

تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في القوائم المالية / دراسة تطبيقية

The Effect of Applying IAS 36 on the Financial Statements / Applied Study

فداء عدنان عبيد

محمد صباح عبد

الجامعة التقنية الوسطى/الكلية التقنية الإدارية- بغداد

الباحث

fedaaadnan@yahoo.com

msa198399@gmail.com

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢١/١٠/٢ تاريخ قبول النشر: ٢٠٢١/١١ / ١٦

المستخلص

تلخصت مشكلة البحث بالتحديات التي تواجهها القطاعات الاقتصادية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في العراق والتي تختلف عن المعايير المطبقة حالياً وايضا ملاحظة الآثار المترتبة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في القوائم المالية من هنا جاء هدف البحث في التعرف على الالية المناسبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة العراقية وتحليل وبيان الاجراءات المحاسبية المتبعة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٦) وقد خرج البحث بعدة استنتاجات اهمها :

١. هناك تأثير واضح عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في القوائم المالية وخصوصاً قائمة المركز المالي وقائمة الدخل .
٢. عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في اعداد القوائم المالية لعينة البحث هذا بدوره يحد من الاستثمار .

● بحث مستل من رسالة ماجستير.



مجلة العلوم المالية والمحاسبية

العدد الخامس / آذار ٢٠٢٢

الصفحات ١٦١- ١٨٤

اما اهم التوصيات :

١. تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في القوائم المالية لغرض مواكبة التطور الاقتصادي لافساح المجال للمستثمرين في الدخول الى الاسواق العراقية .
 ٢. تطبيق مبدأ القيمة العادلة في القوائم المالية بسبب ان هذا المبدأ يعطي القيم الحقيقية لموجودات او مطلوبات المنشأة امام المستفيدين من تلك القوائم .
- الكلمات المفتاحية:** انخفاض قيمة الموجودات ، القيمة الاستردادية، التدفق النقدي المستقبلي ، القيمة السوقية ، القيمة العادلة.

Abstract:

The research problem was summarized by the challenges faced by the economic sectors in applying international accounting standards in Iraq, which differ from the standards currently applied, and also noting the implications of applying IAS 36 in the financial statements. From this the aim of the research came to identify the appropriate mechanism for applying international accounting standards in the Iraqi environment, and to analyze and clarify the accounting procedures used when applying IAS 36. The research came out with several conclusions, the most important of which are:

1. There is a clear impact when applying IAS 36 in the financial statements, especially the statement of financial position and the income statement.
 2. Not applying IAS 36 in preparing the financial statements for the research sample, this will limits investment. As for the most important recommendations:
1. The necessity of applying the international accounting standards 36 in the financial statements for the purpose of keeping pace with the economic development to allow the investors to enter the Iraqi markets.
 2. The necessity of applying the fair value principle in the financial statements because that principle gives the real values of the company's assets or liabilities in front of the beneficiaries of those statements.

Keywords: impairment of assets, recoverable value, future cash flow, market value, fair value.

المقدمة :

في بدايات ظهور علم المحاسبة واعتماد القيد المزدوج والاعتماد بشكل رئيسي على مبدأ الكلفة التاريخية في عملية اعداد القوائم المالية واستمر الاعتماد على هذا المبدأ لفترة زمنية ليست بالقصيرة ، الا انه وفي الوقت الحاضر اعتمدت المنشأة على الموجودات المملوكة والغير ملموسة وقياس قيمتها بالقيمة السوقية (العادلة) اي تسجيل قيم تلك الموجودات بقيم غير القيمة المسجلة بها دفتريا وقد اثار ذلك الاجراء بعض من الانتقادات لمبدأ الكلفة التاريخية . وان الغرض الرئيسي من اظهار الموجودات بالقيم الحقيقية هو لتعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية ، وان اظهار الموجودات في الميزانية بقيمتها الحقيقية اي بصورة اكثر وضوحا الاعتراف بالخسائر التي ترافق عملية القياس بالقيمة السوقية ، وان مثل تلك الاجراءات المتبعة تساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشأة وادائها المالي خلال فترة معينة بشكل ملائم وموثوق بما يمثل الواقع الحقيقي للمنشأة.

وان الغرض من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الموجودات هو التاكيد على ان الموجودات لاتزيد عن قيمتها الاستردادية اذا تجاوزت القيمة الدفترية للموجود المبلغ الذي يمكن استلامه من خلال الاستخدام او البيع .

المبحث الاول / منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث بعدم وجود الية متبعة من قبل الهيئات والمنظمات العراقية بغية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق وايضا عند قيام المنشآت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٦) الانخفاض في قيمة الموجودات على الموجودات المملوكة لتلك المنشأة فان تلك الموجودات تقيم بقيمة غير قيمتها الدفترية وهي (القيمة العادلة) وبالتالي فان المنشأة تحول جميع اجراءاتها المحاسبية من مبدأ الكلفة التاريخية الى القيمة العادلة ولما تقدم من عرض لمشكلة البحث يمكن صياغة الاسئلة الاتية :-

١. هل يوجد اثر عند تبني تطبيق معيار المحاسبة (٣٦) في عرض قائمة المركز المالي ؟

٢. عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٦) الانخفاض في قيمة الموجودات ، اي انخفاض قيمة الموجودات عن القيمة الدفترية لها ، فما هي الخسائر التي تتكبدها المنشأة عند تطبيق ذلك المعيار وماهي المعالجات المحاسبية في سجلات تلك المنشأة ؟

ثانياً : اهداف البحث :

١. التعرف على المداخل النظرية لمعيار المحاسبة الدولي (٣٦).
٢. دراسة مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٦) على قائمة المركز المالي في المنشأة عينة البحث
٣. تحليل وبيان الاجراءات المحاسبية المتبعة عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٦) في المنشأة عينة البحث
٤. التعرف على كيفية اجراء المعالجات في حالة انخفاض قيمة الموجود عن القيمة الدفترية له

ثالثاً : اهمية البحث :

يعد عنصر الموجودات من العناصر المهمة في قائمة المركز المالي حيث تكمن اهمية البحث من اظهار الجوانب الايجابية عند تبني تطبيق معيار (٣٦) على قائمة المركز المالي للمنشأة ، والاجراءات المحاسبية المتبعة لغرض معالجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

رابعاً : فرضيات البحث :

- الفرضية الاولى : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند تطبيق معيار (٣٦) الانخفاض في قيمة الموجودات على قائمة المركز المالي.
- الفرضية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند تطبيق معيار (٣٦) في حالة انخفاض قيمة الموجودات عن قيمتها الدفترية في قائمة الدخل .

خامساً : مجتمع ومحل البحث :

لما تقدم اعلاه من عرض لمشاكل البحث ولغرض الوصول الى نتائج مرضية سيتم اختيار مطبعة عبد السلام لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وذلك لكون هذه العينة يطبق عليها المعيار انف الذكر.

سادساً : ادوات جمع البيانات والمعلومات :

١. الجانب النظري : سوف يتم التطرق الى (معيار رقم ٣٦ واضافه الى قائمة المركز المالي) بالاعتماد على الكتب ورسائل الماجستير واطريح الدكتوراه والمؤتمرات والندوات والمقالات ذات العلاقة وغيرها .

٢. الجانب التطبيقي : سيتم الاعتماد على تحليل قائمة المركز المالي المتأثرة في تطبيق معيار المحاسبة ٣٦ واستقراء المتغيرات التي حدثت على الموجودات بعد تطبيق المعيار

سابعاً : حدود البحث :

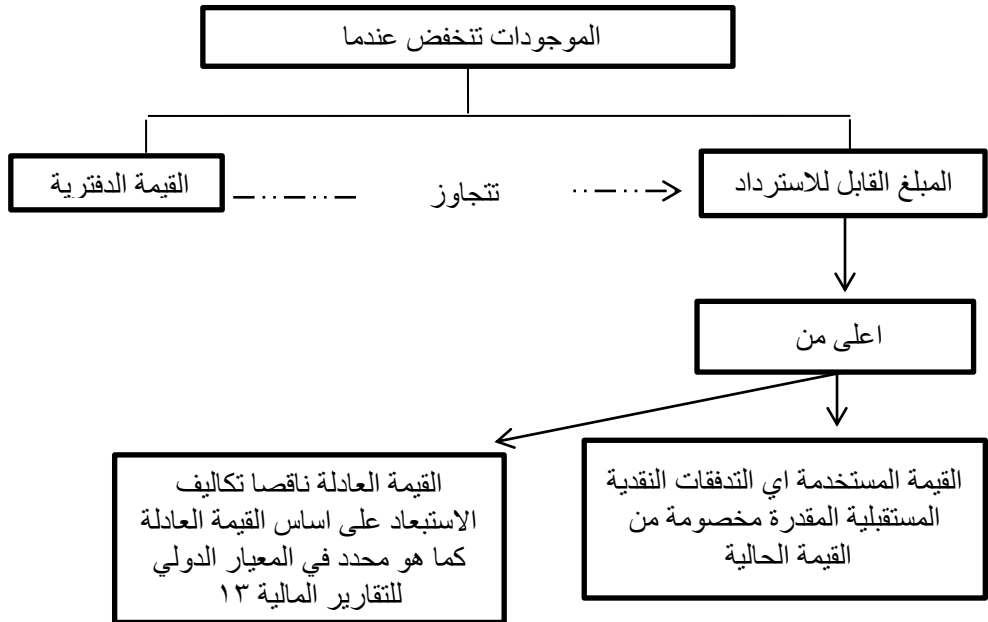
١- الحدود المكانية : مطبعة عبد السلام بها محل البحث .

٢- الحدود الزمانية : تتمثل بالقوائم المالية لسنة ٢٠٢٠ .

المبحث الثاني : معيار المحاسبة الدولي (٣٦).

اولاً : الحالات التي من خلالها يتم انخفاض الموجودات :

شكل (١) الحالات التي من خلالها يتم انخفاض الموجودات



المصدر : ICAEW, KNOW-HOW FINANCIAL REPORTING FACULTY
APPLYING IAS 36 IMPAIRMENT OF ASSETS, 2019

ثانيا : هدف المعيار :

الهدف من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو تحديد الاجراءات التي تطبقها المنشأة في كيفية معالجة التدني في قيمة الموجودات التي تمتلكها تلك المنشأة حيث يقوم المعيار على مبدا اساسي هو ضرورة عدم تسجيل الموجود دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة. وبناءا على ذلك فان خسائر التدني في قيمة الموجود تنتج عندما تكون قيمة الموجود القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للموجود بتاريخ الميزانية ، وان القيمة القابلة للاسترداد هي عبارة عن القيمة السوقية للموجود مطروحا منها تكاليف بيع ذلك الموجود او القيمة قيد الاستعمال ايهما اعلى وتلك الخسائر المرافقة لعملية القياس تظهر في كشف الدخل (Tornton,2014:1)

ثالثا :نطاق المعيار : (Doupnik,2009:127)

يطبق هذا المعيار على جميع الموجودات المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي اخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها ، يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الموجودات التالية :-

- الاراضي والمباني والمعدات والمصانع
- العقارات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة
- الموجودات غير الملموسة بما فيها شهرة المحل
- المنشأة التابعة والمنشأة الزميلة والمشاريع المشتركة
- اما الموجودات التي لا يطبق عليها هذا المعيار وذلك بسبب ان التدني في قيم تلك الموجودات معالج بشكل محدد في معايير دولية اخرى وتشمل :-
- المخزون (معيار المحاسبة الدولي رقم ٢)
- الموجودات المحتفظ بها للبيع (معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ٥)
- الموجودات الضريبية المؤجلة (معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٢)
- الموجودات الناجمة عن عقود الانشاء (معيار المحاسبة الدولي رقم ١١)
- الموجودات الناجمة عن منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩)
- الموجودات المالية التي تدخل ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩

- الاستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة (معيان المحاسبة الدولي رقم ٤٠)
- الموجودات البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة (معيان المحاسبة الدولي رقم ٤١)
- الموجودات الناجمة عن عقود التامين (معيان الابلاغ المالي الدولي رقم ٤)

رابعاً : متطلبات المعيار الرئيسية :

أ- : عرض طريقة تدني قيمة الموجودات وفقاً لما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ :

ان المعالجات المحاسبية للموجودات عموماً والتي تم عرضها من قبل معايير المحاسبة الدولي ١٦ و ٣٦ و ٣٨ حيث عرض معيار المحاسبة الدولي ١٦ المعالجات الخاصة بالآلات والمعدات والعقارات اما معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وتتمثل المعالجات بانخفاض قيمة الموجودات واخيراً معيار المحاسبة الدولي ٣٨ واختص بمعالجات إعادة التقييم بالاعتماد على القيمة العادلة .وفيما يخص الاهداف التي يسموا اليها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الموجودات هي :- (الجعارات , ٢٠١٤:٩٨)

١. توفير اطار محاسبي يسمح بموجبة للمنشأة من عرض الموجودات الخاصة بها بمبلغ لا يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد
 ٢. تحديد المؤشرات التي تفرض على المنشأة اجراء اختبار التدني بقيمة الموجود
 ٣. تحديد متطلبات الافصاح المتعلقة بتدني قيمة الموجود
- ب- : تحديد الموجود الذي قد تكون قيمته قد هبطت او انخفضت ومؤشرات ذلك : (حماد , ٢٠٠٦:٢٨٥)

١. في تاريخ كل ميزانية يتعين على المنشأة تقييم فيما اذا كان هناك مؤشر على امكانية انخفاض قيمة اي من الموجودات ، واذا تبين وجود ذلك المؤشر فيتعين على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد .
٢. المؤشرات الخاجية التي قد تكون الاساس لتحديد مدى وجود انخفاض في قيمة الموجودات ومنها :-

أ. وجود انخفاض جوهري في القيمة السوقية للموجود وتكون اكبر من الانخفاض الناتج عن الاندثار او التقادم الذي يحصل للموجود نتيجة الاستعمال او مرور الزمن .

ب. تغييرات هامة في البيئة التقنية او الاقتصادية او السوقية للمنشأة او القانونية يمكن ان تؤثر سلبا على قيمة الموجود المستخدم في نفس المجال الذي حدث فيه التغيير .

ج. الارتفاع في معدلات الفائدة في السوق مما يؤدي الى اعادة حساب معدلات الخصم المتقدم في حساب القيمة الاستعمالية للموجود وبالتالي تراجع القيمة القابلة للاسترداد .

د. الزيادة في القيمة الدفترية لصافي موجودات المنشأة عن القيمة السوقية لها .

٣. المصادر الداخلية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الموجودات :-

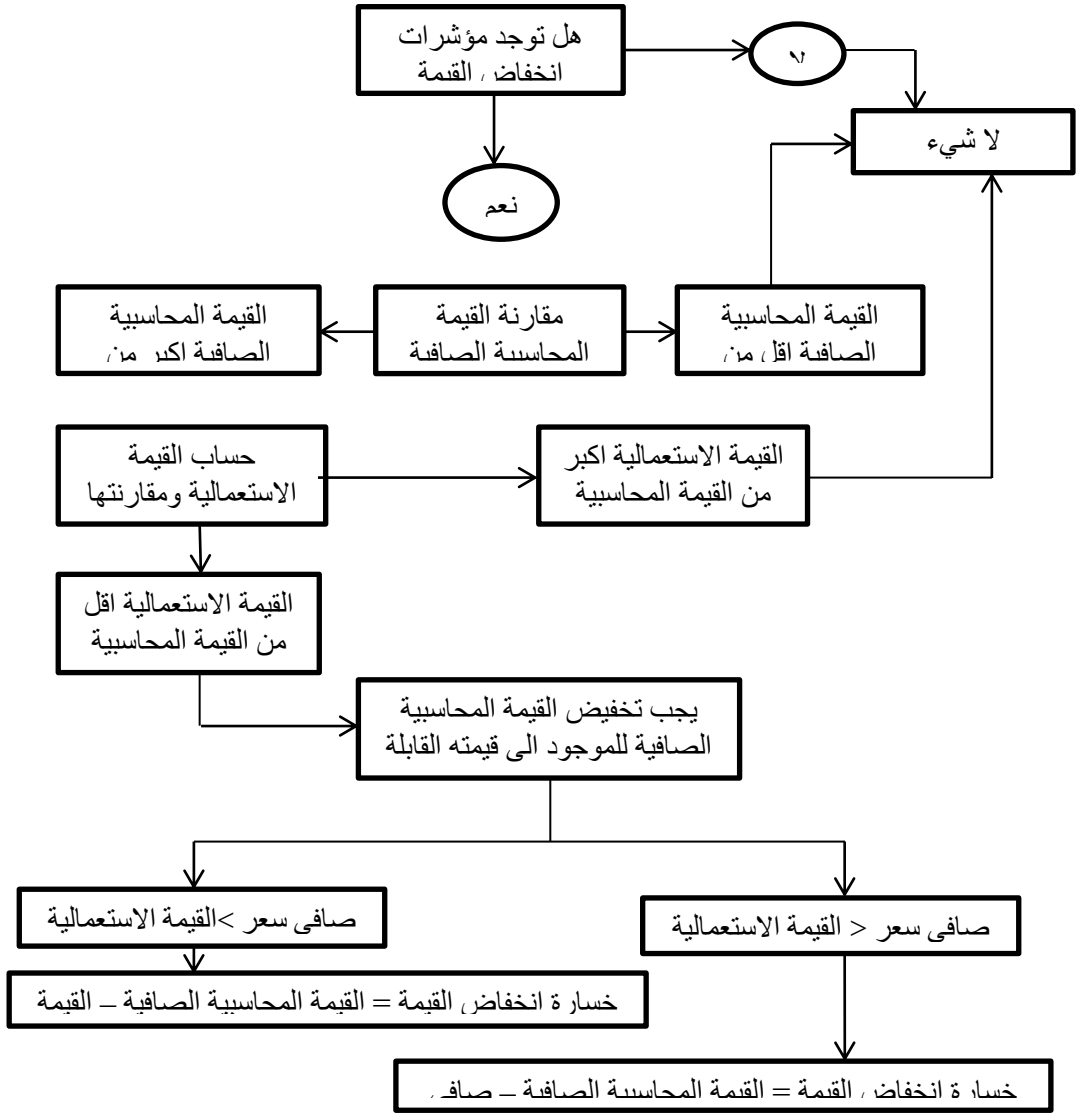
أ. وجود ادلة على تلف الموجود او عدم صلاحيته للاستخدام.

ب. وجود خطط للتخلي عن الموجود بسبب اعادة هيكلة القطاعات التشغيلية

ج. اعادة تقييم عمر الموجود الانتاجي على انه محدد بدلا من كونه غير محدد.

د. الاداء الفعلي للموجود من جيد الى سيء او اسوء مما هو متوقع وبالتالي انخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة او المتوقعة .

الشكل (٢) مراحل اختبار التدني وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦



Hubert TONDEUR, Application de l'IAS 36 : dépréciation des actifs, Revue)
Française de comptabilité, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003)

ج- : تحديد المبلغ القابل للاسترداد : (CambridgeAssessmet,2020:28)

يعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد على انه صافي سعر بيع الموجود او القيمة السوقية ايهما اعلى . وفي حين تبين للمنشأة مؤشرات تؤدي الى تدني قيمة موجود معين فلا بد للمنشأة من القيام بما يلي :

١- حساب القيمة القابلة للاسترداد ومقارنتها مع نفس القيمة المسجل بها الموجود دفتريا لتصوير قيمة تدني الموجود ان وجدت .

٢- تحتسب القيمة العادلة للموجود على انها القيمة القابلة للاسترداد مطروحا منها تكاليف البيع او القيمة قيد الاستعمال ايهما اعلى .

٣- تحسب قيمة الموجود قيد الاستعمال عن طريق ايجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة مطروحا منها القيمة الحالية للتدفقات الخارجية المتوقعة من الموجود خلال عمره الانتاجي مضافا اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للموجود في نهاية عمره الانتاجي كتدفق نقدي .

د- : اساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية :

(Impairment of Assets,2021:18)

يجب ان تستند عملية تقدير التدفقات النقدية لمستقبلية على بعض الاسس اهمها :

١- ان تكون توقعات او تقديرات التدفقات النقدية للمنافع المتوقعة نتيجة استخدام الموجود مبنية على افتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة تعطي تلك التأكيدات الناتجة عن المعلومات الخارجة اوزان اكبر من احتساب التقديرات

٢- ان تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على احدث الموازنات المالية بحيث تغطي فترة لا تتجاوز الخمس سنوات الا اذا اقتضى الامر اكثر من ذلك .

٣- تقدير توقعات التدفقات النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها احدث الموازنات وهي خمس سنوات باستنتاج التدفقات باستخدام معدل نمو ثابت او متناقص

للسنوات اللاحقة الا اذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي الخمس سنوات .

ج-: القياس والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة : (الريشاني، ٢٠٠٧: ١٧٢)

١- في حال انخفاض المبلغ القابل للاسترداد لاحد الموجودات باقل من مبلغ المسجل فيجب تخفيض المبلغ المسجل لتلك الموجود الى مقدار مبلغه القابل للاسترداد ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة ويتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة انخفاض قيمة الموجود ضمن كشف الدخل .

٢- اذا تم قياس موجود معين وحسب ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ بمبلغ اعلى من مبلغه المسجل في الدفاتر وتعرض ذلك الموجود الى الانخفاض وكان هناك فائض اعادة التقييم معترف به في فترات سابقة يتم معالجة الخسارة بخصمها من حساب فائض اعادة التقييم اما في حال زيادة مبلغ الانخفاض عن رصيد فائض اعادة التقييم يتم بالاعتراف بالمبلغ كخسارة تدني ضمن كشف الدخل .

٣- اذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض موجود في فترة سابقة وفي فترة لاحقة ظهرت زيادة في القيمة العادلة لذلك الموجود عن قيمته الدفترية المسجلة ففي مثل هذه الحالة يتم الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن كشف الدخل في حدود رصيد خسارة التدني المحددة في فترات سابقة .

٤- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الموجود يجب تعديل مبلغ الاندثار للموجود في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للموجود ناقصا قيمته المتبقية على اساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي .

هـ- : وحدات توليد النقد :

حسب ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ فانه في حال تعذر ربط التدفقات النقدية بالموجودات الفردية فيجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لجميع هذه الموجودات لأجراء اختبار انخفاض القيمة ويشترط في مثل هذه الحالة ان يكون التجميع للموجودات عند ادنى مستوى ممكن و اي اصغر

عدد من الموجودات الذي بموجبه يمكن حساب التدفق النقدي للموجود المفرد ضمن هذه الموجودات وذلك تقاديا لاختفاء بعض التغييرات في قيم بعض الموجودات على حساب موجودات اخرى الامر الذي يؤثر على منطقية احتساب القيمة العادلة . (IPSAS,2008:850)

و - : المبلغ القابل للاسترداد لوحدات توليد النقد :

حسب ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ فان المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد هو صافي سعر البيع للوحدة او القيمة المستعملة لها ايها اعلى و وايضا يجب تحديد القيمة الدفترية للوحدة بما يتفق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لها ويجب مراعاة ان يتم تجميع الموجودات في مجاميع تقييم مبلغها القابل للاسترداد . (PRICE,2008:10)

ز - : خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد :

تقتضي الموجودات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ الى الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة العادلة للموجود عن قيمته الدفترية بقيمة الفرق بينهما وايضا يجب ان يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد اذا كان مبلغها القابل للاسترداد اقل من مبلغها المسجل في القوائم المالية . (AASB,2007:104)

ح - : عكس خسارة انخفاض القيمة :

في حال ارتفعت قيمة الموجود التي انخفضت قيمتها القابلة للاسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة في مثل هذه الحالة يتم التعامل مع استعادة خسائر التدني وفق ما اشار الية المعيار وكما يلي :

١ - في تاريخ كل ميزانية عمومية يجب على المنشأة تقييم فيما اذا كان هناك مؤشرات او ادلة على ان خسارة انخفاض القيمة اذا حدثت يجب حساب المبلغ القابل للاسترداد لذلك الموجود .

٢- في حال تم استعادة خسائر الانخفاض نتيجة لارتفاع القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية فيتم عكس خسائر الانخفاض المعترف بها في السنوات السابقة كدخل في كشف الدخل مع تعديل قسط الاندثار للفترات المستقبلية .

يجب ان يتم الاعتراف بمبلغ عكس خسارة الانخفاض الناتجة عن الزيادة بالقيمة الدفترية للموجود بمقدار يصل فقط الى ماكان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يحصل انخفاض في قيمة الموجود .
(Kasztelnik,2015:107).

ط:- التأثير في شكل الافصاح في القوائم المالية :

١- يجب الافصاح لكل فئة من الموجودات والتي تأثرت بانخفاض القيمة وكما يلي :

- مبلغ او مبلغ استعادة خسارة التدني الذي تم الاعتراف به في كشف الدخل

- مبلغ الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للموجودات المعاد تقييمها) واية قيمة لعكس الخسارة

٢- عند وجود خسائر انخفاض هامه او استرجاعات هامه للخسائر يجب الافصاح عما يلي :

- الاحداث والظروف التي تؤدي الى الاعتراف بخسارة التدني في قيمة الموجودات .

- مبلغ خسارة الانخفاض والمبلغ المسترجع من خسارة التدني للموجود المنفرد والقطاعات التي ينتمي اليها .

- اذا كان الانخفاض في وحدة توليد النقد فيتم وصف وحدة توليد النقد ومبلغ الخسائر واسترجاع الخسائر المتعلقة بها .

- اذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة بعد طرح مصاريف البيع فيجب الافصاح عن الاساس الذي يتم الاعتماد عليه لتحديد القيمة العادلة .
- اذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستخدام فيجب الافصاح عن سعر الخصم المقدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للموجود .
- ٣- الافصاح عن اجمالي خسائر انخفاض قيمة الموجود واجمالي الاسترجاعات المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الافصاح عنها وفق متطلبات المعيار مع الافصاح عن الموجودات المتأثرة والاحداث المؤدية للاعتراف بالخسائر
- ٤- يجب الافصاح عن المعلومات المستخدمة لأعداد التقديرات الضرورية لتحديد القيمة القابلة للاسترداد .
- ٥- الافصاح عن خسائر انخفاض الموجودات في مختلف القطاعات التي تم الاعتراف بها في حساب كشف الدخل او حقوق الملكية او اي استرجاع في هذا التدني .

(LBDO,2020:9)

خامسا : تاثير انخفاض قيمة الموجودات وفق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في القوائم المالية :

عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على الموجودات فان ذلك يؤثر بصورة مباشرة على بعض الفقرات في القوائم المالية وكما يلي :

١. التأثير على الميزانية:

عند الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الموجودات يتم تعديل قيمة الموجود حيث يتم تخفيض قيمة ذلك الموجود الى القيمة القابلة للاسترداد اما مبلغ الخسارة فيتم ادراجه ضمن مخصص الاندثار وخسائر القيمة حيث تصبح قيمته الصافية هي تكلفته التاريخية او قيمته بعد اعادة تقييمه مطروحا منه الاندثار وخسارة القيمة .

٢. التأثير على كشف الدخل:

في حال الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة ليس له تأثير في نقدية المنشأة حيث هذا الاجراء لاينتج عنه اي مدفوعات او مقبوضات نقدية ، الا انه ينتج زيادة في حساب المصروف وبالتالي انخفاض في الدخل ، لذا يمكن القول ان ادراج خسارة انخفاض قيمة الموجودات او استرجاعها يكون له تاثير في الاداء المالي حيث يسمح بابرار الاداء الحقيقي في حال وجود خسارة في قيمة الموجود .

٣. التأثير على مخصص الاندثار:

ان التأثير الرئيسي لانخفاض قيمة الموجودات هو تعديل قسط الاندثار الخاص بالموجودات من خلال الاعتماد على القيمة الجديدة للموجود والناجم عن الاعتراف بخسارة القيمة حيث يتم حساب اقساط الاندثار للعمر المتبقي للموجود على اساس القيمة الجديدة لنفس الموجود وبالتالي ينتج اقساط اندثار اقل من قسط الاندثار الادنى المسموح به واصله الى ذلك يجب تعديل مخصص الاندثار عند استرجاع خسارة انخفاض قيمه او جزء منها . (ابونصار والحديدات، ٢٠١٢: ٦٠٥)

سادساً : ايجابيات وسلبيات استخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الموجودات : (بلال ، ٢٠١٤: ١٢-١٣)

أ. الايجابيات :

- يمكن حصر ايجابيات استخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بما يلي :
- يتيح الاحتفاظ التكلفة التاريخية كأساس للتقييم المحاسبي وايضا يسمح باستخدام التكلفة الاستبدالية للموجود .
- مراعاة الاحداث الاقتصادية الناتجة عن التضخم من خلال اخذ معدل التضخم في الاعتبار عند قياس التدفقات النقدية المستقبلية او عند تحديد معدل الخصم .
- ابراز الاداء الحقيقي للمنشأة من خلال الاعتراف بخسارة الانخفاض وادراجها كمصروف والقيام باسترجاعها في حالة ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد الخاصة بالموجود .

- عرض الموجود بقيمته الحقيقية في الميزانية
- القيام بالتقييم الشامل لموجودات المنشأة من خلال استخدام الوحدات المولدة للنقد فقيمة المنشأة لا تتحدد بقيم اصولها وخصومها منفصلة وانما من خلال التفاعل الذي يحصل بينها .

ب. السلبيات :

- رغم الايجابيات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الا انه هناك بعض السلبيات ومنها :
- نادرا ما يوجد سوق نشط للموجود المعني باختبار انخفاض القيمة مما يجعل عملية تحديد صافي سعر البيع عملية صعبة وقد يتم اللجوء الى تقديرها .
- الاعتماد على التقدير بشكل كبير مما نجعله مصدرا للتحيز والاحكام الشخصية وبالتالي بعده عن الموضوعية .
- يتطلب التعرف على المعلومات الخارجية والداخلية للمنشأة وهذا الاجراء يتطلب المزيد من الوقت والتكلفة في الحصول على المعلومات وبالتالي يجب مراعاة الوقت المناسب للحصول عن المعلومات المحاسبية عند تطبيقها .

المبحث الثالث / تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في محل البحث

اولا : نبذة تعريفية عن محل البحث (مطبعة عبد السلام)

وهي من المشاريع الصناعية العراقية الرصينة حيث تم تاسيس تلك المطبعة في عام ٢٠٠١ وتحت رقم الاجازة الصادرة من وزارة الصناعة رقم ٤٢٦٢٤ في ٢٣/١٠/٢٠٠١ وكان مبدا عمل تلك المطبعة هو تجاري استثماري عن طريق طباعة الكتب والمنشورات واللوحات الاعلانية، بعد عام ٢٠٠٣ انتهجت المطبعة اسلوب جديد في عملها بتجديد الالات والمعدات باحدث الاجهزة لغرض التعاقد مع وزارة التربية لغرض طباعة الكتب المدرسية وكما ترموا تلك المطبعة الى المنافسة مع جميع المطابع الموجودة في بغداد باقتناء افضل واجود انواع الالات ومن منشئ عالمي.

ثانيا : عرض القوائم المالية قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في مطبعة عبدالسلام :

١. كشف رقم (١) الموجودات الثابتة للسنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول /٢٠٢٠

الموجودات الثابتة	الات والمعدات	العدد والقوالب	اثاث واجهزة مكاتب ١١٦ دينار	المجموع دينار
الكلفة في ٢٠٢٠/١/١	٦٥٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠٠
نسبة الاندثار %	%١٠	%١٠	%١٠	
يضاف الاندثار المتراكم	١٣٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠٠
اندثار السنة الحالية	٦٥٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠٠٠٠
مجموع الاندثارات	١٩٥٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠	٢١٦٠٠٠٠٠٠٠
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	٤٥٥٠٠٠٠٠٠٠	١٩٤٠٠٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠	٦٨٤٠٠٠٠٠٠٠٠

٢. قياس الموجودات والمتمثلة بالالات والمعدات بالقيمة العادلة

جدول رقم (١) الممتلكات العائدة لعينة البحث بالقيمة العادلة

ت	اسم الآلة	نوع الآلة	سنة الشراء	كلفة الشراء	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
١	Heidelberg	الآلة طباعة ٤ ألوان	٢٠١٨	٢٥٠٠٠٠٠ دينار	١٧٥٠٠٠٠ دينار	١٥٠٠٠٠٠ دينار
٢	Heidelberg	آلة طباعة ٢ ألوان	٢٠١٨	١٦٠٠٠٠٠ دينار	١١٢٠٠٠٠ دينار	١١٠٠٠٠٠ دينار
٣	polar	مقص ورق 115 قياس	٢٠١٨	٩٠٠٠٠٠٠ دينار	٦٣٠٠٠٠٠ دينار	٦٠٠٠٠٠٠ دينار
٤	polar	ماكينة طي الورق	٢٠١٨	٦٠٠٠٠٠٠ دينار	٤٢٠٠٠٠٠ دينار	٣٠٠٠٠٠٠ دينار
٥	Heidelberg	ماكينة كبس الكتب	٢٠١٨	٤٠٠٠٠٠٠ دينار	٢٨٠٠٠٠٠ دينار	١٨٠٠٠٠٠ دينار
٦	Sysform 50B	ماكينة تصنيع الكتب	٢٠١٨	٥٠٠٠٠٠٠ دينار	٣٥٠٠٠٠٠ دينار	٢٨٠٠٠٠٠ دينار
المجموع				٦٥٠٠٠٠٠٠ دينار	٤٥٥٠٠٠٠٠ دينار	٣٩٦٠٠٠٠٠ دينار

الجدول من اعداد الباحث بالرجوع الى الخبراء نلاحظ في الجدول اعلاه بان قيمة الآلات والمعدات اقل من القيمة الدفترية لتلك الموجودات و اشار معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ بانه يجب قياس التدفق النقدي المستقبلي لتلك الآلات والمعدات وتقدير او قياس التدفق النقدي لتلك الآلات ومن قبل الخبراء هو (٤٣٠٠٠٠٠٠٠) دينار ونلاحظ ايضا بان التدفق النقدي المستقبلي هو اقل من القيمة الدفترية واعلى من القيمة العادلة وعليه سيتم الاعتراف بالخسائر الناتجة بالفرق بين القيمتين وحسب المعادلة ادناه .

الخسائر الناتجة عن التقييم = التدفق النقدي المستقبلي – القيمة العادلة

$$= ٤٣٠٠٠٠٠٠٠ - ٣٩٦٠٠٠٠٠٠$$

$$= ٣٤٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار الخسائر الناتجة من قياس الآلات والمعدات}$$

٣. كشف رقم (٢) الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة للسنة المالية المنتهية في

٢٠٢٠/١٢/٣١

الموجودات الثابتة وانذاراتها للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠٢٠
*الآلات والمعدات بالقيمة العادلة = الآلات والمعدات بالقيمة الدفترية – خسائر انخفاض
الموجودات

$$٣٤٠٠٠٠٠ - ٤٥٥٠٠٠٠ =$$

الموجودات الثابتة	الات والمعدات	العدد والقوالب	اثاث واجهزة مكاتب ١١٦ دينار	المجموع دينار
الكلفة في ٢٠٢٠/١/١	٦٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
نسبة الاندثار %	%١٠	%١٠	%١٠	
يضاف الاندثار المتراكم	١٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠
اندثار السنة الحالية	٦٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠٠
مجموع الاندثارات	١٩٥٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٢١٦٠٠٠٠٠
الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة *	٤٢١٠٠٠٠٠	١٩٤٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠٠

$$= ٤٢١٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

٤. كشف رقم (٣) العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول

٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
	٤١-٤٥	ايراد النشاط الجاري	٩٩٦٠٠٠٠٠
		<u>تنزل : المصروفات الجارية</u>	
٢	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	٢٢٠٢٠٠٠٠
٣			

٥٨٤٠٠٠٠٠	٣٢ المستلزمات السلعية	٤
٣٠٣٥٠٠٠	٣٣ المستلزمات الخدمية	
٧٢٠٠٠٠٠	٣٧ الاندثارات	
<u>٩٣٦٥٥٠٠٠</u>	مجموع المصروفات الجارية	
<u>٥٩٤٥٠٠٠</u>	فائض العمليات الجارية	

كشف رقم (٥) بيان العمليات الجارية بعد تطبيق المعيار

العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول ٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
	٤١-٤٥	ايراد النشاط الجاري	٩٩٦٠٠٠٠٠
		<u>تنزل : المصروفات الجارية</u>	
٢	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	٢٢٠٢٠٠٠٠
٣	٣٢	المستلزمات السلعية	٥٨٤٠٠٠٠٠
٤	٣٣	المستلزمات الخدمية	٣٠٣٥٠٠٠
	٣٧	الاندثارات	٧٢٠٠٠٠٠
		مجموع المصروفات الجارية	<u>٩٣٦٥٥٠٠٠</u>
		فائض العمليات الجارية	<u>٥٩٤٥٠٠٠</u>

لاحظ الباحث وجود انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة وحسب ما اشار به معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فانه سيتم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن الانخفاض في كشف الدخل وعلية سيعتمد الباحث على قائمة الدخل الشامل بخيار القائمتين المنفصلتين ومن بيان العمليات الجارية سيتم اخذ فائض تلك العمليات واعتمادة بقائمة الدخل الشامل .

قائمة الدخل الشامل للسنة المالية المنتهية ٣١/كانون الاول /٢٠٢٠
فائض العمليات الجارية ٥٩٤٥٠٠٠
± عناصر الدخل الشامل الاخرى (٣٤٠٠٠٠٠)

اجالي الدخل الشامل ٢٥٤٥٠٠٠ دينار

٥. قائمة المركز المالي قبل تطبيق المعيارن

مطبعة عبد السلام (كشف ٦) الميزانية العمومية كما في ٣١ / كانون الاول / ٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
١	١	<u>الموجودات</u>	
	١١	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	٦٨٤٠٠٠٠٠
		مجموع الموجودات الثابتة	<u>٦٨٤٠٠٠٠٠</u>
		<u>الموجودات المتداولة</u>	
٢	١٦	المدينون	٢٧٦٠٠٠٠٠
٣	١٨	النقد	٢٠١٩٥٠٠٠
٤		مجموع الموجودات المتداولة	<u>٤٧٧٩٥٠٠٠</u>
		مجموع الموجودات	<u><u>١١٦١٩٥٠٠٠</u></u>
	٢	<u>مصادر التمويل</u>	
	٢١	راس المال	٥٠٠٠٠٠٠
	٢٢	الاحتياطات / استبدال الموجودات الثابتة	١٠٥٠٠٠٠٠٠
٥		صافي الربح المنقول من العمليات الجارية	٥٩٤٥٠٠٠
		مجموع حقوق المساهمين	١١٥٩٤٥٠٠٠
		مصادر التمويل قصيرة الاجل	
٦	٢٦	الدائنون	٢٥٠٠٠٠
		مجموع مصادر التمويل	<u><u>١١٦١٩٥٠٠٠</u></u>

٦. عرض قائمة المركز المالي لمطبعة عبد السلام بعد تطبيق معيار المحاسبة الدولي

٣٦

مطبعة عبد السلام (كشف ٧) الميزانية العمومية كما في ٣١/ كانون الاول / ٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
١	١	<u>الموجودات</u>	
	١١	الموجودات الثابتة (بالقيمة العادلة)	٦٥٠٠٠٠٠٠
		مجموع الموجودات الثابتة	<u>٦٥٠٠٠٠٠٠</u>
		<u>الموجودات المتداولة</u>	
٢	١٦	المدينون	٢٧٦٠٠٠٠٠
٣	١٨	التقذ	٢٠١٩٥٠٠٠
٤		مجموع الموجودات المتداولة	<u>٤٧٧٩٥٠٠٠</u>
		مجموع الموجودات	<u>١١٢٧٩٥٠٠٠</u>
	٢	<u>مصادر التمويل</u>	
	٢١	راس المال	٥٠٠٠٠٠٠
	٢٢	الاحتياطيات / استبدال الموجودات الثابتة	١٠٥٠٠٠٠٠٠
٥		اجمالي الدخل الشامل	٢٥٤٥٠٠٠
		مجموع حقوق المساهمين	١١٢٥٤٥٠٠٠
		مصادر التمويل قصيرة الاجل	
	٢٦	الدائنون	٢٥٠٠٠٠٠
٦		مجموع مصادر التمويل	<u>١١٢٧٩٥٠٠٠</u>

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي ٣٦

نلاحظ عند قياس الموجودات الثابتة والمتمثلة بالالات والمعدات بالقيمة العادلة فان تلك الموجودات قد انخفضت عن قيمتها الدفترية وحقت خسائر ولكن اشار المعيار لاحتساب التدفق النقدي المستقبلي لتلك الموجودات وعند حسابها من قبل الخبراء تبين ان قيمة التدفقات النقدية اعلى من تقدير القيمة العادلة وهنا وبالاتماد على معيار المحاسبة الدولي

٣٦ قد انخفضت قيمة الخسائر المتكبدة لهذه المنشأة بعد قياس التدفق النقدي المستقبلي للموجودات في هذه المنشأة.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

توصل الباحث الى مجموعه من الاستنتاجات والتوصيات اهمها :-

اولاً : الاستنتاجات :

١. عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (انخفاض قيمة الموجودات) والذي بدوره يؤدي الى خسائر بقيم الموجودات اذ انه عند قياس التدفق النقدي المستقبلي لتلك الموجودات يؤدي الى التقليل في فجوة الخسائر المتحققة .

٢. عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اعداد القوائم المالية لعينة البحث هذا بدوره يحد من الاستثمار وذلك بسبب عدم مواكبة التطور المحاسبي العالمي.

٣. تطبيق المعيار الدولي ٣٦ سيؤدي الى مزيد من الافصاح في القوائم المالية ويوفر معلومات اكثر وضوحاً لمستخدميها لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة من خلال مواكبة التطور المحاسبي العالمي .

ثانياً : التوصيات :

بناءاً على الاستنتاجات المذكورة انفا يمكن تقديم مجموعة من التوصيات :

١. ضرورة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الموجودات والذي يقدم رؤية حقيقية عن قيمة الموجودات والخسائر الناتجة عن تطبيق المعيار والدور الذي يلعبه تطبيق المعيار في التقليل من فجوة الخسائر الناتجة من تطبيق المعيار .

٢. ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل المنشأة لتشجيع المستثمرين في الدخول الى الاسواق العالمية .

٣. تهيئة وتطوير الكوادر العاملة في المجال المحاسبي مع العمل وفق المعايير الدولية وتوجيههم بأهمية تطبيق هذه المعايير .

المصادر:

المصادر العربية :

- ١- الجعارات، خالد جمال، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، ٢٠١٤ ، مطبعة جامعة قاصدي الجزائر
- ٢- حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبية، ٢٠٠٦ ، الدار الجامعية للنشر، مصر .
- ٣- الريشاني ، سمير ، انخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل واهم تطبيقاتها في سوريا، ٢٠٠٧ ، جامعة دمشق ، سورية
- ٤- ابو نصار، محمد و الحميدات، جمعه، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ، ٢٠١٢ ، دار وائل للنشر ، الاردن
- ٥- بلال، محمد سمير ، تبسيط المعايير المحاسبية، ٢٠١٤ ، مطبعة جامعة الاسكندرية

المصادر الاجنبية :

- 1- APPLYING IAS 36 IMPAIRMENT OF ASSETS,2019
- 2-Tornton Grant, Impairment of Assets, A guide to applying IAS 36 in practice,2014
- 3-Doupnik Timothy & Hector Perera, INTERNATIONAL ACCOUNTING, THIRD EDITION ,2009,Mc Graw Hill .
- 4- Hubert Tondeur, Application de l'IAS 36 : dépréciation des actifs, Revue Française de comptabilité, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003.
- 5- Impairment of Assets, Hong Kong Accounting Standard 36,2021
- 6- IPSAS26 , International Public Sector Accounting Standards,2008
- 7- Price waterhouse Coopers , Similarities and Differences, A Comparison of IFRS and Thai GAAP, Vietnamese GAAP, Cambodian GAAP and Laos GAAP,2008
- 8-AASB 136, Impairment of Assets, Compiled Accounting Standard,2007
- 9- Kasztelnik Karina ,The Impairment of Long-Lived Assets and Reversing Revaluation Review under US GAAP VS .IFRS Models in the UNITED states ,2015
- 10- LBDO, IMPAIRMENT IMPLICATIONS OF COVID-19 (IAS 36 IMPAIRMENT OF ASSETS) INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING BULLETIN,2020
- 11-ICAEW, KNOW-HOW FINANCIAL REPORTING FACULTY APPLYING IAS 36 IMPAIRMENT OF ASSETS,2019