



**Tikrit Journal of Administrative  
and Economics Sciences**  
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)

E-ISSN: 3006-9149



**The impact of adopting (IAS 8) accounting policies, changes in  
accounting estimates and errors on the financial performance  
An applied study in the (ETT) Company for General Trading Limited  
operating in the Kurdistan Region**

**Jamal Anwer Yaba\***

College of Administration and Economics/Salahuddin University-Erbil

**Keywords:**

IAS (8), Policies, Changes, Estimates,  
Errors, financial performance.

**ARTICLE INFO**

**Article history:**

Received 25 Dec. 2023

Accepted 28 Jan. 2024

Available online 31 Mar. 2024

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE  
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



\*Corresponding author:

**Jamal Anwer Yaba**

College of Administration and  
Economics/Salahuddin University-Erbil



**Abstract:** The study aims primarily to explain the changes that occur in the financial performance of the study company as a result of the application of (IAS 8) accounting policies, changes in accounting estimates, and errors on the financial performance of the study company.

The researcher relied on the deductive approach to complete the study, on the texts of international standards, and on the financial statements of the (ETT) Company for General Trading Limited operating in the Kurdistan Region for the fiscal years (2020, 2021). By applying the three cases adopted by (IAS 8) (accounting policies, accounting estimates, errors) and observing its impact on financial performance. The researcher reached a set of conclusions, the most important of which is that the changes that occur with the expansion in the size of companies and the occurrence of any changes in the nature of their business, undoubtedly create the need for accounting standards that contribute to unifying accounting procedures and work. Thus improving the quality of their results from the financial statements. One of the most important recommendations of the research is the need to limit the freedom that companies enjoy in choosing methods and methods and setting accounting estimates in order to move towards unification in accounting work in accordance with the requirements of international accounting standards.

## أثر تبني معيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء على الأداء المالي بحث تطبيقي في شركة (ETT) للتجارة العامة المحدودة العاملة في إقليم كوردستان

جمال أنور يابه

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة صلاح الدين-أربيل

### المستخلص

يهدف البحث الحالي إلى بيان التغيرات التي تحدث في الأداء المالي للشركة عينة البحث نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء على الأداء المالي للشركة عينة البحث. واعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لإنجاز البحث وعلى نصوص المعايير الدولية وعلى البيانات المالية لشركة (ETT) للتجارة العامة المحدودة العاملة في إقليم كوردستان للسنتين الماليين (2020، 2021) من خلال تطبيق الحالات الثلاثة التي يتبناها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) (السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية، الأخطاء) وملاحظة أثره على الأداء المالي. وتوصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها إن التغيرات التي تطرأ على توسع في حجم الشركات وحدثت أي تغييرات في طبيعة أعمالها، لا شك أن يجعل الحاجة إلى وجود معايير محاسبية تساهم في توحيد الإجراءات والعمل المحاسبي، ومن ثم تحسين جودة نتائجها من البيانات المالية، ومن أهم توصيات البحث ضرورة الحد من الحرية التي تتمتع بها الشركات في اختيار أساليب وطرق ووضع التقديرات المحاسبية لكي يتم التوجه نحو التوحيد في العمل المحاسبي وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

**الكلمات المفتاحية:** المعيار المحاسبي الدولي (8)، السياسات، التغيرات، التقديرات، الأخطاء، الأداء المالي.

### المقدمة

شهد العقد الأخير من القرن العشرين تطورات كبيرة في توسع حجم الأسواق وظهور ما يعرف بالاقتصاديات المفتوحة فضلاً عن الشركات متعددة الجنسيات أدى إلى حدوث تغيير كبير في طبيعة مختلف قطاعات وهذا بطبيعة الحال يجعل الحاجة متزايدة إلى وجود معايير محاسبية تساهم بشكل كبير في توحيد العمل المحاسبي وبما يتلاءم مع سياسة الدول، وكذلك مع متطلبات سوق العمل على الصعيد المحلي والعالمي.

ويتم هذا من خلال عرض البيانات المالية التي تتمتع بالجودة العالية والشفافية وقابليتها على المقارنة ونتيجة لذلك جاء هذا البحث الذي تركز بالدرجة الأساس على المعيار (IAS 8) والتي يعطي توضيحاً للمبادئ والأسس التي ينبغي الالتزام بها عند بيان نتيجة الأداء المالي في البيانات المالية لكي تكون أكثر موثوقية وملائمة في سوق العمل وقابليتها للمقارنة مع البيانات المالية لنفس الشركات من فترة لأخرى.

وهنا ينبغي الإشارة إلى أن أي أثر على القوائم المالية تحدث بالشركة نتيجة تطبيق هذا المعيار ينبغي الوقوف عليها واعتماد المعيار (IAS 1) عرض البيانات المالية الذي يهتم ويوضح

كافة المعالجات المحاسبية بإعداد وعرض البيانات المالية وكذلك كيفية التعامل مع الأثر التي تحدث نتيجة تبني هذا المعيار.

تأسيساً على ذلك، تم تقسيم البحث إلى أربعة محاور، تضمن المحور الأول منهجية البحث، والمحور الثاني الإطار النظري لموضوع البحث، والمحور الثالث تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) وأثره على البيانات المالية للشركة عينة البحث، وفي الختام تناول المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

### المحور الأول: منهجية البحث

يتناول هذا المحور منهجية البحث، والتي تشمل التعرف على مشكلة البحث، وهدفها وأهميتها، وكذلك فرضياتها، وأسلوب البحث بكلا الجانبين النظري والتطبيقي، فضلاً عن وسائل جمع البيانات والمعلومات وتحديد مجتمع البحث وعينتها، وعلى النحو الآتي:

**1-1-1. مشكلة البحث:** كما هو معروف أن إعداد القوائم المالية تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والاعتراف، وفي بعض الحالات على تقديرات الإدارة ونظراً لوجود المرونة في تطبيق هذه المبادئ والأسس والتقديرات وما له من أثر على البيانات المالية، جاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) ليحدد الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد هذه البيانات، وبالأستناد إلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث الأساسية الآتية:

هل أن تبني معيار المحاسبي الدولي (IAS 8) يؤدي إلى تحسين البيانات المالية للشركة عينة البحث ومن ثم يؤثر على الأداء المالي؟

#### 2-1-1. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث من خلال التعرف الآتي:

1. تحديد أهداف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

2. بيان أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء على القوائم المالية للشركة عينة البحث مع تحديد أهداف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) عرض القوائم المالية لما له علاقة بعرض البيانات المالي.

**3-1-1. هدف البحث:** يهدف البحث بالدرجة الأساس إلى بيان التغيرات التي تحدث في البيانات المالية للشركة عينة البحث نتيجة تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء على تحسين تقييم البيانات المالية للشركة عينة البحث.

#### 4-1-1. فرضية البحث: يتضمن البحث فرضية أساسية مفادها كالاتي:

إن تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية وتغيير التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء يؤثر على الأداء المالي ويحقق الجودة العالية في معلومات البيانات المالية التي يعدها شركة عينة البحث.

#### 5-1-1. حدود البحث: تتمثل حدود البحث بالآتي:

1. الحدود المكانية: تم وضع حدود البحث في شركة (ETT) للتجارة العامة المحدودة كون أن إدارتها في إقليم كوردستان مدينة أربيل وتمثل 100% من عينة البحث.

2. الحدود الزمانية: ستكون السنتين الماليتين (2020، 2021) للحصول على البيانات المالية في شركة عينة البحث.

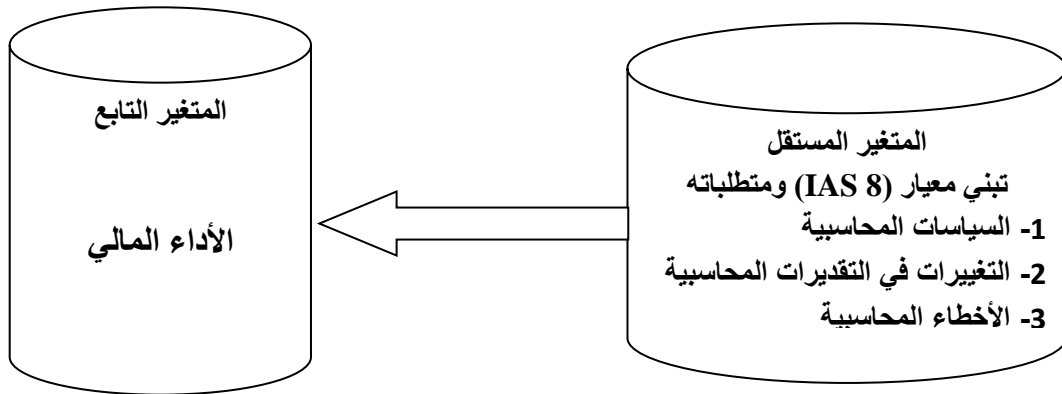
3. الحدود الموضوعية: تنطلق الحدود الموضوعية للبحث في تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وبيان أثره على البيانات المالية والأداء المالي للشركة عينة البحث.

#### 6-1-1. منهج البحث:

1. المنهج النظري: اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لإنجاز البحث وعلى نصوص المعايير الدولية والكتب والمراجع العلمية والصحف العربية والأجنبية في الانترنت، فضلاً عن المصادر العلمية والبحوث والرسائل والمجلات والمنشورات العلمية المتوفرة المرتبطة بموضوع البحث.
2. المنهج التطبيقي: يعتمد الباحث على البيانات المالية لشركة (ETT) للتجارة العامة المحدودة للسنتين الماليتين (2020، 2021) من خلال تطبيق الحالات الثلاثة التي يتبناها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) (السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية، الأخطاء) وملاحظة انعكاسها على البيانات المالية.

#### 7-1-1. نموذج البحث: يتضمن البحث متغيرين أساسيين هما:

1. المتغير المستقل: تبني معيار (IAS 8) ومتطلباته.
2. المتغير التابع: الأداء المالي.



الشكل (1): نموذج البحث

المصدر: من إعداد البحث.

### المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

يتضمن هذا المحور الإطار النظري للبحث، من حيث عرض الفقرات الأساسية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) فضلاً عن عرض ما يتعلق بمتغيرات أخرى للبحث من خلال الفقرات الرئيسية والفرعية الآتية.

1-2. الهدف من تبني المعيار: يهدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) إلى بيان المعالجة المحاسبية للتغيير في السياسات المحاسبية والأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة، والتغير في التقديرات المحاسبية، مع وضع معايير اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها وذلك لتعزيز ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة أخرى، إذ ينص أو يركز المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) على ثلاثة مواضيع مهمة وهي (السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء) وهو جاء بسبب وجود المرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية وتقديرات الإدارة لبعض البنود وهو يغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد البيانات المالية لكي يمنحها مزيد من المصداقية والملائمة والموثوقية والقدرة على المقارنة بين البيانات المالية لنفس الشركة بين

مدة إلى أخرى والمقارنة بين الشركات المختلفة لنفس المدة إذ جاء هذا المعيار لتحقيق الأهداف الآتية (أبو نصار وحميدات، 2019: 109):

1. تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية التي يتطلب اتباعها عند إعداد البيانات المالية.

2. توضيح المعالجات المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.

3. بيان المعالجات المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الأوقات السابقة ويتم اكتشافها في الوقت الحالي.

## 2-2. نطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8): يقصد بنطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)

المواضيع التي يغطيها وهي كما يأتي: (أبو نصار وحميدات، 2016: 131)

1. السياسات المحاسبية: يعرف (أبو نصار وحميدات، 2019: 109) السياسات المحاسبية بأنها "مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبيقها الشركة عند إعداد وتقديم البيانات المالية" ويرى (الشيرازي، 1990: 101) يجب الإشارة إلى أمرين الأول: ينص على أن الثبات المطلق في السياسة المحاسبية يُعدُّ أمراً مستحيلاً لعدم ثبات الظروف المحيطة بالشركة، أما الثاني: فمتعلق بالقيود والمحددات التي ينبغي على الإدارة الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية للشركة وهي الحيطة والحذر، وتغليب الجوهر على الشكل والأهمية النسبية.

وإنَّ التغيير في السياسة المحاسبية لشركة معينة لا بد أن يكون مبرراً مثلاً أن يكون التغيير ناتجاً عن تبني الشركة لمعيار محاسبي معين أو أن يؤدي التغيير إلى تحسين موثوقية وملائمة أكبر للبيانات المالية ويحق للشركة أن تجعل التطبيقات بأثر رجعي عند التغيير في سياساتها المحاسبية، وهذه يتطلب تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند تأثر بهذا التغيير مع بيان أثر التغيير للفترة ككل، أو الأثر المتراكم إذا كان تقدير هذا الأثر ممكناً وإذا كان هناك صعوبة في تقدير الأثر المتراكم، فيجب على الشركة أن تطبق السياسة الجديدة في التاريخ الذي يكون فيه ممكناً تحديد الأثر المتراكم.

والآتي أهم الأمور المتعلقة بالسياسات المحاسبية عند تبني معيار (IAS 8)

(Kagermann et al, 2008: 234)، (Wit & Meyer, 2017: 69):

أ. خصائص السياسات المحاسبية: هذا وبموجب (IAS 1) عرض القوائم المالية فإنَّ إدارة الشركة مسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تتصف بما يأتي:

- أن تمثل بعدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفق ما تطلبه معايير

المحاسبية والتقارير المالية الدولية (IAS - IFRSs).

- تقويم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها والقابلية للفهم والمقارنة.

- تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقدير الأثر الأحداث والظروف المؤثرة على المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة.

ب. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية: عندما يطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث، يتم اختيار السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وعند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يأتي:

❖ ملائمة: لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

❖ موثوقة: من حيث أن البيانات المالية:

- تمثل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة بصدق.
  - تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث وليس الشكل القانوني فقط.
  - حيادية غير متحيزة.
  - كاملة من كافة النواحي الهامة.
  - متحفظة (حيطة وحذر) (حكيمة).
- ج. الاتساق والتغييرات في السياسات المحاسبية: على الشركات أن تختار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل ثابت على العمليات والأحداث المتشابهة، ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بشكل محدد بتصنيف بنود من بنود البيانات المالية يكون تطبيق سياسات مناسب لها وإذا كان أحد المعايير المحاسبية الدولية يتطلب أو يسمح بها التصنيف فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة بثبات لكل فئة على سبيل المثال هناك عدة طرق لاندثار الموجودات غير المتداولة (الثابتة) وبما أن تلك الموجودات قد تختلف في طبيعة الاستخدام فإنه يمكن تطبيق طريقة القسط الثابت على فئة المباني والعقارات وتطبيق طريقة وحدات النشاط (الإنتاج) إذا كانت تستخدم بشكل متفاوت من فترة لأخرى (مثلاً) واندثارها وفق ساعات استخدامها.
- ومن خلال ذلك يمكن القول إنَّ تحول الشركة من مبدأ محاسبي مقبول إلى مبدأ آخر مقبول يعد تغييراً في السياسة المحاسبية فعلى سبيل المثال أنَّ تحول الشركة من طريقة القسط الثابت في حساب الاندثار إلى طريقة مجموع سنوات العمر الإنتاجي وكذلك التحول من طريقة المتوسط المرجح المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً يعد تغييراً في السياسة المحاسبية للشركة.
- د. تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية (المعالجة المحاسبية): ويتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لأقدم مدة سابقة معروضة لكل بند متأثر من بنود حقوق الملكية (الإحتياطيات) عموماً ويتم إعادة عرض المبالغ المقارنة المعروضة في البيانات المالية كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة على الدوام، ويشير (IAS 8) هنا إلى أن التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد لا تعد تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية لغرض هذا المعيار.
- هـ. القيود على التطبيق بأثر رجعي: التغيير في السياسات المحاسبية بناءً على متطلبات معيار محاسبي جديد، فيجب المحاسبة عن هذا التغير وفقاً للأحكام الإنتقالية المحددة في ذلك المعيار، وعادةً ما تقضي أحكام إنتقالية إعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلا إذا كان ذلك غير عملي، وعندما لا يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة لمدة سابقة معينة، يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الأرصدة الافتتاحية للموجودات والمطلوبات في المدة اللاحقة مع تعديلات مقابلة لها للرصيد الافتتاحي لأرباح المدورة، أي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الأرصدة الافتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق الملكية، وإذا كان من العملي إعادة عرض المعلومات المقارنة فإن الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية كما في أول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الأرباح المدور أول المدة لتلك الفترة.
2. التغيير في التقدير المحاسبي: يقصد بالتغيير في التقديرات المحاسبية التعديل الذي يحدث على العمر الإنتاجي أو قيمة الموجود القابلة للاندثار والتي تحدث نتيجة توافر معلومات وتطورات جديدة ولكل دون أن تكون تصحيحاً لأخطاء محاسبية ويحدث التغيير في التقديرات المحاسبية نتيجة المراجعة



المستمرة لعملية التقديرات مثلاً التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لموجود معين فإنه يجب الاعتراف به بأثر مستقبلي أو لاحق يعد تغييراً في التقديرات المحاسبية. (نور وآخرون، 2015: 244) ويرى البعض أن المقصود بالتغيير في التقديرات المحاسبية هو تعديل المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) للموجود ما أو التزام ما أو مقدار الاندثار الدوري للموجود ما، التي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر، والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بموجود والتزامات مالية، وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة لم تكن متوفرة ومعلومة سابقاً وعليه فهي ليست تصحيحاً لأخطاء (Dotan, 2018: 5).

3. تصحيح الأخطاء: إن وجود أخطاء في السجلات المحاسبية أمر وارد وذلك لتعدد مراحل الدورة المحاسبية التي تبدأ بتحليل العملية المالية وتنتهي بإعداد البيانات المالية وإن حدوث هذه الأخطاء غالباً ما يكون بسبب جهل المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي يجب اتباعها في تسجيل وتبويب وتلخيص وترحيل وعرض المعلومات المحاسبية عندما يكون النظام المحاسبي يدوي، أما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الآلي فقد يكون جهل مدخل البيانات بطبيعة الحسابات سبب في حدوث الأخطاء، وتعد عدم العناية والسهو والإهمال من أسباب حدوث الأخطاء، وهناك أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة وهي يصعب اكتشافها وأخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة والذي يمكن اكتشافها بسهولة، وسواء كانت صعبة أو سهلة الاكتشاف ينبغي التركيز على تأريخ الاكتشاف لها فهناك أخطاء يتم اكتشافها خلال السنة المالية يتم تعديلها في نفس السنة المالية، أما الأخطاء التي تحدث في سنة مالية معينة فيتم اكتشافها خلال سنة مالية لاحقة يتم تسجيل قيود يومية لتصحيح بهذا الخطأ، أما فيما يتعلق بأخطاء الترحيل فإن القانون لا يمنع الشطب وكتابة الصحيح وللأخطاء (أما يكون): (أبو نصار وحמידات، 2019: 110-111)

أ. أخطاء الفترة السابقة: هي حذف من بيانات خاطئة في البيانات المالية عن مدة سابقة أو أكثر ناشئة عن الإخفاق في استخدام أو سوء استخدام المعلومات الموثوقة كانت متوفرة عندما كانت البيانات لتلك الفترات مصرح لها بالصدور، وكان يتوقع الحصول عليها وأخذها بنظر الاعتبار في إعداد عرض البيانات المالية، وتشمل تلك الأخطاء مؤثرات الأخطاء الرياضية وأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية وأعمال الأشراف أو تفسير خاطئ للحقائق أو التزوير.

ب. الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود معينة: تعد البيانات الخاطئة أو المحذوفات للبنود هامة إن كانت قادرة وحدها أو مع غيرها على التأثير على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية، تعتمد الأهمية على حجم وطبيعة البيان الخاطئ أو الحذف الذي تم إطلاق الحكم عليه وفقاً للظروف المحيطة، إن حجم وطبيعة البند أو كلاهما قد تكون عامل تحديد للخطأ أو الحذف.

2-3. ماهية الأداء المالي: يعد الأداء المالي من المفاهيم الواسعة التي تعبر عن أسلوب الشركات في استثمار مواردها المتاحة، وفقاً لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية التي تتفاعل معها الشركة في سعيها لتحقيق كفاءتها وفعاليتها لتأمين بقائها وديمومتها واستمرارها، كما إن أهمية الأداء تكمن في كونه يعبر عن قابلية الشركة في خلق النتائج المقبولة في تحقيق طلبات المجموعات المهمة لديها كونه ممثلاً للمدى الذي تستطيع فيه أن تنجز مهمة بنجاح أو تحقق هدفاً بتفوق، وبتعبير آخر إنه يمثل النتيجة النهائية التي تهدف الشركة للوصول إليها، لذا فإن الأداء محصلة لكافة العمليات التي تقوم بها الشركة، وإن أي خلل في أي منها لابد أن يؤثر الأداء (حمدان، 2014: 36).

**2-3-1. مفهوم وتعريف الأداء المالي:** يعد الأداء مفهوماً شمولياً وهاماً بالنسبة لجميع الشركات بشكل عام ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة المحاسبية والإدارية وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء وتقويمه، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع حول مفهوم محدد للأداء، فلا يزال الباحثون مشغولين بمناقشة الأداء بوصفه مصطلحاً فنياً وبمناقشة المستويات التي يحلل عندها والقواعد الأساسية لقياسه ويعتقد بعضهم أن الهدف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها الباحثون مع القول إن هذا الاختلاف إنما يعود لتنوع أهداف واتجاهات الباحثين في دراستهم. (يوسف، 2018: 16) ومن أشهر التعاريف التي قدمها العديد من الكتاب والرواد المهتمين بموضوع الأداء نقدم ما يأتي:

إذ إنّ النظرة التقليدية للمفكرين في هذا المجال تختلف عن النظرة الحديثة لتعريف الأداء وقد عرف (تايلور) رائد المدرسة العلمية في إعطاء تعريف دقيق للأداء والاهتمام بقياسه في إطار ما يعرف بدراسة (الحركة والزمن) بقصد دراسة الحركة الدقيقة والوقت اللازم الذي يمكن الوصول إليه من قبل العمال لإدارة الآلة وإيقافها، أما الأداء في المنظور الحديث فيتجسد في التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم بالتكاليف الداخلية لتحديد معدلات الأداء والتحكم في آلية الأسعار كمفهوم الأداء وطرائق قياسه. (سعيد وخنجر، 2016: 18) والأداء في الإدارة يمكن أن يأخذ أحد المعاني الآتية: (مريم، 2014: 3)

❖ الأداء هو عبارة عن النجاح (success): أي عبارة عن دالة لتمثيل النجاح، فتتغير هذه الدالة بتغير الشركات أو العاملين فيها.

❖ الأداء هو نتيجة النشاط (Activity result): بمعنى أن قياسه هو تقدير للنتائج المحصلة. ويعرفها (JEAN YVES) على أنها مجموعة من المعايير الملائمة لتمثيل والقياس التي يحددها الباحثون والتي تمكن من إعطاء حكم تقييمي على الأنشطة والنتائج والمنتجات على آثار الشركة على البيئة الخارجية. (عبد الرحيم ومنصور، 2019: 3) كما يعرفها (Eccles) الأداء بأنه القدرة التي تملكها الشركة لتحقيق أهدافها (الخفاجي، 2017: 44).

وقد عرف (Daft) الأداء من خلال ربطه بالقدرة على الاستخدام الأمثل للموارد من أجل تحقيق هدف معين بوصفه قدرة الشركة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام الموارد المتاحة بطريقة كفوءة وفاعلة (محمد وإسماعيل، 2014: 23).

ويبدو للباحث أنّ الأداء هو مفهوم واسع يعبر عن أسلوب الشركة في استثمار مواردها المالية والبشرية والتكنولوجية والمعرفية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفوءة وفاعلة في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية التي تتفاعل معها الشركة في سعيها لتحقيق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء والموظفين والموردين والحكومة والمجتمع بأكمله.

**2-4-2. مقومات الأداء الجيد:** يقصد بمقومات الأداء الجيد مجموعة الخصائص والمتطلبات التي يلزم توفرها للحكم على مدى جودة وكفاءة وفعالية الأداء، وهذه المقومات هي (السعدون، 2017: 56)، (الأغوات، 2015: 44)، (المطيري، 2018: 17):

1. الإدارة الاستراتيجية: هي ذلك الأسلوب الذي من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء استراتيجيات الشركة بتحديد التوجهات طويلة الأجل، وتحقيق الأداء من خلال التصميم الدقيق لكيفية التنفيذ المناسب، والتقييم المستمر للاستراتيجيات الموضوعية.



2. التخطيط الجيد: أن التخطيط السليم الذي يقوم على دراسة أداء الماضي واستشراف المستقبل، وأمل الواقع القائم، والتخطيط الجيد يركز على وضوح الأهداف وقابلية تحويلها إلى أرقام إن أمكن وعلى إمكانية قياس العمل المنجز وتحديد المدخلات والمخرجات بالنسبة لكل برنامج أو مركز مسؤولية.
  3. هيكل تنظيمي: إن وجود هيكل تنظيمي سليم ومناسب للجهة يتضمن تبويب وتوصيف سليم للوظائف ووضوح السلطات والمسؤوليات وتصنيف للأنشطة والبرامج المحددة بالهيكل التنظيمي.
  4. نظام متابعة وتقييم الأداء: إن وجود نظام للمتابعة وتقويم الأداء الذاتي يمكن من خلاله متابعة تنفيذ النشاط، وكشف الانحرافات، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح أولاً بأول، ورصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها، وترسيخ السبل التي أسهمت في إيجادها بما يحقق رقابة والكفاءة والفعالية لهذه الوحدة الإدارية.
  5. الشفافية: هي حق كل مواطن في الوصول إلى المعلومات، ومعرفة آليات اتخاذ القرار المؤسسي، وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية، وميثاق عمل المؤسسين لما تؤدي إليه من الثقة، والمساعدة في اكتشاف الأخطاء.
  6. إقرار مبدأ المساءلة الفعالة: وتعني إمكانية تقويم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية والتأكد من قيامها بتنفيذ المهمات التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالشركة، وذلك بتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاحهم في تنفيذها.
  7. تطوير النظم المحاسبية: إذ إن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعد إحدى مرتكزات رقابة الأداء، كما أنه يساهم في بيان مدى تقييد الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة، ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة، هذا إلى جانب استخدام هذه النظم في إعداد الموازنات الخاصة بتلك الأجهزة لتزويد متخذي القرار بالبيانات والمعلومات اللازمة للحكم على كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف.
- 4-2. أثر تبني (IAS 8) على الأداء المالي:** أي تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأداء المالي مدفوع باختلافات جوهرية في تطبيق التغييرات والتقديرات المحاسبية، حيث تؤدي تبني معيار (IAS 8) إلى إجراء التعديلات في الأرقام البيانات المالية (كشف العمليات الجارية وكشف الميزانية العامة) ونتيجة لذلك تتأثر في النسب والمؤشرات المالية (محمود، 2018: 7)، وبعد الاطلاع على نطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) ينبغي التركيز على جانب مهم بهذا البحث وهو جانب متعلق بإعادة تقييم البيانات المالية (كشف الميزانية العامة وكشف العمليات الجارية) التي تتغير مكوناتها على أي آثار نتيجة تغيير التقديرات المحاسبية أو تصحيح الأخطاء وتبني الشركة متطلبات هذا المعيار، إذ نص المعيار على متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية، أما الإفصاح عن السياسات المحاسبية نفسها فقد تضمنها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) عرض البيانات المالية (أبو نصار وحמידات، 2016: 131).

### **المحور الثالث: تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) وأثره على الأداء المالي للشركة عينة البحث**

يتم التركيز على كل من قائمة الدخل والميزانية العامة لشركة (ETT) للتجارة العامة وهي إحدى شركات ذات المسؤولية المحدودة في محافظة أربيل عاصمة إقليم كردستان – العراق ويركز نشاطاتها بالدرجة الأساس على تجارة العامة في العراق وإقليم كردستان – العراق. واعتماداً على

بيانات الشركة يمكن للباحث عرض كل من كشف العمليات الجارية (قائمة الدخل) والميزانية العامة والكشوفات التحليلية للسنوات (2019 و 2020 و 2021) وكالاتي:

1. **كشف العمليات الجارية:** الجدول الآتي يوضح العمليات الجارية لشركة (ETT) لمدة حدود البحث. الجدول (2): كشف العمليات الجارية (المبلغ بالآلاف الدنانير)

2021	2020	2019	التفاصيل
2,134,979	1,832,773	5,765,013	إيرادات النشاط الجاري
			المصروفات الجارية
736,914	732,457	2,733,754	الرواتب والأجور
83,347	66,159	114,172	المستلزمات السلعية
443,330	389,270	849,843	المستلزمات الخدمية
1,019,372	978,968	1,022,608	مقاولات وخدمات
10,036	9,629	14,018	فوائد مدبنة
53,433	23,071	51,973	الإندثارات
10,393	16,005	132,441	الضرائب والرسوم
2,356,825	2,215,559	4,918,809	مجموع المصروفات الجارية
(221,846)	(382,786)	846,204	فائض (عجز) العمليات الجارية المرحلة
11,739	25,228	333	تضاف: إيرادات التحويلية والأخرى
3,950	0	34,251	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى
(214,057)	(357,558)	812,286	فائض قابل التوزيع (العجز) المرحلة الثانية

المصدر: بتصرف من الباحث واعتمادا على بيانات شركة (ETT) للتجارة العامة.

2. **كشف الميزانية العامة:** الجدول الآتي يوضح الميزانية العامة لشركة (ETT) لمدة حدود البحث. الجدول (3): الميزانية العامة

2021	2020	2019	التفاصيل
			الموجودات الثابتة
109,652	167,339	164,667	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)
-	-	-	النفقات الإيرادية المؤجلة
109,652	167,339	164,667	مجموع الموجودات الثابتة
			الموجودات المتداولة
2,391,934	1,783,717	2,623,234	المدينون
218,502	605,145	1,030,559	النقود
2,610,436	2,388,862	3,653,793	مجموع الموجودات المتداولة
2,720,088	2,556,201	3,818,460	مجموع الموجودات

2021	2020	2019	التفاصيل
			مصادر التمويل
			مصادر تمويل طويلة الأجل
1,000	1,000	1,000	رأس المال المدفوع
(659,969)	(309,116)	677,418	الاحتياطيّات (العجز المتراكم)
719,513	592,190	738,610	تخصيصات طويلة الأجل
362,500	300,000	300,000	قروض مستلمة طويلة الأجل
421,044	584,074	1,717,028	مجموع مصادر تمويل طويلة الأجل
			مصادر تمويل قصيرة الأجل
2,299,044	1,972,127	2,101,432	الدائنون
2,299,044	1,972,127	2,101,432	مجموع مصادر تمويل قصيرة الأجل
2,720,088	2,556,201	3,818,460	مجموع مصادر التمويل

- المصدر: بتصرف من الباحث واعتماداً على بيانات شركة (ETT) للتجارة العامة.
- بعد الاطلاع على كل من كشف العمليات التجارية والميزانية العامة للسنوات المنتهية (2019-2020-2021) المبين أعلاه في الجدولين (2) و(3) لشركة (ETT) للتجارة العامة، إذ يفرض الباحث أن الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) قد تم شراؤها من قبل الشركة بتاريخ 2019/1/1 وهي كما يلي:
- أ. مباني وإنشاءات وطرق بمبلغ (7,733,000) دينار تندثر بطريقة القسط الثابت، وعمر استخدام (12) سنة وقدرت قيمة الإنقاص بـ (1,000,000) دينار.
- ب. الآلات والمعدات بمبلغ (147,496,000) دينار وعمر استخدام (10) سنوات وقيمة الإنقاص (14,749,600) دينار أي بنسبة 10%.
- ج. أثاث أجهزة ومكاتب بمبلغ (27,734,000) دينار وعمر استخدام (5) سنوات وبدون قيمة الإنقاص. إنَّ الموجودات الثابتة التي تمتلكها الشركة جميعها يتم احتساب الاندثار لها سنوياً بطريقة القسط الثابت وبمعدل 10% وكما يلي:
- ❖ قسط الاندثار السنوي المحتسب للمباني وإنشاءات وطرق  $773,000 = 10\% \times 7,733,000$  دينار
- ❖ قسط الاندثار السنوي المحتسب للآلات والمعدات  $14,749,600 = 10\% \times 147,496,000$  دينار
- ❖ قسط الاندثار السنوي المحتسب للأثاث والأجهزة والمكاتب  $2,773,400 = 10\% \times 27,734,000$  دينار.
3. كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها: بعد الاطلاع على أنواع الموجودات الثابتة التي تم اكتسابها الشركة وطريقة الإندثارات المستخدمة، ندرج أدناه الكشوفات للسنوات (2019-2020-2021) والذي يمثل تحليل لحسابها (الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية) في الميزانية العامة:

أ. كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها لعام 2019: الجدول الآتي يوضح الموجودات الثابتة واندثاراتها لشركة (ETT) لمدة حدود البحث.

الجدول (4): كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 2019/12/31

الموجودات الثابتة	مبانٍ وإنشاءات	الآلات والمعدات	أثاث وأجهزة والمكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	7,733	147,496	27,734	182,963
الإضافات	0	0	0	0
الكلفة في 12/31	7,733	147,496	27,734	182,963
طريقة الاندثار (القسط الثابت)	%10	%10	%10	%10
الاندثار المتراكم	0	0	0	0
اندثار المدة	773	14,750	2,773	18,296
الرصيد في 12/31	773	14,750	2,773	18,296
القيمة الدفترية	6,960	132,746	24,961	164,667

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الظاهرة في سجلات الشركة والبيانات المالية لعام 2019.

تبين من الجدول (4) السابق أن الشركة قد احتسبت الإندثار للموجودات الثابتة المستخدمة

في نشاطها الرئيسي للعام 2019 بمعدل 10% (بطريقة القسط الثابت) ونلاحظ ما يلي:

- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة للمباني والمنشآت والطرق قيد الاستخدام في الشركة، التي تبلغ قيمتها (7,733,000) دينار وقدرت لها قيمة الإنقاص بمبلغ (1,000,000) دينار، لكن لم يأخذ قيمة الإنقاص عند احتساب الاندثار، فضلاً عن ذلك أن نسبة الاندثار للمباني هي 3% وليست 10% وفق ما حدد نظام المحاسبي الموحد. (ديوان الرقابة المالية العراقية، 2011: 380)
- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة والآلات والمعدات قيد الاستخدام في الشركة، التي تبلغ (147,496,000) دينار وقدرت لها قيمة الإنقاص بمبلغ (14,749,600) دينار، لكن لم يأخذ بنظر الاعتبار قيمة الإنقاص عند احتساب الاندثار.

ب. كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها لعام 2020: الجدول الآتي يوضح الموجودات الثابتة واندثاراتها لشركة (ETT) لمدة حدود البحث.

الجدول (5): كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 2020/12/31

الموجودات الثابتة	مبانٍ وإنشاءات وطرق	الآلات والمعدات	أثاث وأجهزة والمكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	7,733	147,496	27,734	182,963
الإضافات	0	0	7,447	7,447
الكلفة في 12/31	7,733	147,496	35,181	190,410
طريقة الاندثار (القسط الثابت)	%10	%10	%10	%10
الاندثار المتراكم	773	14,750	2,773	18,296
اندثار الفترة	773	1,475	2,527	4,775
الرصيد في 12/31	1,546	16,225	5,300	23,071
القيمة الدفترية	6,187	131,271	29,881	167,339

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الظاهرة في سجلات الشركة والبيانات المالية لعام 2020.

تبيين من الجدول (5) أعلاه أن الشركة قد احتسبت اندثارات للموجودات الثابتة المستخدمة في نشاطها الرئيس للعام 2020 بمعدل 10% (بطريقة القسط الثابت) ونلاحظ ما يلي:

- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة للمباني والمنشآت والطرق قيد الاستخدام في الشركة، التي تبلغ قيمتها (7,733,000) دينار وقدرت لها قيمة الإنقاص بمبلغ (1,000,000) دينار، لكن لم يأخذ قيمة الإنقاص عند احتساب الاندثار، فضلاً عن ذلك أن نسبة الاندثار للمباني هي 3% وليست 10% وفق ما حدد نظام المحاسبي الموحد. (ديوان الرقابة المالية العراقية، 2011: 380)
- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة للألات والمعدات قيد الاستخدام في الشركة تبلغ (147,496,000) دينار وقدرت لها قيمة الإنقاص بمبلغ (14,749,600) دينار، لكن لم يأخذ بنظر الاعتبار قيمة الإنقاص عند احتساب الاندثار. فضلاً عن ذلك أن نسبة الاندثار المحتسب 1% بدلاً من 10%.
- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة للأثاث والأجهزة والمكاتب قيد الاستخدام في الشركة تبلغ (27,734,000 + 7,447,000) الإضافات = (35,181,000) دينار، إذ لم تتم هذه الإضافات عند احتساب الاندثار للأثاث والأجهزة والمكاتب.

ج. كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها لعام 2021: الجدول الآتي يوضح الموجودات الثابتة واندثاراتها لشركة (ETT) لمدة حدود البحث.

الجدول (6): كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 2021/12/31

الموجودات الثابتة	مبانٍ وإنشاءات وطرق	الألات والمعدات	أثاث وأجهزة المكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	7,733	147,496	35,181	190,410
الإستبعادات		4,254		(4,254)
الكلفة في 12/31	7,733	143,242	35,181	186,156
طريقة الاندثار (القسط الثابت)	10%	10%	10%	10%
الاندثار المتراكم	1,546	16,225	5,300	23,071
اندثار المدة	773	49,142	3,518	53,433
الرصيد في 12/31	2,319	65,367	8,818	76,504
القيمة الدفترية	5,414	77,875	26,363	109,652

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الظاهرة في سجلات الشركة والبيانات المالية لعام 2021.

تبيين من الجدول (6) أعلاه أن الشركة قد احتسبت اندثارات للموجودات الثابتة المستخدمة في نشاطها الرئيس لعام 2021 بمعدل 10% (بطريقة القسط الثابت) ونلاحظ ما يلي:

- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة للمباني والمنشآت والطرق قيد الاستخدام في الشركة، التي تبلغ قيمتها (7,733,000) دينار وقدرت لها قيمة الإنقاص بمبلغ (1,000,000) دينار، لكن لم يأخذ قيمة الإنقاص عند احتساب الاندثار، فضلاً عن ذلك أن نسبة الاندثار للمباني هي 3% وليست 10% وفق ما حدد نظام المحاسبي الموحد، (ديوان الرقابة المالية العراقية، 2011: 380)
- ❖ أن الكلفة التاريخية المسجلة للألات والمعدات قيد الاستخدام في الشركة تبلغ (147,496,000) دينار وقدرت لها قيمة الإنقاص بمبلغ (14,749,600) دينار، لكن لم يأخذ بنظر الاعتبار قيمة الإنقاص عند احتساب الاندثار. فضلاً عن ذلك لم يأخذ بنظر الاعتبار إستبعادات للألات والمعدات بمبلغ

(4,254,000) دينار، وقد احتسب الاندثار بشكل عشوائي بمبلغ (49,142,000) دينار بدلاً من نسبة 10% وفقاً لنسب الاندثار الذي ما حدده النظام المحاسبي الموحد.

بعد الاطلاع على كل من كشف العمليات الجارية وكشف الميزانية العامة وكشف الموجودات الثابتة واندثاراتها للسنوات المالية (2019، 2020، 2021) الخاصة بالشركة عينة البحث، نفرض أن الشركة أرادت أن تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) الذي يغطي ثلاث موضوعات رئيسية هي:

4. **التغيير في السياسة المحاسبية للشركة:** أن الشركة (ETT) للتجارة العامة في حال قررت تبني أو تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)، ينبغي عليها أن تتخذ بعض الإجراءات إذا ما أرادت تغيير سياساتها المحاسبية وكما يلي:

أ. التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية: لتوضيح هذا التغيير في السياسة المحاسبية سيتم إجراء تغيير في السياسة المحاسبية للشركة عينة البحث ومن ثم بيان الآثار في (كشف العمليات الجارية وكشف الميزانية العامة والكشف التحليلي للموجودات الثابتة واندثاراتها) التي ترافق هذا التغيير وذلك من خلال تغيير طريقة احتساب الاندثار السنوي المعتمدة (طريقة القسط الثابت) من قبل الشركة عينة البحث بتاريخ 2021/12/31 بطريقة جديدة وهي طريقة مجموع سنوات العمر الإنتاجي وكما يلي:

❖ احتساب إندثار موجودات الشركة (ETT) للتجارة العامة للسنة المالية 2019:

- مبانٍ وإنشاءات وطرق:

$$= (1,000,000 - 7,733,000) \times 80 / 12 = 1,010,000 \text{ دينار.}$$

- الآلات والمعدات:

$$= (14,749,600 - 147,496,000) \times 55 / 10 = 24,136,000 \text{ دينار.}$$

- أثاث وأجهزة ومكاتب:

$$= (27,734,000 - \text{صفر}) \times 15 / 5 = 9,245,000 \text{ دينار.}$$

مجموع الاندثار للموجودات الثابتة للسنة المالية 2019 = 34,391,000 دينار.

❖ احتساب اندثار موجودات الشركة (ETT) للتجارة العامة للسنة المالية 2020:

- مبانٍ وإنشاءات وطرق:

$$= (1,000,000 - 7,733,000) \times 80 / 11 = 926,000 \text{ دينار.}$$

- الآلات والمعدات:

$$= (14,749,600 - 147,496,000) \times 55 / 9 = 21,722,000 \text{ دينار.}$$

- أثاث وأجهزة ومكاتب: (27,734,000 + 7,447,000) = 35,181,000 دينار

$$= (35,181,000 - \text{صفر}) \times 15 / 4 = 9,382,000 \text{ دينار.}$$

مجموع الاندثار للموجودات الثابتة للسنة المالية 2019 = 32,030,000 دينار.

❖ احتساب إندثار موجودات الشركة (ETT) للتجارة العامة للسنة المالية 2021:

- مبانٍ وإنشاءات وطرق:

$$= (1,000,000 - 7,733,000) \times 80 / 10 = 842,000 \text{ دينار.}$$

- الآلات والمعدات: (4,254,000 - 147,496,000) = 143,242,000 دينار

قيمة الانقاص: 14,324,200 = 425,400 - 14,749,600 دينار



- أثاث وأجهزة ومكاتب:  $18,788,000 = 55 / 8 \times (14,324,200 - 143,492,000) =$  دينار.

$7,036,000 = 15 / 3 \times (35,181,000 - \text{صفر})$  دينار  
مجموع الاندثار للموجودات الثابتة للسنة المالية 2019 = 26,666,000 دينار، بناءً على ما سبق يمكن للباحث إعداد الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها لبيان أثر التغيير في السياسات المحاسبية للشركة عينة البحث على السنوات (2019، 2020، 2021) وكما يلي:  
الجدول (7): كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها بعد التغيير كما في 2019 / 12/31

الموجودات الثابتة	مبانٍ وإنشاءات وطرق	الألات والمعدات	أثاث وأجهزة المكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	7,733	147,496	27,734	182,963
الكلفة في 12/31	7,733	147,496	27,734	182,963
طريقة الاندثار	80 / 12	55 / 10	15 / 5	(مجموع سنوات)
الاندثار المتراكم	0	0	0	0
اندثار الفترة	1,010	24,136	9,245	34,391
الرصيد في 12/31	1,010	24,136	9,245	34,391
القيمة الدفترية	6,723	123,360	18,489	148,572

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من مكونات الجدول (7) أعلاه أنه هناك تغيير بمبلغ 16,095 مليون دينار (148,572-164,667) في القيمة الدفترية، نتيجة تغيير طريقة (القسط الثابت) إلى (طريقة مجموع سنوات (العمر الإنتاجي) في احتساب اندثار الموجودات الثابتة لشركة عينة البحث لسنة 2019.  
الجدول (8): كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها بعد التغيير كما في 2020 / 12/31

الموجودات الثابتة	مباني وإنشاءات وطرق	الألات والمعدات	أثاث وأجهزة المكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	7,733	147,496	27,734	182,963
الإضافات	0	0	7,447	7,447
الكلفة في 12/31	7,733	147,496	35,181	190,410
طريقة الاندثار	80 / 12	55 / 10	15 / 5	(مجموع سنوات)
الاندثار المتراكم	1,010	24,136	9,245	34,391
اندثار الفترة	926	21,722	9,382	32,030
الرصيد في 12/31	1,936	45,858	18,627	66,421
القيمة الدفترية	5,797	101,638	16,554	123,989

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من مكونات الجدول (8) أعلاه أنه هناك تغيير بمبلغ 43,350 مليون دينار (167,339 د. - 123,989 د.) في القيمة الدفترية، نتيجة تغيير طريقة (القسط الثابت) إلى (طريقة

مجموع سنوات (العمر الإنتاجي) في احتساب انثار الموجودات الثابتة لشركة عينة البحث لسنة 2020.

الجدول (9): كشف الموجودات الثابتة وإنذاراتها كما في 2021 / 12/31

الموجودات الثابتة	مباني وإنشاءات وطرق	الآلات والمعدات	أثاث وأجهزة ومكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	7,733	147,496	35,181	190,410
الاستبعادات	0	4,254	0	4,254
الكلفة في 12/31	7,733	143,242	35,181	186,156
طريقة الانذار	80 / 12	55 / 10	15 / 5	(مجموع سنوات)
الانذار المتراكم	1,936	45,858	18,627	66,421
انذار الفترة	842	18,788	7,036	26,666
الرصيد في 12/31	2,778	64,464	26,663	92,905
القيمة الدفترية	4,955	78,778	8,518	92,251

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من مكونات الجدول (9) أعلاه أنه هناك تغيير بمبلغ 17,401 مليون دينار (92,251 – 109,652) في القيمة الدفترية، نتيجة تغيير طريقة احتساب انذار الموجودات الثابتة للشركة عينة البحث لسنة 2020، أما فيما يتعلق بأثر التغيير بالسياسات المحاسبية ففي أثر رجعي كل من كشفين (العمليات الجارية والميزانية العامة)، يمكن بيان وتحديد هذا الأثر من خلال الجدولين (10 و 11) وكما يلي:

الجدول (10): كشف العمليات الجارية في ضوء التغير بأثر رجعي (المبلغ بالآلاف الدنانير)

التفاصيل	2019	2020	2021
إيرادات النشاط الجاري	5,765,013	1,832,773	2,134,979
المصروفات الجارية			
الرواتب والأجور	2,733,754	732,457	736,914
المستلزمات السلعية	114,172	66,159	83,347
المستلزمات الخدمية	849,843	389,270	443,330
مقاولات وخدمات	1,022,608	978,968	1,019,372
فوائد مدينة	14,018	9,629	10,036
الإنذارات	34,391	32,030	26,666
الضرائب والرسوم	132,441	16,005	10,393
مجموع المصروفات الجارية	4,901,227	2,224,518	2,330,058
فائض (عجز) العمليات الجارية المرحلة الأولى	863,786	(391,745)	(195,079)
تضاف: إيرادات التحويلية والأخرى	333	25,228	11,739
تنزل المصروفات التحويلية والأخرى	34,251	0	3,950
فائض قابل التوزيع (العجز) المرحلة الثانية	829,868	(366,517)	(187,290)

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الاطلاع على كشف العمليات الجارية للشركة عينة البحث فيما جاء به الجدول (10) أعلاه نلاحظ أنَّ هناك فرقاً في مصروف اندثرات لموجودات الشركة جميعها نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تبلغ (17,582، و8,959، و26,767) دينار خلال السنوات قيد البحث (2019 و2020 و2021) على التوالي، ونتيجة لذلك تكون أثرًا على فائض (عجز) العمليات الجارية من خلال الآتي:

1. الانخفاض في فائض العمليات الجارية لسنة 2019 بمقدار  $17,582 = (812,286 - 829,868)$  دينار.
2. الانخفاض في عجز العمليات الجارية لسنة 2020 بمقدار  $8,959 = (357,558) - (366,517)$  دينار.
3. الزيادة في عجز العمليات الجارية لسنة 2021 بمقدار  $26,767 = (214,057) - (187,290)$  دينار.

وبالتالي أن هذه الزيادة أو الانخفاض في فائض أم (عجز) العمليات الجارية سوف يؤثر على الأداء المالي الشركة، وبالاستناد إلى ذلك ونتيجة لتأثير الأداء المالي للشركة بسبب تغيير السياسة المحاسبية وتطبيقها بأثر رجعي، ولأن المعيار (IAS 8) يركز على أن أي أثر على الأداء المالي تتم نتيجة تغيير السياسة المحاسبية إذ يتم معالجتها والإفصاح عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي (1) عرض البيانات المالية ويتم قياس الأداء المالي للشركة خلال السنوات المالية (2019، 2020، 2021) وهي المدات المالية قيد البحث.

وهنا يجب الإشارة إلى حساب الأثر المتراكم يقلل في حساب الأرباح المحتجزة (الاحتياطيات)، بينما السنة المالية التي تم فيها تغيير السياسة المحاسبية يتم حساب الاندثار فيها بموجب الطريقة الجديدة وهي طريقة مجموع أرقام السنين.

الجدول (11): كشف الميزانية العامة في ضوء التغيير بأثر رجعي (المبلغ بالآلاف الدنانير)

2021	2020	2019	التفاصيل
			الموجودات الثابتة
92,253	123,989	148,572	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)
-	-	-	النفقات الإيرادية المؤجلة
92,253	123,989	148,572	مجموع الموجودات الثابتة
			الموجودات المتداولة
2,391,934	1,783,717	2,623,234	المدينون
218,502	605,145	1,030,559	النقود
2,610,436	2,388,862	3,653,793	مجموع الموجودات المتداولة
2,702,689	2,512,851	3,802,365	مجموع الموجودات
			مصادر التمويل
			مصادر تمويل طويلة الأجل
1.000	1.000	1.000	رأس المال المدفوع
(679,368)	(351,566)	661,323	الاحتياطيات (العجز المتراكم)

2021	2020	2019	التفاصيل
719,513	592,190	738,610	تخصيصات طويلة الأجل
362,500	300,000	300,000	قروض مستلمة طويلة الأجل
421,044	584,074	1,700,933	مجموع مصادر تمويل طويلة الأجل
			مصادر تمويل قصيرة الأجل
2,299,044	1,972,127	2,101,432	الدائنون
2,299,044	1,972,127	2,101,432	مجموع مصادر تمويل قصيرة الأجل
2,702,689	2,512,851	3,802,365	مجموع مصادر التمويل

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من خلال الاطلاع على كشف الميزانية العامة للشركة عينة البحث فيما جاء به الجدول (11) أعلاه، إنَّ رصيد الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية في بداية السنة المالية 2019 قبل إجراء التغيير في السياسة المحاسبية قد بلغ 164,667 دينار بينما عند التغيير في السياسة المحاسبية إي استخدام طريقة جديدة (مجموع سنوات استخدام) في احتساب الاندثار نلاحظ أن القيمة الدفترية للموجودات الثابتة انخفضت بشكل واضح إذ بلغت 164,572 دينار أي بفرق 16,095 دينار. وكذلك الحال في نهاية السنة المالية 2020 بلغت القيمة الدفترية للموجودات الثابتة قبل التغيير في السياسة المحاسبية 167,339 دينار بينما بعد التغيير بلغت القيمة الدفترية للموجودات 123,989 دينار أي انخفضت بفرق 43,350 دينار.

وأيضاً نلاحظ في نهاية السنة المالية 2021 قبل إجراء التغيير في السياسة المحاسبية كانت القيمة الدفترية للموجودات الثابتة 109,652 دينار، لكن بعد التغيير في السياسة المحاسبية أنخفض إلى 92,251 دينار أي بفرق 17,401 دينار.

أما فيما يتعلق بالاحتياطات (العجز المتراكم) في الميزانية العامة، فنجد أنَّ هناك فرقاً بشكل واضح نتيجة الزيادة والنقص في فائض (عجز) العمليات الجارية وكالاتي:

❖ الانخفاض في الاحتياطي بمقدار (16,095) لسنة 2019 (662,323 – 678,418).

❖ الزيادة العجز المتراكم بمقدار (43,650) لسنة 2020 (308,116 – 350,566).

❖ الزيادة في العجز المتراكم بمقدار (17,399) لسنة 2021 (678,368 – 660,969).

عندما ترتفع فائض العمليات الجارية نتيجة التغيير في السياسات المحاسبية وتطبيقها بأثر رجعي، يكون الآتي:

تأثير التغيير في السياسات المحاسبية على معدل العائد على حقوق الملكية:

$$\text{المعدل العائد على حقوق الملكية العادية} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}} * 100\%$$

- معدل العائد على حقوق الملكية (قبل التغيير) لسنة 2019 =  $(812,286 - 812,286) \times 15\% / 678,418 = 100 * 101,773\%$

- معدل العائد على حقوق الملكية (بعد التغيير) لسنة 2019 =  $(829,868 - 829,868) \times 15\% / 678,418 = 100 * 103,975\%$

❖ تأثير التغيير في السياسات المحاسبية على معدل العائد على الموجودات:

$$\text{المعدل العائد على الموجودات} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}} * 100\%$$

- معدل العائد على الموجودات (قبل التغيير) لسنة 2019 =  $(812,286 - 812,286 \times 15\%) / 3,818,460 * 100 = 18,017\%$

- معدل العائد على الموجودات (بعد التغيير) لسنة 2019 =  $(829,868 - 829,868 \times 15\%) / 3,802,365 * 100 = 18,551\%$

نلاحظ في نتيجة المعادلات أعلاه هناك تأثير التغييرات في قيمة الموجودات وحقوق الملكية نتيجة تغييرات في السياسات المحاسبية على معدل العائد على الموجودات وعلى الحقوق الملكية لشركة عينة البحث، حيث كلما هناك الزيادة في صافي الدخل بعد الضرائب زادت نسبة معدل العائد على الموجودات وعلى حقوق الملكية.

ب. التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي: لتطبيق هذه الحالة على شركة (ETT) عينة البحث نفرض أن الشركة خلال السنة المالية (2021) لم تتوفر لديها معلومات كافية عن المباني والمنشآت والطرق، ولتوفير هذه المعلومات حول هذا الموجود وكذلك القيمة العادلة وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) والعمر الإنتاجي والقيمة المتبقية المقدرة ومبلغها القابل للاندثار في بداية السنة (2021)، إذ قامت الشركة بإجراء مسح هندسي في نهاية السنة (2020) إلا أن هذا المسح لم يتوصل إلى أدلة أو أساس يمكن الاعتماد عليه وبالاستناد إلى ذلك أقرت الإدارة أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي وإنما تطبيق هذه التغييرات بأثر مستقبلي من بداية السنة المالية (2021) وكما يلي:

- المعلومات الخاصة بالمباني والمنشآت والطرق قبل المسح:  
كلفة المباني والمنشآت والطرق في 2019/1/1 = 7,733,000 دينار.  
(طرح) مخصص الاندثار في 2020/12/31 = (1,546,000) دينار.  
مصروف الاندثار السنوي = 773,000 دينار  
- المعلومات الخاصة بالمباني والمنشآت والطرق بعد المسح:  
نفرض أن القيمة الدفترية للمباني والمنشآت والطرق بعد إعادة التقييم = 7,500,000 دينار  
والقيمة المتبقية (الإنقاص) المقدرة = 1,200,000 دينار. والعمر المتبقي (9) سنوات.  
إذن الاندثار للمباني والمنشآت والطرق للسنة المالية 2021 = (7,500,000 - 1,500,000) ÷ 9 = 700,000 دينار.

من خلال الاطلاع على الافتراض أعلاه والمتعلق بالشركة عينة البحث، يمكن للباحث القول إن التغيير بالسياسة المحاسبية في الشركة لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي وإنما سيتم تطبيقها خلال السنة المالية (2021) والسنوات التي تليها.

5. التغيير في التقديرات المحاسبية: بالاستناد إلى كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 31/12/2019، نلاحظ أن الآلات والمعدات كلفتها التاريخية (147,496,000) دينار في 2019/1/1 وقرر عمرها بـ (10) سنوات بينما القيمة المتبقية في نهاية عمر استخدامها هي (14,749,600) دينار وطريقة حساب الاندثار هي القسط الثابت.

لو فرضنا أن شركة (ETT) عينة البحث أرادت أن تغير في التقديرات المحاسبية المتعلقة بهذا الموجود نتيجة حصولها على معلومات جديدة بتاريخ 2021/1/1 والمتعلق بالموجود أعلاه لم

تكن متوفرة مسبقاً وهذه المعلومات تقدر عمر الموجود الثابت (10) سنوات اعتباراً من تاريخ الحصول عليها، كما أنها إعادة تقدير القيمة المتبقية (الإنقاص) 27,496,000 دينار، ولتوضيح هذا التغيير في التقديرات المحاسبية وكذلك بيان الآثار الدخل الشركة التي ترافق هذا التغيير على الشركة عينة البحث يمكن إتباع ما يلي:

❖ مصروف الاندثار الجديد بتاريخ 2021/12/31 = (القيمة الدفترية للموجود – القيمة المتبقية المعاد تقديرها) ÷ العمر المتبقي.

❖ مصروف اندثار الجديد بتاريخ 2021/12/31 = (18,778,000 – 78,778,000) ÷ 7 = 10,000,000 دينار.

من خلال ذلك نلاحظ أن مصروف الاندثار لهذا الموجود انخفض من 16,225,000 دينار سنوياً إلى 10,000,000 دينار سنوياً وهذا بالطبع سيؤثر على كل من صافي الدخل (فائض أو عجز) العمليات الجارية) وكذلك على القيمة الدفترية للموجودات الثابتة والاحتياطيات في الميزانية العامة، إذ نلاحظ أن فائض (العجز) العمليات الجارية بكشف العمليات الجارية للسنة المالية 2021 قبل التغيير يبلغ (214,057,000) دينار، بينما بعد التغيير ونتيجة انخفاض مصروف الاندثار بهذه السنة إذ كان قبل التغيير 53,433,000 دينار، بينما بعد التغيير وبسبب انخفاض مصروف الاندثار لآلات والمعدات أصبح مصروف الكلي للاندثار 53,433,000 – (16,225,000) – (10,000,000) = 47,208,000 دينار حيث أن الانخفاض لمصروف الاندثار سيؤثر على صافي الدخل بالارتفاع أي سيكون (فائض) (العجز) العمليات الجارية) بعد التغيير (214,057,000) – 6,225,000 = (207,832,000) دينار.

ج. تصحيح الأخطاء المحاسبية: إن تطبيق شركة (ETT) عينة البحث لمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) يتطلب استخدام معالجات محاسبية لتصحيح الأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة وبأثر رجعي، وفي حال عدم قدرة الشركة على تحديد الأثر المتراكم يتم التصحيح بأثر مستقبلي، ولتوضيح ذلك نفرض أن مدقق الخارجي خلال الإجراءات التحليلية لعملية التدقيق قد اكتشف أن الشركة عينة البحث لم يتم إثبات مبلغ مصروف الاندثار الكلي لسنة 2021 التي تبلغ (53,433,000) دينار، وكما مبين بكشف العمليات الجارية بالجدول (12) الآتي لشركة عينة البحث:

الجدول (12): كشف العمليات الجارية بعد تصحيح الأخطاء (المبلغ بالآلاف الدنانير)

التفاصيل	2021	2021 بعد التصحيح
ايرادات النشاط الجاري	2,134,979	2,134,979
المصروفات الجارية		
الرواتب والأجور	736,914	736,914
المستلزمات السلعية	83,347	83,347
المستلزمات الخدمية	443,330	443,330
مقاولات وخدمات	1,019,372	1,019,372
فوائد مدينة	10,036	10,036
الاندثارات	--	53,433
الضرائب والرسوم	10,393	10,393



2021 بعد التصحيح	2021	التفاصيل
2,356,825	2,303,392	مجموع المصروفات الجارية
(221,846)	(221,846)	فائض (عجز) العمليات الجارية المرحلة الأولى
11,739	11,739	تضاف: إيرادات التحويلية والأخرى
3,950	3,950	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى
(214,057)	(207,832)	فائض قابل التوزيع (العجز) المرحلة الثانية

المصدر: بتصرف من الباحث واعتماداً على بيانات شركة (ETT) للتجارة العامة.

بعد الاطلاع على الجدول (12) أعلاه والخاص بكشف العمليات الجارية، الذي لم يسجل به مصاريف الاندثار نتيجة خطأ من قبل محاسب الشركة، وقامت المدقق الخارجي بتصحيح الخطأ بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)، وهنا تبين لنا أن عملية تصحيح وبشكل واضح التأثير على فائض قابل التوزيع (العجز) المرحلة الثانية، ونلاحظ أن صافي الربح لسنة 2021 وقوع الخطأ بلغ (207,832,000) دينار، بينما زادت العجز بشكل واضح عند تصحيح الخطأ بأثر رجعي ويصبح (214,057,000) دينار. وهذا يدل على أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) ما يتضمنه إرشادات وقواعد تتعلق بالسياسات المحاسبية وتغيير التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء انعكس على تحسين تقييم الأداء المالي ويحقق الجودة العالية في معلومات البيانات المالية التي يعدها شركة (ETT) عينة البحث ويمكن التأثير تصحيح الأخطاء على أداء المالي للشركة كالاتي:

❖ تأثير تصحيح الأخطاء المحاسبية على معدل العائد على حقوق الملكية:

$$\text{المعدل العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100\%$$

- معدل العائد على حقوق الملكية (قبل التغيير) لسنة 2021 =  $\frac{812,286}{812,286 - 15\% \times 812,286} \times 100\% = 101,773\%$

- معدل العائد على حقوق الملكية (بعد التغيير) لسنة 2021 =  $\frac{829,868}{829,868 - 15\% \times 829,868} \times 100\% = 103,975\%$

❖ تأثير تصحيح الأخطاء المحاسبية على معدل العائد على الموجودات:

$$\text{المعدل العائد على الموجودات} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100\%$$

- معدل العائد على الموجودات (قبل التغيير) لسنة 2021 =  $\frac{812,286}{812,286 - 15\% \times 812,286} \times 100\% = 18,017\%$

- معدل العائد على الموجودات (بعد التغيير) لسنة 2021 =  $\frac{829,868}{829,868 - 15\% \times 829,868} \times 100\% = 18,551\%$

نلاحظ في نتيجة المعادلات أعلاه تأثير التغييرات في قيمة الموجودات وحقوق الملكية نتيجة تصحيح الأخطاء المحاسبية على معدل العائد على الموجودات وعلى الحقوق الملكية لشركة عينة البحث، إذ كلما هناك الزيادة في صافي الدخل بعد الضرائب زادت نسبة معدل العائد على الموجودات وعلى حقوق الملكية.

وفي الختام يجب الإشارة إلى أن التغيير في السياسة المحاسبية لشركة معينة لا بد أن يكون مبرراً مثلاً أن يكون التغيير ناتجاً عن تبني الشركة معيار محاسبي معين أو أن يؤدي التغيير إلى تحسين الموثوقية وملائمة أكبر للبيانات المالية ويجعل للشركة أن تجعل التطبيقات بأثر رجعي عند التغيير في سياساتها المحاسبية وهذه يتطلب تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند تأثر بهذا التغيير مع بيان أثر التغيير للمدة ككل أو الأثر المتراكم إذا كان تقدير الأثر ممكناً وإذا كان تقدير هذا الأثر ممكناً، وإذا كان هناك صعوبة في تقدير الأثر المتراكم فيجب على الشركة أن تطبق السياسة الجديدة في التاريخ الذي يكون فيه ممكناً تحديد الأثر المتراكم.

ومن خلال ذلك يمكن للباحث القول أن تحول الشركة من مبدأ محاسبي مقبول إلى مبدأ آخر مقبول يعد تغييراً في السياسة المحاسبية فعلى سبيل المثال إن تحول الشركة من طريقة القسط الثابت إلى حساب الاندثار إلى طريقة مجموع سنوات (العمر الانتاجي) أو الاستخدام وكذلك التحول من طريقة المتوسط المرجح المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يعد تغييراً في السياسات المحاسبية.

### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

**4-1. الاستنتاجات:** لقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

1. إن التغييرات التي تطرأ على توسع في حجم الشركات وحدثت أي تغييرات في طبيعة أعمالها، لا شك أن يجعل الحاجة إلى وجود معايير محاسبية تساهم في توحيد الإجراءات والعمل المحاسبي، وبالتالي تحسين جودة نتائجها من البيانات المالية.
  2. يعد معيار (IAS 8) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ومعيار (IAS 1) عرض القوائم المالية، يكمل أحدهما الآخر عند التطبيق، وذلك يتم من خلال إعداد البيانات المالية، وكذلك تطبيق معيار (IAS 8) له تأثير مباشر على البيانات المالية خصوصاً عند إجراء تغيير في السياسات المحاسبية والتقديرات المعتمدة وتصحيح أية أخطاء.
  3. يحدد متطلبات معيار (IAS 8) جميع المعالجات المحاسبية لأي تغيير في السياسات المحاسبية والتقديرات المعتمدة للشركة ووضع معالجات محاسبية للأخطاء التي تحدثت في الفترات المالية.
  4. تعد عملية تقييم الأداء المالي قياس النتائج المتحققة أو المتوقعة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للشركة بهدف تحسين البيانات المالية وبالتالي الأداء المالي.
  5. تشير نتائج الجدول (10) أثر إيجابي لتطبيق متطلبات معيار (IAS 8) على الأداء المالي للشركة عينة البحث كالآتي:
- أ. نلاحظ أن هناك فروقات في مصروف الاندثار لجميع الموجودات الثابتة للشركة عينة البحث نتيجة التغيير في السياسات المحاسبية والتي تبلغ (17,582 و 8,959 و 26,767) دينار خلال السنوات قيد البحث (2019 و 2020 و 2021) على التوالي.
- ب. ونتيجة أثر ذلك في فقرة (أ) أعلاه أدى إلى:
- الانخفاض في فائض العمليات الجارية لسنة 2019 بمقدار 17,582 دينار.
  - الانخفاض في عجز العمليات الجارية لسنة 2020 بمقدار 8,959 دينار.
  - الزيادة في عجز العمليات الجارية لسنة 2021 بمقدار 26,767 دينار.

**4-2. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات المذكورة أعلاه يمكن للباحث تقديم التوصيات الآتية:**

1. ضرورة الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية وأية تقديرات والأخطاء المحاسبية ضمن الإيضاحات أو جزء آخر من البيانات المالية وذلك لمساعدة المستفيدين لاستفادتهم من تلك التغييرات.
2. ضرورة الحد من الحرية التي تتمتع بها الشركات في اختيار أساليب وطرق ووضع التقديرات المحاسبية لكي يتم التوجه نحو التوحيد في العمل المحاسبي وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.
3. يجب على مستخدمي البيانات المالية (الداخليين والخارجيين) التمييز بين التغييرات في الأداء المالي الناتجة عن التغييرات في السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء وفقاً لتطبيق متطلبات معيار (IAS 8).

4. يتطلب من الشركات بشكل عام وشركة عينة البحث على وجه الخصوص توفير المعلومات الإضافية أكثر تفصيلاً بما فيها التغييرات في السياسات المحاسبية والتقديرات والآثار التي يمكن أن تزيد ثقتهم بالبيانات المالية وتساعد في توجيه قراراتهم الاستثمارية والاقتصادية الرشيدة بشكل أفضل.

**المصادر****أولاً. المصادر العربية:****أ. الرسائل الجامعية:**

1. الأغوات، توفيق سميح محمد، (2015) "دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الإسراء، عمان، الأردن.
2. الخفاجي، محمود، (2017) "تدقيق الأداء على وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي". رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
3. السعدون، هدى مؤيد حاتم، (2017) "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الإستراتيجي في جامعة القادسية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
4. محمود، أحمد خالد (2018)، "تدقيق الأداء على وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي"، المعهد العالي للدارسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق.
5. مريم، بودودة، (2014)، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الاداء الشامل للمؤسسة". رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/جامعة قسنطينة - الجزائر.

**ب. البحوث والدوريات العلمية:**

1. حمدان، ماجدة عبد المجيد، (2014) "البعد الإستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، 26 (7)،
2. سعيد، سناء عبد الرحيم: خنجر، حيدر حسن (2016)، تقييم الأداء للسياسات والبرامج وفقاً للدليل المعد من قبل محكمة التدقيق الهولندية وديوان الرقابة المالية (دراسة حالة في شركة واسط للصناعات النسيجية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (93)، المجلد (22).
3. عبد الرحيم، معتصم فضل ومنصور، فتح عبد الرحمن الحسن، (2019) "بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات". مجلة العلوم الاقتصادية، العدد (2)، الجزء (16).
4. محمد، محمد فتحي، واسماعيل، إبراهيم أحمد، (2014) "قياس الأداء المتوازن ومتطلبات التطبيق في المكتبات المركزية الجامعية"، مجلة المكتبة الملك فهد الوطنية، 1 (18).

5. المطيري، مشعل جهز، (2018) " تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية" مجلة العلوم الاقتصادية للعلوم الادارية العدد 4 المجلد 2.

**ج. الكتب:**

1. أبو نصار وحيدات، محمد، جمعة (2016) "معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ الدولية"، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة.
2. أبو نصار وحيدات، محمد، جمعة (2019) "معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ الدولية"، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة.
3. الشيرازي، عباس مهدي (1990) "نظرية المحاسبية"، كويت، الطبعة الأولى.
4. نور، عبد الناصر إبراهيم وصيام، وليد زكريا وخداش، حسام الدين مصطفى، (2015) "أصول المحاسبة المالية". الطبعة (5)، الجزء (2)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن.
5. يوسف، مصطفى (2018)، إدارة الأداء، عمان: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

**ثانياً. المصادر الأجنبية:**

1. Dotan, A., (2018), "On the Value of Deferred Taxes", Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, Vol. (28), Issue (2), Available on: <http://www.ssrn.com>.
2. Kagermann, H., Kinney, W., and Kuting, K, (2008), Internal Audit. Handbook, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, USA.
3. Hussein, A. I., & Mahmood, S. M. (2021). Accounting for the future: Technology contributions from a local perspective. Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, 17(54 part 2).
4. International Financial Reporting Standards Foundation. "Use of IFRS Standards around the World," Page 2. Accessed June 29, 2021
5. Wit, B., Meyer, R., Strategy: Process, Content, Context, Thompson Business Press, 2017.