



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Importance of Accounting Measurement for Impairment of
Fixed Assets under (IAS 36) And Its Role in Rationalizing User
Decisions: An applied Study in The IŞIKLAR PAPER SACK
Company/For the Manufacture and Trade of Paper Bags**

Researcher: Azwar Anwar Osman
Technical Administrative Institute/Erbil
Erbil Polytechnic University
azwar.anwar@yahoo.com

Assist. Prof. Dr. Parzheen Sh.M. Aziz
Technical Administrative college/Erbil
Erbil Polytechnic University
parzheen.Aziz@epu.edu.iq

Abstract:

Accounting focused on the principle of historical cost as a basis for evaluating fixed assets because this principle is characterized by a large degree of objectivity, but changes in economic events and conditions made this principle not reflect the current market assessment, and this led to the need for accounting standards covering the issue of evaluating fixed assets at their fair values or current when it is below its carrying values. Thus, this research aims to show the role of applying the standard in providing the users of the company's financial statements with the appropriate information that contributes to rationalizing their decisions. And for the purpose of implementing the practical aspect of the research. Isklar Paper Sack Company for the manufacture and trade of paper bags has been selected and the items of the balance sheet and income statement have been amended in accordance with International Accounting Standard No. (36) to make these statements more credible and more reflective of the economic reality. The research reached a set of conclusions, the most important of which are as follows: Due to the increase in the recoverable values of some assets over the book value in the year 2017, and these assets had suffered losses of decline in the year 2016, it was called The order to recover (reverse) the impairment loss for these assets in 2017. One of the most important recommendations was that all industrial companies should adhere to the adoption of international accounting standards in general and the standard of depreciation of fixed assets in particular; Because of the importance of applying this standard, especially in times of decline in the real values of assets from the book values.

Keywords: (IAS 36), loss of Fixed assets impairment.

القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة (في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 36) ودوره في ترشيد قرارات المستخدمين

بحث تطبيقي في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية أربيل⁽¹⁾

أ.م.د. برزين شيخ محمد عزيز
الكلية التقنية الإدارية/أربيل
جامعة أربيل التقنية

الباحثة: أزور أنور عثمان
المعهد التقني الإداري/أربيل
جامعة أربيل التقنية

المستخلص:

اهتمت المحاسبة بمبدأ الكلفة التاريخية كأساس لتقييم الموجودات الثابتة لما يتميز هذا المبدأ بدرجة كبيرة من الموضوعية، إلا أن التغيرات في الأحداث والظروف الاقتصادية جعلت من هذا المبدأ لا يعكس تقييم السوق الحالي، وهذا أدى إلى الحاجة إلى معايير محاسبية تغطي مسألة تقييم الموجودات الثابتة بقيمتها العادلة أو الحالية عند انخفاضها عن قيمها الدفترية. وبذلك يهدف هذا البحث إلى بيان أهمية تطبيق المعيار في إمداد مستخدمي القوائم المالية للشركة عينة البحث بالمعلومات الملائمة التي تساهم في ترشيد قراراتهم. ولغرض تنفيذ الجانب العملي للبحث تم اختيار شركة ايشكلر بيبير ساك لصناعة وتجارة الأكياس الورقية وتعديل بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36) لتصبح هذه القوائم أكثر مصداقية وأكثر تعبيراً للواقع الاقتصادي. وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها كما يأتي: نظراً لزيادة القيم الإستردادية لبعض الموجودات عن القيمة الدفترية في سنة 2017 وكانت هذه الموجودات قد تعرضت لخسائر الانخفاض في سنة 2016 فقد استدعي الأمر لاستعادة (عكس) خسارة الانخفاض لهذه الموجودات في سنة 2017. وكانت من أهم التوصيات هي أن تلتزم جميع الوحدات الاقتصادية الصناعية بتبني المعايير المحاسبية الدولية عامّةً ومعيار انخفاض قيمة الموجودات الثابتة خاصةً، لأهمية تطبيق هذا المعيار ولاسيما في أوقات الانخفاض في القيم الحقيقية للموجودات عن القيم الدفترية.

الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي الدولي رقم (36)، خسائر انخفاض قيمة الموجودات الثابتة.

المحور الأول: منهجية البحث

المقدمة

بالرغم من أن الوحدات الاقتصادية بصورة عامة لازالت تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في قياس وتقييم الموجودات الثابتة، إلا أن الكلفة التاريخية لا تعكس بصفة عامة للتقييم السوقي الحالي الأمر الذي يجعل البيانات المالية قاصرة عن إظهار الوضع المالي، ونتائج أعمال الشركة بشكل حقيقي ومعبر، وهنا تواجه الوحدات الاقتصادية مشكلة خسارة متمثلة بانخفاض قيمة الموجودات الثابتة. وأن خسارة الانخفاض تتمثل في المبلغ الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للموجود عن القيمة الإستردادية، وبذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم

(1) البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة: القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة (في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 36) ودوره في ترشيد قرارات المستخدمين، بحث تطبيقي في شركة ايشكلر بيبير ساك لصناعة وتجارة الأكياس الورقية.

(36) لمعالجة خسارة الانخفاض، وعليه فإن إعداد القوائم المالية دون الاخذ في الحسبان خسائر انخفاض قيمة الموجودات دليل على أن المستخدم قبل التعديل، ويقوم ببناء قراراته على القوائم المالية قبل التعديل، بينما يمكن اعتماد القوائم المالية بعد التعديل وفقاً لاعتبارات انخفاض قيمة الموجودات من تقديم مؤشرات مالية قريبة أكثر إلى الواقع الاقتصادي، وقد يؤدي ذلك إلى تغيير سلوك المستثمرين والمستفيدين من المعلومات المحاسبية باتجاه صنع قرارات مختلفة.

أولاً. مشكلة البحث: إن استمرار الاعتماد على مبدأ الكلفة التاريخية من جانب الوحدات الاقتصادية كأساس للقياس في إعداد القوائم المالية لمدة زمنية طويلة، وكذلك طبيعة بعض الموجودات الثابتة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية التي تتسم بتغير قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية المثبتة في القوائم المالية، قد تؤدي إلى حالة زيادة القيمة الدفترية للموجود الثابت عن قيمة السوقية والعادلة وهذا يعد مخالف لما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) الذي يؤكد على عدم تسجيل قيمة الموجود دفترياً بقيمة تزيد عن قيمة السوقية العادلة وهذا سوف يخلق خسارة الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة، وقد اهتم هذا المعيار بمسألة قياس هذه الخسارة ومعالجتها محاسبياً استناداً إلى مجموعة من المتطلبات.

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي: هل هناك أهمية لتبني المعيار المحاسبي الدولي (36) في القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث في ترشيد قرارات المستخدمين؟

ثانياً. أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

١. تحديد حدوث الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة، وأسبابها في الشركة عينة البحث.
٢. تحديد المقومات الرئيسية لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركة عينة البحث.
٣. بيان دور القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة في القوائم المالية بصورة عامة مع التركيز على أهميته في القوائم المالية عبر إمداد مستخدمي القوائم المالية للشركة عينة البحث بالمعلومات الملائمة التي تساهم في ترشيد قراراتهم وتوجهاتهم المستقبلية.

ثالثاً. أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من أهمية المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الفكر المحاسبي المعاصر في عرض وتحليل أسلوب القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة، إذ يعد من الموضوعات المهمة، كونه من المعايير المحاسبية الدولية التي اهتمت بها المنظمات المهنية، ولاسيما في المدة الأخيرة التي تمثلت بحدوث تغيرات مهمة في البيئة التقنية، والاقتصادية، وظهرت مشكلات اقتصادية؛ نتيجة للاستمرار في تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية، وخصوصاً في حالة انخفاض القيمة السوقية للموجود الثابت الذي يؤثر سلباً على قيمة الموجود المستخدم في المجال الذي حدثت فيه التغيرات، وقد أكد المعيار على ضرورة إظهار الموجود بقيمته الحقيقية والقريبة من الواقع، وهذا ما يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في فهمها بشكل أكثر ملائمة وموثوقية، لتوجيه قراراتهم وتوجهاتهم المستقبلية.

رابعاً. فرضية البحث: تكمن فرضية البحث في الآتي: إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) فيما يتعلق بمعالجة الانخفاضات في قيمة الموجودات الثابتة له أثر إيجابي في مساعدة المستخدمين من المعلومات المحاسبية للشركة عينة البحث، حيث تصبح هذه المعلومات أكثر ملائمة وتعبيراً عن الواقع الاقتصادي بشكل تؤدي إلى زيادة فهمهم للمركز المالي والاداء المالي للشركة عينة البحث.

خامساً. حدود البحث: تمثلت تلك الحدود في بما يلي:

١. الحدود المكانية: اقتصر الجانب التطبيقي من البحث على بيئة إقليم كردستان المتمثلة لـ (شركة ايشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية/المحدودة)
٢. الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية في دراسة عناصر القوائم المالية لشركة ايشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية للسنتين 2016 و2017.

المحور الثاني: دراسات سابقة

أولاً. دراسة (المشهداني وعلی، ٢٠١٤) بعنوان: دور الإبلاغ المالي عن انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملائمة المعلومات المحاسبية/مدخل تحليلي: هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم الإبلاغ المالي عن انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة مع مناقشة وتحليل المعايير المحاسبية وتحليلها ذات الصلة بانخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة وبيان دور الإبلاغ المالي عن انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملائمة المعلومات المحاسبية، وقد توصلت الدراسة إلى تركيز أغلب مفاهيم انخفاض قيمة الموجودات غير المتداولة؛ على أن الانخفاض في قيمة تلك الموجودات يعني زيادة قيمتها الدفترية عن قيمتها الإسترادية إذ تقتني الوحدة الاقتصادية الموجودات غير المتداولة؛ ومن أهم التوصيات التي أوصتها الدراسة هي قياس القيمة القابلة لاسترداد الموجودات غير المتداولة؛ وذلك باستخدام أحد مداخل القياس البديلة عن مدخل التكلفة التاريخية مثل مدخل القيمة العادلة أو مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.

ثانياً. دراسة (عابد، ٢٠٠٦) بعنوان: دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تحليلية: وهي رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بني سويف، القاهرة، وقد هدفت الدراسة إلى قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة المنخفضة القيمة، والأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الموجودات والمعالجة المحاسبية لها والإفصاح عن القيمة العادلة للموجودات الثابتة المنخفضة القيمة في ضوء المعايير الدولية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن عند ثبوت حدوث انخفاض حاد في قيمة الأصل الثابت يتم إجراء اختبارات الاسترداد على الموجودات منخفضة القيمة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية مع القيمة الإسترادية للموجود، ومن أهم التوصيات التي أوصتها الدراسة هي ضرورة العمل على معالجة وقياس الانخفاض الحاصل في قيمة الموجود الثابت على أساس ملائم وثابت بما يتواءم مع طبيعة كل دولة.

ثالثاً. دراسة (kanakriyah, 2012) بعنوان:

The Effect of Asset Impairment (IAS 36) In Improving the Quality of Accounting Information:

تأثير انخفاض قيمة الموجودات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 على تحسين جودة المعلومات المحاسبية: وهي رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه إلى جامعة (دورهام) وقد هدفت الدراسة إلى تقييم طبيعة انخفاض قيمة الموجودات ومساهمتها في تحسين جودة (الخصائص النوعية) للمعلومات المحاسبية؛ وفقاً لوجهة نظر المستخدمين (المحاسبين والمستثمرين والمحللين الماليين) في الأردن وقد توصلت الدراسة إلى أن لانخفاض القيمة في الموجودات الثابتة تأثير على نوعية المعلومات المحاسبية وفقاً لنظرة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الأردن.

رابعاً. موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة: تناولت إحدى الدراسات بيان مفهوم الإبلاغ المالي عن انخفاض في قيمة الموجودات غير المتداولة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وقد هدفت دراسة أخرى إلى قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة المنخفضة القيمة، والأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الموجودات والمعالجة المحاسبية لها حسب آراء الأكاديميين والمهنيين. وتناولت دراسة أخرى تقييم طبيعة انخفاض قيمة الموجودات ومساهمتها في تحسين جودة (الخصائص النوعية) للمعلومات المحاسبية؛ وفقاً لوجهة نظر (المحاسبين والمستثمرين والمحللين الماليين)

وبذلك اختلف البحث عن الدراسات السابقة في النقاط الآتية:

١. تميز البحث في الجانب التطبيقي بتطبيقه في إقليم كردستان حيث لم تقم أية دراسة من الدراسات السابقة بهذا التطبيق في الجانب العملي وإنما اقتصر هذا الجانب فيها على استخدام استمارات الاستبيان والأساليب الإحصائية فقط.
٢. تطرق البحث إلى بيان دور القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة في إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الملائمة التي تساهم في ترشيد قراراتهم وتوجهاتهم المستقبلية، ولم تتطرق الدراسات السابقة إلى ذلك.

المحور الثالث: الموجودات الثابتة ومعالجة انخفاض قيمتها وفقاً للمعيار المحاسبي

الدولي (36)

أولاً. مفهوم وتعريف الموجودات الثابتة: لكي تتمكن أي وحدة اقتصادية (تجارية أو صناعية أو خدمية) من مزاولة نشاطها بالشكل المطلوب فإنها تحتاج لاقتناء مجموعة من الممتلكات لمدة طويلة من الزمن، ويطلق عليها الموجودات الثابتة (Fixed Assets) أو الموجودات الطويلة الأجل (Long-Lived Assets) أو الممتلكات والآلات والمعدات (Property, Plant and Equipment) أو الآلات والمعدات (Plant and equipment) (عبدالصمد، ١٩٩٩: ٣٨).

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الموجودات بشكل عام بأنها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها وحدة اقتصادية معينة، وتكون ناتجة عن صفقات أو أحداث ماضية (FASB, 1985: 19).

ومن الملاحظ من التسميات المختلفة أعلاه للموجودات الثابتة ومن التعاريف المعروضة سابقاً أن جميعها تتعلق بالموجودات الثابتة التي لها كيان مادي، ولذلك يرى الباحثان إنه يمكن تعريف الموجودات الثابتة (ان كانت ملموسة أو غير ملموسة) بأنها حقوق وممتلكات عائدة للوحدة الاقتصادية، وتكون ملموسة وغير ملموسة منقولة وغير منقولة مشتركاً من قبل الوحدة الاقتصادية وتستخدم خلال مدة عمر المشروع وليس الغرض من شرائها هو إعادة بيعها خلال الفترة المحاسبية بل بغرض استخدامها بقصد الحصول على الإيرادات.

ثانياً. بدائل القياس المحاسبي للموجودات الثابتة: توجد خمسة طرائق تقيس الموجودات وهي:

١. الكلفة التاريخية.
٢. القيمة العادلة.
٣. القيمة الحالية للتدفقات النقدية.
٤. صافي القيمة البيعية.
٥. الكلفة الاستبدالية.

وسيتم التركيز على الكلفة التاريخية والقيمة العادلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية كما هو مبين ادناه:

١. **الكلفة التاريخية:** يعد مبدأ الكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية والعلمية للمحاسبة، إذ يعد عنصراً مهماً من عناصر نظرية المحاسبة، ويعد هذا المبدأ أن تكلفة الحيازة هي أفضل اساس لتقويم الموجودات، إذ تسجل الموجودات بما يعادل النقدية المستخدمة لحيازتها حتى يصبح الموجود جاهزاً للاستخدام في المكان المخصص له، وللغرض الذي امتلك من اجله، وتوزع تكلفة الحيازة على الفترات التي تستفيد منها، وبذلك تتميز الكلفة التاريخية بالموضوعية، وسهولة التحقق حيث أن الأسعار معروفة بالكامل، ومحدودة وغير قابلة للجدل (بني عطا، ٢٠٠٧: ٥١). وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) يطلب من الوحدات الاقتصادية قياس وعرض الموجودات والمطلوبات على أساس سعر الاقتناء، وهو ما يشير إلى مبدأ الكلفة التاريخية، الكلفة التاريخية لها ميزة هامة على البدائل الأخرى للتقييم وهي بشكل عام يمكن أن تكون قابلة للتحقق (kieso et al., 2016: 52).

٢. **القيمة العادلة:** يعد مفهوم القيمة العادلة أحد المفاهيم التي تضمنتها مدرسة القيمة الجارية Current Value School في القياس المحاسبي، والتي ظهرت من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطيع أن تعبر عن المركز المالي في الوحدات الاقتصادية بصورة يكون ملائماً، فقد ذكر (Mac Neal) سنة (1936) أن التغييرات التي تحصل في عالم الاعمال والتي تضم توسعات كبيرة في الاستثمارات، قد انعكس على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة في الفترات السابقة، والتي أصبح من الواجب عليها تعريف المستثمرين وحملة الأسهم بالمركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية؛ من أجل معرفة ما حل بأموالهم التي استثمروها بالوحدة الاقتصادية والمتمثلة بقيمة الموجودات، وهذه الدراسة لا تقوم المحاسبة التقليدية بتقديمها لهم، وإنما يتم ذلك من خلال القيمة السوقية الحالية للموجودات، وهذه القيم هي التي سوف تعرفهم بالظروف البيئية الحقيقية للوحدة الاقتصادية، إلا أن مطالبة (Mac Neal) هذه لم تحظ بالاهتمام في حينه (الزعيبي، ٢٠٠٥: ٩٤).

وعرفها المعيار المحاسبي رقم 13 (IFRS) بأنها القيمة التي يمكن استلامها لبيع موجود أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. (أبو نصار وحמידات، ٢٠١٣: ٨٢٢).

- مستويات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة: القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع موجود، أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وعند تحديد قياسات القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المطلوب تسجيلها بالقيمة العادلة تأخذ الشركة بعين الاعتبار السوق الرئيس أو أكثر فائدة الذي ستتعامل فيه تأخذ الاعتبار الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الموجودات أو المطلوبات، مثل: المخاطر الكامنة، ومخاطر عدم الأداء، ومخاطر الائتمان، وتقوم الشركة بتطبيق التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، الذي يعطي الأولوية للمدخلات المستخدمة في منهجيات التقييم لقياس القيمة العادلة في ثلاث مستويات (Wild, 2011: 643):

المستوى الأول: الأسعار المعروضة غير المعدلة في تاريخ قياس الموجودات أو المطلوبات المتطابقة في الأسواق النشطة.

المستوى الثاني: مدخلات يمكن ملاحظتها بخلاف الأسعار المعروضة في المستوى الأول مثل الأسعار المعروضة لموجودات ومطلوبات مماثلة في الأسواق النشطة، وأسعار معروضة لموجودات والمطلوبات متماثلة أو متشابهة في الأسواق غير النشطة أو مدخلات أخرى يمكن ملاحظتها أو يمكن أن تكون مدعومة ببيانات السوق التي يمكن ملاحظتها.

المستوى الثالث: المدخلات المهمة التي لا يمكن ملاحظتها التي يدعمها نشاط سوق قليل أو لا يوجد أي نشاط في السوق.

٣. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المخصومة: تقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الحالية لموجود ما، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الموجود خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، وإن المبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الموجود، ويشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يأتي: (القاضي وحمدان، ٢٠١٣: ٤١٤).

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تحقق من خلال استخدام الموجود.
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الموجود.
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع ان يبقى فيها الموجود صالحاً للاستخدام.
- اختيار معدل فائدة مناسب.

ثالثاً. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 36: يهدف هذا المعيار الى بيان كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية حيث يقوم المعيار على مبدأ اساسي هو ضرورة عدم تسجيل موجود دفترية بقيمة تزيد عن قيمته العادلة او الحقيقية. وبناء عليه يكون هناك خسارة انخفاض في قيمة الموجود في حالة كون قيمة الموجود القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للموجود بتاريخ الميزانية. والقيمة القابلة للاسترداد هي عبارة عن القيمة العادلة للموجود مطروحا منها تكاليف بيع الموجود او القيمة قيد الاستعمال ايها اعلى وبموجب المعيار يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الموجود كخسارة تظهر في قائمة الدخل ويتم تخفيض قيمة الموجود بمقدار الانخفاض عن طريق انشاء مجمع لخسارة انخفاض القيمة يظهر مطروحا من الموجود. كما يوضح المعيار الحالات التي يمكن فيها للوحدة الاقتصادية عكس خسارة انخفاض القيمة للموجود الذي سبق وان تم الاعتراف بانخفاض قيمتها في الفترات السابقة (ابو نصار وحמידات، ٢٠١٨: ٤٢٦).

رابعاً. نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على جميع الموجودات المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف، وقياس خسارة انخفاض قيمتها. ويطبق الاعتراف بخسارة الانخفاض، وقياسها على الموجودات الأتية (أبو نصار وحמידات، ٢٠١٣: ٥٠١):

١. الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
٢. الممتلكات والمصانع والمعدات (الاراضي، والمباني، والآلات، والمعدات)
٣. الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
٤. الموجودات غير الملموسة بما فيها الشهرة.

خامساً. تعريف انخفاض قيمة الموجودات الثابتة: عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB انخفاض قيمة الموجودات الثابتة بأنه (يوجد انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة إذا تجاوزت القيمة الدفترية للموجود التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة (غير المخصومة) (FASB, 2001: 4):

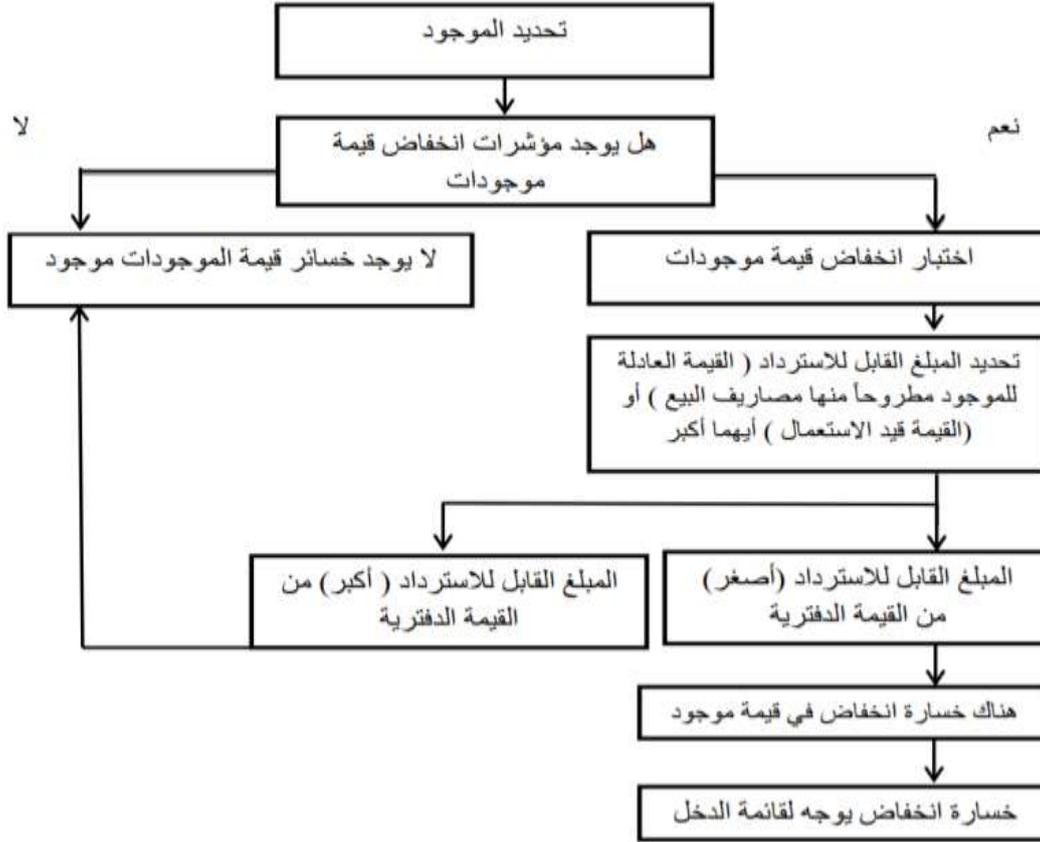
كما وعرف Kevin انخفاض قيمة الموجودات الثابتة على أنه خسارة محتملة في قيمة الموجودات غير المتداولة والتي من شأنها أن تبرر إظهارها بشكل دائم بقيمة منخفضة في قائمة

المركز المالي بسبب حدوث شيء ما أدى إلى انخفاض المنافع الاقتصادية المستقبلية لتلك الموجودات. (Amor & Warner, 2003: 66)

سادساً. قياس خسائر انخفاض قيمة الموجودات الثابتة: إن قياس خسارة انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 36 يعبر عن مبلغ تجاوز القيمة الدفترية للموجود الثابت عن القيمة القابلة للاسترداد، ويتم الاعتراف بها في قائمة الدخل، وفي حالة إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات يتم أخذ في الاعتبار خسارة انخفاض القيمة أولاً مقابل فائض إعادة التقييم ويعالج ذلك في قائمة الدخل. يتم مقارنة القيمة الدفترية والتدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة في ظل (U.S. GAAP) لتحديد ما إذا كان أحد الموجودات قد انخفضت قيمته. (Doupnik & Perera, 2012: 128)

ويرى (kieso) إن عملية تحديد خسارة انخفاض القيمة تتلخص في الآتي (Kieso et al, 2013: 2):

١. مراجعة الأحداث أو التغييرات في الظروف لاحتمالية انخفاض القيمة.
 ٢. إذا كانت المراجعة تشير إلى انخفاض محتمل في قيمة بعض الموجودات، فيجب تطبيق اختبار الاسترداد. وإذا كان مجموع صافي المبالغ النقدية المستقبلية المتوقعة من الموجودات الثابتة هو أقل من القيمة الدفترية للموجود، فقد حدث انخفاض في القيمة.
 ٣. بافتراض حدوث انخفاض القيمة، فإن خسارة الانخفاض في القيمة هي المبلغ الذي بموجبه تتجاوز القيمة الدفترية للموجود القيمة العادلة له، القيمة العادلة هي سعر السوق للموجود أو القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.
- مما سبق يرى الباحثان بناءً على المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 أنه من الضروري اتباع الخطوات الآتية لقياس خسارة انخفاض قيمة الموجودات:
- ❖ في نهاية كل دورة محاسبية يتم دراسة ومتابعة المؤشرات الداخلية والخارجية التي تدل على وجود انخفاض خسائر في قيمة الموجودات الثابتة لدى الوحدة الاقتصادية.
 - ❖ إذا لم تكن هناك دلائل على وجود انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة فلا توجد أي خسائر لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة، ولا يكون هناك حاجة للاعتراف بالانخفاض.
 - ❖ إذا كانت هناك دلائل على وجود انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة فيجب القيام باختبار انخفاض القيمة.
 - ❖ تحديد القيمة القابلة للاسترداد التي تساوي (القيمة العادلة للموجود الثابت مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر).
 - ❖ إن كانت القيمة القابلة للاسترداد أكبر من القيمة الدفترية الصافية للموجودات الثابتة فلا توجد خسارة انخفاض قيمة الموجودات.
 - ❖ وإذا كانت القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية الصافية للموجودات الثابتة فتحدث خسارة انخفاض القيمة.
- وبذلك يمكن عرض كيفية اختبار خسارة انخفاض القيمة للموجودات الثابتة كما هو مبين في الشكل (١).



الشكل (١): تطبيق خسارة انخفاض القيمة للموجودات الثابتة

المصدر: الشكل من إعداد الباحثين.

سابعاً. مؤشرات انخفاض قيمة الموجودات الثابتة: تقسم هذه المؤشرات الى المصادر الخارجية والداخلية للمعلومات وكالاتي (إبراهيم، ٢٠١٠: ١٥):

١. المصادر الخارجية للمعلومات: أ. حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للموجود. ب. حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على الوحدة الاقتصادية أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في التقنية التكنولوجية. ج. حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة. ث-إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي موجودات الوحدة الاقتصادية قيمتها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.
٢. المصادر الداخلية للمعلومات: أ. توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الموجود. ب. حدوث تغيرات ملموسة ذات تأثير سلبي على الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب. ت. توافر دليل من التقارير الداخلية تشير إلى أن الأداء الاقتصادي للموجود سوف أو يتوقع أن يكون سيئاً.

ثامناً. تحديد القيمة القابلة للاسترداد: يذكر (جعارات) أنه يمكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى. يطلق على مدخل استخدام القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع مدخل السوق أو رسملة العوائد، أما مدخل القيمة في الاستخدام فيطلق عليه مدخل الدخل أو التدفقات النقدية المخصومة. إذا كانت القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أعلى من القيمة الدفترية، فإنه لا يوجد حاجة إلى احتساب القيمة القابلة للاسترداد، إذ أن الموجود لم تنخفض قيمته، إلا إذا تم الاعتراف مسبقاً بخسارة انخفاض لموجود

ذتي العلاقة من أجل عكسها. قد يتم استخدام الاحتساب التفصيلي في الفترات السابقة للقيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد من أجل فحص الانخفاض في قيمة الوحدة في الفترة الحالية، ويجب توفر الشروط الإلزامية الآتية لذلك، وهي (جعارات، ٢٠٠٨: ٤٣٦-٤٣٦):

- ❖ ألا تتغير قيمة الموجودات والالتزامات إلى حد كبير مهم منذ الاحتساب الذي تم للوحدة.
- ❖ أن القيمة القابلة للاسترداد التي تم احتسابها للوحدة تزيد عن قيمتها الدفترية بقدر كبير.
- ❖ لم تظهر أحداث أو ظروف يعتقد معها وجوب الاعتراف بخسائر الانخفاض في وحدة توليد النقد.

تاسعاً. تعديل خسارة انخفاض قيمة الموجودات: يتم استعادة خسارة انخفاض قيمة الموجودات الثابتة في الحالات الآتية:

١. يرى (عابد) وجود مؤشرات أو دلائل تدل على أن خسارة الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقاً لم تعد توجد، فعندها يجب على إدارة المؤسسة العمل على إعادة تقييم القيمة العادلة للموجود منذ آخر تأريخ لعملية الاعتراف بالخسائر، والعمل على زيادة المبلغ المرحل للموجود أو مجموعة الموجودات المنخفضة القيمة حتى تساوي القيمة الإستردادية لها (عابد، ٢٠٠٦: ٢٠).
٢. يتم استعادة خسارة انخفاض الموجود أو مجموعة الموجودات التي تم إعادة تقييمها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم وبعد الاعتراف باستعادة خسارة الانخفاض يجب تعديل تكلفة الاندثار للموجود أو مجموعة الموجودات في الفترة المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة والمعدلة للموجود أو مجموعة الموجودات مخصوماً منها قيمتها المتبقية إن وجدت على أساس مننظم على مدى الحياة النافعة، والمتبقية،

ويرى الباحثان بناء على المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ما يأتي: إذا كانت القيمة الإستردادية للموجود الثابت أقل من صافي قيمته الدفترية في سنة معينة وفي السنة الآتية حدثت زيادة في القيمة الإستردادية للموجود نفسه عن صافي قيمته الدفترية، فيجب استعادة خسائر الانخفاض في قيمة الموجود ولكن مع مراعاة الآتي:

١. يجب ألا تزيد مكاسب استعادة خسائر الانخفاض عن رصيد مخصص خسائر الانخفاض في السنة السابقة، أي فقط بمبلغ خسارة الانخفاض التي حدثت في الفترة السابقة وهذا يعني أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 يعترف بالانخفاض في القيمة الإستردادية فقط دون الزيادة في القيمة.
٢. يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للموجود عن القيمة الدفترية له كما لو أن الموجود لم يطرأ عليه أي انخفاض سابق.

عاشراً. الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في القوائم المالية: يشير (أبو نصار وحميدات) أن الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) هي الآتي (أبو نصار وحميدات، ٢٠١٣: ٥١٨-٥١٩):

١. يجب الإفصاح لكل فئة من الموجودات كما يأتي: أ. خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل. ب. أرباح (دخل) استعادة خسارة الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل. ج. مبلغ أي خسائر انخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للموجودات المعاد تقييمها) وأي قيمة لعكس الخسارة.
٢. يجب الإفصاح عن خسائر الانخفاض في قيمة موجودات القطاعات المعترف بها في قائمة الدخل، أو حقوق الملكية، وأي استعادة (عكس) لخسارة انخفاض في قيمة موجودات.

٣. عند وجود خسائر انخفاض مهمة في قيمة الموجودات أو استعادة جوهرية لخسارة الانخفاض، يجب الإفصاح ما يأتي: أ. الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الموجودات. ب. مبلغ خسارة الانخفاض واستعادة خسارة الانخفاض. ج. إذا كان الانخفاض في قيمة موجود مفرد، والإفصاح عن طبيعة الموجود والقطاع الذي ينتمي له الموجود. د. أما إذا كان الانخفاض في وحدة توليد النقد، فيتم وصف لوحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الانخفاض، واستعادة خسائر الانخفاض. هـ. إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة، مثل: هل القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك؟ ج. إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة قيد الاستعمال يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للموجود.
٤. يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر انخفاض قيمة الموجودات، وإجمالي استعادة خسائر الانخفاض المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل وكذلك التي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، ومع الإفصاح عن الموجودات المتأثرة والأحداث المؤدية للاعتراف بتلك الخسائر.
٥. يجب الإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم استخدامها لتحديد القيمة القابلة للاسترداد.
٦. وبعد أن يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الموجودات فإن الأمر يتطلب ضرورة الإفصاح عنها بالقوائم المالية،

الحادي عشر: أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) في القوائم المالية وفي ترشيد قرارات المستخدمين: ينتج عن تطبيق طريقة انخفاض قيمة الموجودات عدة تأثيرات على القوائم المالية، فرغم أن الاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها ليس له أي تأثير على التدفقات النقدية، إذ لا ينتج عنها أي مدفوعات أو مقبوضات نقدية، إلا أن تلك المعالجة ينتج عنها زيادة مصاريف الاستغلال في الدورة التي حدثت فيها الخسارة، مما يؤدي إلى انخفاض نتيجة الدورة، لذا يمكن القول أن إدراج خسارة القيمة أو استرجاعها يكون له تأثير على الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، إذ يسمح بإبراز الأداء الحقيقي في حالة وجود انخفاض في قيمة موجودات، أو في حالة زوال ذلك الانخفاض. (بلال، ٢٠١٤: ٢٩٩).

إضافة لما سبق، يرى الباحثان تبرز حتمية مراجعة مخطط الاندثار، إذ يمكن أن تكون أحد مكوناته بحاجة للتعديل، ولذا فإن الوحدة الاقتصادية ملزمة عند تبني نظام المعلومات المحاسبي أن تأخذ بعين الاعتبار تحديد خسارة القيمة من جهة، ومتابعة مخطط الاندثار الجديد بالموازاة مع مخطط الاندثار القديم من جهة أخرى، ومن أجل تجنب إدراج الموجودات بقيمة الدفترية أعلى من قيمة المحاسبية الأصلية. كما وإن إدراج خسارة القيمة يفرض على الوحدة الاقتصادية إجراء مراجعة دورية لمخطط الاندثار (المدة النفعية والقيمة المتبقية وأسلوب الاندثار). وبعد أن تم بيان أثر انخفاض قيمة الموجودات الثابتة وأثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 في القوائم المالية يرى الباحثان انه لا بد من بيان المستخدم المستهدف للقوائم المالية وكذلك أن نحدد طبيعة المعلومات ونوعها التي يجب الإفصاح عنها. ويتمثل المستخدمون كما أوضحنا سابقاً بالمقرضين والموردين والدائنين والوحدات الحكومية وأطراف أخرى، ويتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها بالبيانات المالية المحتواة في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل،

والأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية) ففي قائمة المركز المالي تظهر الموجودات بالقيمة الإستردادية وتتمثل هذه البيانات المالية بإظهار الموجودات التي انخفضت قيمتها بقيمتها الإستردادية في قائمة المركز المالي والإفصاح عن خسائر الانخفاض مثلاً في قائمة الدخل وهكذا بالنسبة للقوائم الأخرى أيضاً. وهذا يؤدي إلى إثراء القوائم المالية وتوفير العرض الصادق من خلال إظهار الموجودات بقيمتها الحقيقية وإبراز الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية. كل ذلك سوف يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم المركز المالي والأداء المالي للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة بصورة موثقة وملاءمة وبما يمثل الواقع. ولذلك تعد البيانات المحتواة في القوائم المالية المصدر الأساسي والمهم لأي قرار يتخذ من قبل المستخدم.

المحور الرابع: تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 في الشركة عينة البحث

وانعكاسه على قرارات المستخدمين

أولاً. نبذة تاريخية عن الشركة عينة البحث: شركة (IŞIKLAR PAPER SACK CO. LTD) لصناعة وتجارة الأكياس الورقية/المحدودة، تعمل في القطاع الخاص، إذ حصلت على إجازة تأسيس المشروع من هيئة استثمار إقليم كردستان بتاريخ 2011/3/7 وعد المشروع (مشروع استثماري استراتيجي)، وأن الشركة تعمل بامتياز من شركة (IŞIKLAR AMBALAJ PAZARLAMA A.S) العالمية في اسطنبول/تركيا تقوم بتسويق منتجاتها داخل وخارج العراق ومن ضمنها محافظة أربيل في إقليم كردستان. وتبلغ الطاقة الإنتاجية السنوية للشركة (60,000,000) عدد ظرف.

ثانياً. مؤشرات انخفاض قيمة الموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث: كان هناك مجموعة من المؤشرات الداخلية والخارجية تدل على انخفاض بعض الموجودات الثابتة خلال سنة 2017 في شركة إيشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية وهي كالآتي:

- المؤشرات الداخلية:

1. حدوث خسائر انخفاض لبعض الآلات بسبب إهمال العاملين مثل (آلة لف تمتد وآلة فحص كيس وآلة تعبئة كيس)، واستخدام هذه الآلات بشكل مستمر في الشركة عينة البحث لصناعة الأكياس الورقية.
2. زيادة الإنفاق على خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم الخاصة بالمواد الخام في شركة مقابل ضعف وانخفاض إنتاجيتها بسبب تلكوها عن العمل.
3. تغيير نمط استعمال الآلات مثل (آلة حزام زمبارة وجهاز تغليف) في الشركة عينة البحث مما يؤثر عليه سلباً ترك بعض النشاطات المتعلقة بهذه الآلات.

- المؤشرات الخارجية:

1. انخفاض القيمة العادلة لبعض الموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث بشكل يتجاوز عن الانخفاض المتوقع.
2. حدوث زيادة بنسبة طفيفة في أسعار الفائدة الذي سيستخدم في تقدير القيمة القيد الاستعمالية للموجودات الثابتة للشركة عينة البحث يمكن توقعه، وعلى ذلك زيادة احتمال ظهور انخفاضات في قيمة الموجودات.

٣. المنتجات الأجنبية المنافسة في السوق المحلية إذ يتم بيع المنتجات بأسعار أقل من أسعار منتجات الشركة عينة البحث كما أنه ظهور مبدأ المضاربة في السوق أدى إلى استمرار الشركة بتخفيض أسعار منتجاتها، ويعد ذلك مؤشراً خطيراً على انخفاض التدفقات النقدية الداخلة لها.

ثالثاً. تحديد المبالغ القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث:

١. تحديد القيمة العادلة للموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث: من الضروري التحقق فيما إذا كانت هناك موجودات ثابتة في الشركة عينة البحث تزيد قيمتها الدفترية عن قيمتها العادلة، أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية (القيمة القيد الاستعمال). وللشركة عدد كبير من الموجودات الثابتة التي تنطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي (36) ولكن ستقتصر دراستنا على 20 موجود ثابت فقط. وبذلك فإن الجدول (١) المعروض أدناه يبين عرض القيم العادلة لبعض الموجودات الثابتة عددها 8 موجود في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية. أما الموجودات الأخرى فيتم احتساب قيمتها الحالية (قيد الاستعمال) وقد تم الحصول على القيم العادلة على أساس معلومات معتمدة على العقود المتعلقة بإنشاء أو شراء موجودات جديدة بالنوعية نفسها في تلك الموجودات الحالية والتي تم الحصول عليها في إدارة الشركة وحسب طلب الباحثان وكما هو مبين في الملحق رقم (٣).

الجدول (١): القيم العادلة لبعض الموجودات الثابتة في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

الموجودات ثابتة	القيمة العادلة	تكاليف البيع	صافي القيمة العادلة
مباني	1,457,000,000	7,000,000	1,450,000,000
خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم	301,500,000	1,500,000	300,000,000
مولد (SOUND DIESEL)	16,150,000	650,000	15,500,000
خط إنتاجي آلة فينتل/إنتاج كيس	115,900,000	900,000	115,000,000
آلة حزام زمبارة	245,000	20,000	225,000
معدات التجفيف	400,000	20,000	380,000
مولد (GENSET/G275QX)	18,450,000	950,000	17,500,000
آلة لف للتغليف	200,000	15,000	175,000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى بيانات الشركة.

تبين من الجدول أعلاه استخراج صافي القيم العادلة بعد طرح تكاليف البيع من القيم العادلة، لبعض الموجودات الثابتة في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017.

٢. تحديد القيمة قيد الاستعمال للموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث: في هذه الفقرة تم الحصول على المعلومات الخاصة بتقدير التدفقات النقدية لكل موجود بعدد السنوات المتبقية من عمر الموجود لبعض الموجودات الثابتة خلال السنة 2017، وتم تحديد معدل الخصم بنسبة 5% حسب تقديرات الشركة. ويتم احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية في كل سنة حسب المعادلة الآتية:

القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية = صافي التدفق النقدي السنوي × معامل الخصم لمعدل الخصم 5%

والجداول المعروضة أدناه تبين تحديد القيمة قيد الاستعمال للموجودات الثابتة في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية للسنة 2017، وسيتم عرض جدول واحد هنا في متن البحث ويتعلق بالقيمة قيد الاستعمال للمباني وهو الجدول (٢)، أما بقية الموجودات فيتم تحديد القيمة قيد الاستعمال بنفس الطريقة المتبعة وستظهر قيمها في الجدول (٣).

الجدول (٢): تحديد القيمة قيد الاستعمال للمباني في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

مباني					
المسنوات	التدفقات الداخلة	التدفقات الخارجة	صافي التدفقات النقدية	معامل خصم لمعدل الخصم 5%	القيمة الحالية للتدفقات النقدية (القيمة قيد الاستعمال)
2018	560,000,000	380,000,000	180,000,000	$95.2 \div 105 = 0.907$	163,260,000
2019	515,000,000	355,000,000	160,000,000	$90.7 \div 105 = 0.864$	138,240,000
2020	480,000,000	335,000,000	145,000,000	$86.4 \div 105 = 0.823$	119,335,000
2021	445,000,000	315,000,000	130,000,000	$82.3 \div 105 = 0.784$	101,920,000
2022	400,000,000	280,000,000	120,000,000	$78.4 \div 105 = 0.747$	89,640,000
2023	365,000,000	255,000,000	110,000,000	$74.7 \div 105 = 0.711$	78,210,000
2024	310,000,000	211,000,000	99,000,000	$71.1 \div 105 = 0.677$	67,023,000
2025	265,000,000	176,000,000	89,000,000	$67.7 \div 105 = 0.645$	57,405,000
2026	225,000,000	145,000,000	80,000,000	$64.5 \div 105 = 0.614$	49,120,000
2026	قيمة الانقراض		14,000,000	$64.5 \div 105 = 0.614$	8,596,000
مجموع القيمة الحالية لصافي للتدفقات النقدية بعد 9 سنوات					872,749,000

المصدر: من إعداد الباحثان بناءً على تقديرات التدفقات النقدية الداخلة والخارجة ومعدل الخصم من قبل الخبراء ومهندسي الميكانيك.

تبين من الجدول اعلاه تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة واستخراج صافي التدفقات النقدية واحتساب القيمة الحالية لتلك التدفقات وفقاً لمعدل خصم لمعدل خصم 5% لكل موجود استخدامها في العمليات الانتاجية خلال السنوات المتبقية من عمرها في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 وبعد الأخذ في الحسبان تقديرات الإدارة تحديد قيمة الانقراض لبعض الموجودات الثابتة وبعض الموجودات الثابتة قيمة الانقراض في نهاية عمرها الإنتاجي تساوي صفراً.

٣. احتساب القيمة القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث: سبق أن تناولنا في الجانب النظري ماهية القيمة القابلة للاسترداد والتي تحسب نتيجة مقارنة القيمة العادلة بعد طرح تكاليف البيع والقيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر، والجداول المعروضة أدناه تبين احتساب المبالغ القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة في الشركة عينة البحث وقد تم اختيار 20 موجود من بين عدد من الموجودات الثابتة لسنة 2017.

والجدول (٣) يبين القيم القابلة للاسترداد لهذه الموجودات.

الجدول (٣): القيم القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة المطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

الموجودات ثابتة	القيمة قيد الاستعمالية	القيمة العادلة	القيمة القابلة للاسترداد
مباني	872,749,000	1,450,000,000	1,450,000,000
خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم	289,932,345	300,000,000	300,000,000
مولد (SOUND DIESEL)*1	11,304,380	15,500,000	15,500,000
آلة كومبريسر	6,959,600	----	6,959,600
آلة شريط البولستر	2,552,275	----	2,552,275
مثقاب رولر	3,702,033	----	3,702,033
آلة محرك أوتوماتيكي الروتاري	2,134,560	----	2,134,560
خط إنتاجي آلة فينتل/إنتاج كيس	73,706,800	115,000,000	115,500,000
نظام إنهاء النار/هانوبيل اسكر	5,336,020	----	5,336,020
آلة شريط ربط/١	757,700	----	757,700
آلة لف تمتد	1,399,467	----	1,399,467
آلة فحص كيس	1,582,127	----	1,582,127
آلة تعبئة كيس	1,934,161	----	1,934,161
آلة شريط ربط/٢	898,908	----	898,908
آلة حزام زمبارة	----	225,000	225,000
معدات التجفيف	----	380,000	380,000
آلة اختبار الهواء	5,727,280	----	5,727,280
جهاز تغليف	1,544,855	----	1,544,855
مولد (GENSET/G275QX)	12,220,275	17,500,000	17,500,000
آلة لف للتغليف	----	175,000	175,000

*1 احتسبت القيمة قيد الاستعمال للموجودات الثابتة الاخرى بنفس طريقة الجدول (٢).

المصدر: اعداد الباحثان استنادا إلى الجدول (١) والقيم قيد الاستعمال للموجودات الثابتة.

يتبين من الجداول أعلاه تحديد القيمة قيد الاستعمال، وصافي القيمة العادلة للموجودات الثابتة في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 أيهما أكبر هي تمثل القيمة القابلة للاسترداد أو القيمة القابلة للاسترداد هي نفسها القيمة قيد الاستعمال بسبب عدم الحصول على القيمة العادلة لبعض الموجودات مثلاً (آلة كومبريسر، آلة شريط البولستر، مثقاب رولر، محرك أوتوماتيكي الروتاري،...) أو القيمة القابلة للاسترداد هي نفسها القيم العادلة بسبب عدم الحصول على تقدير القيمة قيد الاستعمال لبعض الموجودات الأخرى مثلاً (أثاث، وسائل نقل، أجهزة تكييف،...).

رابعاً. مقارنة القيم القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة مع القيمة الدفترية في الشركة عينة البحث: ذكرنا فيما سبق بأن خسارة انخفاض قيمة الموجودات الثابتة تتحدد من خلال مقارنة القيم القابلة للاسترداد مع القيم الدفترية للموجودات. فإذا كانت القيم الدفترية أكبر من القيم القابلة للاسترداد فهذا يعني أن هناك خسارة انخفاض وبالعكس فلا يوجد خسارة انخفاض.

ويبين الجدول (٤) نتائج مقارنة القيمة القابلة للاسترداد مع القيمة الدفترية لكل موجود على حدة في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017. الجدول (٤): مقارنة القيم القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة مع القيمة الدفترية في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

الموجودات ثابتة	القيمة الدفترية	القيمة القابلة الاسترداد	خسارة أو لا يوجد خسارة انخفاض في قيمة الموجودات ثابتة
خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم	314,974,500	300,000,000	(14,974,500)
آلة كومبريسر	7,469,906	6,959,600	(510,306)
آلة شريط البولستر	1,741,743.05	2,552,275	810,532 لا يوجد خسارة انخفاض
مقاب رولر	3,199,200	3,702,033	502,833 لا يوجد خسارة انخفاض
آلة محرك أوتوماتيكي الروتاري	2,318,835	2,134,560	(184,275)
نظام إنهاء النار/هانويل اسكر	6,828,902	5,336,020	(1,492,882)
آلة شريط ربط/1	776,100	757,700	(18,400)
آلة لف تمتد	1,524,562	1,399,467	(125,095)
آلة فحص كيس	1,750,114	1,582,127	(167,987)
آلة تعبئة كيس	2,245,510	1,934,161	(311,349)
آلة شريط ربط/2	964,018	898,908	(65,110)
آلة حزام زمبارة	207,750	225,000	17,250 لا يوجد خسارة انخفاض
معدات التجفيف	374,924.52	380,000	5,075 لا يوجد خسارة انخفاض
آلة اختبار الهواء	6,260,153	5,727,280	(532,873)
جهاز تغليف	1,620,950	1,544,855	(76,095)
آلة لف للتغليف	137,090.18	175,000	37,910 لا يوجد خسارة انخفاض

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى الجدول (٣).

يتبين من الجدول (٤) بأن هناك خسائر انخفاض تحققت في الموجودات الثابتة (خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم، آلة كومبريسر، آلة محرك أوتوماتيكي الروتاري، نظام إنهاء النار/هانويل اسكر، آلة لف تمتد، ... الخ) وقد بلغت أكبر خسارة انخفاض في سنة 2017 (14,974,500) دينار وهي تعود للموجود (خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم). وأما أقل خسارة انخفاض في هذه السنة فبلغت (18,400) دينار للموجود (آلة شريط ربط/1).

خامساً. استعادة (عكس) خسارة انخفاض الموجودات الثابتة لسنة 2017: بعد الاطلاع على الجدولين السابقين يتبين لنا بأن بعض الموجودات الثابتة حققت خسائر انخفاض في سنة 2017، ولكن هناك موجودات حققت خسائر انخفاض في سنة 2016 ولكن حدثت زيادة في القيم القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية للموجود في سنة 2017، وهذا يتطلب استعادة (عكس) خسارة الانخفاض التي حدثت في سنة 2016، أي استعادتها في سنة 2017. وبذلك فإن الجدول (٥) يبين استعادة خسائر انخفاض لبعض الموجودات الثابتة لشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية في سنة 2017.

الجدول (٥): استعادته (عكس) خسارة انخفاض الموجودات الثابتة في شركة ايشكلر بيبير
ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

الموجودات الثابتة	الزيادة في القيم القابلة للاسترداد = القيم القابلة للاسترداد 2017 - القيمة الدفترية 2017	القيم الدفترية للموجود لو لم يحدث الانخفاض في فترة السابقة = تكلفة الموجود - مخصص اندثار الموجود 2016 - مخصص اندثار الموجود 2017	القيم الدفترية للموجود قبل استعادة الخفض 2017 = استعادة الخفض 2017 - الخفض - القيم الدفترية للموجود قبل استعادة الخفض 2017	استعادة الخفض = القيم الدفترية للموجود لو لم يحدث الخفض - القيم الدفترية للموجود قبل استعادة الخفض 2017
مباني	1,450,000,000 (208,512,500) 241,487,500	1,478,728,050.11 (108,707,140.92) (36,235,713.64) 1,333,785,195.55	1,333,785,195.55 (1,208,512,500) 125,272,696	1,239,500,000 (30,987,500) 1,208,512,500
مولد (SOUND DIESEL)	15,500,000 (13,150,872) 2,349,128	30,000,000 (12,000,000) (3,000,000) 15,000,000	15,000,000 (13,150,872) 1,684,128	14,500,000 (1,349,128) 13,150,872
خط إنتاجي آلة فينل/إنتاج كيس	115,000,000 (83,689,935) 31,310,065	239,354,591.57 (93,578,581.08) (23,394,060.30) 122,381,950.13	122,381,950.13 (83,689,935) 38,692,015	94,150,000 (10,460,065) 83,689,935
مولد (GENSET G275QX)	17,500,000 (14,040,000) 3,460,000	23,087,445 (4,614,489) (2,308,744.50) 16,161,211.50	16,161,211.50 (14,040,000) 2,121,212	15,600,000 (1,560,000) 14,040,000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى الجدول (١).

يوضح الجدول (٥) بعض الموجودات الثابتة التي انخفضت قيمتها الإستردادية في سنة 2016 وتعرضت الى خسائر انخفاض القيمة؛ ولكن هذه الموجودات ارتفعت قيمتها الإستردادية في سنة 2017 وبذلك فقد تم استعادة أو (عكس) خسائر انخفاض القيمة لها حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم (36).

ويمكن توضيح خطوات استعادة خسائر انخفاض لموجود (المباني) كالآتي:

١. احتسبت الزيادة في القيمة القابلة للاسترداد بطرح القيمة الدفترية للمباني لسنة 2017 والتي بلغت (1,208,512,500) دينار قبل استعادة خسائر انخفاض لسنة 2017 من القيمة القابلة للاسترداد في سنة 2017 التي بلغت (1,450,000,000) دينار.

٢. أما القيمة الدفترية للمباني قبل استعادة خسائر انخفاض لسنة 2017 فاحتسبت بطرح مخصص اندثار المباني البالغ (30,987,500) دينار من القيمة الدفترية للمباني في 2017/1/1.

٣. وقد احتسبت القيمة الدفترية للمباني لو لم يحدث انخفاض خسائر في الفترة السابقة بطرح مخصص اندثار المتراكم لسنة 2016 قبل حدوث انخفاض وكذلك طرح اندثار لسنة 2017 قبل حدوث الانخفاض والتي بلغت (108,707,140.92) دينار و(36,235,713.64) دينار على التوالي وكما هي مبنية في الملحق رقم (٤).

٤. أما استعادة خسارة انخفاض فتم احتسابها بطرح القيمة الدفترية للمباني قبل استعادة (عكس) انخفاض والتي بلغت (1,208,512,500) دينار من القيمة الدفترية للمباني لو لم يحدث انخفاض والتي بلغت (1,333,785,195.55) دينار.

سادساً. عرض الموجودات الثابتة المنخفضة قيمتها فعلاً في الشركة عينة البحث: يبين الجدول (٦) الموجودات الثابتة المنخفضة قيمتها فعلاً في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية للسنتين (2016، 2017).

الجدول (٦): الموجودات الثابتة المنخفضة قيمتها وعكس الخسارة في شركة ايشكلر بيبيرساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية للسنتين (2016، 2017) (المبالغ بالدينار العراقي)

موجودات ثابتة	خسارة انخفاض 2016* 1	خسارة انخفاض 2017	عكس خساره انخفاض 2017
مباني	(130,520,909.19)	----	125,272,695.55
خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم	(17,232,951.60)	(14,974,500)	----
مولد (SOUND DIESEL)	(3,500,000)	----	1,684,128
آلة كومبريسر	(3,631,050)	(510,306)	----
آلة محرك أوتوماتيكي الروتاري	(235,770)	(184,275)	----
خط إنتاجي آلة فينتل/إنتاج كيس	(51,626,010.49)	----	38,692,015.13
نظام إنهاء النار/هاتيويل اسكر	(4,457,472)	(1,492,882)	----
آلة شريط ربط/1*	(343,400)	(18,400)	----
آلة لف تمتد	(639,633)	(125,095)	----
آلة فحص كيس	(338,008)	(167,987)	----
آلة تعبئة كيس	(1,442,761)	(311,349)	----
آلة شريط ربط/2	(226,254.50)	(65,110)	----
آلة حزام زمبارة	(223,550)	----	----
آلة اختبار الهواء	(827,745.93)	(532,873)	----
جهاز تغليف	(496,676.05)	(76,095)	----
مولد (GENSET/G275QX)	(2,869,956)	----	2,121,212
المجموع	(218612147.76)	(18458872)	167770050.68

*1 موضح في الملحق (٢).

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى الجدول (٤) والجدول (٥) والملحق (٢) يتبين من الجدول اعلاه تحديد خسارة انخفاض قيمة الموجودات الثابتة وعكس خسائر المنخفضة قيمتها فعلاً للسنتين (2016، 2017) ففي بعض أنواع الموجودات الثابتة تحققت خسائر انخفاض الموجودات في السنتين (2016، 2017) مثل (خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم، آلة كومبريسر، آلة محرك أوتوماتيكي الروتاري...الخ). أما وفي بعض أنواع الأخرى فتحققت خسائر انخفاض في سنة 2016 بينما في سنة 2017 حدثت زيادة في القيمة الإستردادية عن القيمة الدفترية لهذه الموجودات مثل (المباني، خط إنتاجي آلة فينتل/إنتاج كيس، ...الخ). فمثلاً الموجود الثابت (المباني) قد حقق خسارة انخفاض في سنة 2016 ولكن لم يحقق خسارة في سنة 2017 بسبب زيادة القيمة الإستردادية عن صافي القيمة الدفترية للموجود وكذلك فقد تم عكس خسارة الانخفاض في سنة 2017 بمبلغ (125,272,695.55) دينار وكما تم احتسابه بشكل مفصل في الجدول (٦) وقد تم مراعاة ما يأتي: أ. يجب ان لا تزيد مكاسب الاستعادة لسنة 2017 عن رصيد مخصص خسائر الانخفاض في سنة 2016. ب. ان لا تزيد القيمة الدفترية للموجود الذي يظهر في قائمة المركز المالي لسنة 2017 عن القيمة الدفترية له كما لو ان الموجود لم يطرأ عليه أي انخفاض سابق، وهكذا تكررت حالات أخرى مشابهة لهذه الموجودات في الجدول. سابعاً. التسجيل المحاسبي لخساره انخفاض قيمة الموجودات الثابتة: يتم التسجيل المحاسبي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36) لهذه الخسارة عن طريق جعل الحساب (خسائر الانخفاض الموجود) مديناً والحساب (مخصص خسائر الانخفاض الموجود) دائناً وفي وجود مكاسب استعادة خسائر انخفاض عن طريق جعل الحساب (مخصص خسائر انخفاض الموجود) مديناً والحساب (مكاسب استعادة خسائر انخفاض الموجود) دائناً ويظهر التسجيل المحاسبي كما يأتي:

تسجيل خسائر انخفاض قيمة الموجود للسنة 2017:
 18458872 من ح/خسائر انخفاض الموجود
 18458872 إلى ح/مخصص خسائر انخفاض الموجود
 ولإقفال خسائر انخفاض الموجود في قائمة الدخل من جانب المصروفات وخسائر أخرى
 للسنة 2017 يتم تسجيل القيد الآتي:
 18458872 من ح/ملخص الدخل
 18458872 إلى ح/خسائر انخفاض الموجود
 ويتم تسجيل مكاسب استعادة (عكس) خسائر انخفاض الموجود في السنة 2017 كالاتي:
 188,516,875.68 من ح/مخصص خسائر الانخفاض الموجود
 167,770,050.68 إلى ح/مكاسب استعادة خسائر انخفاض الموجود
 20,746,824 إلى ح/مخصص اندثار الموجود
 ولإقفال مكاسب استعادة خسائر انخفاض الموجود في قائمة الدخل من جانب مكاسب
 وإيرادات أخرى للسنة 2017 يتم تسجيل القيد الآتي:
 167,770,050.68 من ح/مكاسب استعادة خسائر انخفاض الموجود
 167,770,050.68 إلى ح/ملخص الدخل

ثامناً. الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): بعد تسجيل القيود الخاصة
 بخسائر انخفاض في قيمة الموجودات ومكاسب استعادة (عكس) خسائر انخفاض نقوم بعرض
 القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل) للشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة
 الأكياس الورقية لسنة 2017 وذلك بعد الأخذ بنظر الاعتبار الإفصاحات التي يتطلبها المعيار
 المحاسبي الدولي رقم 36 والجدول (٧) و (٨) توضح ذلك.

الجدول (٧): قائمة المركز المالي لشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية كما
 في 31/12/2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

المبالغ	الموجودات
	الموجودات الثابتة
1,239,500,000	مباني
130,520,909.19	مخصص خسائر انخفاض/2016
(30,987,500)	(مخصص اندثار المتراكم/2017)
(5,248,213)	(مخصص اندثار (نتيجة استعادة مكاسب خسائر انخفاض) /2017)
1,333,785,196.19	القيمة الدفترية أو القيمة القابلة للاسترداد
345,255,000	خط انتاجي آلة فينتل/خرتوم
(34,525,500)	(مخصص اندثار المتراكم/2017)
(14,974,500)	(مخصص خسائر انخفاض/2017)
300,000,000	القيمة الدفترية أو القيمة القابلة للاسترداد
14,500,000	(SOUND DIESEL) مكائن/مولد
3,500,000	مخصص خسائر انخفاض/2016
(1,349,128)	(مخصص اندثار المتراكم/2017)
(1,815,872)	(مخصص اندثار (نتيجة استعادة مكاسب خسائر انخفاض) /2017)
14,835,000	القيمة الدفترية أو القيمة القابلة للاسترداد

المبالغ	الموجودات
	الموجودات الثابتة
8,878,950	آلة كومبريسر
(1,409,044)	(مخصص اندثار المتراكم)
(510,306)	(مخصص خسائر انخفاض/2017)
6,959,600	القيمة الدفترية أو القيمة القابلة للاسترداد وتحتسب بقية العناصر بالطريقة نفسها (لعدم توفر المجال لعرض جميع العناصر)

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد إلى الجدول (٥) والجدول (٦) والملحق (١).

يتبين من الجدول (٧) والتمثل بقائمة المركز المالي للشركة عينة البحث لسنة 2017، وقد تعرضت بعض الموجودات إلى خسارة انخفاض لذلك فتم الإفصاح عن صافي القيمة الدفترية لهذه الموجودات بعد طرح مخصص الاندثار ومخصص خسارة انخفاض وجعل صافي القيمة الدفترية مساوي الى القيمة الإستردادية، وموجودات أخرى تم استعادة (عكس) خسارة الانخفاض لها مثل المباني، ومولد، (SOUND DIESEL) وخط إنتاجي آلة فينتل/إنتاج كيس، ومولد (GENSET)، ولذلك فتم الإفصاح عن القيمة الدفترية لها بمبلغ لا يزيد عن القيمة الدفترية لهذه الموجودات كما لو أن الموجود لم يطرأ عليه أي انخفاض سابق.

الجدول (٨): قائمة الدخل للشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية

للسنة المنتهية 2017/12/31 (المبالغ بالدينار العراقي)

المبالغ	
5,860,484,945	الإيرادات
(5,090,131,424)	كلفة بضاعة المبيعة
770,353,521	مجمّل الربح
(314,170,764.50)	مصاريف البيع والتسويق
(181,763,641)	مصاريف العامة والإدارية
274,419,115	صافي الربح التشغيلي
	صافي إيرادات ومكاسب أخرى
12,411,284	الإيرادات الأخرى
125,272,695.55	مكاسب استعادة خسائر انخفاض مباني
1,684,128	مكاسب استعادة خسائر انخفاض مولد/SOUND DIESEL
38,692,015.13	مكاسب استعادة خسائر انخفاض آلة فينتل/إنتاج كيس
2,121,212	مكاسب استعادة خسائر انخفاض مولد/GENSET
180,181,335	مجموع الإيرادات والمكاسب أخرى
	صافي (مصاريف) وخسائر أخرى
(14,974,500)	خسائر انخفاض آلة فينتل/خرتوم
(510,306)	خسائر انخفاض آلة كومبريسر 2017
(184,275)	خسائر انخفاض محرك أوتوماتيكي الروتاري 2017

المبالغ	
(1,492,882)	خسائر انخفاض نظام إنهاء النار/(هانيويل اسكر) 2017
(18,400)	آلة لف تمتد 2017 خسائر انخفاض
(125,095)	خسائر انخفاض آلة فحص كيس 2017
(311,349)	خسائر انخفاض آلة تعبئة كيس 2017
(65,110)	خسائر انخفاض آلة شريط ربط 2017
(532,873)	خسائر انخفاض آلة اختبار الهواء 2017
(76,095)	خسائر انخفاض جهاز تغليف 2017
(18458872)	مجموع المصاريف وخسائر
(5,170,240.50)	صافي الإيرادات (المصروفات) التمويلية
(23629112.50)	مجموع المصاريف والخسائر الأخرى
427196303	صافي الربح قبل الضريبة
-	الضرائب على الدخل
427196303	صافي الربح

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد إلى الجدول (٧)، والملحق (٣).

نلاحظ من الجدول (٨) المتمثل بقائمة الدخل لشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2017 بأنه تم الإفصاح عن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل لمجموعة من الموجودات الثابتة التي حدث فيها انخفاض لهذه السنة مثل (خسائر انخفاض خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم وخسائر انخفاض آلة كومبريسر.... الخ)، وكذلك تم الإفصاح عن (عكس) مكاسب استعادة خسائر الانخفاض للمباني و(مولد/SOUND DIESEL) وآلة فينتل/انتاج كيس ومولد/GENSET، وبذلك أصبح صافي الربح هو (427196303) دينار.

وبعد أن تم بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 في القوائم المالية للشركة عينة البحث، لا بد من الإشارة إلى أهمية الإفصاحات في قرارات مستخدمي القوائم المالية للشركة، فبالنسبة للإفصاحات التي يتطلبها المعيار 36 في قائمة المركز المالي مثلاً إظهار مخصص خسائر الانخفاض بالنسبة للموجودات التي تعرضت إلى الانخفاض خلال سنة 2017، إذ تظهر هذه الموجودات بالقيمة القابلة للاسترداد بعد طرح كل من مخصص الاندثار ومخصص خسائر الانخفاض في القيمة الدفترية للموجود، ونلاحظ أن هناك موجودات كانت منخفضة قيمتها في سنة 2016 على حين ازدادت قيمتها القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية لها في سنة 2017 لذلك تم عكس خسارة الانخفاض بمبلغ لا يزيد عن مخصص خسائر الانخفاض في الفترة السابقة المتمثلة بسنة 2016، وهذه الإفصاحات تدل على توفير العرض الصادق لمحتويات قائمة المركز المالي من خلال إظهار الموجودات الثابتة بقيمتها الحقيقية، وإبراز الاداء الحقيقي للشركة عينة البحث بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. وأما الإفصاح عن خسائر انخفاض مجموعة في الموجودات الثابتة وكذلك مكاسب استعادة الخسائر للموجودات في قوائم الدخل للشركة عينة البحث لسنة 2017 سوف يخدم مستخدمي هذه القوائم كالمستثمرين مثلاً لأنه يدل على العرض الصادق لمحتويات قائمة الدخل، وأن هذه القائمة تساعد مستخدميها في كثير من الامور كتوقع التدفقات

النقدية المستقبلية، وتقييم الأداء السابق للشركة التي يمكن أن يبني عليه توقعات الأداء المستقبلية، ويستنتج الباحثان مما سبق بأن تطبيق المعيار 36 في الشركة عينة البحث سوف يساعد مستخدم المعلومات المحاسبية في فهم الاداء المالي للشركة خلال فترة زمنية بصورة ملائمة، وبما يمثل الواقع الاقتصادي ولاسيما في الاوقات التي تنخفض فيها قيمة الموجودات الثابتة. وبذلك تحققت فرضية البحث.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات وهي الاتي:

1. يؤكد المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 على ضمان تسجيل الموجودات الثابتة بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، وعلى انخفاض قيمة الموجودات الثابتة الذي يتمثل بزيادة القيمة الدفترية للموجود على القيمة الإستردادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو القيمة العادلة أيهما أكبر)، وبذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 يطبق في حالة انخفاض القيمة الإستردادية عن القيمة الدفترية وليس العكس.
2. إذا كانت القيمة الإستردادية للموجود الثابت أقل من صافي قيمته الدفترية في سنة معينة وفي السنة الأتية التي حدثت زيادة في القيمة الإستردادية للموجود نفسه عن صافي قيمته الدفترية، فينبغي استعادة خسائر الانخفاض في قيمة الموجود ولكن مع مراعاة الاتي:
 - أ. ينبغي ألا تزيد مكاسب استعادة خسائر الانخفاض عن رصيد مخصص خسائر الانخفاض في السنة السابقة، أي فقط بمبلغ خسارة الانخفاض التي حدثت في الفترة السابقة وهذا يعني ان المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 يعترف بالانخفاض في القيمة الإستردادية فقط دون الزيادة في القيمة.
 - ب. يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للموجود عن القيمة الدفترية له كما لو أن الموجود لم يطرأ عليه أي انخفاض سابق.
3. عدم المام الكوادر العاملة في الشركة عينة البحث بالمعايير المحاسبية الدولية الحديثة ولاسيما (المعيار المحاسبي الدولي رقم 36).
4. لوحظ من خلال الاطلاع على سجلات الشركة عينة البحث أن بإمكان الشركة أن تقيس القيم العادلة لبعض الموجودات الثابتة ولكن لا تقيس الخسائر الناتجة عن انخفاض قيم هذه الموجودات، ولا تفصح عنها في القوائم المالية.
5. كان هناك مجموعة من المؤشرات الداخلية والخارجية في الشركة عينة البحث تدل على انخفاض قيمة بعض الموجودات الثابتة خلال سنة 2017 كارتفاع تكاليف صيانة الموجودات الثابتة واصبحت بعضها لا تتماشى مع التقدم التكنولوجي في مجال الصناعة، وكذلك حدوث خسائر لبعض الآلات بسبب إهمال العاملين وانخفاض القيم العادلة لبعض الموجودات الثابتة، وحدثت زيادة في أسعار الخصم، وبيع المنتجات المنافسة لمنتجات الشركة عينة البحث بأسعار أقل.
6. عند مقارنة القيم القابلة للاسترداد لبعض الموجودات الثابتة مع القيم الدفترية في سنة 2017 فكان هناك (11) موجود ثابت انخفضت قيمتها الإستردادية عن قيمتها الدفترية وتعرضت لخسائر انخفاض القيمة، على حين هناك موجودات ارتفعت قيمتها الإستردادية عن قيمتها الدفترية لهذه السنة. وقد بلغت أكبر خسارة انخفاض لموجود (خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم) أما أقل خسارة انخفاض فكانت للموجود آلة شريط ربط/1.

٧. نظراً لزيادة القيم الإستردادية لبعض الموجودات عن القيمة الدفترية في سنة 2017 وكانت هذه الموجودات قد تعرضت لخسائر الانخفاض في سنة 2016 فقد استدعي الأمر لاستعادة (عكس) خسارة الانخفاض لهذه الموجودات في سنة 2017 كما هو موضح بالتفصيل في جدول رقم (٦). وقد تم مراعاة ما يأتي:
- يجب ألا تزيد مكاسب الاستعادة لسنة 2017 عن رصيد مخصص خسائر الانخفاض في سنة 2016.
- ألا تزيد القيمة الدفترية للموجود الذي يظهر في قائمة المركز المالي لسنة 2017 عن القيمة الدفترية له كما لو أن الموجود لم يطرأ عليه أي انخفاض سابق.
- وبذلك بلغ عدد الموجودات التي عكست خسارتها لعام 2017 أربع موجودات وكما هو موضح في قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث لسنة 2017 وهي الموجودات (المباني ومولد (SOUND DIESEL) وخط انتاجي الة فيننتل/إنتاج كيس ومولد (GENSET G275QX).
٨. بعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركة عينة البحث تم الإفصاح عن خسائر انخفاض القيمة لعدد من الموجودات الثابتة وكذلك الإفصاح عن مكاسب استعادة (عكس) خسائر الانخفاض لمجموعة أخرى من الموجودات في قائمة الدخل للشركة عينة البحث لسنة 2017.
٩. كل ما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية للشركة عينة البحث وفقاً لما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 يخدم مستخدمي هذه القوائم من المستثمرين، والمقرضين، وأطراف أخرى لأنه يدل على العرض الصادق لمحتويات هذه القوائم وإبراز الأداء الحقيقي للشركة عينة البحث وكذلك يساعد في فهم الاداء المالي بما يمثل الواقع الاقتصادي وسيكون لكل ذلك تأثيراً كبيراً في ترشيد قرارات المستخدمين، لأن البيانات المحتواة في القوائم المالية تعد المصدر الاساسي لاي قرار يتخذ من قبل المستخدم.
- ثانياً. التوصيات:** استناداً إلى النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، يوصي الباحثان بالآتي:
١. يوصى الباحثان جميع الشركات الصناعية العاملة في اقليم كردستان بتبني المعايير المحاسبية الدولية عامةً ومعيار انخفاض قيمة الموجودات الثابتة خاصةً؛ لأهمية تطبيق هذا المعيار ولاسيما في أوقات الانخفاض في القيم الحقيقية للموجودات عن القيم الدفترية.
 ٢. ضرورة توفير كوادر محاسبية متخصصة وتأهيلهم وتدريبهم في الشركات الصناعية عامةً، وفي الشركة عينة البحث بشكل خاص.
 ٣. اجراء اختبار لانخفاض قيمة الموجودات الثابتة في تأريخ كل ميزانية عمومية (المركز المالي)، وذلك من خلال تحديد فيما إذا كان هناك أي مؤشر داخلي وخارجي تدل على حدوث الانخفاض في قيمة الموجودات تحديد القيم الدفترية للموجودات الثابتة.
 ٤. توفير الشركة عينة البحث لجدول توضح فيها تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية، وتحضير القيم الحالية لها هذه الجداول من يتم استعمالها من طرف المحاسبين مما يسهل من عملهم المتعلق بتقييم الموجودات الثابتة المنخفضة ويمكن الاستعانة في ذلك بجدول الأرقام القياسية التي تصدرها الدوائر الإحصائية، واستخدام أسعار خصم مناسبة.
 ٥. قيام الشركة عينة البحث بالاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الموجودات الثابتة والإفصاح عنها في القوائم المالية الاساسية للشركة التي من شأنها أن توجه سلوك مستخدمي تلك القوائم باتجاه قرار مختلف.

٦. لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية والالمام بالمعايير المحاسبية الدولية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن الشركة عينة البحث من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الوثائق والتقارير الرسمية:

١. قائمة الدخل للشركة عينة البحث لسنة (٢٠١٧).

٢. قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث للسنوات (٢٠١٦، ٢٠١٧).

ب. البحوث المنشورة:

١. ابراهيم، نبيل عبد الرؤوف، ٢٠١٠، نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في قيمة الاصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً، مدرس المحاسبة، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات اكااديمية الشرق/المؤتمر الضريبي السادس عشر/الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة.

٢. ابو نصار، محمد، حميدات، جمعة، ٢٠١٨، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية-الطبعة الثالثة، مطبعة عمال المطابع، عمان، الأردن.

٣. أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، ٢٠١٣، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، جوانب نظرية والعملية، عمان، الأردن.

٤. بلال، أ. كيموش، ٢٠١٤، تدني قيم التثبيتات وفق المعيار المحاسبي الدولي ٣٦، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد ٢.

٥. بني عطا، حيدر محمد على، ٢٠٠٧، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.

٦. الجعرات، خالد جمال، ٢٠٠٨، معايير التقارير المالية الدولية IFRS & IAS، الطبعة الاولى، دار إثراء للنشر والتوزيع عمان، الاردن.

٧. الحميد، عبدالرحمن بن إبراهيم، ٢٠٠٩، نظرية المحاسبة، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية اثناء النشر، الطبعة الأولى.

٨. الزعبي، يامن خليل، ٢٠٠٥، القياس المستند إلى القيمة السوقية العادلة، أهميته للشركات الصناعية الأردنية الدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك.

٩. عابد، محمد نواف حمدان، ٢٠٠٦، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة،

١٠. عبدالصمد، نجوى بلقاسم، ١٩٩٩، إعادة تقويم الاصول الثابتة في ظل ظروف التضخم/دراسة للتجربة الجزائرية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد.

١١. عابد، محمد نواف حمدان، ٢٠٠٦، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير محاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة.

١٢. القاضي، حسين، حمدان، مأمون، ٢٠١٣، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
١٣. كيسو، ويجانت، كميل، ٢٠١٤، مبادئ المحاسبة، ترجمة د. مصطفى محمد جمعة أبو عمارة واخرون، دار المريخ النشر، بالقاهرة.
١٤. موسى، احمد برهان، ٢٠١٦، أثر التغير نحو مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية/دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق، رسالة ماجستير، كلية التقنية الإدارية، جامعة اربيل التقنية.
١٥. المشهداني، بشرى نجم عبدالله، على، سلامة ابراهيم، ٢٠١٤، دور الإبلاغ المالي عن انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية/مدخل تحليلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٠، العدد ٨٠.

ثانياً. المصادر الاجنبية:

1. Amor, Kevin, Warner, Alan, 2003, Uncovering Creative Accounting, British Library Cataloguing in Publication Data.
2. Doupnik, Timothy Perera, Hector, 2012, International Accounting, Third Edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
3. FASB, financial accounting standard board, 1985, elements of financial statements of business enterprises, concepts statement NO. 3.
4. Kieso, Donald E, Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D, 2016, Intermediate accounting, 16E, Printed in the United States of America.
5. Kanakriyah, Raed, Muhammad, 2012, The Effect of Asset Impairment (IAS 36) in Improving the Quality of Accounting Information According to Users' Perspective: Evidence from Jordan, A thesis submitted to Durham University in fulfillment of the Requirements for the degree of Doctor of Philosophy,
6. Nikolai, Loren, Bazley, John, Jones, Jefferson, 2010, Intermediate Accounting, Eleventh Edition, Library of Congress.
7. Wild, John J., 2011, fundamental financial accounting, 3rded, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.

ثالثاً. مواقع الكترونية:

1. (www.ELMOHASB.com)
2. (www.acc4arab.com)

ملحق (١): قائمة المركز المالي للشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية للسنة 2016/12/31 و 2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

2017	2016	
		الموجودات
		الموجودات المتداولة
28,367,172.50	11,214,975.50	نقدية
1,765,060,981.50	1,903,629,050.50	مدينون
799,683,761	667,240,332	المخزون
855,431.50	57,223,066	موجودات متداولة أخرى
2,593,997,346.50	2,639,307,424	مجموع موجودات متداولة
		الموجودات الثابتة
1,863,192,360	1,999,305,465	الممتلكات والآلات والمعدات
15,160,259.50	21,563,922.50	مصاريف المدفوع مقدماً
1,878,352,619.50	2,020,869,387.50	المجموع الموجودات الثابتة
4,472,349,966	4,660,176,811.50	مجموع موجودات
		المطلوبات وحقوق الملكية
		المطلوبات
5,626,007,119	6,039,962,855	دائنون
5,626,007,119	6,039,962,855	مجموع المطلوبات
		حقوق الملكية
1,000,000	1,000,000	راس مال
(1,380,786,043.50)	(1,643,652,797)	خسائر متراكمة
226,128,890.50	262,866,753.50	صافي ربح السنة
(1,153,657,153)	(1,379,786,043.50)	مجموع حقوق ملكية
4,472,349,966	4,660,176,811.50	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

ملحق (٢): مقارنة القيم القابلة للاسترداد للموجودات الثابتة مع القيمة الدفترية في شركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية لسنة 2016 (المبالغ بالدينار العراقي)

الموجودات ثابتة	صافي القيمة الدفترية	القيمة القابلة للاسترداد	خسارة أو لا يوجد خسارة انخفاض في قيمة الموجودات ثابتة
مباني	1,370,020,909.19	1,239,500,000	(130,520,909.19)
خط إنتاجي آلة فينتل/خرتوم	366,732,951.60	349,500,000	(17,232,951.60)
(SOUND DIESEL)مولد	18,000,000	14,500,000	(3,500,000)
آلة كومبريسر	12,510,000	8,878,950	(3,631,050)
آلة شريط البولستر	2,090,091.67	2,747,485	657,393.33 لا يوجد خسارة انخفاض
مثقاب رولر	3,839,040	4,469,773	لا يوجد خسارة انخفاض 630,733
آلة محرك أوتوماتيكي الروتاري	2,798,730	2,562,960	(235,770)
خط إنتاجي آلة فينتل/إنتاج كيس	145,776,010.49	94,150,000	(51,626,010.49)

الموجودات ثابتة	صافي القيمة الدفترية	القيمة القابلة للاسترداد	خسارة أو لا يوجد خسارة انخفاض في قيمة الموجودات ثابتة
نظام إنهاء النار/هانيويل اسكر	11,700,562	7,243,090	(4,457,472)
آلة شريط ربط/1	1,291,500	948,100	(343,400)
آلة لف تمتد	2,324,700	1,685,067	(639,633)
آلة فحص كيس	2,272,375	1,934,367	(338,008)
آلة تعبئة كيس	3,800,562	2,357,802	(1,442,761)
آلة شريط ربط/2	1,291,762.50	1,065,508	(226,254.50)
آلة حزام زمبارة	473,550	250,000	(223,550)
معدات التجفيف	416,582.80	425,000	8,417.92 لا يوجد خسارة انخفاض
آلة اختبار الهواء	7,745,025.93	6,917,280	(827,745.93)
جهاز تغليف	2,499,111.05	2,002,435	(496,676.05)
مولد (GENSET/G275QX)	18,469,956	15,600,000	(2,869,956)
آلة لف للتغليف	171,362.72	235,000	63,637 لا يوجد خسارة انخفاض

ملحق (٣): قائمة الدخل للشركة ايشكلر بيبير ساك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية للسنة 31/12/2017 (المبالغ بالدينار العراقي)

2017	
5,860,484,945	ايرادات
(5,143,489,717)	كلفة بضاعة المباعه
716,995,228	مجمل ربح
(314,170,764.50)	مصاريف بيع وتسويق
(183,936,616.50)	مصاريف العامة والادارية
218,887,847	صافي الربح التشغيلي
12,411,284	صافي ايرادات (مصاريف) أخرى
(5,170,240.50)	صافي ايرادات (المصرفات) التمويلية
226,128,890.50	صافي الربح قبل ضريبة
-	الضرائب على الدخل
226,128,890.50	صافي الربح