

تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في القوائم المالية / دراسة تطبيقية

أ.م.د. فداء عدنان عبيد (*) الباحث محمد صباح عبد (**)

المستخلص :

تلخصت مشكلة البحث بالتحديات التي تواجهها القطاعات الاقتصادية بتطبيق معايير المحاسبة الدولي في العراق والتي تختلف عن المعايير المطبقة حالياً وإيضاً ملاحظة الآثار المترتبة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في القوائم المالية من هذا جاء هدف البحث في التعرف على الآلية المناسبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة العراقية وتحليل وبيان الاجراءات المحاسبية المتبعة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) وقد خرج البحث بعدة استنتاجات أهمها :

١. هناك تأثير واضح عند تطبيق معياري المحاسبة الدولي ١٦ في القوائم المالية وخصوصاً قائمة المركز المالي وقائمة الدخل .
٢. عدم تطبيق معياري المحاسبة الدولي ١٦ في اعداد القوائم المالية لعينة البحث هذا بدوره يحد من الاستثمار .

أما اهم التوصيات :

١. ضرورة تطبيق معياري المحاسبة الدولي ١٦ في القوائم المالية لغرض مواكبة التطور الاقتصادي لافساح المجال للمستثمرين في الدخول الى الاسواق العراقية .
٢. ضرورة تطبيق مبدأ القيمة العادلة في القوائم المالية بسبب ان ذلك المبدأ يعطي القيم الحقيقية لموجودات او مطلوبات الشركة امام المستفيدين من تلك القوائم .

المبحث الاول

منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث بعدم وجود الية متبعة من قبل الهيئات والمنظمات العراقية بغية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق وايضا عند قيام المنشآت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات على الموجودات المملوكة لتلك المنشأة فان تلك الموجودات تقيم بقيمة غير قيمتها الدفترية وهي (القيمة العادلة) وبالتالي فان المنشأة تحول جميع اجراءاتها المحاسبية من مبدا الكلفة التاريخية الى القيمة العادلة ولما تقدم من عرض لمشكلة البحث يمكن صياغة الاسئلة الاتية :-

١. هل يوجد اثر عند تبني تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) في عرض قائمة المركز المالي ؟
٢. كيف يتم تطبيق المعايير المحاسبية في البيئة العراقية في ظل عدم وجود معايير محاسبية عراقية تلائم الوضع الاقتصادي العراقي ؟

ثانياً : اهداف البحث :

١. التعرف على المداخل النظرية لكل من معياري المحاسبة الدولية (١٦).
٢. دراسة مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) على قائمة المركز المالي في المنشأة عينة البحث .
٣. تحليل وبيان الاجراءات المحاسبية المتبعة عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) في المنشأة عينة البحث
٤. التعرف على كيفية اجراء المعالجات في حالة ارتفاع او انخفاض الموجود عن القيمة الدفترية له .
٥. التعرف على الالية المناسبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة العراقية

ثالثاً : اهمية البحث :

بعد عنصر الموجودات من العناصر المهمة في قائمة المركز المالي حيث تكمن اهمية البحث من اظهار الجوانب الايجابية عند تبني تطبيق معيار (١٦) على قائمة المركز المالي للمنشأة , وابرار مدى الاسهامات في تحسين جودة المعلومات المقدمة للمستخدمين , كما تأتي اهمية البحث في الدور الذي يلعبه تطبيق المعيارين في كيفية اعتماد اجراء المعالجات المحاسبية في المنشأة عينة البحث والذي بدوره يساهم في مساعدة الهيئات والمنظمات في وضع الالية المناسبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق.

رابعاً : فرضيات البحث :

الفرضية الاولى : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند تطبيق معيار المحاسبة الدولية (١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات على قائمة المركز المالي.

الفرضية الثانية : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) في حالة ارتفاع قيمة الموجودات عن قيمتها الدفترية .

خامساً : مجتمع وعينة البحث :

لما تقدم اعلاه من عرض لمشاكل البحث ولغرض الوصول الى نتائج مرضية سيتم اختيار دائرة رعاية الفاسرين / الحساب المستقل لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في القوائم المالية للعينة .

سادساً : ادوات جمع البيانات والمعلومات :

١. **الجانب النظري :** وهنا سوف يتم التطرق الى (معيار رقم ١٦) بالاعتماد على الكتب ورسائل الماجستير والدكتوراه والمؤتمرات والندوات والمقالات ذات العلاقة وغيرها .

٢. **الجانب التطبيقي :** تم الاعتماد على تحليل قائمة المركز المالي المتأثرة في تطبيق معياري المحاسبة ١٦ واستقراء المتغيرات التي حدثت على الموجودات بعد تطبيق المعيار انف الذكر في حالة ارتفاع او انخفاض قيمة الموجود عن القيمة الدفترية في سنة القياس وملاحظة التغيرات التي تطرا على كافة القوائم المالية في السنة التالية لسنة تطبيق المعيارين .

سابعاً : حدود البحث :

١- **الحدود المكانية :** الرقعة الجغرافية لمدينة بغداد والتي تتواجد بها عينات البحث .

٢- **الحدود الزمانية :** تتمثل بالقوائم المالية للسنتين ٢٠٢٠-٢٠١٩ .

المبحث الثاني

معيار المحاسبة الدولية

٢-١ : معايير المحاسبة الدولية :

اولاً : منظور تاريخي حول معايير المحاسبة الدولية :

ان كلمة معيار هي ترجمة لكلمة (Standard) الانجليزية وتعني القاعدة المحاسبية , والمعيار في اللغة هو النموذج المتحقق او المتطور لما ينبغي ان يكون عليه الشيء.(المعاني) في بدايات القرن العشرين بدأت مساعي الدول الصناعية الكبرى لتأسيس معايير المحاسبة الدولية وكانت اللجنة الاولى لتأسيس تلك المعايير في عام ١٩٤١ عن طريق انعقاد المؤتمر التأسيسي الامريكي والذي كان برعاية

اتحاد الجمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية وقد كان الحوار في ذلك المؤتمر حول امكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول , وبالعفل تم اصدار اولى القوانين او القواعد التي تنظم عمل المحاسبين عن طريق اصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP , وفي عام ١٩٧٣ تم تأسيس مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB حيث تمتع ذلك المجلس بسلطة لتأسيس او تغيير مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية للشركات العالمية والخاصة . وفي نفس ذلك العام تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASB) وكانت من اهداف (IASB) هو اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى اعداد القوائم المالية في جميع انحاء العالم , وفي عام ١٩٧٢ تم اصدار اولى تلك المعايير الا وهو معيار الافصاح عن السياسات المحاسبية وتوالت عقد الندوات والمؤتمرات الى ان تم في عام ٢٠٠١ الغاء (IASB) ليحل محله مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (شكور, ١١: ٢٠٢١).

ثانياً : مفهوم وتعريف المعايير المحاسبية :

ان مفهوم المعيار بشكل عام هي : (القاعدة التي يتفق عليها الجميع وتوصلهم لقياس معرفة الشيء وتحديد ميزاته بدقه) (الشحاذة والسلطات , ٣: ٢٠١٥).

اما مفهوم المعيار في المحاسبة فيقصد بها الاساس الاسترشادي لقياس الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة والنتائج للأعمال التي تخص المنشأة وايصال كافة المعلومات الى المستفيدين (Hatto,2010:5).

ومصطلح المعيار يختلف عن مصطلح الاجراءات , ذلك ان المعيار له صفة الارشاد العام او التوجيه والمعايير المحاسبية هي الممارسات الخاصة بالعمليات المحاسبية , بينما يفهم لفظ الاجراءات كافة الصيغ التنفيذية لذلك المعيار في حال تطبيقه (القاضي, 103: 2011).

وتعرف المعايير المحاسبية بانها : (المبادئ والارشادات والمقاييس العامة التي تؤدي الى ترشيد وتوجيه الممارسات العلمية في المحاسبة) (ابو نصار والحميدات , 34: 2010).

ويعرف المعيار ايضاً : (هو الشيء الذي يستخدم كأساس للمقارنة وانه مقياس يتم من خلاله الحكم على جودة الاشياء الاخرى) (Moktan,2005:2).

والتعريف الاخر للمعايير : (هي الاطر التي تنتج عرض وتحليل وتفسير المعلومات المالية بين الكيانات والبلدان) (Kathleen,2010: p 3).

ويرى الباحث وبلاستناد الى المصادر بان المعايير هي : (هي مجموعه من القواعد والقوانين والانظمة التي تنتج عرض وتحليل وتفسير المعلومات المالية بصورة تسهل كافة الجوانب المتعلقة بالاقراراف والقياس والافصاح والعرض عن كافة المعاملات المحاسبية في القوائم المالية بصورة موثوقة من قبل مستخدمي تلك القوائم). ونستنتج مما سبق بان معايير المحاسبة الدولية لها صفة

الارشاد العام او التوجيه بينما تتناول الاجراءات الصيغة التنفيذية للحالات التطبيقية لتلك المعايير. وعادة ما يتم اعداد المعايير المحاسبية من قبل الهيئات التنظيمية او المهنية المحاسبية ضمن الاطار المؤسسي والمهني للبلد او المنطقة وكما يمكن اعداد تلك المعايير بالتنسيق او التكيف مع مجموعة معايير معترف بها دوليا , مثل معايير المحاسبة الدولية او المبادئ المحاسبية الامريكية المقبولة عموماً.

ثالثاً : الاسباب الرئيسية التي ادت الى ظهور المعايير المحاسبية : (عبد القادر, ٢٠١٣ : ٤٣)

١. كثرة المعاملات التجارية بين شركات الاعمال الدولية .
٢. التطور الحاصل والتنوع في الشركات الدولية .
٣. وجود مشاكل عند اعداد القوائم المالي للشركات المتعددة الجنسيات .
٤. ومن خلال تلك الاسباب بدات الحاجة الى ظهور معايير دولية تكون للاسترشاد في كافة العمليات التجارية . وهنا بدا التنسيق بين كافة الدول التي لديها شركات عملاقه ومنتشرة في اكثر من بلد وتم الاتفاق في ما بينهم على بعض القوانين والانظمة التي تساعد في تنظيم عمل تلك الشركات. ومما لاشك فيه ان التنسيق الحاصل بين تلك الدول وتنفيذا للقوانين المتفق عليها سوف يجعل المقارنة بين تلك الشركات سهله. الا ان تلك القوانين والانظمة لا يمكن لها ان تعمل في كافة الاستثمارات الدولية مالم يكن هناك معايير دولية متفق عليها .

رابعاً : اهداف المعايير المحاسبية : (لطفي, ٢٠٠٥ : ٣٦٦)

١. توحيد السياسات والممارسات المحاسبية المتنوعة .
٢. تعزيز موثوقية البيانات المالية .
٣. القضاء الى اقصى حد ممكن على عدم قابلية البيانات للمقارنة .
٤. اعداد القوائم المالية بصورة تكون مقبولة قبولاً دولياً .
٥. تساعد الشركات في الحصول على الاستثمارات المطلوبة وبالتالي تمويل المشاريع المستقبلية
٦. تدعم عملية التبادل النقدي الدولي الذي بدوره يساهم في زيادة كفاءة الاسواق المالية. <https://mawdoo3.com>
٧. صياغة ونشر معايير المحاسبة العامة الواجب مراعاتها في عرض البيانات المالية وتعزيز قبولها ومراقبتها في جميع انحاء العالم (Kamel , 2004 : 36)
٨. العمل على زيادة كفاءة الانظمة والقواعد والاجراءات المحاسبية المرتبطة بأعداد وعرض

خامساً : أهمية المعايير المحاسبية :

عند قيام اي محاسب بأعماله كافة فانه يواجه صعوبات في عملة بسبب غياب معايير تنظم عمل الممارسات المحاسبية ويصعب عليه ايضا ايجاد الحلول لمشاكل التطبيقات العملية للمحاسبة التي ترافق عمل المحاسب , فبدون وجود معايير تسهل العمل المحاسبي ستكون هناك فجوة كبيرة بين المحاسبين عند معالجة لنفس المعاملة وعليه فان ذلك الاختلاف سيؤدي الى حالة من الفوضى تسمى الفوضى المحاسبية وايضا يتيح الاختلاف فرص لارتكاب الغش والتلاعب في الحسابات الامر الذي يؤدي الى فقدان المصداقية في تلك الحسابات . وتلاني تلك المشاكل سعت كافة المنظمات في دول العالم لوضع اطر يحكم الممارسات المحاسبية ويحقق المنافع والمزايا الاتية :-

١. قياس كافة المعاملات المحاسبية والاحداث المالية بموضوعية
٢. تحديد الطرق المحاسبية المسموح اتباعها لغرض القياس
٣. ترك استخدام الحكم الشخصي في عملية القياس (عبد القادر , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٣ : ٦٣)
٤. التقليل من تأثير السياسات والممارسات المحاسبية المتنوعة
٥. يساعد الادارة في اتخاذ كافة القرارات الاستراتيجية التي تخص المنشأة .
٦. (شكور , مصدر سبق ذكره , ٢٠٢١ : ٤٦)
٧. منع كافة عمليات التزوير والتلاعب المحاسبي
٨. يسهل اجراءات التدقيق الخارجي للقوائم المالية (سحنون, ٢٠١٨ : ٣٣).

٢-١-٢ : معيار المحاسبة الدولي (١٦) :

أولاً : الموجودات الثابتة :

ان الموجودات الملموسة طويلة الاجل تساهم وبشكل جوهري في مساعدة المنشآت في القيام بكافة انشطتها الرئيسية والتي يتم استخدامها لتحقيق الدخل , اذ تمثل الموجودات احد اهم اهداف توفير المكاسب المالية طويلة الاجل وذلك بسبب امتلاكها لخاصية تميزها عن بقية الموجودات والتي تتمثل بعمرها الانتاجي الممتد لأكثر من سنة واحدة وايضا يتم رسملة تلك الموجودات عن طريق توزيع تكاليف اقتناءها على مدار عمرها الانتاجي وهو ما يطلق عليه بالاندثار وسنتطرق فيما تبقى من هذا البحث الى كيفية المحاسبة على تلك الموجودات عند اقتناءها او في حالة وجود اي اضافات عليها او

مبادلتها او في حالة الاستغناء عنها باي طريقة كانت كالبيع او المبادلة وكيفية اندثارها وقياسها اللاحق بعد اقتنائها (حميدات , ١٩٣: ٢٠١٩).

١- تعريف الموجودات الثابتة :

هناك اكثر من تعريف للموجودات الثابتة من قبل العلماء والمفكرين وسأكتفي بتعريف ديوان الرقابة المالية الاتحادية للموجودات الثابتة والتي عرفها بانها (هو ما تملكه المنشأة من ممتلكات منقولة او غير منقولة مشتراه او مصنعه من قبل نفس الوحدة سواء كانت من داخل العراق او من خارجه وان الغرض الرئيسي من اقتناؤه هو لغرض الاستعمال من قبل نفس الوحدة الاقتصادية بهدف انتاج السلع والخدمات وليس لغرض البيع).

٢- خصائص الموجودات الثابتة :

١. يتم امتلاكها او اقتناؤها للاستخدام في العمليات التشغيلية وليس لإعادة البيع (العاني والساعدي , ٢٠٤, ٢٠١٤)
٢. طبيعة تلك الموجودات طويلة الاجل وعادة تخضع الى الاندثار
٣. لديها قيمة مالية محددة (kieso, 2018: 761)

ثانياً : هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي ١٦ الى وصف لكافة المعالجات المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات التي تستخدم من قبل المنشأة في عمليات الانتاج حتى يتمكن كافة مستخدمي القوائم المالية من قراءة المعلومات بشكل سهل وسلس ليساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بالاستثمار في تلك الموجودات التي تعود للمنشأة (الحميدات , مصدر سبق ذكره , ١٩٢: ٢٠١٩) .

ثالثاً : نطاق المعيار :

يطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) في المحاسبة عن كافة الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في انتاج البضائع او توريدها للمشتري , والموجودات المستخدمة من قبل الادارة والموجودات المعدة لغايات تأجيرها للغير . او تلك الموجودات التي يتم الحصول عليها في تسير اعمال المنشأة والتي تستخدم لأكثر من فترة واحدة , الا عندما يتطلب او يسمح معيار اخر بمعالجة محاسبية مختلفة (مجموعه اختبار السوبكا , ٢٠١٩: ١٦) .

ولا يطبق المعيار على :

١. الممتلكات والمعدات المصنعه على انها محتفظة بها برسم البيع وفقاً لما جاء به المعيار الدولي لاعتماد التقارير المالية رقم (٥) الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين)

٢. الموجودات البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب معيار المحاسبة رقم ٤١ , اي بمعنى اخر تطبيق المواصفات القياسية لهذا المعيار على النباتات الحاملة ولكنه لا يطبق على المنتجات في النباتات الحاملة له. (AASB, 2010:11)

٣. الحقوق الخاصة باستخراج المعادن من باطن الارض كالنفط والفحم , وعلى الرغم من ان معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ لا يغطي الحقوق الخاصة باستخراج المعادن ولكنه يغطي او يطبق على الموجودات الثابتة المستخدمة لتطوير او صيانة المعدات التي تساهم في استخراج تلك المعادن (الحميدات, مصدر سبق ذكره :١٩٢).

رابعاً : الاعتراف بالموجودات :

اشار معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ انه يتم الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات كموجود ثابت في حالة توفر شرطين هما :-

١. وجود منافع اقتصادية مستقبلية تندفق الى المنشاء نتيجة لاستخدام ذلك الموجود
٢. اذا كان بالامكان قياس تكلفة الموجود بطريقة موثوقة يمكن الاعتماد عليها (الذبيان, ٢٨:٢٠٢٠)
٣. وفي حالة تحقق الشرطين اعلاه فان اي مصاريف تتكبدها المنشاء تتعلق في الحصول على الموجود فيتم محاسبتها على تكلفة ذلك الموجود .

خامساً : القياس الاولي / مفهوم القياس المحاسبي :

مر مفهوم القياس المحاسبي باكثر من تعريف عبر السنين وحسب التطورات والاحداث الصناعية حيث كان مفهوم القياس المحاسبي لغاية عام ١٩٥٩ م ينحصر بتخصيص الارقام للاشياء وفق قواعد معينة وبعد هذا العام قام العلماء بدراسة المشاكل التي ترافق القياس المحاسبي وتوالت المفاهيم والتعاريف الخاصة بالقياس المحاسبي حيث عرف من قبل جمعية المحاسبين الامريكية (AAA) بانه يمثل القياس المحاسبي في مقارنة الاعداد او المبالغ بالاحداث التي حدثت في المنشاء الماضية منها والجارية والمستقبلية بالاعتماد على كافة الملاحظات الماضية او الجارية وفق قواعد محددة. والتعريف الاكثر شمولية هو تعريف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (٢٠١٤, ٤٥) حيث عرفة بانه عملية تحديد المبالغ النقدية للموجودات التي سيعترف بها في القوائم المالية والتي سوف تظهر بقيمتها الحقيقية في تلك القوائم بالاعتماد على اساس لقياس تلك المبالغ . وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ تلك القواعد والاسس لحساب تكاليف الموجودات حيث حدد المعيار التكاليف التي يجب ان تسجل بها الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها وتتضمن تكاليف امتلاك الموجود مايلي :-

- سعر الشراء , بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء الغير قابلة للاسترداد بعد خصم الخصومات التجارية . (kieso,2018:762).

• التكاليف الخاصة بوضع الموجود في المكان والظروف اللازمين لاستخدامه بالطريقة المناسبة. (kieso, ٧٦٢: ٢٠١٨).

• التكاليف الخاصة بازالة وتفكيك الموجود بنهاية عمره الانتاجي والتكاليف الخاصة باعادة الموقع الى وضعة الطبيعي (نصار والحميدات , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٢ : ٢٥٠)

١. و اشار معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن التكاليف المباشرة المتعلقة بالموجود والتي تحمل على تكلفة الموجود نفسه وهي :- (الذبيان , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٥ : ٢٨)

٢. اجور الموظفين الخاصة بتركيب وشراء الموجود

٣. تكاليف تجهيز الموقع

٤. التكاليف الخاصة باستلام الموجود والتنزيل والتركيب

٥. التكاليف الخاصة بتركيب وتجميع الموجود

٦. التكاليف الخاصة بتجربة الموجود او مرة , مطروحا منه العائدات عن بيع المنتجات المصنعه الناتجة عن التشغيل التجريبي .

٧. الرسوم المهنية

اما التكاليف المتعلقة بالموجود وتصنف بانها غير مباشرة وتفيد كمصروف يظهر في كشف الدخل فتشمل مايلي :- (سويكا , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٩ : ١٦)

١. تكاليف افتتاح الموقع الجديد

٢. تكاليف ادخال المنتج الى الخدمة , بما في ذلك الانشطة الاعلانية والترويجية

٣. تكاليف تدريب الموظفين على استخدام ذلك الموجود

٤. التكاليف الادارية والتكاليف العامة الاخرى

٥. التكاليف الاضافية الخاصة بتجهيز الموجود بالطريقة التي تراها مناسبة للاستخدام من قبل الادارة او عدم استعمال الموجود بالطاقة التشغيلية القصوى

٦. الخسائر التشغيلية

واضاف معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ بعض الارشادات التي تخص التكاليف والامور الاخرى المتعلقة بالموجودات الثابتة وسيتم عرضها تباعا :-

أ- اشار المعيار الى انه يمكن تطبيق تعريف الموجود ومعايير الاعتراف على قطع الغيار . حيث كان المتبع في المعايير الدولية ان قطع الغيار الخاصة بالموجودات والمواد الاحتياطية يتم تسجيلها كمخزون ضمن الموجودات المتداولة ويتم استنفاد تلك المواد عن استخدامها مباشرة , ولكن تتعرض تلك القطع والمواد الاحتياطية الخاصة بنفس الموجود الى حالات تلف وتاكل او صدا وتبقى ضمن حسابات المخزون رافعه بذلك الموجودات المتداولة بمبالغ غير حقيقية . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين)

وحيث اشار معيار المحاسبة الدولية رقم ١٦ العقارات والالات والمعدات ان قطع الغيار والمعدات الاحتياطية يتم تسجيلها ضمن الموجودات الثابتة ولكن يجب ان تتحقق هذين الشرطين :-

- ان تستخدم قطع الغيار في (الانتاج او التوريد او الخدمات او يمكن تاجيرها للغير او تستخدم لاجراض ادارية)

- ان يكون عمرها الانتاجي اكثر من فترة مالية واحدة

وفي حال اختلف احد الشرطين يتم تصنيف قطع الغيار والمواد الاحتياطية على انها مخزون ضمن الموجودات المتداولة (www.linkedin.com)

ب - وايضا اشار المعيار بان كافة المصاريف الخاصة باصلاح وصيانة الموجود والتي تكون بشكل دوري مثل اجور عمال الصيانة فانها تعامل كمصروف يظهر في كشف الدخل وعادة تكون مثل تلك المصاريف هي للحفاظ على الحالة التشغيلية للموجود ولاتودي الى زيادة العمر الانتاجي . اما بخصوص الصيانة الدورية الشاملة مثل صيانة السفن والطائرات التي تتم كل ثلاث او اربع سنوات فانه يتم رسمة تلك التكاليف واطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تعطيها فترة الصيانة . (حميدات, مصدر سبق ذكره , ٢٠١٩ : ١٩٥)

ت- اذا كانت بعض اجزاء الاصل ذات اهمية نسبية عالية وكان هناك اختلاف في العمر الانتاجي للاجزاء المضافة عن العمر الانتاجي للموجود ففي مثل هذه الحالة يتم تسجيل اندثار تلك الاجزاء بشكل منفصل عن الموجود. (نصار والحميدات , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٢ : ٢٤٨- ٢٤٧)

ث- كما حدد معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ انه عند امتلاك موجود معين فان هناك بعض الاجزاء تحتاج الى تبديل بشكل دوري , فهنا يتم تسجيل تلك الاجزاء بالقيمة المقدرة للاستبدال بشرط ان يكون بالامكان تقدير المنفعة المستقبلية بشكل موثوق .

(نصار والحميدات, مصدر سبق ذكره , ٢٠١٢ : ٢٤٨)

واضاف معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ بعض الارشادات التي تخص القياس الاولي الخاصه بالموجودات الثابتة وسيتم عرضها تباعا :-

أ- في حالة شراء الموجود ويكون الدفع بنظام الاقساط فإن الفائدة المترتبة عن عملية الدفع تعامل كمصروف وتظهر في كشف الدخل الا اذا انطبق عليها كافة الشروط الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي (٢٣) تكاليف الاقتراض .

ب- اذا تم تصنيع الموجود داخل المنشأة ضمن العمليات العادية لتلك المنشأة فإنه يتم تحديد التكلفة الخاصة بالموجود وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) لتحديد تكلفة المخزون ولا يمكن في مثل هذه الحالة تضمين اي ارباح مفترضه على الموجود .

ت- في حالة امتلاك الموجود عن طريق المبادلة بموجود اخر مشابة او غير مشابة فإن تكلفة الموجود المستلم تسجل بالقيمة العادلة مالم تفتقر عملية التبادل في جوهرها الى الاسس التجارية العادية لعملية المبادلة او من غير الممكن قياس او تحديد القيمة العادلة للموجود المتنازل عنه او المستلم وفي مثل هذه الحالة يتم تسجيل الموجود او الاعتراف به بناء على القيمة الدفترية للموجود وحسب ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي (٣٦) .

(نصار والحميدات , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٢ : ٢٥١-٢٥٢)

سادساً : القياس اللاحق بعد الاعتراف الاول :

يوجد في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ نموذجين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات

نموذج التكلفة Cost Model :- يتم تقييم الموجودات الثابتة عن طريقة نموذج التكلفة وهي

أ- ظهور الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية بصافي القيمة الدفترية بعد طرح (الاندثار التراكم) وخسائر التذني (انخفاض القيمة). (kalpesh, Mehta & Alkafaj, 2010: 72) وفي هذه الطريقة ووفقا لمبدأ التحفظ اي اخذ خسائر انخفاض قيمة الموجودات في الاعتبار بينما يتم تجاهل قيم الموجودات الحديثة وبالتالي يتم تمثيل الموجودات بتكلفتها مطروح منها الاندثار التراكم او اي خسائر انخفاض في الميزانية العمومية . (مجلة اقتصاد المعرفة وإدارة المعرفة)

ب- نموذج اعادة التقييم Revaluation Model :- يهدف نموذج اعادة التقييم الى تمثيل الموجودات الثابتة والمتغيرة بقيمتها الحديثة, اي تسجيل تلك الموجودات بقيمتها الحقيقية في السوق وهي ما تسمى (القيمة العادلة), وعليه فإنه يتم عرض الموجودات بالقيمة العادلة في تاريخ اعادة التقييم مطروحا منه اي اندثار متراكم او خسائر في انخفاض القيمة . (ابو غزالة, ٢٠١٢: ١١٢)

وفي حالة قيام المنشأة باختيار احد النموذجين اعلاه فيجب عليها تطبيق النموذج المختار على كافة عناصر الموجودات دون اخرى وذلك للأسباب التالية :-

في حال اختيار المنشأة لبعض عناصر الموجودات وقياسهم بأحد النماذج اعلاه مثل نموذج التكلفة وقياس العناصر الاخرى بنموذج اعادة التقييم فسيؤدي ذلك الى وجود اكثر من اساس لقياس تلك الموجودات .

١- تفاديا لاختيار المنشأة لبعض عناصر الموجودات التي تكون قد ارتفعت قيمتها فقط دون اختيار باقي العناصر بهدف تضخيم الموجودات وتجميل الميزانية. (ميرزا و هولت, ٢٠١١: ١١٦)

٢- ويجب عند قياس عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة السوقية وفي تاريخ اعادة التقييم من قبل مقيم مهني محترف ووفقا لأدلة معتمدة على السوق, اما في حالة تعذر تقدير القيمة السوقية للموجودات وذلك بسبب الطبيعة الخاصة لذلك الموجود او بسبب ندرة بيع الموجود وهنا اشار معيار المحاسبة الدولي ١٦ الى مثل هذه الحالة بتقدير القيمة العادلة من خلال كشف الدخل او القيمة الاستبدالية لذلك الموجود بعد الاندثار .

في حال قيام الشركة باختيار نموذج اعادة التقييم للممتلكات والآلات والمعدات اي يتم تغيير القيمة الدفترية لذلك الموجود الى المبلغ الجديد بعد اعادة تقييمه اي بنفس تاريخ اعادة التقييم تتم معالجة الموجود باحدى الطرق التالية :-

١- يتم تعديل اجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتلائم مع المبلغ الذي تم الحصول عليه من اعادة تقييم الموجود , ويمكن ذلك من خلال اعادة احتساب مجموع الاندثار على ضوء التغييرات الحاصلة في قيمة الموجود المعاد تقييمه بحيث تصبح القيمة الدفترية للموجود مساوية لمبلغ اعادة التقييم .

٢- الغاء مجموع الاندثار او تخفيضه بهدف زيادة القيمة الدفترية لتصبح مساوية لمبلغ اعادة التقييم. (نصار والحميدات , مصدر سبق ذكره , ٢٠١٢: ٢٥٥)

اما اذا نجم عن استخدام نموذج اعادة التقييم اثناء قياس الموجودات ارتفاعا في قيمة الموجود عن القيمة الدفترية قبل التقييم فان مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق المالكين تحت بند , فائض اعادة التقييم (Revaluaion Surplus) .

اما في حال وجود فقرة سابقة او بند سابق يتعلق باعادة التقييم للموجود ونتج عن هذا التقييم انخفاض في قيمة الموجود عن القيمة الدفترية وقد تم الاعتراف بهذا الانخفاض كمصروف ففي مثل تلك الحالات يعترف بفائض اعادة التقييم كدخل وبنفس القدر الذي يساوي ماسبق الاعتراف به كمصروف سابقا .

اما اذا نتج عن اعادة تقييم موجود معين انخفاض في قيمة ذلك الموجود عن القيمة العادلة لنفس الموجود وكان تقييمه اعلى من القيمة الدفترية سابقا وكان هناك بند تحت حقوق المالكين بفائض اعادة التقييم ففي مثل تلك الحالة يتم عمل مقاصة بمبلغ الانخفاض في القيمة العادلة للموجود وذلك بحدود قيمة فائض اعادة التقييم (Mirza&Orrell&Holt, 2008: 113).

سابعاً : الغاء الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات :

سننظر في هذا المقطع الى كافة الحالات التي تخص الغاء الاعتراف بالموجود والاجراءات التي تترافق مع عملية الالغاء وكما يلي :-

١. يجب الغاء الاعتراف بالموجود في حالة البيع او التبرع به او عدم امكانية الحصول على تدفق نقدي مستقبلي من هذا الموجود. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, مصدر سبق ذكره, ٢٠١٢: ٦٨٢)
٢. تتمثل المكاسب الناجمة عن الغاء الاعتراف من خلال التصرف او بيع الموجود بالفرق بين المقبوض نقدا او عينيا نتيجة تقييم القيمة العادلة من جهة او قيمته الدفترية من جهة اخرى (المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية, ٢٠١٥: ٨٩٥-٨٩٦)
٣. يتم شطب الموجود في حالة التوقف عن استخدامه او عدم وجود منافع مستقبلية من ذلك وعند ذلك يتم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك. (فهمي, ٢٠٠٠: ٦٣)

ثامناً : القيمة العادلة :

نشأة القيمة العادلة :

بدا مفهوم القيمة العادلة في تطور بشكل ملحوظ في نهاية القرن ١٩ من خلال العلماء الانكليز والامريكيين . ومع ذلك بدا استخدامه بنشاط في القرن ٢١ , وقبل ظهور مفهوم القيمة العادلة كانت هناك محاولات عديدة للاجابة عن السؤال حول كيفية تقييم الموجودات والمطلوبات في المنظمة ؟ في التاريخ القديم اي قبل ايجاد النقود كان هناك عمليات للمقايضة اي استبدال سلعة بسلعة اخرى . وخلال الفترة التي عاش بها الفيلسوف ارسطو حيث اشار المفكر الى هذه المشكلة حول جوهر تبادل السلع والتي لا تكون من نفس النوع او متساوية بالحجم . وكانت النقود هي الفيصل في تقليل المنتجات غير المتجانسة الى مقياس واحد واعتقد ارسطو ان التبادل يجب ان يتم بسعر عادل , لم يكن ارسطو مبتكر القيمة العادلة ولكنه اول من تناول مشاكلها وتحليل الظاهر التي تسمى اليوم بسعر السلعة . ولم يفكر ارسطو بالفئات الاقتصادية والمشاكل التي رتافقها ولكنه حاول فهم جوهر التبادل (العادل) ولكنه وجد قاعدة التي تبرر العدالة , ولكنه لم يجد حل واضح لنسب التبادل. وكان لاعمال العالم اليوناني الكبير ارسطو التأثير الكبير في تطور الاقتصاد , واعتمد الكثير من العلماء والباحثون فيه على اطروحات واستنتاجات ذلك العالم في ابتكار القيمة العادلة , وكان المفكر الايطالي توما الاكويني من بين اهم واشهر العلماء الذين لهم الدور في تطوير للقيمة العادلة حيث استطاع هذا المفكر الجمع بين الكتاب المقدس وفلسفة ارسطو من خلال فكرة السعر العادل . وفي العصور الوسطى بدا الاهتمام بمبدأ العدالة , وهنأفسح المجال الى كافة العلماء والباحثين للاجابة عن التساؤلات عن السعر العادل وكان من بين اهم التساؤلات هي العدل في عملية التبادل والعدالة في التوزيع . وكانت الاجابة عن التساؤلات عن العدل في التبادل من خلال التكافؤ في عملية التبادل والذي يحدث بدون

خداع وهناك قيمة حقيقة للأشياء المنقولة وتكون من نفس طبيعته , امام العدالة في التوزيع وهي عندما يلتقي كل طرف مع الطرف الاخر وتكون الكمية من الاشياء تتناسب مع الاستثمار في تحقيق هدف عام . وهنا بدأت بظهور مشكلة جديدة الا وهي مشكلة فهم السعر العادل وحيث ان المفكرين في هذه المشكلة لم يستطيعوا التعامل مع مفهوم العدالة ذاته مما ادى الى تساؤلات وغموض في فهمه , وعليه تم النظر الى السعر العادل ومن جانبية كسعر سوق تنافسي وكسعر يوفر دخلا عاديا للفئة المعنية . حيث بدا اعتبار السعر العادل سعرا مقبولا بشكل عام اي سعر العنصر في السوق وكانت نقطة الجدل هي اذا تعذر تطبيق صعر السوق فسيعتمدون على السعر العادل الذي يتم تحديده من خلال الراي الشخصي للخبراء الذي لديهم الخبرة في التسعير في السوق , وهنا تم تقييم اي منتج بالسعر الذي يعتمد على القيمة الظاهرية لسعر في السوق العادل وبمرور الوقت سرعان ماتطور السعر العادل جنبا الى جنب مع اقتصاد السوق الفعال وتطور التكنولوجيا تطور السعر العادل الى القيمة العادلة . وعندما بدا العمل بالقيود المزدوج والمحاسبة الحديثة واثناء تطور الراسمالية بدا فهم القيمة العادلة يكتسب اثر في الساحة الاقتصادية وبالأخص في النصف الثاني من القرن التاسع عشر حيث بدأت المحاسبة بالتطور حتى اصبحت من العلوم المهمة . ويمكن ارجاع تطور مفهوم القيمة العادلة الى المانيا حيث كان في منتصف القرن التاسع عشر فائضا في راس المال مما ادى الى نمو سريع في الشركات وادى الى ظهور الشركات المساهمة وفي خضم التطور الحاصل في الاقتصاد الالمانى والمشاكل التي حدثت معه تم تطوير وثيقة في المانيا قامت بتوحيد القيم على اساس عادل وفي عام ١٨٧٠ اصبح القانون الفيدرالى الالمانى حيز التنفيذ وكان من اهم قراراته انه تم قياس جميع الموجودات المادية والذمم المدينة بالقيمة العادلة . اما في بريطانيا فقد تطور مفهوم القيمة العادلة حيث ظهر قانون الشركات في عامي ١٨٤٤ و١٨٦١ وكان جوهر هذا القانون هو ان الشركات يجب عليها ان تقوم بالمحاسبة على قيم الموجودات في التاريخ الاخير الذي كان يجب ان يكون لقيمة معينة اي بمعنى اخر ظهور مبدا الكلفة التاريخية وعليه انتقلت الماني لنفس المبدأ في تعامل الشركات الخاصة بها وبعدها تم اضعاف الطابع الرسمي عليها وبشكل منهجي والاتفاق عليها واستخدامها عالميا . اما في الولايات المتحدة الامريكية تكمن تطوير القيمة العادلة في قضية المحكمة العليا , حيث تم وضع القوانين الخاصة في تقييم الموجودات بالقيمة السوقية قضائيا لتحديد قيمتها العادلة في ظل الازمة العالمية في الاعوام ١٩٢٩ و١٩٣٤ والتي بدورها ادت الى انهيار سوق الاوراق المالية نشأت تلك الازمة بسبب عدم توافق في اساليب المحاسبة الممكنة وبعد تلك الازمة تم قبول مبدا الكلفة التاريخية بشكل عام في الولايات المتحدة الامريكية . وفي عام ١٩٧٧ ولأول مرة تم ادراج القيمة العادلة بشكل رسمي من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تحت معيار المحاسبة الدولي ١٧ محاسبة الاجار . وتم تحديد القيمة العادلة كمبدأ في المعايير الدولية في ثمانينيات القرن الماضي . وفي عام ٢٠٠٦ اصدر المعيار الامريكي ١٥٧ قياس القيمة العادلة , وفي عام ٢٠١١ تم اعتماد المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم ١٣ قياس القيمة العادلة . ومرت القيمة العادلة بابرع مراحل في تطويرها ومما سبق ذكره بان المرحلة الاولى بدأت عام ١٨٥٠ الى سبعينيات القرن الماضي حيث كانت القيمة العادلة والكلفة التاريخية موجودة في جميع مجالات التجارة . وفي المرحلة الثانية التي امتدت للفترة من السبعينيات الى التسعينيات ولوحظ خلال

تلك أوجه القصور في القياس تحت مبدأ الكلفة التاريخية. أما في المرحلة الثالثة التي بدأت في عام ٢٠٠٥ ومنذ ذلك العام بدأ التوسع بنطاق القيمة العادلة. أما في المرحلة الرابعة الحالية تم وضع دليل استرشادي واحد لقياس القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات .

تم اعداد هذه المقدمة بالرجوع الى المصادر (www.kubsu.ru و Zhang , 11:1-3 ch)

مفهوم القيمة العادلة :

لا يوجد مفهوم محدد للقيمة العادلة حيث يرى العلماء في علم المحاسبة ان مفهوم القيمة العادلة بمعناها الدولي (هو المبلغ الذي يمكن من خلاله تبادل الموجودات او المطلوبات بناء على صفقات تتم بين المطلعين الراغبين في اجراء مثل هذه المعاملة والاطراف المستقلة عن بعضها البعض) تعريف القيمة العادلة وفق ماجاء بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي :-

جدول (١)

تعريف القيمة العادلة

معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي	تعريف القيمة العادلة
IAS (16,20,38,40)	المبلغ الذي يمكن مبادلة الاصل به في معاملة بين اطراف مطلعة واطراف مستقلة
IAS(2,17,18,19,21,39,41) IFRS(1,3,4,5)	المبلغ الذي يمكن مبادلة الاصل به او تسوية التزام عند اجراء معاملة بين اطراف مطلعة ومستعدة لاجراء مثل هذه المعاملة
IFSR 2	المبلغ الذي يمكن مبادلة الموجود به او تسوية التزام او يمكن مبادلة اجاة من ادوات حقوق الملكية مقدمة في معاملة بين اطراف مستقلة مطلعة ومستقلة
IAS 36	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عن طريق بيع اصل او وحدة توليد النقد في معاملة بين الاطراف المطلعة والاطراف المستقلة ناقصا تكاليف البيع
IFRS 13	المبلغ الذي يتم استلامه لبيع اصل او دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس

من اعداد الباحث بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية

طرق قياس القيمة العادلة :

هناك ثلاث طرق لقياس القيمة العادلة وهي :-

طريقة السوق (Market Approach):-

وهي الطريقة التي يتم قياس القيمة العادلة عن طريق ملاحظة الاسعار وكافة المعلومات الاخرى المتوفرة من العمليات الحقيقية لموجود مشابه او قابل للمقارنة وهناك تقنيتان لقياس القيمة العادلة وفق هذه الطريقة وهما :-

أ- السوق المتعددة : ويتم قياس القيمة العادلة وفق هذه التقنية من خلال تحديد السعر وفق اشتقاقات لسلاسل من المقارنات لموجود مشابه .

ب- مصفوفة التسعير : ووفق هذه التقنية يمكن تحديد القيمة العادلة باستعمال تقنيات رياضية تكون اساسا بالنسبة للسندات – المطلوبات والتي لاتأخذ سعر محدد ولكن تستعمل من السندات المسعرة (Merriman,2017:59).

١ □ Incom Approach :-

لقياس القيمة العادلة وفق هذه الطريقة تستعمل تقنيات للتقييم عن طريق الاستحداث , اي استعمال احدى النماذج المقترحة للقياس ومن بين هذه النماذج نموذج Black- scholies-merton او نموذج ثنائي الحد والتي من خلال احد تلك النماذج يتم قياس احد الموجودات من خلال تحويل تدفقات المستقبلية للموجود الى مبلغ وحيد مستحدث .

٢ □ Cost Approach :-

ووفق هذه الطريقة يتم قياس القيمة العادلة من خلال معرفة المبلغ الذي يعوض قدرة الانتاج او الخدمة التي يقدمها ذلك الموجود حيث تؤخذ الكلفة الكلية لشراء الموجود بديلا عن استخدام مقارن معدل التدهور –الاندثار- انخفاض قيمة الموجود .(شنوف و زاوي , ٢٠١٢ : ١٣)

مزايا استخدام القيمة العادلة : (سليمان , دراسة القيمة العادلة مالها وما عليها)

١. القيمة العادلة هي مقياس لواقع المنشاه الاقتصادي وتعبيرا عن مفهوم الدخل الشامل .
٢. معالجة لجوانب القصور في مفهوم الكلفة التاريخية من خلال تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد والذي يعكس المفهوم الاقتصادي لبعض البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة المركز المالي .

٣. تساعد كافة مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات واجراء التحليلات المالية والتي توفر قاعدة ملائمة للمستثمرين والمساهمين للتنبؤات بنتائج الاعمال. (مطر والسويطي, ٢٠٠٦: ٣٠).

٥. عيوب القيمة العادلة: (Majercakova,2015:318)

١. التقديرات التي من خلالها يتم قياس القيمة العادلة وتكون في بعض الاحيان غير موثوقة , حيث انها تعتمد بالاساس على الاجتهادات الشخصية لعملية التقييم وخاصة الادوات المالية الغير نشطة ومن بين تلك الادوات الموجودات النادرة التي لا تتوفر لها اسواق نشطة .
٢. التكلفة العالية لمعرفة القيمة العادلة في بعض الموجودات التي تتطلب بذل الجهود الغير عادية وبالمحصلة تتكد مصروفات اضافية تسبب الزيادة في التكاليف مقابل المكاسب .
٣. وجود اكثر من طريقة لقياس القيمة العادلة مما يزيد التعارض مع خاصية عدم الاتساق في المعالجات المحاسبية
٤. عند اعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة يتطلب هذا جهد وفترة زمنية مما يسبب التأخير في اعداد القوائم المالية . (Michel,2015:564) .

المبحث الثالث

نبذة تعريفية عن عينة البحث

دائرة رعاية القاصرين :

ان القانون الذي ينظم عمل دائرة رعاية القاصرين هو قانون رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته حيث يهدف القانون الى رعاية القاصرين والعناية بشؤونهم الاجتماعية والثقافية والمالية ليساهموا في بناء المجتمع، تم تشكيل دائرة رعاية القاصرين وترتبط بوزير العدل استناداً للمادة (٨) أولاً من القانون اعلاه، وحددت اقسام هذه الدائرة بموجب المادة (٩) من نفس القانون، والمادة (١٠) منه نصت على تشكيل مديريات رعاية القاصرين في مركز كل محافظة وبنفس اقسام الدائرة في المادة السابقة وسنتناول الالية المتبعة من قبل الدائرة لفتح حساب للقاصر .

١- فتح اضبارة للقاصر:-

تحول اموال القاصر من الوارث بمصادره المختلفة وفق القسم الشرعي بصك مصدق من مصرف حكومي معتمد الى دائرة رعاية القاصرين حيث تستلمه الدائرة من الوصي او القيم وفق حجة الوصاية وتفتح اضبارة خاصة بالقاصر يدوياً والكترونيا وفقاً للنظام الالكتروني مبرمج على اساس تثبيت كافة المعاملات التي تخص القاصر، وتحتوي الاضبارة على (القسم الشرعي، حجة الوصاية، مستمسكات الوصي والقاصر، بطاقة السكن) وتعتبر الاضبارة هي الاساس وتأخذ ترميز معين يخص الدائرة، وبعد مرور شهر من فتح الاضبارة ولاستكمال كافة الاجراءات يودع المبلغ في الحساب الجاري للمديرية التي تعتبر بمثابة مصرف لحفظ اموال القاصر، ولقد نصت المادة (٦٢) من القانون المذكور على (يدفع للقاصر فائدة على رصيده لا تقل عن الفائدة التي تدفعها المصارف في القطر لودائع صناديق التوفير فيها ويحدد ذلك في بداية كل سنة مالية بقرار من مجلس رعاية القاصرين وتسجل بقية الفائدة السنوية للودائع الثابتة في الحساب المستقل).

٢- منح نفقة اعتيادية (شهرية) او غير اعتيادية (كل ثلاثة اشهر):-

تقوم مديرية رعاية القاصرين بمنح نفقة للقاصر من امواله كل شهر بموجب حكم قضائي وتعتبر نفقة اعتيادية، وتمنحه نفقة غير اعتيادية حسب طلب الوصي وموافقة مدير مديرية رعاية القاصرين كل ثلاثة اشهر استناداً لتعليمات وزارة العدل/دائرة رعاية القاصرين/قسم الرعاية الاجتماعية / و بالعدد (٨٨٠) في ٢٠٠٨/٣/١٩.

٣- استثمار اموال القاصر:-

نصت المادة (٦٠) من قانون رعاية القاصرين المذكور سابقاً على تأسيس صندوق باسم (صندوق اموال القاصرين) لاستثمار اموال القاصرين وفق احكام هذا القانون وتكون له ذمة مالية مستقلة، اما اوجه الاستثمار في اموال القاصر فقد حددته المادة (٦١- اولاً وثانياً) من نفس القانون وكانت خلاصة المادتين للاستثمار هي:-

أ- فتح ودائع ثابتة في المصارف الحكومية بالفائدة التي يتفق عليها مع المصرف وهي حالياً (٥ ٪).

ب- الاستثمار في شراء سندات حكومية (سندات خزينة) وتوزيع ايراداتها حسب نسبة كل مديرية.

ج- شراء عقار عن طريق قسم الاستثمار وتسجيل هذا العقار باسم (صندوق اموال القاصرين) على ان لا تتجاوز المبالغ المستثمرة لهذا الغرض عن (٥٠ ٪) من مجموع الودائع الثابتة للصندوق، ويوزع الايراد الناتج عن ايجار تلك العقارات الى المديريات المساهمة من مبلغ الاستثمار تودع بعدها الى اموال القاصر المساهم في اموال شراء العقار .

*** العقارات لها عدت اشكال في مديرية رعاية القاصرين من ناحية العائدية وهي:-**

- تعود لقسم الاستثمار الذي يمثل صندوق اموال القاصرين / يتم شراء العقارات من اموال القاصرين عن طريق قسم الاستثمار كما تم شرح ذلك في اعلاه.

- تعود للحساب المستقل/ يتم شراء العقار من الحساب المستقل وتودع ايراد العقار في نفس الحساب لزيادة رصيد هذا الحساب كما موضح في الفقرة (٤) ادناه .
- تعود للقاصر/ يتم شراء عقارات من قبل الوصي من اموال القاصر لصالح القاصر يسجل باسم القاصر ويودع ايراد الايجار في حسابه.

٤- ما هو الحساب المستقل ؟

نصت المادة (٥٢-اولاً) من نفس القانون (لمجلس رعاية القاصرين استقطاع نسبة لا تتجاوز (٣) % من صافي عائد استثمار اموال القاصرين المدار من قبل مديريات رعاية القاصرين ويسجل في الحساب المستقل لدائرة رعاية القاصرين)، ونصت المادة (٥٩-ثانياً) من نفس القانون على (اذا تخلف ذوو الشأن عن تسليم الاموال بعد ثلاثون يوماً من تبلغهم بذلك فلمديرية رعاية القاصرين تتقاضى (٧) % من صافي عائد استثمار الاموال نظير قيامها بالادارة ويسجل ذلك ايراداً في الحساب المستقل لدائرة رعاية القاصرين).

المبحث الثاني

تطبيق معياري المحاسبة الدولية ١٦ و ٣٦

٣-٢-١ : دائرة رعاية القاصرين :

اولاً : عرض القوائم المالية :

ادناه القوائم المالية الخاصة بعينة البحث لعام ٢٠١٩ والعائدة (دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل) مع جرد خاص بالموجودات العائدة لعينة البحث :-

نلاحظ من القوائم المالية بان الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية وبالرجوع الى معايير المحاسبة الدولي لابد من قياس الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة وان موضوع البحث يختص بمعياري المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات وعليه سيتم جرد للموجودات الخاصة بالدائرة عينة البحث وقياس تلك الموجودات بالقيمة العادلة وبما يتلائم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي (١٦) . حسب ما ورد بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (١٦) فانه سيتم قياس العقارات والاراضي بالقيمة العادلة وملاحظة التأثيرات التي تطرا على القوائم المالية في عام ٢٠١٩ وكما يلي :-

١- كشف الموجودات الثابتة وانذاراتها بالقيمة الدفترية :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين /الحساب المستقل

(كشف ٤) الموجودات الثابتة وانذاراتها للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول

٢٠١٩/

الموجودات الثابتة	الاراضي ١١١ دينار	الابنية ١١٢ دينار	وسائل نقل ١١٤ دينار	اثاث واجهزة ١١٦ دينار	المجموع دينار
الكلفة كما في ٢٠١٩/١/١	٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠	٢٨٧٥٩١٨٠٧	٢٤٩٦٥٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٢٨١٧٢٩٣٥٥٧
الاضافات	-	-	-	-	-
المشطوبات	-	-	-	-	-
الكلفة كما في ٢٠١٩/١٢/٣١	٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠	٢٨٧٥٩١٨٠٧	٢٤٩٦٥٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٢٨١٧٢٩٣٥٥٧
نسبة الاندثار %		٣	١٠	١٠	
يضاف الاندثار المتراكم					
مخصص الاندثار المتراكم كما في ٢٠١٩/١/١	-	٣٩٣١٦٤٦٣	١٦٤٣٥٢٩٢	٨٦٩٩٩٩	٥٦٦٢١٧٥٤
يضاف :الاندثار السنوي	-	٨٦٢٧٧٥٢	٢٤٩٦٥٠٠	٤٣٥٠٠	١١١٦٧٧٥٢
ينزل :احتياطي استبدال الموجودات	-	-	-	(٤٣٥٠٠)	(٤٣٥٠٠)
الرصيد كما في ٢٠١٩/١٢/٣١	-	٤٧٩٤٤٢١٥	١٨٩٣١٧٩٢	٨٦٩٩٩٩	٦٧٧٤٦٠٠٦
القيمة الدفترية في ٢٠١٩/١٢/٣١	٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠	٢٣٩٦٤٧٥٩٢	٦٠٣٣٢٠٨	١	٢٧٤٩٥٤٧٥٥١

الكشف من اعداد الباحث بالرجوع الى السجلات و القوائم المالية لعينة البحث .

بعد اعداد كشف الموجودات الثابتة لعينة البحث تبين بان المنشأة تمتلك اراضي وابنية ووسائل نقل واثاث واجهزة مكاتب , وان معيار المحاسبة الدولي (١٦) يختص فقط بالملكيات والمصانع والمعدات ولعدم امتلاك عينة البحث للمصانع والمعدات فسيتم اجراء التقييم بالقيمة العادلة للاراضي والابنية .

٢- العقارات والاراضي بالقيمة الدفترية :

(جدول ٢) خاص بالعقارات والاراضي العائدة لعينة البحث

ت	اسم البناية	الموقع	المساحة الكلية	عدد الطوابق	سنة الشراء	كلفة الشراء
١	قاصرين الرصافة	بغداد / الاعظمية	٧٠ م	٢	١٩٨٧	١٧١٦٢٧٢
٢	قاصرين الكرخ	بغداد/ الكرخ	١٠٠ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦
٣	قاصرين ديالى	ديالى	٥٦٣,٧٥ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦
٤	قاصرين ذي قار	الناصرية	٨٢٥ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦
٥	قاصرين بابل	الحلة	٩٩٩,٤٥ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦
٦	دار سكني	بغداد / الكرخ	٢١٥ م	٢	١٩٨٤	١٩٥٠
٧	دار + محلات	بغداد/ حي العامل	٢١٦ م	١	٢٠٠٩	٢٨٥٠٠٠٠٠
٨	عقار بناء قديم	البصرة	١٩١٩ م	١	٢٠١٠	٢٢٥١٢١
٩	قطعة ارض	بغداد / الاعظمية	٩٠٠ م		٢٠١٣	١٤٨٠٦٥٧٥٠٠
١٠	قطعة ارض	بغداد / الكرخ	٣٣٧ م		٢٠١٢	١٠٠٧١٨٦٢٥٠
١١	قطعة ارض	المتنى	٨٠١,١٥ م		٢٠١٣	١٦٠٢٣٠٠٠

الكشف من اعداد الباحث بالرجوع الى دوائر التسجيل العقاري وسندات الشراء الخاصة بعينة البحث

٣- العقارات والاراضي بالقيمة العادلة :

(جدول ٣)

خاص بالتملكات العائدة لعينة البحث بالقيمة العادلة

ت	اسم البناية	الموقع	المساحة الكلية	عدد الطوابق	سنة الشراء	كلفة الشراء	القيمة العادلة
١	قاصرين الرصافة	بغداد / الاعظمية	٧٠ م	٢	١٩٨٧	١٧١٦٢٧٢	١٥٠٠٠٠٠٠٠
٢	قاصرين الكرخ	بغداد / الكرخ	١٠٠ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦	٢٠٠٠٠٠٠٠٠
٣	قاصرين ديالى	ديالى	٥٦٣,٧٥ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦	١٦٨٩٠٠٠٠٠
٤	قاصرين ذي قار	الناصرية	٨٢٥ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦	١٢٥٠٠٠٠٠٠
٥	قاصرين بابل	الحلة	٩٩٩,٤٥ م	٢	١٩٨٤	١٦٢١١٦	٥٠٠٠٠٠٠٠٠
٦	دار سكني	بغداد / الكرخ	٢١٥ م	٢	١٩٨٤	١٩٥٠	٢٢٥٠٠٠٠٠٠٠
٧	دار + محلات	بغداد / حي العامل	٢١٦ م	١	٢٠٠٩	٢٨٥٠٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٨	عقار بناء قديم	البصرة	١٩١٩ م	١	٢٠١٠	٢٢٥١٢١	٩٥٩٥٠٠٠٠٠٠٠
٩	قطعة ارض	بغداد / الاعظمية	٩٠٠ م		٢٠١٣	١٤٨٠٠٦٥٧٥٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
١٠	قطعة ارض	بغداد / الكرخ	٣٣٧ م		٢٠١٢	١٠٠٧١٨٦٢٥٠	١٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
١١	قطعة ارض	المنثى	٨٠١,١٥ م		٢٠١٣	١٦٠٢٣٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

الجدول من اعداد الباحث بالرجوع الى التقييمات الصادرة من شركة زمزم للمقاولات العامة

٤- الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة للأراضي والعقارات :

(كشف ٢)

الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة للأراضي والعقارات

الموجودات الثابتة	الأراضي ١١١ دينار	الابنية ١١٢ دينار	وسائل نقل ١١٤ دينار	اثاث واجهزة مكاتب ١١٦ دينار	المجموع دينار
الكلفة كما في ٢٠١٩/١/١	٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠	٢٨٧٥٩١٨٠٧	٢٤٩٦٥٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٢٨١٧٢٩٣٥٥٧
الكلفة كما في ٢٠١٩/١٢/٣١	٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠	٢٨٧٥٩١٨٠٧	٢٤٩٦٥٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٢٨١٧٢٩٣٥٥٧
نسبة الاندثار %		٣	١٠	١٠	
يضاف الاندثار المتراكم					
مخصص الاندثار المتراكم كما في ٢٠١٩/١/١	-	٣٩٣١٦٤٦٣	١٦٤٣٥٢٩٢	٨٦٩٩٩٩	٥٦٦٢١٧٥٤
يضاف :الاندثار السنوي	-	٨٦٢٧٧٥٢	٢٤٩٦٥٠٠	٤٣٥٠٠	١١١٦٧٧٥٢
ينزل :احتياطي استبدال الموجودات	-	-	-	(٤٣٥٠٠)	(٤٣٥٠٠)
الرصيد كما في ٢٠١٩/١٢/٣١	-	٤٧٩٤٤٢١٥	١٨٩٣١٧٩٢	٨٦٩٩٩٩	٦٧٧٤٦٠٠٦
القيمة الدفترية في ٢٠١٩/١٢/٣١	٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠	٢٣٩٦٤٧٥٩٢	٦٠٣٣٢٠٨	١	٢٧٤٩٥٥٤٧٥٥١
القيمة العادلة في ٢٠١٩/١٢/٣١	٣٦٤٠٠٠٠٠٠	٢٢١٣٨٤٤٢١٥	٦٠٣٣٢٠٨	١	٥٨٥٩٨٧٧٤٢٤
ي طرح مخصص الاندثار بعد احتساب القيمة العادلة		٤٣٣٣١٩٨١٥			
الرصيد في ٢٠١٩/١٢/٣١	٣٦٤٠٠٠٠٠٠٠	١٧٨٠٥٢٤٤٠٠	٦٠٣٣٢٠٨	١	٥٤٢٦٥٥٧٦٠٩

ان خلال ملاحظة مجموع الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية والتي كانت مسجلة بالكلفة التاريخية وبالقائمة الدفترية والتي كانت قيمتها ٢٧٤٣٥١٤٣٤٢ دينار بينما بلغ قيمة الموجودات الثابتة وبالقائمة العادلة للعقارات البالغ عددها (٨) والاراضي البالغ عددها (٣) ٥٨١١٩٣٣٢٠٩ دينار وعند مقارنة المبلغ بالقيمة الدفترية مع المبلغ بالقيمة العادلة للموجودات الثابتة وجدنا فرق مقداره ٣٠٦٨٤١٨٨٦٧ دينار وسيتم معالجة هذا الفرق محاسبيا من قبل الباحث وحسب ما ورد بمعيار المحاسبة الدولية ١٦ واعداد القوائم المالية حسب المعطيات الجديدة .

ثانيا: المعالجات المحاسبية :

سيتم معالجة الفرق بالاراضي والعقارات ومخصص الاندثار حسب ما ورد بمعياري المحاسبة الدوليين ١٦ و ٣٦ وكما يلي :-

الاراضي :

اشارة الى الكشف في الفقرة ٤ اعلاه والتي ورد فيها قيمة الاراضي بمبلغ (٢٥٠٣٨٦٦٧٥٠) دينار وورد قيمة الاراضي بالقيمة العادلة بمبلغ (٣٦٤٠٠٠٠٠٠٠) دينار وحسب المعطيات اعلاه والمقيمة من قبل شركة زمزم للمقاولات العامه اصبح الفرق بين القيمتين هو (١١٣٦١٣٣٢٥٠) دينار وسيتم معالجة الفرق كما يلي :

في ٢٠١٩/١٢/٣١

١١٣٦١٣٣٢٥٠ من ح/ الاراضي

١١٣٦١٣٣٢٥٠ الى ح/ فائض اعادة تقييم الاراضي

قيد اثبات الفرق في حساب الاراضي .

.

العقارات :

اشارة الى الكشف في الفقرة ٤ اعلاه والتي ورد فيها قيمة العقارات بمبلغ (٢٣٩٦٤٧٥٩٢) دينار وورد قيمة العقارات بالقيمة العادلة بمبلغ (٢١٦٥٩٠٠٠٠٠) دينار وحسب المعطيات اعلاه والمقيمة من قبل شركة زمزم للمقاولات العامه اصبح الفرق بين القيمتين هو (١٩٢٦٢٥٢٤٠٨) دينار وسيتم معالجة الفرق ومعالجة مخصص الاندثار المتراكم كما يلي :

حساب معدل الزيادة في القيمة العادلة وعلى النحو الاتي (نصار والحميدات ٢٠١٢: ٢٥٧)

$$٨,٠٣٨ = ٢٣٩٦٤٧٥٩٢ \div (٢٣٩٦٤٧٥٩٢ - ٢١٦٥٩٠٠٠٠٠)$$

سيتم زيادة مخصص الاندثار المتراكم نسبة ٨,٠٣٨

حساب مخصص الاندثار المتراكم

وعلى سيتم احتساب الزيادة في مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للعقارات

$$٤٧٩٤٤٢١٥ \times ٨,٠٣٨ = ٣٨٥٣٧٥٦٠٠ \text{ دينار}$$

اذا يكون حساب مخصص الاندثار المتراكم بعد اضافة مقدار الزيادة

$$٤٣٣١٩٨١٥ = ٤٧٩٤٤٢١٥ + ٣٨٥٣٧٥٦٠٠ \text{ دينار}$$

اثبات قيد اعادة التقييم

١٩٢٦٢٥٢٤٠٨ من ح/ العقارات

الى مذكورين

٣٨٥٣٧٥٦٠٠ ح/ مخصص الاندثار المتراكم

١٥٤٠٨٧٦٨٠٨ ح/ فائض اعادة تقييم العقارات

قيد اثبات الفرق في العقارات

وعلى سيتم حساب القيمة العادلة للعقارات وفق مايلي :-

كلفة الشراء = ٢٨٧٥٩١٨٠٧ دينار من الكشف (٥)

الفرق من القيمة العادلة = ١٩٢٦٢٥٢٤٠٨ دينار وهو الفرق بين القيمة الدفترية و القيمة العادلة للعقارات

القيمة العادلة للعقارات (كلفة الشراء + الفرق من القيمة العادلة) (٢٨٧٥٩١٨٠٧ + ١٩٢٦٢٥٢٤٠٨) = ٢٢١٣٨٤٤٢١٥ دينار

٥- الميزانية العمومية لعينة البحث قبل تطبيق المعيار :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ٣) الميزانية العمومية كما في ٣١/ كانون الاول / ٢٠١٩

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ (دينار)
١	١	الموجودات	
	١١	الموجودات الثابتة (القيمة الدفترية)	٢٧٤٩٥٤٧٥٥١
	١٥١	الاستثمارات المالية طويلة الاجل	١١٢٤٦
		مجموع الموجودات الثابتة	٢٧٤٩٥٥٨٧٩٧
٢		الموجودات المتداولة	
٣	١٥٢	الاستثمارات المالية قصيرة الاجل	٥٨٧٥٤٢٧٢٨٩
٤	١٦	المدينون	١٤٨٨٥٧٩٧١
	١٨	النقد / لدى المصرف	٩٤٨١٣٩٤٠
		مجموع الموجودات المتداولة	٦١١٩٠٩٩٢٠٠
		مجموع الموجودات	٨٨٦٨٦٥٧٩٩٧
	٢	مصادر التمويل	
٥		مصادر التمويل طويلة الاجل	
	٢١	رصيد الحساب المستقل	
		الرصيد في ١/١	٨٥٨٧٠٢٩١٢٩
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	٢٧٩٩٩٢٢١٨
٦		الرصيد في ١٢/٣١	٨٨٦٧٠٢١٣٤٧
	٢٢	الاحتياطيات / استبدال الموجودات الثابتة	١٦٣٦٦٥٠
		مجموع مصادر التمويل	٨٨٦٨٦٥٧٩٩٧

٦- عرض الميزانية العمومية بالقيمة العادلة بعد تطبيق المعيار :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ٤) الميزانية العمومية كما في ٣١/ كانون الاول / ٢٠١٩

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
١	١	الموجودات	
	١١	الموجودات الثابتة (بالقيمة العادلة)	٥٤٢٦٥٥٧٦٠٩
	١٥١	الاستثمارات المالية طويلة الاجل	١١٢٤٦
		مجموع الموجودات الثابتة	٥٤٢٦٥٦٨٨٥٥
٢		الموجودات المتداولة	
٣	١٥٢	الاستثمارات المالية قصيرة الاجل	٥٨٧٥٤٢٧٢٨٩
٤	١٦	المدينون	١٤٨٨٥٧٩٧١
	١٨	النقد / لدى المصرف	٩٤٨١٣٩٤٠
		مجموع الموجودات المتداولة	٦١١٩٠٩٩٢٠٠
		مجموع الموجودات	١١٥٤٥٦٦٨٠٦
	٢	مصادر التمويل	
٥		مصادر التمويل طويلة الاجل	
	٢١	رصيد الحساب المستقل	
		الرصيد في ١/١	٨٥٨٧٠٢٩١٢٩
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	٢٧٩٩٩٢٢١٨
٦		الرصيد في ١٢/٣١	٨٨٦٧٠٢١٣٤٧
	٢٢	الاحتياطيات / استبدال الموجودات الثابتة	١٦٣٦٦٥٠
		احتياطيات /فائض اعادة تقييم الاراضي	١١٣٦١٣٣٢٥٠
		احتياطيات / فائض اعادة تقييم العقارات	١٥٤٠٨٧٦٨٠٨
		مجموع مصادر التمويل	١١٥٤٥٦٦٨٠٦

الميزانية من اعداد الباحث بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي (١٦)

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

كشف (٥) العمليات الجارية للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول / ٢٠١٩ .

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ (دينار)
		<u>الايادات الجارية</u>	
١١	٤٣	ايراد النشاط الجاري	١٠٥١٧٨٠١٠
١٢	٤٦	فوائد دائنة وايجارات الاراضي	٢٩٣٦٣١٤٠٨
		مجموع الايرادات الجارية	٣٩٨٨٠٩٤١٨
		<u>تنزل : المصروفات الجارية</u>	
٧	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	٨٢٦٦٦٥٧٠
٨	٣٢	المستلزمات السلعية	٥٠٠٠٠٠٠
٩	٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٢١٣٥٧٩٧
١	٣٧	الاندثارات	١١١٦٧٧٥٢
		مجموع المصروفات الجارية	١٥٠٩٧٠١١٩
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	٢٤٧٨٣٩٢٩٩
		<u>الايادات التحويلية والآخرى</u>	
١٢	٤٩	الايادات الاخرى	٤٢٢٣٢٩١٩
		<u>المصروفات الاخرى</u>	
١٠	٣٩	مصروفات سنوات سابقة	١٠٠٨٠٠٠٠
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	٢٧٩٩٩٢٢١٨

٨- حساب الايرادات والمصروفات :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ٦) حساب الايرادات والمصروفات للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول
٢٠١٩/

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ (دينار)
		<u>الايرادات</u>	
١١	٤٣	ايراد النشاط الخدمي	١٠٥١٧٨٠١٠
١٢	٤٦	فوائد دائنة وايجارات الاراضي	٢٩٣٦٣١٤٠٨
١٢	٤٩	الايرادات الاخرى	٤٢٣٢٩١٩
		مجموع الايرادات	٤٤١٠٤٢٣٣٧
		<u>تنزل : المصروفات</u>	
٧	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	٨٢٦٦٦٥٧٠
٨	٣٢	المستلزمات السلعية	٥٠٠٠٠٠٠
٩	٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٢١٣٥٧٩٧
١	٣٧	الاندثارات	١١١٦٧٧٥٢
١٠	٣٩	مصروفات اخرى	١٠٠٨٠٠٠٠
		مجموع المصروفات	١٦١٠٥٠١١٩
		زيادة الايرادات على المصروفات	٢٧٩٩٩٢٢١٨

بعد اعداد الميزانية العمومية لعينة البحث بالقيمة العادلة لاحظنا تاثير واضح على :-

١- زيادة واضحة على الموجودات الثابتة (الاراضي والعقارات) عند قياسها بالقيمة العادلة

٢- زيادة في حسابات مصادر لتمويل وبالتحديد الاحتياطيّات (احتياطيّات فائض اعادة تقييم الاراضي، واحتياطيّات فائض اعادة تقييم العقارات) هذا بخصوص تاثير اعادة التقييم للموجودات الثابتة بالقيمة العادلة وتأثيره على الميزانية العمومية اما خصوص كشف العمليات الجارية والتي يظهر حساب الاندثار فيها والتي سوف تتأثر بالتغيير في السنة اللاحقة .

٥- تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) في القوائم المالية لعام ٢٠٢٠ :

سيتم عرض القوائم المالية والكشوفات المتأثرة عند تطبيق المعيارين انفا الذكر لعام ٢٠٢٠

الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة للأراضي والعقارات لعام ٢٠٢٠ :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين /الحساب المستقل

(كشف ٧) الموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول

٢٠٢٠/

الموجودات الثابتة	الأراضي ١١١ دينار	الأبنية ١١٢ دينار	وسائل نقل ١١٤ دينار	اثاث واجهزة ١١٦ دينار	المجموع دينار
القيمة العادلة للأراضي والعقارات في ٢٠٢٠/١/١	٣٦٤٠٠٠٠٠٠٠	٢٢١٣٨٤٤٢١٥	٢٤٩٦٥٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٥٨٧٩٦٧٩٢١٥
القيمة العادلة في ٢٠٢٠/١٢/٣١	٣٦٤٠٠٠٠٠٠٠	٢٢١٣٨٤٤٢١٥	٢٤٩٦٥٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٥٨٧٩٦٧٩٢١٥
نسبة الاندثار %	٣	%١٠	%١٠		
يضاف الاندثار المتراكم					
مخصص الاندثار المتراكم كما في ٢٠٢٠/١/١	-	٤٣٣٣١٩٨١٥	١٨٩٣١٧٩٢	٨٦٩٩٩٩	٤٥٣١٢١٦٠٦
يضاف: الاندثار السنوي	-	٦٦٤١٥٣٢٦	٢٤٩٦٥٠٠	٤٣٥٠٠	٦٨٩٥٥٣٢٦
ينزل: احتياطي استبدال الموجودات	-	-	—	(٤٣٥٠٠)	(٤٣٥٠٠)
الرصيد كما في ٢٠٢٠/١٢/٣١	-	٤٩٩٧٣٥١٤١	٢١٤٢٨٢٩٢	٨٦٩٩٩٩	٥٢٢٠٣٣٤٣٢
القيمة العادلة في ٢٠٢٠/١٢/٣١	٣٦٤٠٠٠٠٠٠٠	١٧١٤١٠٩٠٧٤	٣٥٣٦٧٠٨	١	٥٣٥٧٦٤٥٧٨٣

الجدول من اعداد الباحث بالرجوع الى شركة زمزم للمقاولات العامة

نلاحظ من الكشف اعلاه بانه في حال تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ فانه كشف الموجودات الثابتة وبالسنة اللاحقة لسنة القياس يظهر بالقيمة العادلة وبالمبالغ الحقيقية للموجودات المقاسة .

حساب الايرادات والمصروفات قبل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ :

تم اعتماد هذا الحساب بالرجوع الى الحسابات الختامية لعينة البحث والواردة في ملاحق البحث

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ٨) حساب الايرادات والمصروفات للسنة المنتهية في ٣١ / كانون الاول
٢٠٢٠/

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ (دينار)
		<u>الايرادات</u>	
١١	٤٣	ايراد النشاط الخدمي	٥٠١٠٧٩٥٦
١٢	٤٦	فوائد دائنة وايجارات الاراضي	
١٢		٣١٣١٤٥١٤٦	
	٤٩	الايرادات الاخرى	٣٠٨٢١٤٦٤
		مجموع الايرادات	
٧		٣٩٤٠٧٤٥٦٦	
٨		<u>تنزل : المصروفات</u>	
٩	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	
١	٣٢	المستلزمات السلعية	١١٢٤٢٥٠
١٠	٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٨٨٦٣٠٠٠
	٣٧	الاندثارات	
		١١١٦٧٧٥٢	
	٣٩	مصروفات اخرى	
		مجموع المصروفات	
		زيادة الايرادات على المصروفات	٧١١٥٥٠٠٢
		٣٢٢٩١٩٥٦٤	

تم اعداد هذا الكشف من قبل الباحث بالرجوع الى القوائم المالية لعينة البحث

الجدول اعلاه تم اعداده قبل تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) وسيتم تطبيق المعيار انفا الذكر على حساب الايرادات والمصاريف وملاحظة الحسابات المتأثرة من تطبيق المعيار .
حساب الايرادات والمصروفات بعد تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ٩) حساب الايرادات المصروفات للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول
٢٠٢٠/

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
		<u>الايرادات</u>	
١١	٤٣	ايراد النشاط الخدمي	٥٠١٠٧٩٥٦
١٢	٤٦	فوائد دائنة وايجارات الاراضي	٣١٣١٤٥١٤٦
١٢	٤٩	الايرادات الاخرى	٣٠٨٢١٤٦٤
		مجموع الايرادات	<u>٣٩٤٠٧٤٥٦٦</u>
		<u>تتنزل : المصروفات</u>	
٧	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	
٨	٣٢	المستلزمات السلعية	١١٢٤٢٥٠
٩	٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٨٨٦٣٠٠٠
١	٣٧	الاندثارات	٦٨٩٥٥٣٢٦
١٠	٣٩	مصروفات اخرى	
		مجموع المصروفات	<u>١٢٨٩٤٢٥٧٦</u>
		زيادة الايرادات على المصروفات	<u>٢٦٧٦٧١٩٩٠</u>

الكشف من اعداد الباحث بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي (١٦)

بعد تطبيق معيار المحاسبة (١٦) على حساب الايرادات والمصروفات وملاحظة الاندثارات قبل تطبيق المعيار وبعد تطبيقها فنلاحظ ان زيادة الايرادات على المصروفات قد انخفضت عن ماكان عليه قبل تطبيق المعيارين على الكشف اعلاه .
وذلك بسبب زيادة مصروف الاندثار نتيجة الزيادة في قيمة العقارات بعد اعادة تقييمها بالقيمة العادلة

كشف العمليات الجارية قبل تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) :

تم اعتماد هذا الحساب بالرجوع الى الحسابات الختامية لعينة البحث والواردة في ملاحق البحث

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ١٠) العمليات الجارية للسنة المنتهية في ٣١ / كانون الاول / ٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ (دينار)
		<u>الايرادات الجارية</u>	
١١	٤٣	ايراد النشاط الجاري	٥٠١٠٧٩٥٦
١٢	٤٦	فوائد دائنة وايجارات الاراضي	٣١٣١٤٥١٤٦
		مجموع الايرادات الجارية	٣٦٣٢٥٣١٠٢
		<u>تنزل : المصروفات الجارية</u>	
٧	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	
٨	٣٢	المستلزمات السلعية	١١٢٤٢٥٠
٩	٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٨٨٦٣٠٠٠
١	٣٧	الاندثارات	١١١٦٧٧٥٢
		مجموع المصروفات الجارية	٧١١٥٥٠٠٢
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	٢٩٢٠٩٨١٠٠
		<u>الايرادات التحويلية والآخرى</u>	
١٢	٤٩	الايرادات الاخرى	٣٠٨٢١٤٦٤
		<u>المصروفات الاخرى</u>	
١٠	٣٩	مصروفات سنوات سابقة	
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	٣٢٢٩١٩٥٦٤

تم اعداد هذا الكشف من قبل الباحث بالرجوع الى القوائم المالية لعينة البحث الجدول اعلاه تم اعداده قبل تطبيق معيار المحاسبة الدوليين (١٦) وسيتم تطبيق المعيار انف الذكر على حساب الايرادات والمصاريف وملاحظة الحسابات المتاثرة من تطبيق المعيارين .

كشف العمليات الجارية بعد تطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٦) :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ١١) العمليات الجارية للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول / ٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
		<u>الايرادات الجارية</u>	
١١	٤٣	ايراد النشاط الجاري	٥٠١٠٧٩٥٦
١٢	٤٦	فوائد دائنة وايجارات الاراضي	٣١٣١٤٥١٤٦
		مجموع الايرادات الجارية	<u>٣٦٣٢٥٣١٠٢</u>
٧		<u>تنزل : المصروفات الجارية</u>	
	٣١	الرواتب النقدية للموظفين	
٨	٣٢	المستلزمات السلعية	١١٢٤٢٥٠
٩	٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٨٨٦٣٠٠٠
١	٣٧	الاندثارات	٦٨٩٥٥٣٢٦
		مجموع المصروفات الجارية	<u>١٢٦٤٠٢٥٧٦</u>
		فائض العمليات الجارية	<u>٢٣٤٣١٠٥٢٦</u>
		(المرحلة الاولى)	
		<u>الايرادات التحويلية والآخرى</u>	
١٢	٤٩	الايرادات الاخرى	<u>٣٠٨٢١٤٦٤</u>
		<u>المصروفات الاخرى</u>	
١٠	٣٩	مصروفات سنوات سابقة	
		فائض العمليات الجارية	<u>٢٦٥١٣١٩٩٠</u>
		(المرحلة الثانية)	

تم اعداد هذا الكشف من قبل الباحث بالرجوع الى معيار المحاسبة الدوليين (١٦) بعد تطبيق معيار المحاسبة (١٦) على كشف العمليات الجارية وملاحظة الاندثارات قبل تطبيق المعيار وبعد تطبيقها فنلاحظ ان فائض العمليات الجارية قد انخفضت عن ماكان عليه قبل تطبيق المعيار على الكشف اعلاه .

وذلك بسبب زيادة مصروف الاندثار نتيجة الزيادة في قيمة العقارات بعد اعادة تقييمها بالقيمة العادلة

الميزانية العمومية بعد تطبيق معياري المحاسبة الدولي ١٦ :

وزارة العدل

دائرة رعاية القاصرين / الحساب المستقل

(كشف ١٢) الميزانية العمومية كما في ٣١ / كانون الاول ٢٠٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ
١	١	الموجودات	
	١١	الموجودات الثابتة (بالقيمة العادلة)	٥٣٥٧٦٤٥٧٨٣
	١٥١	الاستثمارات المالية طويلة الاجل	١١٢٤٦
		مجموع الموجودات الثابتة	٥٣٥٧٦٥٧٠٢٩
٢		الموجودات المتداولة	
٣	١٥٢	الاستثمارات المالية قصيرة الاجل	٦١٦٩١٩٨٦٥٤
٤	١٦	المدينون	١٥٦٦٣١٧٥٣
	١٨	النقد / لدى المصرف	١٢٧٣٥٦١١٠
		مجموع الموجودات المتداولة	٦٤٥٣١٨٦٥١٧
		مجموع الموجودات	١١٨١٠٨٤٣٥٤٦
	٢	مصادر التمويل	
٥		مصادر التمويل طويلة الاجل	
	٢١	رصيد الحساب المستقل	
		الرصيد في ١/١	٨٨٦٧٠٢١٣٤٨
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	٢٦٥١٣١٩٩٠
٦		الرصيد في ١٢/٣١	٩١٣٢١٥٣٣٣٨
	٢٢	الاحتياطات / استبدال الموجودات الثابتة	١٦٨٠١٥٠
		احتياطات / فائض اعادة تقييم الاراضي	١١٣٦١٣٣٢٥٠
		احتياطات / فائض اعادة تقييم العقارات	١٥٤٠٨٧٦٨٠٨
		مجموع مصادر التمويل	١١٨١٠٨٤٣٥٤٦

الميزانية من اعداد الباحث بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي ١٦

الإستنتاجات والتوصيات

توصل الباحث الى مجموعه من الاستنتاجات والتوصيات اهمها :-

اولاً : الإستنتاجات :

١. هنالك جدل واضح بين استخدام مبدا الكلفة التاريخية والقيمة العادلة في قياس قيمة الموجودات الثابتة والذي يؤثر بدوره في التمثيل الصادق للبيانات المالية اذ ان القيمة العادلة تتلائم مع الاداء المستقبلي للمنشآت وتلبي حاجات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة
٢. عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ و قياس الموجودات الثابتة بالقيمة العادلة تتوفر للشركة قيم حقيقية لتلك الموجودات اذ تساهم تلك القيم في زيادة الاستثمار بتلك الشركات وذلك بسبب الزيادة بقيمة الموجودات .
٣. عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في اعداد القوائم المالية لعينة البحث هذا بدوره يحد من الاستثمار .
٤. تطبيق المعيارين الدوليين ١٦ سيؤدي الى مزيد من الافصاح في القوائم المالية ويوفر معلومات اكثر وضوحا لمستخدميها لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة .

ثانياً : التوصيات :

١. بناء على الاستنتاجات المذكورة انفا يمكن تقديم مجموعة من التوصيات :
٢. ضرورة استخدام مبدا القيمة العادلة في قياس الموجودات الثابتة لما توفره من رؤية مستقبلية للمستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة للاستثمار .
٣. ضرورة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ لغرض مواكبة التطور الاقتصادي العالمي وافساح المجال للتوئمة مع الشركات العالمية
٤. ضرورة اصدار معايير محاسبية عراقية تستند الى المعايير المحاسبية الدولية وتلائم الوضع الاقتصادي العراقي .
٥. تهيئة وتطوير الكوادر العاملة في المجال المحاسبي مع العمل وفق المعايير الدولية وتوجيههم بأهمية تطبيق هذه المعايير .

قائمة المراجع والمصادر

أولاً : القرآن الكريم .

ثانياً : المصادر العربية :

أ : الكتب :

١. ابو نصار, محمد و الحميدات, جمعه, معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية , ٢٠١٢
٢. ابوغزالة, طلال, المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية, المطابع المركزية, الاردن, ٢٠١٢
٣. اعداد مجموعة اختبارات سوبكا, مختصر المعايير الدولية للتقارير المالية ٢٠١٩
٤. الحكيم, مصطفى حامد سالم و ادم, عبد السلام عوض, الافصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخيم ودورة في الحد من الازمة العالمية, مجلة العلوم الاقتصادية, ٢٠١٦ .
٥. الحميدات, جمعه فلاح , خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية, ٢٠١٩
٦. دهمش و الخلاية, ابو نصار , مبادئ المحاسبة – الاصول العلمية والعملية, الجزء الاول , عمان , الجامعة الاردنية , ط٢, ١٩٩٩
٧. الذبيان, عبد العزيز اعداد التجميع طارق احمد عامر , ملخص معايير المحاسبة الدولية , ٢٠١٥
٨. سحنون, بونعجة, اهمية تطبيق محاسبة الادوات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية , الابتكار للنشر والتوزيع , ٢٠١٨
٩. سليمان, سعيد, دراسة القيمة العادلة مالها وما عليها, دراسة منشورة في جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين / الاردن
١٠. الشحادة, عبد الرزاق قاسم و السحليات, نمر عبد الحميد, المحاسبة الدولية , دار وائل للنشر ٢٠١٥
١١. شكور, سعدو جايد, المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي, دار المناهج للنشر والتوزيع, ٢٠٢١
١٢. شنوف, شعيب و زاوي, لمياء, الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية , دور محاسبة القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية , ٢٠١٢

١٣. العاني, صفاء احمد محمد و الساعدي, حكيم حمود فليح, مبادئ المحاسب المالية , دار الكتب والوثائق, ٢٠١٤
١٤. عبد الرحيم, الفاتح الامين و خليفة, حسين محمد الطاهر , المحاسبة المالية – مدخل عملي , مكتبة الرشد , ٢٠١٤ .
١٥. عبد القادر, محسن بابغي, المحاسبة الدولية , جامعة العلوم والتكنولوجيا , ٢٠١٣ .
١٦. عطية, هشام احمد و عبد ربه, محمد محمود, النظام المحاسبي , الدار الجامعية للطباعة / مصر, ٢٠٠٠
١٧. فهمي, صلاح الدين, مقارنة المعايير المحاسبية الدولية , مكتبة الانجلو المصرية , ٢٠٠٠
٨١. القاضي, حسين و حمدان , مامون , المحاسبة الدولية ومعاييرها , جامعة دمشق , ٢٠١١
١٩. الكبيسي, عبد الستار, الشامل في مبادئ المحاسبة, دار وائل للنشر الاردن , ٢٠١٠.
٢٠. لطفي, امين السيد احمد , النظرية المحاسبية , الدار الجامعية , مصر
٢١. مأمون, حمدان , دورة معايير المحاسبة الدولية – دمشق ٢٠, هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ٢٠١٩.
٢٢. محمد, عبد العظيم واحمد, عبد الله و ابوطالب, احمد و الزمرد, عماد, مبادئ المحاسبة المالية , القاهرة: ٢٠١٧, ٢٠١٦,
٢٣. محمود, يوسف جربوع و حلس, سالم عبد الله , المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية , مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع , ٢٠٠٢ ,
٢٤. مطر, محمد والسويطي , موسى , اثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على ادارة الارباح وعدالة البيانات المالية , الاردن , ٢٠٠٦
٢٥. المعاني , قاموس المعاني الطبعة الرابعة , مكتبة الشروق الدولية , ٢٠٠٨.
٢٦. ميرزا , عباس علي و هولت, جرهام جي, دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية , ٢٠١١ النسخة الثالثة
٢٧. نور, عبد الناصر وصيام و وليد و الخداش, حسام الدين , اصول المحاسبة المالية , دار المسيرة , الاردن ,

ب : المقالات والهيئات والمؤتمرات والندوات والجمعيات:

١. ديوان الرقابة المالية الاتحادي
٢. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
٣. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (٢٠١٤, ٢٠١٢)
٤. معيار المحاسبة الدولي IAS٣٩
٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, العاير الدولي لاعداد التقارير المالية, عمان الاردن ٢٠١٥,
٦. ج: الدوريات
٧. العكر, معتز برهان جميل, اثر مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تدايات الازمة المالية في القطاع المصرفي الاردني, جامعة الشرق الاوسط / الاردن ٢٠١٠,
٨. رضوان, حنان, النموذج المحاسبي المعاصر, هيكل نظرية المحاسبة و دار وائل للنشر, ٢٠٠٠
٩. الخطيب, خالد, الافصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية في ظل معيار المحاسبة الدولي الاول, مجلة جامعة دمشق المجلد الثامن لعدد الثاني, ٢٠٠٢
١٠. السيد, احمد مدى اهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين, منهج مقترح لتطوير الافصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري, مجلة البحوث التجارية, ١٩٩٣
١١. عبد المالك, زين, القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي, جامعة محمد بوقرة - بومرداس, ٢٠١٣
١٢. تومي, بدره, اثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية, دراسة تطبيقية, كلية العلوم لاقتصادية والتجارية وعلوم التفسير, جامعة سطيف, ٢٠١٣
١٣. جربوع, يوسف, مدى تطبيق القياس والافصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات المساهمة الصناعية العامة في قطاع غزة, فلسطين, الجامعة الاسلامية / غزة, ٢٠٠٦

٢.١٠ : المصادر الأجنبية :

- 1- Ahmed Ibrahim Elsiddig, qualitative characteristics of accounting Information, profit quality and Islamic banking services Performance: Evidence from the Gulf Banking Sector, ,2020
- 2- T. Harrison Jr Walter, T. Horngren Charles, C. William Thomas, Themis Suwardy,2014
- 3- CHARLES H.GIBSON, Financial Reporting, 2009
- 4- Navarro Cristina Abad, Financial Accounting, Balance Sheet, 2009
- 5- Kieso Donald & Terry J. Weygandt & Terry D. Warfield , Intermediate accounting : ifrs edition, :2018
- 6- International Accounting Standards :2012,4