠٠٠	٤،٦٢٥،٠٠٠
اجمالي الأصول غير المتداولة		٥٣٣،٥١٥،١٨٦	٦٦٤،١٥٠،٣٠٠
الأصول المتداولة			
المخزون		٤٥،٣٩٠،٥٠٠	٧٨،٥٥٠،٠٠٠
النقد والنقد المكافئ		٩٨٠،٤٣٧،٧٠٧	٧٧١،٢٠٢،٩٢٢
أجمالي الأصول المتداولة		١،٠٢٥،٨٢٨،٢٠٧	٨٤٩،٧٥٢،٩٢٢
مجموع الموجودات		١،٥٥٩،٣٤٣،٣٩٣	١،٥١٣،٩٠٣،٢٢٢
حقوق الملكية والالتزامات			
الالتزامات قصيرة الاجل			
ذمم التجارية الدائنة		٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٧٥،٠٠٠
التزامات عقود الايجار التمويلية		٥،٩٨٦،٥٨٧	٥،٥٤٣،١٣٦
مخصص ضريبة الدخل		٨،٦٩١،٤٩٦	٦،٨٨٥،٠٠٠
أجمالي الالتزامات القصيرة الاجل		١٦،٦٧٨،٠٨٣	١٠،٦٨٣،٦٥٠
الالتزامات طويلة الاجل	٧		
التزامات عقود الايجار التمويلية		٣٧،٩٣١،٠٧٧	٤٣،٩١٧،٦٦٤
أجمالي الالتزامات طويلة الاجل		٣٧،٩٣١،٠٧٧	٤٣،٩١٧،٦٦٤
أجمالي الالتزامات		٥٤،٦٠٩،١٦٠	٥٨،٤٢٠،٨٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال المدفوع (١٢٥٠ مليون سهم)		١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠	١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠
احتياطي قانوني		١١،٤٣٣،٩٦٤	٨،٩٧١،٣٧٣
فائض إعادة تقييم الاستثمارات العقارية		٢١،٢٥٠،٠٠٠	٢١،٢٥٠،٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٢٢٢،٠٥٠،٢٦٩	١٧٥،٢٦١،٠٤٩
اجمالي حقوق الملكية		١،٥٠٤،٧٣٤،٢٣٣	١،٤٥٥،٤٨٢،٤٢٢
أجمالي حقوق الملكية والالتزامات		١،٥٥٩،٣٤٣،٣٩٣	١،٥١٣،٩٠٣،٢٢٢

جدول (١٣) قائمة الدخل والدخل الشامل الاخر لشركة (X) لصناعة الاوكسجين والتجارة العامة/ محدودة المسؤولية كما في ٢٠١٩/١٢/٣١

البيان	الايضاح	٢٠١٩/١٢/٣١ دينار عراقي
الايرادات		
إيراد النشاط الجاري		٨٥٠،٠٠٠،٠٠٠
الإيرادات الاخرى		--
اجمالي الايرادات		٨٥٠،٠٠٠،٠٠٠
كلفة الايرادات		(٣٠٦،٩٧١،٠١٤)
مجمل الربح		٥٤٣،٠٢٨،٩٨٦
المصاريف العمومية والادارية		(٦،٣٥٠،٠٠٠)
تكاليف التمويل		(٣،٩٥٦،٨٦٤)
المصروفات الاخرى		(٤٧٤،٧٧٨،٨١٥)
صافي الربح قبل الضريبة		٥٧،٩٤٣،٣٠٧
تنزل ضريبة الدخل ١٥%		(٨،٦٩١،٤٩٦)
صافي الربح خلال السنة		٤٩،٢٥١،٨١١
الدخل الشامل الاخر		--
مجموع الدخل الشامل للسنة		٤٩،٢٥١،٨١١

جدول (١٤)بيان التغيرات في حقوق الملكية لشركة (X) لصناعة الاوكسجين والتجارة العامة/ محدودة المسؤوليةكما في ٢٠١٩/١٢/٣١

البيان	رأس المال	الاحتياطي القانوني	فائض إعادة تقييم الاستثمارات العقارية	الأرباح المحتجزة	المجموع
الرصيد في ١ كانون الثاني ٢٠١٨	١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠	٧،٠٢٠،٦٢٣	--	١٣٣،٥٧١،٧٩٩	١،٣٩٠،٥٩٢،٤٢٢
أرباح السنة الحالية	--	١،٩٥٠،٧٥٠	--	٣٧،٠٦٤،٢٥٠	٣٩،٠١٥،٠٠٠
توزيعات الارباح	--	--	--	--	--
الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠١٨	١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠	٨،٩٧١،٣٧٣	--	١٧٠،٦٣٦،٠٤٩	١،٤٢٩،٦٠٧،٤٢٢
إضافات التحول الى معايير الإبلاغ المالي	--	--	٢١،٢٥٠،٠٠٠	٤،٦٢٥،٠٠٠	٢٥،٨٧٥،٠٠٠
الرصيد في ١ كانون الثاني ٢٠١٩	١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠	٨،٩٧١،٣٧٣	٢١،٢٥٠،٠٠٠	١٧٥،٢٦١،٠٤٩	١،٤٥٥،٤٨٢،٤٢٢
أرباح السنة الحالية	--	٢،٤٦٢،٥٩٠	--	٤٦،٧٨٩،٢٢١	٤٩،٢٥١،٨١١
توزيعات الارباح	--	--	--	--	--
الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠١٩	١،٢٥٠،٠٠٠،٠٠٠	١١،٤٣٣،٩٦٣	٢١،٢٥٠،٠٠٠	٢٢٢،٠٥٠،٢٧٠	١،٥٠٤،٧٣٤،٢٣٣

جدول (١٥) قائمة التدفقات النقدية[١٠] لشركة (X) لصناعة الاوكسجين والتجارة العامة/ محدودة المسؤولية كما في ٢٠١٩ /١٢/٣١

البيان	الايضاح	٢٠١٩/١٢/٣١ دينار عراقي
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
ربح السنة /(خسارة الفترة)		٤٩،٢٥١،٨١١
تعديلات الوصول لصافي النقد الناتج عن الأنشطة التشغيلية		
مصروف ضريبة دخل السنة الحالية		٨،٦٩١،٤٩٦
مصروف ضريبة دخل السنة السابقة المدفوع خلال السنة الحالية		(٦،٨٨٥،٠٠٠)
اندثار الممتلكات والآلات والمعدات		١٥٨،٤٦٠،٥١٤
خسائر تدني القيمة		--
إطفاء الأصول غير الملموسة		٩٢٥،٠٠٠
التغييرات في الأصول والخصوم التشغيلية		
زيادة في الذمم المدينة التجارية والأخرى		--
زيادة في المخزون		٣٣،١٥٩،٥٠٠
زيادة الذمم التجارية الدائنة		(٧٥،٠٠٠)
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية		٢٤٣،٥٢٨،٣٢١
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
مشتريات المعدات		(٢٨،٧٥٠،٤٠٠)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية		(٢٨،٧٥٠،٤٠٠)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
سداد التزامات الإيجار التمويلي		(٥،٥٤٣،١٣٦)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة التمويلية		(٥،٥٤٣،١٣٦)
صافي النقد المستخدم خلال السنة/ الناتج خلال السنة		٢٠٩،٢٣٤،٧٨٥
النقد ومكافئ النقد في بداية السنة		٧٧١،٢٠٢،٩٢٢
النقد ومكافئ النقد في ٢٠١٩/١٢/٣١		٩٨٠،٤٣٧،٧٠٧

[١٠] أعد الباحث قائمة التدفقات النقدية بناءً على المعلومات المثبتة في القوائم المالية للشركة، لأنه لم يتم إعدادها من قبل الشركة سابقاً.

٤. ٢. ٩. أثر اعتماد معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على البيانات المالية للشركة

أدى الانتقال من المبادئ المحاسبية المحلية المتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد المتبع في الشركة إلى معايير المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجمSMEs إلى مجموعة من الفروقات في أرصدة الحسابات التي أعدتها الشركة كما في ١٢/٣١/ ٢٠١٨ ويبين الجدول التالي أرصدة الحسابات المتأثرة بعد تبني معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة المدرجة في بيان المركز المالي الافتتاحي كما في ٢٠١٩/١/١.

جدول (١٦) أثر اعتماد معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة كما في ٢٠١٩/١/١

اسم الحساب	رصيد الحساب قبل تطبيق معايير المنشآت الصغيرة والمتوسطة /دينار	رصيد الحساب بعد تطبيق معايير المنشآت الصغيرة والمتوسطة / دينار	الفروقات
ممتلكات والآلات ومعدات	٥٨٨،٨١٤،٥٠٠	٥٤٦،٣١٤،٥٠٠	(٤٢،٥٠٠،٠٠٠)
العقارات الاستثمارية	--	٦٣،٧٥٠،٠٠٠	٦٣،٧٥٠،٠٠٠
الأصول المستأجرة	--	٤٩،٤٦٠،٨٠٠	٤٩،٤٦٠،٨٠٠
الأصول غير الملموسة	--	٤،٦٢٥،٠٠٠	٤،٦٢٥،٠٠٠
الالتزامات قصيرة الاجل	٨،٩٦٠،٠٠٠	١٤،٥٠٣،١٣٦	٥،٥٤٣،١٣٦
الالتزامات طويلة الاجل	--	٤٣،٩١٧،٦٦٤	٤٣،٩١٧،٦٦٤
فائض إعادة تقييم الاستثمارات العقارية	--	٢١،٢٥٠،٠٠٠	٢١،٢٥٠،٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٧٠،٦٣٦،٠٤٩	١٧٥،٢٦١،٠٤٩	٤،٦٢٥،٠٠٠
مخصص اندثار مباني وخزانات	٣٣،٠٠٠،٠٠٠	٢٥،٥٠٠،٠٠٠	(٧،٥٠٠،٠٠٠)
المجموع	٨٠١،٤١٠،٥٤٩	٩٤٤،٥٨٢،١٤٩	١٤٣،١٧١،٦٠٠

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

١- انخفاض رصيد حساب الممتلكات والآلات والمعدات بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بسبب أعادة تصنيف المباني المؤجرة للغير ضمن حساب العقارات الاستثمارية والبالغة قيمتها الدفترية (٤٢،٥٠٠،٠٠٠) دينار.

٢- ارتفاع رصيد حساب العقارات الاستثمارية التي تم اثباتها بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بالقيمة العادلة البالغة (٦٣،٧٥٠،٠٠٠) دينار. والتي لم يتم الاعتراف بها من قبل الشركة بموجب النظام المحاسبي الموحد.

٣- ارتفاع رصيد حساب الأصول المستأجرة التي تم الاعتراف بها ضمن بيان المركز المالي بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بالقيمة الحالية لدفعات الايجار البالغة (٤٩،٤٦٠،٨٠٠) دينار نتيجتاً لاختلاف أسس القياس بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية المعترف بها سابقاً ضمن حساب استئجار مباني كمصاريف فترة.

٤- ارتفاع رصيد حساب الأصول غير الملموسة عند تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم عن قيمة النظم الالكترونية بكلفتها البالغة (٤،٦٢٥،٠٠٠) دينار التي لا يتم الاعتراف بها وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ويتم الاعتراف بها بموجب المعايير الدولية عند استيفائها معايير محددة ضمن الأصول غير الملموسة.

٥- ارتفاع رصيد حساب الالتزامات القصيرة والطويلة الاجل بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة نتيجتاً للاعتراف بالتزامات عقود الايجار التمويلية ضمن بيان المركز المالي التي لا يتم الاعتراف بها وفقاً للنظام المحاسبي الموحد وتم تصنيف التزامات عقود الايجار بين الالتزامات قصيرة الاجل بقيمة الالتزامات المستحقة على الشركة للفترة اقل من سنة البالغة (٥،٥٤٣،١٣٦) دينار والتزامات طويلة الاجل للفترة المتبقية لعقد الايجار التمويلي البالغة (٤٣،٩١٧،٦٦٤) دينار.

٦- تم الاعتراف بفائض إعادة تقييم الاستثمارات العقارية بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والتي تمثل الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للعقارات الاستثمارية المعترف بها في تاريخ تطبيق المعيار ضمن قائمة حقوق الملكية البالغة (٢١،٢٥٠،٠٠٠) دينار.

٧- ارتفاع حساب الأرباح المحتجزة بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم عن قيمة الحساب بموجب النظام المحاسبي الموحد بفارق قدره (٤،٦٢٥،٠٠٠) دينار نتيجتاً للاعتراف بالأصول غير الملموسة المثبتة كمصروف وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ضمن حسابات الشركة في ٢٠١٨/١٢/٣١ التي تنص المعايير الدولية عند الانتقال معالجة تعديلات التحول ضمن حساب الأرباح المحتجزة والذي يمثل حساب احتياطي الفائض المتراكم ضمن النظام المحاسبي الموحد.

٨- انخفاض مخصص الاندثار المتراكم لحساب المباني والخزانات بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم عن قيمة الحساب بموجب النظام المحاسبي الموحد بفارق قدره (٧،٥٠٠،٠٠٠) دينار التي تمثل مخصص الاندثار المتراكم للأصول التي تم إعادة تصنيفها كعقارات استثمارية وتم الغاءه لتبني نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن العقارات الاستثمارية بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

وفي ضوء النتائج المتمثلة في الفروق الواضحة في القياس والافصاح المحاسبي بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم سواء على مستوى أرصدة كل بند من بنود العمليات المالية والإيضاحات وتأثيراتها على القيم المدرجة في البيانات المالية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي هذه البيانات، مما يساهم في عملية أتخاذ القرار أو تحسينه من قبل مستخدمي تلك القوائم المالية الأمر الذي يتيح للباحث أثبات فرضية البحث في أن القياس والافصاح المحاسبي على وفق معيار الابلاغ المالي الدولي SMEs يساهم في وضوح وعدالة القوائم المالية.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: من خلال جانبي البحث (النظري والعملي) تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها:

١. تعدد وتنوع المعايير المستخدمة في تحديد تعريف ومفهوم المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

٢. لم تواكب المعايير الحالية المستخدمة لتصنيف المشاريع الصغيرة والمتوسطة في العراق المتغيرات الاقتصادية، على الرغم من إعداد مسودة مشروع قانون الشركات الصغيرة والمتوسطة الذي تم إعداده منذ عام ,٢٠١٣

٣. إن تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم أدى الى اظهار بنود قائمة المركز المالي للشركة بشكل أكثر عدالة عما كانت عليه قبل التطبيق. وذلك من خلال الفروق الناشئة بعد تطبيق المعيار والبالغة (١٤٣،١٧١،٦٠٠) دينار بعد التطبيق.

٤.إن تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ساهم في تحسين جودة التقارير المالية من خلال أظاهر واقع الوضع الاقتصادي للشركة.

٥. ظهور فروق جوهرية على مستوى القياس والافصاح بين تطبيقات معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم من جهة وتطبيقات النظام المحاسبي الموحد من جهة أخرى وهذا ما يظهر في جدول أثر اعتماد معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة قبل وبعد التطبيق.

التوصيات: في ضوء الاستنتاجات السابقة يوصي الباحثان ما يلي:

١. على مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي إصدار تشريع بتبني معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم أسوتاً بتشريع تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة، الذي تم إصداره وهو حالياً في طور تحديث النظام المحاسبي الموحد بما يتماشى مع متطلباته.

٢. ضرورة العمل على تطوير نظام فعال للانتقال الى معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وإزالة العقبات التي تواجه المنشآت الصغيرة والمتوسطة عند تطبيق المعيار.

٣. ضرورة العمل على زيادة مستوى وعي العاملين في الشركات الصغيرة والمتوسطة فيما يتعلق بمعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وقواعد القياس الإفصاح الواردة فيه من خلال أعداد ورش العمل والدورات والندوات العلمية وتشجيع هذه الأطراف على متابعة هذه المعايير.

٤.ضرورة الاستفادة من تجارب الدول وخبراتها في تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

المصادر :

المصادر العربية:

١. الجهاز المركزي للإحصاء، وزارة التخطيط، **المجموعة الإحصائية السنوية**، ٢٠١٧.
٢. العف، محمد محمود، **مدى توفر مقومات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (دراسة حالة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في قطاع غزة)** الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، ٢٠١٢.
٣. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة**، الرياض، طبعة ٢٠١٩.
٤. العبيدي، خالد عبيد أحمد، **الهندسة المالية ودورها في تخفيض المخاطر المالية للاستثمار في المشروعات الصغيرة والمتوسطة في إطار المعيار الدولي للتقارير المالية SMEs**، دراسة تطبيقية في العراق، جامعة المنصورة، كلية التجارة، جمهورية مصر العربية.٢٠١٧.
٥. الونداوي، نشأت مجيد حسن، **أهمية المشاريع الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية وسبل النهوض بها في العراق**، مجلة جامعة كربلاء المجلد السادس، ٢٠٠٨.
٦. المللي، قمر، **المعوقات التمويلية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في سوريا**، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٥.
٧. المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم – ٢٠١٥.
٨. عبد الجبار، صويلح وآخرون، **تكييف المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة SMEs for IFRS لتطبيقه في الجزائر**، ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ٢٠١٩.
٩. عزيز، هبة عدنان، **مدى أمكانية تطبيق الإجراءات المحاسبية والتدقيقية في الشركات الصغيرة والمتوسطة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٦.
١٠. كافي، مصطفى يوسف. **بيئة وتكنلوجية أدارة المشروعات الصغيرة والمتوسطة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ٢٠١٤.
١١. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: **المادة التدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة للقسم ١٩" عمليات اندماج الأعمال والشهرة**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، الإصدار الخامس ٢٠١٣، www.ascasociety.org.
١٢. يحيى، عباس حميد وعبد الحليم، صفوان قصي، **تكييف المعايير المحاسبية لصالح المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم ومدى أمكانية تطبيقها محلياً**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد ٣٦ لسنة ٢٠١٥.
١٣. KPMG، **نظرة عامة للبدائل المتاحة للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم**، المملكة العربية السعودية، الرياض، ٢٠١٨.kpmg.com.sa .

المصادر الأجنبية:

1- Bakr, Sara Abdullah, **The Adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) in the Kingdom of Saudi Arabia**, a thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy Royal Holloway, University of London 2020.
2- Bruce Mackenzie, and others, **Applying IFRS for SMEs**, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Published simultaneously in Canada, 2011.
3- Hugo van den Ende, PricewaterhouseCoopers, **Similarities and differences – A comparison of 'full IFRS' and IFRS for SMEs, The Netherlands, 2009.**
4- IASB, **Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard**, https://www.ifrs.org, 2020.
5- IASB, **IFRS for SMEs Basis for Conclusions,** is published by the International Accounting Standards Board (IASB), London, United Kingdom**,2009, Web: www.iasb.org.**
6- IFRS Foundation: **Section 3 Financial Statement Presentation of the IFRS for SMEs Standard,** Supporting Material for the IFRS for SMEs® Standard (version 2018–04), London, Web: www.ifrs.org
7- Merve Kılıç and Ali Uyarb, **Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants**, Accounting and Management Information Systems Vol. 16, No. 2, pp. 313-339, 2017.
8- Salim Alibhai, And others, **Interpretation and Application of IFRS® Standards**, by John Wiley & Sons 2019
9- Veronika Solilova & Danuse Nerudova, **Transfer Pricing in SMEs Critical Analysis and Practical Solutions**, Springer International Publishing AG 2018, http://www.springer.com/series/1505.
10- Veronica Poole, Laurence Rivat, and Jens Berger, **New Models of Financing and Financial Reporting for European SMEs,** Queen Mary University of London, UK, https://doi.org/10.1007/978-3-030-02831-2, 2019.