



**Tikrit Journal of Administration  
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Repercussions of adopting the International accounting  
standard (IAS16) of the Unified Accounting System: an applied study  
on The Northern cement state company**

Assist. Prof. Dr. Sinan Zuhair M. Jameel  
College of Administration and Economics  
University of Mosul  
sanan\_zuhair@uomosul.edu.iq

Researcher: Noor A. Khalil Alsafar  
College of Administration and Economics  
University of Mosul  
Noor.bap255@student.uomosul.edu.iq

**Abstract:**

Non-current assets constitute a large part of the fixed capital in the productive economic units, and these assets occupy the largest part of their statement of financial position, so the economic units applied to the International Financial Reporting Standards (IFRSs, IASs), re-evaluate their non-current assets as a whole to obtain clear and real values for its financial statements , The research aimed to demonstrate the importance of IAS16 standard and the importance of its application The research also aimed mainly to show the impact of the application of this standard on the Unified Accounting System. The importance of the research on the theoretical side is the call for the amendment of the Unified Accounting System in line with the standards of (IFRSs, IASs), in addition, the research practical part, represented in preparing a revaluation table for the non-current assets of the Northern Cement Company in accordance with IAS16 standard and showing the impact of the application of this standard on the Uniform Accounting System. The importance of the research on the theoretical side is the call for the amendment of the Uniform Accounting System in line with the standards of (IFRSs, IASs), in addition, the research practical part, represented in preparing a revaluation table for the non-current assets of the Northern Cement Company in accordance with IAS16 standard and showing the impact of the revaluation process on the final accounts Which is prepared according to the unified accounting system in addition to preparing the financial statements that the unified accounting system does not prepare.

The researchers found that the calculation of re-evaluation differences does not exist within the accounting system guide, and this can be addressed by creating new accounts based on the flexibility that the system left within its accounting guide and the creation of other financial statements The system was He does not prepare it.

**Keywords:** Standard (IAS16), International Financial Reporting Standards (IFRS), Unified Accounting System, income statement.

## انعكاسات تبني معيار المحاسبة الدولي (IAS16) على النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية على معاونة السمنت الشمالية

الباحثة: نور عبدالسلام خليل الصفار  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

أ.م.د. سنان زهير محمد جميل  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

### المستخلص:

تشكل الأصول غير المتداولة جزء كبير من رأس المال الثابت في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية وتحتل هذه الأصول الجزء الأكبر من قائمة مركزها المالي، لذلك فإن الوحدات الاقتصادية المطبقة لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Standards: IFRSs, IASs تعيد تقييم أصولها غير المتداولة بشكل عام للحصول على قيم واضحة وحقيقية لقوائمها المالية، وقد هدف البحث الى بيان اهمية معيار IAS16 واهمية تطبيقه، كذلك هدف البحث بشكل اساس الى بيان تأثير تطبيق هذا المعيار على النظام المحاسبي الموحد، وكان للبحث اهمية من خلال الجانب النظري وهو الدعوة الى تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع معايير (IFRSs, IASs)، بالإضافة الى الجانب العملي والذي تمثل بأعداد جدول اعادة تقييم للأصول غير المتداولة في معاونة السمنت الشمالية وفقاً لمعيار IAS16 وإظهار أثر عملية اعادة التقييم على الحسابات الختامية التي تعد وفق النظام المحاسبي الموحد بالإضافة الى اعداد القوائم المالية التي لا يقوم النظام المحاسبي بأعدادها، وتوصل الباحثان الى ان حساب فروقات اعادة التقييم ليس له وجود ضمن دليل النظام المحاسبي ويمكن معالجة ذلك من خلال استحداث حسابات جديدة بالاستناد الى المرونة التي تركها النظام ضمن دليله المحاسبي واستحداث قوائم مالية اخرى كان النظام لا يقوم بأعدادها.

**الكلمات المفتاحية:** معيار (IAS16)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IASs, IFRSs)، النظام المحاسبي الموحد، القوائم المالية.

### المقدمة

تعرض العراق الى فترة طويلة من السبات والانعزال عن الاقتصاد العالمي والاسواق المالية العالمية، وعلى الرغم من صدور النظام المحاسبي الموحد لأكثر من (35) عاماً إلا انه لم يشهد الاهتمام الكافي من قبل منظمي مهنة المحاسبة في العراق، مما أثر سلباً على النتائج التي تقدمها الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام، وهنا ظهرت الحاجة الى تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع ما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board: IASB من معايير دولية (IFRSs, IASs)، وبذلك تتمكن الوحدات الاقتصادية العراقية من تقديم قوائم مالية ملبية لاحتياجات المستخدمين لهذه القوائم، وبالتركيز على معيار العقارات والآلات والمعدات، الذي يساهم في تقديم قوائم مالية اكثر موضوعية سيتم عرض بحثنا هذا لما له من أهمية من اظهار القوائم المالية وبالأخص قائمة المركز المالي بصورة عادلة وقياس الأصول غير المتداولة<sup>(1)</sup> بشكل

(1) تم استخدام المصطلحات الواردة ضمن معايير IFRSs كون ان محور الدراسة هو تعديل النظام المحاسبي الموحد وفق معايير IFRSs فعلى سبيل المثال سيتم استخدام مصطلح الاصول غير المتداولة بدل الموجودات الثابتة في عموم البحث.

سليم، وبذلك فإن هذا المعيار يساهم في تقديم معلومات مالية قابلة للمقارنة وتوفر التقارير المالية اساساً مناسباً يمكن للمستثمرين من مقارنة الفرص الاستثمارية المتاحة واتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

### منهجية البحث

**اولاً. مشكلة البحث:** يمكن حصر مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيس الآتي:

1. هل هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS16 على الحسابات الختامية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد؟ ويشتق من هذا التساؤل، التساؤلات البحثية الفرعية الآتية:
1. هل هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS16 على الحسابات الختامية المعدة وفق للنظام المحاسبي الموحد؟
2. هل هناك حاجة لإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتي لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد؟
3. هل هناك حاجة لإعداد قائمة الدخل الشامل الآخر والتي لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد؟

**ثانياً. أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على المحورين الآتيين:

**الأول نظري:** للبحث أهمية نظرية تتضح من خلال تناوله موضوع ذات أهمية كبيرة تنادي به جميع الجهات الحكومية المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق، وعلى رأسها ديوان الرقابة المالية، فضلاً عن جهات ومنظمات دولية منظمة لمهنة المحاسبة وصناع السياسة المحاسبية، ولعل أبرزها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB<sup>(2)</sup> والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC<sup>(3)</sup> وصندوق النقد الدولي IMF<sup>(4)</sup>. فعلى الرغم من أن بعض القوانين في العراق شملت نصوص تتضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها قانون المصارف رقم (94) لعام 2004 م وقانون سوق العراق للأوراق المالية رقم (74) لعام 2004م وقانون البنك المركزي رقم (56) لعام 2004 وقانون الشركات رقم (21) لعام 1997 المعدل لعام 2004، إلا انه لم تؤخذ تلك النصوص بنظر الاعتبار عند تعديل النظام المحاسبي الموحد عام 2011.

**الثاني تطبيقي (عملي):** تنعكس الأهمية التطبيقية للبحث من خلال القيام بإجراء إعادة التقييم للأصول غير المتداولة في الشركة العامة للسمنت العراقية معاونة السمنت الشمالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS16، وبيان أثر ذلك على الحسابات الختامية وبالأخص قائمة المركز المالي، وكذلك ضرورة إعداد كل من قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وبيان أثر تطبيق هذا المعيار على كل منهما.

**ثالثاً. فرضية البحث:** بالاستناد الى أهمية ومشكلة البحث، يمكن صياغة فرضية البحث الرئيسة بالآتي: هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS16 على الحسابات الختامية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد، ويشتق من الفرضية الرئيسة الفرضيات البحثية الفرعية الآتية:

1. هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS16 على الميزانية العمومية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد.

(2) International Accounting Standards Board.

(3) Financial Accounting Standards Board.

(4) International Monetary Fund.

٢. هناك حاجة لإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتي لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد.

٣. هناك حاجة لإعداد قائمة الدخل الشامل الآخر والتي لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد. رابعاً. **هدف البحث:** هدف البحث الى بيان أهمية معيار المحاسبة الدولي IAS16 وأهمية تطبيقه (باعتباره متغير مستقل)، كما يهدف البحث بشكل اساس الى بيان تأثير تطبيق هذا المعيار على النظام المحاسبي الموحد (باعتباره المتغير التابع) بشكل عام، وعلى الحسابات الختامية المعدة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث بشكل خاص، وتحديد أبرز التأثيرات عليها.

**خامساً. منهج البحث:** سيعتمد البحث على المنهج التاريخي وذلك بالاعتماد على البحوث السابقة والدراسات النظرية وما تم استنتاجه من الأدبيات المحاسبية بالإضافة الى ما نصت عليه المعايير الدولية من نصوص وتفسيرات لإغناء الجانب النظري، كما سيعتمد على المنهج التطبيقي من خلال تطبيق الدراسة على الشركة العامة للسمنت العراقية معاوية السمنت الشمالية في محافظة نينوى. **سادساً. حدود البحث:**

- **حدود مكانية:** العراق/نينوى/الشركة العامة للسمنت العراقية معاوية السمنت الشمالية.
- **حدود موضوعية:** معيار المحاسبة الدولي (IAS16)، إذ يعتقد الباحثان انه ذو تأثير كبير على الحسابات الختامية التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد في الوحدة الاقتصادية عينة البحث.
- **حدود زمانية:** تم الاعتماد على الحسابات الختامية لعام ٢٠١١-٢٠١٢ لمعاوية السمنت الشمالية كبيانات لعينة البحث (٥).

## المبحث الأول: الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية<sup>(١)</sup> (IASs, IFRSs) وعلاقتها بالنظام المحاسبي الموحد

إن وجود المعالجات المحاسبية البديلة وظهور مشاكل محاسبية جديدة باستمرار كذلك المشاكل التقنية التي أدت الى ضرورة ايجاد حلول واقعية لها، إضافة الى الأزمات الاقتصادية المتلاحقة قد خلقت فوضوية في سوق الأموال وصعوبة في تحديد أسعار الاسهم، جعلته يقف عاجزاً وغير مستوعباً لما يحدث من تخبطات مالية، هذا وغيره قد يعطي تفسيراً بسيطاً لأحد أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية والى الصورة الحديثة التي رُسمت لها اليوم.

**أولاً. التعريف بمعايير الإبلاغ المالي الدولية IASs, IFRSs:** تعد معايير (International Accounting Standards: IASs) هي اول معايير المحاسبة الدولية التي اصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)، والتي تم تشكيلها عام 1973 وكان الهدف منها هو تسهيل مقارنة الاعمال التجارية حول العالم وزيادة الشفافية والثقة في التقارير المالية [www.learningifrs.com](http://www.learningifrs.com)

وفي عام 2001 أعلن عن تشكيل IASB ليحل محل IASC في اصدار المعايير، واصدار معايير IFRSs وبذلك أصبح مصطلح IFRSs يتمثل بمفهومين ضيق وواسع، بالمفهوم الضيق فإن معايير IFRSs تعتبر ترقيمياً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض،

(٥) تعذر الحصول على بيانات حديثة بسبب الظروف السياسية التي مرت بها محافظة نينوى، إذ ان اخر قوائم مالية مصادق عليها من ديوان الرقابة المالية هي بيانات عام ٢٠١١-٢٠١٢.

(١) يقصد الباحثان بـ IASs, IFRSs كل من معايير المحاسبة الدولية IASs، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs، وذلك حسب ما ورد في منشورات IASB.

وبمفهومها الواسع أو الشامل فتعتبر تطوراً وامتداداً لمعايير المحاسبة بشكل عام وتفسيراتها الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSIC. (عبد عون وحمدان، ٢٠١٩: ٣).

لذلك فإن معايير IFRSs تتكون من IAS وتفسيراتها SICs ومعايير IFRS وتفسيراتها IFRICs الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB. (Deloitte, 2019: 15). وإن معايير (IASs, IFRSs) تعزز متطلبات الوحدة الاقتصادية لتقديم معلومات مالية عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة ومن خلالها يمكن تعزيز الاستقرار المالي في الاقتصاد الدولي، علاوة على ذلك عندما تصبح الإفصاحات موحدة، من المرجح أن يجد صغار المستثمرين أنفسهم في وضع أفضل فيما يتعلق بمحترفي الاستثمار، وإن شمولية وفهم معايير (IFRSs, IASs) تسمح لهم باتخاذ قرارات تداول مستنيرة، ويؤدي اعتماد معايير (IFRSs, IASs) إلى تحقيق وفورات في التكاليف للشركات متعددة الجنسيات من حيث إعداد البيانات المالية من خلال تسهيل عملية التوحيد والغاء العديد من التعديلات المطلوبة سابقاً. (Cherepanova, 2017: 79).

**ثانياً. IAS16 العقارات والآلات والمعدات وProperty, Plant and Equipment:** يعد معيار IAS16 من المعايير المحاسبية المهمة، وهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات من حيث اثبات هذه الأصول وتحديد مبالغها الدفترية وأعباء الاستهلاك وخسائر الهبوط التي ستثبت فيما يتعلق بها<sup>(٧)</sup>. وقد استثنى هذا المعيار ما يأتي: العقارات والآلات والمعدات غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (معيار IFRS5)، الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المنتجة معيار (IAS41)، أصول التنقيب والتقييم وقياسها معيار (IAS6)، حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد الغير متجددة المماثلة، ومع ذلك ينطبق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة الأصول أنفة الذكر الخاضعة للمعايير الأخرى. (IASB, 2017: 904).

يعرف معيار (IAS16) العقارات والآلات والمعدات بانها "عناصر ملموسة محتفظ بهم للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للإيجار للآخرين أو لأغراض إدارية ومن المتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة". ويتم الاعتراف بتكلفة أي بند من بنود العقارات والآلات والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطين التاليين: من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا البند إلى الوحدة الاقتصادية؛ ويمكن قياس تكلفة العنصر بشكل موثوق. (IAS16, pr6)

وتتحدد متطلبات الإفصاح، وفقاً لهذا المعيار بالإفصاح لكل فئة من العقارات والآلات والمعدات، الإفصاح عن القيود والمتعلقات الأخرى، الإفصاح عن معلومات إضافية إذا تم إثبات العقارات والآلات والمعدات بالقيمة المعاد تقديرها (جعارات، ٢٠١٥: ٦٦).

أما من ناحية القياس فتتم عملية قياس الأصل غير المتداول باحتساب تكلفة الشراء والتي تتكون من سعر العنصر بما في ذلك رسوم الاسترداد وسعر الشراء غير القابل للاسترداد بعد خصم

<sup>(٧)</sup> لن يتم التطرق إلى خسائر الهبوط، نظراً لمحدودية متطلبات البحث، إذ تتعلق خسائر الهبوط بمعيار آخر وهو IAS36 الهبوط في قيمة الأصول والذي يمكن اعتباره كمشروع دراسة مستقبلية لارتباطه الوثيق بموضوع بحثنا هذا.

الخصم التجاري والخصومات الأخرى، بالإضافة الى التكاليف التي يمكن تخصيصها مباشرة من أجل إيصال الأصل الى حيث يمكن الاستفادة منه، وفي حالة تشغيلية جيدة، وتشمل تكلفة الأصل أيضا التقييم المبدئي لتكلفة التفكيك وإزالة العنصر وإعادة ترتيب موقعه الى حالته الاصلية، هذا كان بالنسبة للأصل الذي يتم شراؤه من خارج الوحدة الاقتصادية، أما في حالة إنتاج الأصل فإن المبادئ المتعلقة بتكلفة الإنتاج لا تختلف عن معيار IAS16 وتكون قواعد الاعتراف بتكلفة الإنتاج هي نفسها تلك المتعلقة بالسلع القابلة للتسويق، تتم إضافة جميع التكاليف التي يتم اخذها لأنهاء الأصل المنتج داخليا الى القيمة المعترف بها اساساً للتكلفة، ويخضع لقيود واحد فقط وهو يجب أن لا تتجاوز التكلفة القيمة القابلة للاسترداد<sup>(٨)</sup> لذلك الأصل، حيث تعتبر القيمة الاضافية نفقات للفترة. أما القياس اللاحق فقد تؤدي التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بعد شراء أو إنتاج أصول غير متداولة مثل الصيانة والتحسينات الى تعديل القيمة الدفترية للأصل أو يمكن اعتبارها نفقات في الفترة الحالية وفقاً للواقع والظروف. على سبيل المثال رسملة التعديلات التي تم اجراءها لإطالة العمر الإنتاجي للأصل (EL-Mousawi, 2020: 4).

وهناك مخاوف يجب معالجتها في محاسبة العقارات والآلات والمعدات وهي:  
(Alibhai et al., 2020: 159)

المبلغ الذي يجب أن يسجل به الأصل عند الاستحواذ الأولي، وكيف يجب أن تنعكس التغيرات في القيمة بعد الاستحواذ في البيانات المالية، بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بزيادات القيمة والانخفاضات المحتملة المستحقة، بالإضافة الى المعدل الذي ينبغي عنده تخصيص القيمة المسجلة للأصول كمصروفات، كذلك تسجيل التصرف النهائي في الأصول.

**ثالثاً. الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد:** بصورة عامة فإن النظام المحاسبي ليس هدفاً بحد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق أهداف معينة تسعى اليها إدارة الوحدة الاقتصادية وتقاس قيمته بمقدار منفعته في تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها، ويهدف النظام المحاسبي الى تحقيق أغراض متعددة تختلف في نوعها وتفصيلها باختلاف احتياجات إدارة الوحدة من معلومات وكذلك احتياجات الهيئات والجهات الخارجية. (الناغي واخرون، ٢٠١٨: ٢)

ويمثل النظام المحاسبي الموحد "نظام أو خطة تتمثل بمجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المالية على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية في إطار موحد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والمعالجات المحاسبية لخدمة أهداف معينة" (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٩).

كما عرفه فرغلي بأنه "العناصر الرئيسية للنظام واللازمة للتعبير عن العمليات المالية والاقتصادية للشركة بأسلوب محاسبي وفي شكل مالي ونقدي". (فرغلي، ٢٠٠٣: ٢٠)

ويرى الباحثان أنه يمكن تعريف النظام المحاسبي الموحد بأنه عملية توصيل المعلومات لكافة المستفيدين من الوحدة الاقتصادية بشكل قوائم مالية وحسابات ختامية تم إعدادها وفق أسس وقواعد محددة وتعبر عن نشاط الوحدة الاقتصادية المالي والاقتصادي خلال فترة مالية معينة.

يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع الوحدات الاقتصادية في القطاع العام وادارات التمويل الذاتي الهادفة للربح والتي تتعامل على أسس اقتصادية كذلك يشمل تطبيق النظام المحاسبي

<sup>(٨)</sup> يعرف المبلغ الممكن استرداده بأنه القيمة العادلة للأصل مطروحاً منه تكاليف استبعاد الأصل أو قيمة استخدامه (المنافع المستقبلية للأصل) أيهما أكبر.

الموحد جميع الجمعيات التعاونية، وجميع شركات القطاع المختلط. ويستثنى من التطبيق: الوزارات والدوائر التي تعتبر موازنتها جزءاً من موازنة الدولة الاعتيادية، والمصارف وشركات التأمين باعتبار أن لديهم نظام محاسبي موحد خاص بهم. كذلك تستثنى دوائر البلديات كون لها نظام محاسبي موحد خاص بها. (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٩)

## المبحث الثاني: تطبيق معيار المحاسبة الدولية IAS16 على النظام المحاسبي الموحد للوحدة عينة البحث (الجانب التطبيقي)

اولاً. نبذه عن معاونية السمنت الشمالية (عينة البحث): تأسست الشركة العامة للسمنت العراقية بعد اندماج شركات الاسمنت الثلاثة (الشمالية، العراقية، الجنوبية) في 2016/1/1 حسب قرار مجلس الوزراء المرقم (360) لعام 2015، وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية وهي وحدة اقتصادية ممولة ذاتياً وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري لتحقيق الاهداف المرسومة لها بموجب النظام الداخلي، ويحكمها قانون الشركات العامة رقم 22 لعام 1997. وتأسست معاونية السمنت الشمالية بعد اندماج شركة اسمنت الرافدين الاهلية التي تأسست بتاريخ 1965/4/20 ونتيجة التغيرات الادارية والسياسية والاقتصادية طيلة العقود الماضية مرت الشركة بعدة تغيرات ادارية نتيجة اضافة خطوط إنتاجية او الحاق او فصل معامل إنتاجية اخرى من ادارتها وتبعاً لذلك تغير اسم الشركة خلال فترات مختلفة [www.Iraqi Cement State Co.](http://www.Iraqi Cement State Co.)

ثانياً. تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS16 على النظام المحاسبي الموحد: يعتمد البحث في جانبه العملي على المنطلقات النظرية لوصف التغيرات التي ستحدث على الحسابات الختامية للنظام المحاسبي الموحد في حالة تطبيق معيار IAS16، بالإضافة الى إجراء مقارنة بين المصطلحات والمعالجات المحاسبية لكل من النظام المحاسبي الموحد ومعايير (IASs, IFRSs)، فضلاً عن إجراء عمليات التحليل واختبار فرضيات البحث وذلك بالاعتماد على جدول إعادة تقييم الأصول غير المتداولة والتي تم إعدادها من قبل الباحثان<sup>(٩)</sup>، اصدر IASB معيار IAS16 لغرض تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات فيما يخص اثبات الأصول وتحديد مبالغها الدفترية واعباء الاستهلاك وخسائر الهبوط التي يتم اثباتها فيما يتعلق بالعقارات والآلات والمعدات، إذ يستطيع مستخدمو القوائم المالية الاستفادة من هذه المعلومات المقدمة. وعند مقارنة الباحثان ما ورد في هذا المعيار مع النظام المحاسبي الموحد تم ملاحظة فروقات كبيرة بينهما ابتداءً من التسمية التي استخدمها النظام المحاسبي الموحد وهي (الموجودات الثابتة) بدلاً من العقارات والآلات والمعدات، والى طرق المعالجة المحاسبية لها، ويكمن السبب في هذا الاختلاف كون ان هذا المعيار لا يقابله قاعدة محاسبية عراقية، بعبارة اخرى لم يأخذ النظام المحاسبي الموحد بأي

(٩) قام الباحثان بزيارة الى الشركة العامة للسمنت العراقية معاونية السمنت الشمالية والاطلاع على اصولها غير المتداولة لكافة المعامل التابعة، وبمساعدة رئيس قسم التكاليف في الوحدة عينة البحث تم إعداد جداول واحتساب القيمة الدفترية والقيمة السوقية واجراء نموذج اعادة تقييم لهذه الاصول كما سيوضح ذلك لاحقاً، وتم الاستعانة بلجنة فنية مكونة من خبراء متخصصين في هذا المجال، فضلاً عن الاستعانة بجداول معدة مسبقاً وفق تعليمات من وزارة المالية لإعادة تقييم الاصول غير المتداولة للوحدة عينة البحث (مهندسين باختصاصات مختلفة وتجار عقارات)، الا ان المسألة المهمة ان هذه الجداول لم يتم اعتمادها من قبل محاسبي الوحدة عينة البحث في إعداد القوائم والتقارير المالية.

تفصيل من تفاصيل هذا المعيار. مما يؤكد أهمية البحث. ويمكن استعراض هذه الاختلافات التي تم التوصل إليها من قبل الباحثان الى ما يأتي:

١. استخدم النظام المحاسبي الموحد مصطلح (الموجودات الثابتة) للتعبير عن الموجودات الثابتة الملموسة، في حين ان IASB استخدم مصطلح العقارات والآلات والمعدات او الأصول غير المتداولة، إضافة الى مصطلحات أخرى لم يتم الإشارة إليها من قبل النظام المحاسبي الموحد مثل القيمة العادلة والمبلغ القابل للاسترداد وخسائر الهبوط في قيمة الاصل، ويقصد بكل منها: (www.ifrs.org)

أ. القيمة العادلة: هي السعر الذي سيستلم لبيع أصل أو سيدفع لتحويل التزام في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.  
ب. القيمة القابلة للاسترداد: القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف استبعاد الأصل او قيمة استخدامه (المنافع المستقبلية للأصل) أيهما أكبر.  
ج. خسائر هبوط الاصل: تعرف بأنها الزيادة في المبلغ الدفترى للأصل عن المبلغ الممكن استرداده للأصل.

ويرى الباحثان ان استخدام مصطلح الاصول غير المتداولة، يعود الى ان المعيار جاء خصيصاً لمعالجة العقارات والآلات والمعدات، ولم يأتي لمعالجة الانواع الاخرى من الموجودات الثابتة مثل الموجودات الثابتة غير الملموسة، وكان المعيار موففاً في اختياره للمصطلحات المحاسبية لان هناك معيار خاص بالأصول الثابتة غير الملموسة.

٢. ميز النظام المحاسبي الموحد بين الحسابين (11) الموجودات الثابتة والحساب (12) مشروعات تحت التنفيذ، الموجودان في دليله المحاسبي، وبناء على ذلك اختلفت المعالجة المحاسبية لكل منهما. في حين ان معايير (IASs, IFRSs) لم تميز بينهما.

٣. وفق معايير (IASs, IFRSs) يجب على الوحدة الاقتصادية ان تختار إما انموذج التكلفة او انموذج إعادة التقييم على أنه سياستها المحاسبية لغرض القياس بعد الاثبات على فئة كاملة من فئات العقارات والآلات والمعدات، ويقصد بهذين النموذجين:

**انموذج التكلفة:** بعد إثباته على أنه أصل يجب ان يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط. وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي اساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدث بالفعل ولأنها تكون مؤيدة بالمستندات وبالتالي لا تكون عرضة لاختلافات في التقدير ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلاً وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية او ما يعادلها في وقت حدوثها (التجاني، ٢٠١٤: ٤٤).

ويعد هذا الانموذج هو المعتمد في إثبات الأصول غير المتداولة من قبل النظام المحاسبي الموحد منذ تأسيس النظام والى حد الان دون اجراء اي تغييرات او تعديلات عليه.

**انموذج إعادة التقييم:** بعد إثباته أنه أصل يجب تسجيل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ إعادة التقييم وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها اي مجمع استهلاك لاحق واي مجمع خسائر هبوط لاحقة ويجب ان تجري إعادة التقييمات بانتظام بشكل كافٍ لضمان الا يختلف المبلغ الدفترى بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. (معيار المحاسبة IAS16)

وإن من مبررات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي هي: (التجاني، ٢٠١٤: ٥٠)

انها تعمل على تصحيح المناخ العلمي للوحدات الاقتصادية عند نشر المعلومات المحاسبية، وتوفير قياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية، وتعمل على تحسين تشغيل أداء الوحدات الاقتصادية وتحسين صور الاداء، وتعمل ايضا على توفير قوائم مالية عادلة وحقيقية.

١. حدد النظام المحاسبي الموحد طريقة واحدة لاحتساب الاستهلاك وهي طريقة القسط الثابت او استخدام النسب المئوية<sup>(١٠)</sup>، في حين ان معايير (IASs, IFRSs) سمحت باستخدام اي طريقة من طرق الاستهلاك حسب اختيار الوحدة الاقتصادية المطبقة للمعايير مع ضرورة الافصاح في القوائم المالية عن ذلك، وفي حالة تغيير الطريقة المستخدمة لاحتساب الاستهلاك، كذلك تفصح عن اي اثار للتغيرات التي حدثت نتيجة التغيير. (معيار المحاسبة، IAS16)

وعند اعادة تقييم عنصر ما، يتم التعامل مع الاستهلاك المتراكم في تاريخ اعادة التقييم وفقاً لأحدى الطريقتين:

الاولى: يتم تعديل الاستهلاك المتراكم بشكل تناسبي للتغيير في إجمالي القيمة الدفترية وبالتالي يتم رفع القيمة الدفترية الى القيمة الدفترية بعد اعادة التقييم.

الثانية: وبموجب الطريقة الثانية يتم استبعاد الاستهلاك المتراكم مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل ويتم تحديث صافي القيمة الدفترية الى المبلغ المعاد تقييمه. (Perek, 2016: 31)

٢. وفق النظام المحاسبي الموحد، وفي حالة وصول القيمة الدفترية للأصل غير المتداول الى الصفر على الرغم من ان الاصل لا يزال يعمل فإنه يتم ترك قيمة واحد دينار قبل ان يتم اهلاكه بصورة كاملة للدلالة على ان الاصل لا يزال يعمل، في حين ان معايير (IFRSs, IASs) تلافيت هذه المشكلة من خلال عمليات اعادة التقييم المتكررة للأصول غير المتداولة.

اعتمدت معايير المحاسبة الدولية على إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل الشامل الآخر لبيان وإظهار نتائج اعادة التقييم للأصول غير المتداولة، فإذا كانت قيمة إعادة التقييم للأصل أكبر من قيمته الدفترية، يتم الاعتراف بالفرق ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تسجيله ضمن فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية (أي لا يتم الاعتراف بها كجزء من ربح أو خسارة الفترة)، ومع ذلك إذا كان هناك انخفاض سابق في إعادة التقييم تم الاعتراف به في الارباح والخسائر المتعلقة بالأصل، فإن زيادة اعادة التقييم التي تم العثور عليها نتيجة لإعادة التقييم يتم الاعتراف بها كدخل ضمن الربح او الخسارة الى حد خسارة اعادة التقييم السابقة والتي تتجاوز الجزء المسجل في حقوق الملكية. أما إذا كانت قيمة إعادة التقييم لأصل أقل من قيمته الدفترية، يتم الاعتراف بخسارة إعادة التقييم لذلك الأصل ويتم تسجيل الفرق كخسارة في بيان الربح او الخسارة الى حد خسارة إعادة التقييم السابقة ويتم الاعتراف بما يتجاوز الجزء في الدخل الشامل الآخر ويتم تسجيله في جزء حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، ومع ذلك إذا حدث انخفاض نتيجة لإعادة التقييم في السنوات اللاحقة للاعتراف بفائض إعادة التقييم، فقد لا يتم الاعتراف بالمبلغ كمصروف حتى يتم استخدام فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية بالكامل. ويدير فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية كبند منفصل حتى يتم الغاء الاعتراف بالفائض (عندما يتم التخلص من الأصل او عندما لا يتوقع منافع اقتصادية مستقبلية منه)، فعند الاستبعاد يمكن تحويل فائض إعادة التقييم الذي

(١٠) حدد ديوان الرقابة المالية نسب مئوية لحساب الاستهلاك في معاونة السمنت الشمالية.

يتم تسجيله كبند منفصل ضمن حقوق الملكية الى الارباح المحتجزة في حدود الفرق بين مبلغ الاستهلاك الاصلي ومبلغ الاستهلاك بعد اعادة التقييم عندما لا يزال الأصل قيد الاستخدام ويجب ان يتم هذا التحويل مباشرة من خلال الارباح المحتجزة دون أي اعتراف في الربح او الخسارة. (Perek, 2016: 31)

وسيتم توضيح ذلك من خلال التطبيق العملي بالاعتماد على جدول اعادة التقييم للأصول غير المتداولة لمعاونية السمنت الشمالية وكالاتي:

الجدول (١): اعادة التقييم بإجمالي الأصول غير المتداولة لمعاونية السمنت الشمالية لعام 2012

ت	اسم الاصل	التكلفة التاريخية	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	فاتنض او انخفاض اعادة التقييم
١	الاراضي	1,095,290,468	1,095,290,468	2,620,000,000	1,524,709,532
٢	المباني	12,631,814,682	10,823,670,983	139,213,230,473	128,389,559,490
٣	الألات والمعدات	78,793,713,127	44,870,142,543	39,831,732,673	(5,038,409,870)
٤	وسائل نقل	2,859,184,127	1,426,578,069	42,982,844,825	41,556,266,756
٥	عدد وقوالب				
٦	الاثاث	3371594246	1,574,135,532	1,518,436,012	55,699,521
	المجموع	98,751,596,650	59,789,817,596	226,166,243,983	166376426387

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على جاول اعادة التقييم المعدة في الوحدة عينة البحث. وبالاطلاع على الجدول اعلاه نلاحظ ما يأتي:

❖ اوضح الجدول (١) قيم الأصول غير المتداولة في معاونية السمنت الشمالية والمتمثلة بالقيمة التاريخية في لحظة اقتناء الاصل غير المتداول، والقيمة الدفترية الظاهرة في الميزانية العامة للمعاونية، اما القيمة العادلة فهي القيمة التي يجب ان تظهر في القوائم المالية في حالة تطبيق معايير (IFRSs, IASs) من قبل المعاونية بالإضافة الى الفرق في الزيادة او النقص الذي تم ايجاده في العمود الاخير من الجداول والذي سيظهر اما في قائمة الدخل الشامل الآخر كأرباح غير محققة او كخسارة في قائمة الربح او الخسارة.

❖ يمكن ملاحظة ان هناك فرق كبير بين المبالغ المعروضة في حقل القيمة الدفترية للأصول والتي تظهر في ميزانية معاونية السمنت الشمالية، عن المبالغ المعروضة في حقل القيمة العادلة لهذه الأصول والتي قامت لجنة من المهندسين والمختصين والخبراء داخل الوحدة عينة البحث باحتسابها الا انها لم تدرجها في ميزانيتها ولم يتم الاستفادة منها، مما يؤدي الى ظهور قائمة الميزانية للوحدة عينة البحث بصورة غير حقيقية ومشوهة، وبملاحظة الرقم الاجمالي لحقل القيمة الدفترية إذ يمثل الرقم (59789817596) مجموع الأصول غير المتداولة بالقيمة الدفترية والظاهر في الجانب الايمن من ميزانية معاونية السمنت الشمالية، في حين ان مبلغ (226166243983) هو مجموع الأصول غير المتداولة والذي يجب ان يظهر في الجانب الايمن من قائمة المركز المالي وحسب ما جاء به معيار IAS16 تعديل القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقييم المبلغ الدفترية للأصل، وبذلك تكون قائمة المركز المالي حسب معايير (IFRSs, IASs) اكثر صدقاً في التعبير عن قيمة الأصول غير المتداولة داخل الوحدة الاقتصادية المطبقة لهذه المعايير.

❖ يجب تعديل مبلغ الاستهلاك للأصل غير المتداول بعد عملية إعادة التقييم وبالاعتماد على ما آلت إليه قيمته العادلة بالزيادة أو بالنقصان وحسب ما جاء في (IAS16, pr35) تتم معالجة الأصل بإحدى طريقتين:

**الأولى:** تعالج مجمع الاستهلاك في تاريخ إعادة التقييم بزيادة الأصل غير المتداول وزيادة الاستهلاك في حالة فائض إعادة التقييم، أو تخفيض الأصل غير المتداول وتخفيض الاستهلاك في حالة انخفاض إعادة التقييم.

**الثانية:** يتم استبعاد مجمع الاستهلاك مقابل إجمالي المبلغ الدفترى للأصل. فعلى سبيل المثال لو أخذنا عنصر المباني في الجدول (١) والذي كانت قيمته الدفترية (10823670983) وقيمته العادلة (139213230473)، أي أن قيمة الأصل غير المتداول قد زادت بنسبة 12% بعد إعادة التقييم، والجدول (٢) الآتي يوضح كيفية احتساب التغير بالأصل غير المتداول:

الجدول (٢): التغير بالأصل غير المتداول

اسم الأصل	القيمة الدفترية للأصل (1)	القيمة العادلة للأصل (2)	فائض أو انخفاض إعادة تقييم (1) - (2) = (3)	نسبة التغير في قيمة الأصل (القيمة العادلة - القيمة الدفترية) / القيمة الدفترية (1) - (2) = (4)
المباني	10823670983	139213230473	128389559490	12%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org). وعلى هذا الاساس يتم احتساب الزيادة الحاصلة في مبلغ الاستهلاك بعد عملية إعادة التقييم موضحة بالجدول (٣) الآتي:

الجدول (٣): التغير بقيمة الاستهلاك

قيمة الاستهلاك قبل إعادة التقييم (1)	نسبة التغير في قيمة الأصل (2)	قيمة الاستهلاك بعد إعادة التقييم (2) * (1) = (3)	مقدار التغير (الاستهلاك قبل إعادة التقييم - الاستهلاك بعد إعادة التقييم) (3) - (1) = (4)
346720314	12%	41,606,437	305113876

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org). ويكون القيد المحاسبي بعد احتساب الزيادة الحاصلة بمبلغ الاستهلاك وفق الطريقتين كالآتي:

**الأولى:** يسجل في الجانب المدين (128510484205) من حساب المباني، وفي الجانب الدائن من مذكورين (41606437) حساب استهلاك المباني و(128468877768) حساب فائض إعادة التقييم، وبذلك تم زيادة الأصل وزيادة مجمع استهلاك الأصل بالزيادة الحاصلة نتيجة إعادة التقييم. **الثانية (طريقة استبعاد مجمع الاستهلاك):** وهي الأكثر شيوعاً والأسهل في المعالجة فيكون القيد من مذكورين (41606437) حساب مجمع الاستهلاك و(126505672928) حساب المباني، وإلى حساب فائض إعادة التقييم بالمبلغ (128468877768)، وبذلك تم الغاء مجمع الاستهلاك مقابل إجمالي المبلغ الدفترى للأصل.

وبالنسبة لمبلغ إعادة التقييم الذي تم التوصل إليه في الجدول (٢) أعلاه فهو يمثل ارباح غير محققة تظهر ضمن بند فروقات إعادة التقييم في الدخل الشامل الآخر وفي قائمة التغيرات في حقوق

الملكية وهذا ما يؤيد ضرورة استحداث هذه القوائم في النظام المحاسبي الموحد لغرض إظهار تأثير تطبيق معيار IAS16 على مخرجات النظام المحاسبي الموحد، بالإضافة الى ظهور فروقات اعادة التقييم ضمن جانبي قائمة المركز المالي كتعديل لقيمة الاصل غير المتداول وكزيادة في حقوق الملكية وهذا الامر يتطلب تعديل لقائمة الميزانية المعدة اصلاً وفق النظام المحاسبي الموحد. الجدول (٣): قائمة المركز المالي الجزئية كما في 2012/12/31 من اعداد الباحثة وفق معايير الابلغ المالي الدولية IFRSs (توضيح الاصول غير المتداولة)

رقم الايضاح	اسم الحساب	الميزانية العامة الجزئية وفق النظام المحاسبي الموحد		قائمة المركز المالي الجزئية وفق معايير IFRSs		التغير بالزيادة او بالنقصان
		دينار/2012	دينار/2011	دينار/2012	دينار/2011	
	الاصول					
1	الاصول غير المتداولة					
2	عقارات	11918961415		13727105150		زيادة
3	الات ومعدات	44870142543		12631814682		نقص
4	وسائل نقل	1426578069		78793713127		زيادة
	عدد وقوالب					
5	اثاث	1574135533		3371594246		زيادة
6	مج/الاصول غير المتداولة	59789817596	59449696227	98751596650	59449696277	زيادة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

#### الايضاحات:

1. تتطلب معايير IFRSs عرض معلومات المقارنة للفترة السابقة لجميع المبالغ المبينة في القوائم المالية، كما تتطلب اجراء عملية اعادة التقييم للأصول غير المتداولة وقد قامت الباحثة بإجراء عملية اعادة التقييم لعام 2012 حسراً لذلك سيتم التركيز على بيانات 2012 كونها السنة التي تم فيها عملية اعادة التقييم، والجدول المرفق سابقاً لحساب عملية اعادة التقييم يوضح ذلك.
2. العقارات: يقصد بها كل من المباني والاراضي، وقد ظهر التغير بالزيادة بسبب عملية اعادة التقييم التي جرت في عام 2012 على الاصول غير المتداولة.
3. حدث انخفاض بقيمة الآلات والمعدات بعد عملية اعادة التقييم التي جرت في عام 2012 على الاصول غير المتداولة.
4. تم دمج كل من وسائل النقل وعدد وقوالب من قبل لجنة اعادة التقييم في معاونة السمنت الشمالية وذلك بسبب التشابه بين الحسابين من حيث الآليات المستخدمة في العملية الانتاجية مع العدد والقوالب، وعلى هذا الاساس تم دمج الحسابين في الميزانية العامة للسمنت لسنة 2012 من قبل الباحثان واطهار الرقم مدمج ايضاً في قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير IFRSs وذلك لسهولة المقارنة، والتغير الذي الحدث هو زيادة بسبب عملية اعادة التقييم التي جرت على الاصول غير المتداولة.
5. زيادة في قيمة الاثاث لعام 2012 بسبب عملية اعادة التقييم.

الجدول (٤): قائمة المركز المالي الجزئية كما في 2012/12/31 من اعداد الباحثة وفق معايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs (توضح حقوق الملكية)

رقم الإيضاح	قائمة المركز المالي وفق معايير IFRSs		الميزانية العامة وفق النظام المحاسبي الموحد		التغير
	دينار/2012	دينار/2011	دينار/2012	دينار/2011	
7	اسم الحساب				
	حقوق الملكية				
	راس المال	952070000	952070000	952070000	لا يوجد تغير
8	الدخل الشامل الأخر				
9	مجمع فائض اعادة التقييم	166376426387	-	-	166376426387

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

الجدول (٥): قائمة الدخل الشامل الآخر الجزئية للسنة المنتهية 2012/12/31 من اعداد الباحثة وفق معايير IFRSs

رقم ايضاح	اسم الحساب	2012/دينار	2011/دينار
10	ارباح الفترة	(162534531711)	20164723919
9	فائض اعادة تقييم الأصول غير المتداولة	166376426387	-

الجدول (٦): قائمة التغير بحقوق الملكية الجزئية عن السنة المنتهية 2012/12/31 من اعداد الباحثة وفق معايير IFRSs

اسم الحساب	الإيضاحات	راس المال	الدخل الشامل الأخر	الارباح المحتجزة	المجموع
الرصيد كما في 2012/1/1	11	952070000			
فائض ترجمة العملات اجنبية	12		(908541208)		
فائض اعادة تقييم الأصول غير المتداولة	9		166376426387		
صافي ارباح الفترة	10			(162534531711)	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

٦. استخدم النظام المحاسبي الموحد مصطلح مصادر التمويل طويلة الاجل، اما معايير IFRSs استخدمت تسمية حقوق الملكية والذمم الدائنة.

٧. حساب الدخل الشامل الاخر يظهر ضمن حقوق الملكية ويظهر ضمن قائمة الربح او الخسارة وهو حساب يشمل على الارباح غير المحققة التي تتولد نتيجة فروقات اعادة التقييم وفروقات صرف العملة الاجنبية والتي تعتبر ارباح غير محققة (في حالة الفائض) وتعتبر خسارة في (حالة الانخفاض) تظهر ضمن الربح او الخسارة، وهذا البند يظهر كقائمة مالية مستقلة وترى الباحثة ان هناك ضرورة كبيرة لأعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد.

٨. الدخل الشامل الآخر وهو الحساب الذي يشمل الارباح غير المحققة التي حدثت خلال الفترة.

٩. فائض اعادة التقييم يظهر نتيجة عملية اعادة التقييم كأرباح غير محققة ضمن الدخل الشامل الاخر ولا يظهر ضمن حسابات الوحدة الاقتصادية عينة البحث المعدة قوائمها وفق النظام المحاسبي الموحد.

١٠. ارباح او خسائر الفترة تظهر ضمن الدخل الشامل الآخر.
  ١١. تظهر قائمة التغيرات في حقوق الملكية التغيرات التي حدثت خلال الفترة من خلال عملية مقارنة بالأرصدة بين بداية الفترة ونهاية الفترة.
  ١٢. فائض ترجمة العملات الاجنبية في حالة الزيادة يعد ارباح غير محققة تظهر ضمن الدخل الشامل الاخر اما في حالة الانخفاض فانه يظهر ضمن حقوق الملكية كخسارة.
- مما تقدم تبين للباحثين ان "انعكاسات تبني معيار المحاسبة الدولي (IAS16) على النظام المحاسبي الموحد: دراسة تطبيقية على معاونية السمنت الشمالية" وما ظهر من نتائج لهذا التطبيق وعلى اساسها تم اختبار فرضيات البحث، لذا فإن فرضية البحث تعد مقبولة بالإضافة الى فرضياتها الفرعية.

### المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً. الاستنتاجات:

١. في الوحدة الاقتصادية عينة البحث عند وصول القيمة الدفترية للأصل غير المتداول الى الصفر على الرغم من ان الاصل لا يزال يعمل فإنه يتم ترك قيمة واحد دينار قبل ان يتم اهلاكه بالكامل للدلالة على ان الاصل لا يزال يعمل، في حين ان معايير (IFRSs, IASs) تلافت هذه المشكلة من خلال عمليات اعادة التقييم المتكررة للأصول غير المتداولة.
٢. تقوم الوحدات الاقتصادية بإعادة تقييم اصولها غير المتداولة لغرض تحسين المركز المالي واستخدامها بخلق الانطباع لدى المستفيدين من القوائم المالية وكثفنية للإشارة لقدرة الوحدة الاقتصادية على الاقتراض.
٣. حساب فروقات اعادة التقييم الذي ظهر عند تطبيق معيار IAS16، ليس له وجود ضمن حسابات النظام المحاسبي الموحد وليس لديه تسلسل في الدليل المحاسبي ويمكن معالجة ذلك من خلال استحداث حسابات جديدة بالاستناد الى المرونة التي تركها النظام ضمن دليله.
٤. ظهر تأثير تطبيق معيار IAS16 على القوائم المالية للنظام المحاسبي الموحد من خلال اجراء تعديلات على بعضها واستحداث قوائم اخرى لا تعد وفق هذا النظام.
٥. من أكثر القوائم المالية التي تتأثر بمعيار IAS16 هي قائمة المركز المالي باعتبار ان الأصول غير المتداولة تشكل الجزء الأكبر منها وبالأخص في الوحدات الاقتصادية الانتاجية، لاسيما ان الجانب الدائن لقائمة المركز المالي ايضاً يتأثر من خلال ظهور حساب فروقات اعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.
٦. عند اعادة احتساب مجمع الاستهلاك بعد عملية اعادة التقييم للأصل غير المتداول نلاحظ ان هذه العملية ادت الى زيادة في مصاريف الوحدة الاقتصادية.

#### ثانياً. التوصيات:

١. يوصي الباحثان بضرورة اللحاق بركب التطور والتقدم في مجال المحاسبة التي وصلت اليه الدول ويتبلور ذلك من خلال تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع معايير (IFRSs, IASs).
٢. التواصل مع التطورات والمستجدات والتحديثات المستمرة التي تأتي بها معايير (IFRSs, IASs)، ومحاولة تكييف النظام المحاسبي الموحد باستمرار مع هذه التطورات لغرض الانسجام مع البيئة الخارجية والارتقاء بمستوى العمل المحاسبي وخلق بيئة عمل مناسبة للمقارنات

- المرجعية والتشجيع على الانفتاح الدولي وجذب الاستثمار الاجنبي وتشجيع المستثمر المحلي للاستثمار داخل بلده الام.
٣. ضرورة توحيد المصطلحات المحاسبية واخذها بعين الاعتبار كونها من الخطوات المهمة في تعديل النظام المحاسبي الموحد واستخدام المصطلحات التي جاءت بها معايير (IFRSs, IASs)، لغرض توحيد المصطلحات المحاسبية دولياً وخلق لغة محاسبية مشتركة بين الدول وهذا بالأساس ما سعى الى تحقيقه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
٤. تسجيل الاصول غير المتداولة وفق أنموذج إعادة التقييم كون ان التكلفة التاريخية لا تعبر بصدق عن قيمة تلك الأصول مما يظهر القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها على غير حقيقتها.
٥. يوصي الباحثان مجلس المعايير المحاسبية والرقابي باعتباره الجهة التي لديها صلاحية استحداث الحسابات، بإعادة النظر بدليل النظام المحاسبي الموحد واستحداث حساب فروقات إعادة التقييم.
٦. ضرورة استحداث قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية لتكونا من ضمن القوائم المالية الرئيسية التي يقوم بأعدادها النظام المحاسبي الموحد.

#### المصادر

##### اولاً. المصادر العربية:

##### أ. الوثائق والمواقع الرسمية:

١. الحسابات الختامية لمعاونة السمنت الشمالية، ٢٠١١-٢٠١٢.

٢. جداول إعادة تقييم الاصول الثابتة في معاونة السمنت الشمالية.

##### ب. الرسائل والأطاريح الجامعية:

١. التجاني، خالد حسين، ٢٠١٤، أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الاصول الثابتة، جامعة شندم، السودان، رسالة ماجستير.

##### ج. الدوريات:

١. عبد عون، واخرون، ٢٠١٩، انعكاس تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الاداء، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق، المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا.

٢. الناغي، محمود السيد، المجتبي، محمود المعزز، جاسم، سمارة محمد، ٢٠١٨، نموذج مقترح لتطوير الدليل المحاسبي الموحد عربياً للتوافق مع المعايير الدولية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (١٥)، العدد (٣).

##### د. الندوات والمؤتمرات:

١. جعرات، خاد جمال، ٢٠١٥، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، ٢٠١٥، جامعة قاصدي مرباح ورقله، الجزائر.

##### هـ. الكتب العربية:

١. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١، العراق.
٢. معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٧، الطبع والنشر، نقابة المحاسبين والمدققين، جمهورية العراق.
٣. فرغلي، أحمد، ٢٠٠٣، النظام المحاسبي الموحد، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

ثانياً. المصادر الاجنبية:

**A. Periodicals and Researches:**

1. Cherepanova, Vera, 2017, A Case for International Financial Reporting Standard on Sustainability: A Critical Perspective, University College London, UK.
2. EL-Mousawi, Hasan, 2020, Extent of Commitment of Accountants in Lebanon to Implementing the International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment (An Empirical Study), Lebanese, University.
3. Perek, Ali Atilla, 2016, The Revolution Model and Its Effects on Financial Statements An Examination on BIST 100 Companies, Marmara University.

**B. Books:**

1. Alibhai, Salim, Johnstone, Chris, and other, 2020, Interpretation and Application of IFRS Standards, John Wiley & Sons, Ltd. UK.
2. IFRS in your Pocket, 2019, Deloitte.
3. International Accounting Standards Board, 2017. The Preface to International Financial Reporting Standards, the Conceptual Framework for Financial Reporting and the consolidated text of the IFRS Standards (including IAS® Standards, IFRIC® (Interpretations and SIC® Interpretations) as issued at 1 January 2017 (The Red Book).

ثالثاً. المواقع الالكترونية:

1. [www.learingifr.com](http://www.learingifr.com)
2. [www.IraqiCementStateCo.com](http://www.IraqiCementStateCo.com)
3. [nsciraq.org.iq](http://nsciraq.org.iq)
4. [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)