

The Impact of Applying International Accounting Standard (IAS) 40 on Financial Statements An Applied Study in the Modern Sewing Company (Private Shareholding) Mohammed Fadhel AL-Safar ¹, Vian Abd AL-Rahman ², Ilham Salman Yousif ³

^{1&2} Department Of Financial And Accounting, College of Technical of Management, Middle Technical University, Baghdad, Iraq.

² Rusafa Management Institute, Middle Technical University, Baghdad, Iraq.

dbc2015@mtu.edu.iq

Abstract Many private economic units invest their surplus cash in investment properties for two goals, one of which is to periodically obtain revenues resulting from renting the investment property, and the second goal is to wait until its value rises and then sell it to obtain the profits resulting from the difference between the purchase price and the selling price. Investment property is an important part of the financial position statement of most economic units. The research problem is summarized in "Do the two options for measuring investment property according to International Accounting Standard 40 (IAS 40) affect the financial statements?". The research aims to demonstrate the impact of applying IAS 40 on the financial statements (income statement and financial position statement) of the modern sewing company (private shareholders) using historical cost model and fair value model. The Researchers used the deductive approach to achieve the research objectives and the Researchers concluded that there are clear differences with a fundamental impact on the income statement and financial position between the application of the unified accounting system in Iraq and the application of IAS 40. The researchers recommended the of applying IAS40 with the fair value model in the case of increasing rise in investment property prices to reflect the current value that is closest to reality and which is far from the book value appearing in the records of economic units in light of the application of the Unified Accounting System in Iraq.



  [10.36371/port.2025.2.4](https://doi.org/10.36371/port.2025.2.4)

Keywords: Investment Property ; Historical cost model ; Fair value model ; Financial Statements.

تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) في القوائم المالية دراسة تطبيقية في شركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة)

محمد فاضل عباس ¹ & فيان عبد الرحمن ² & الهام سلمان يوسف ²

الكلية التقنية الادارية / الجامعة التقنية الوسطى ، بغداد، العراق ¹.

- معهد الادارة - الرصافة / الجامعة التقنية الوسطى ، بغداد، العراق ²

الخلاصة: تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية الخاصة باستثمار فائض أموالها النقدية في العقارات الاستثمارية لغرضين أحدهما هو للحصول دورياً على الإيرادات الناتجة عن تأجير العقار الاستثماري ، والآخر هو الانتظار لحين ارتفاع قيمتها ومن ثم بيعها للحصول على الأرباح الناجمة عن الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع ، وتعد العقارات الاستثمارية جزءاً مهماً من قائمة المركز المالي لمعظم الوحدات الاقتصادية . وتكمن مشكلة البحث في " هل أن خياران قياس العقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) تؤثر على القوائم المالية ؟ " ، ويهدف البحث الى بيان الأثر المترتب نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) على القوائم المالية - قائمتي الدخل و المركز المالي لشركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة) باستخدام نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة ، وأستخدم الباحثين المنهج الاستنباطي لتحقيق أهداف البحث وأستنتج الباحثين بأن هناك اختلافات بصورة واضحة وذات تأثير جوهري على قائمتي الدخل والمركز المالي بين تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق وتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) وأوصى الباحثين بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بنموذج القيمة العادلة في حالة الارتفاع المتزايد في أسعار العقارات ليعكس القيمة الحالية والاقرب للواقع والتي هي بعيدة عن القيمة الدفترية الظاهرة في سجلات الوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق.

الكلمات الدالة: : معيار المحاسبة الدولي (40) ؛ العقارات الاستثمارية ؛ نموذج التكلفة التاريخية ؛ نموذج القيمة العادلة ؛ القوائم المالية.

المقدمة

هل أن خياران قياس العقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة

الدولي (40) العقارات الاستثمارية تؤثر على القوائم المالية؟

2. أهمية البحث

أن أهمية البحث تبرز نتيجة لبيان أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية على قائمتي الدخل والمركز المالي.

3. أهداف البحث

يهدف البحث الى بيان الاثر المترتب نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية على القوائم المالية - قائمتي الدخل والمركز المالي.

4. فرضية البحث

أن خياران قياس العقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) تؤثر على القوائم المالية.

5. منهج البحث

أعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي للدراسة التطبيقية على شركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

6. حدود البحث

الحدود المكانية: تم تطبيق البحث على إحدى الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمتمثلة بشركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة).

الحدود الزمانية: أعتمد الباحثين المدة الزمنية اعتباراً من (2020-2022) لتوفر البيانات المطلوبة.

7. مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من الوحدات الاقتصادية (الشركات) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وأختار الباحثين شركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة) كعينة للبحث لتوفر البيانات المطلوبة.

8. أساليب جمع البيانات

أ. الجانب النظري: تم الاعتماد على البيانات المتوفرة من المصادر العربية والاجنبية التي تناولت موضوع البحث من كتب ودوريات وبحوث ورسائل و أطاريح جامعية فضلاً عن استخدام بعض المواقع الإلكترونية المتوفرة عبر الانترنت.

ب. الجانب العملي: أعتمد الباحثين وسائل عديدة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة ومنها:-

- الزيارات الميدانية الى سوق العراق للأوراق المالية لغرض الحصول على بيانات عن عينة البحث والتي تبين بأنها متاحة

معظم الوحدات الاقتصادية الخاصة في العراق تمتلك عقارات استثمارية نتيجة لاستثمار أموالها الفائضة بأنشاء أو شراء العقارات الاستثمارية (اراضي أو مباني أو كليهما) للحصول دورياً على الايرادات الناتجة عن تأجير العقار الاستثماري أو الانتظار لحين ارتفاع قيمتها ومن ثم بيعها للحصول على الارباح الناجمة عن الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع . والوحدات الاقتصادية في العراق التي تطبق النظام المحاسبي الموحد (بنموذج التكلفة) تظهر المباني بقيمتها الدفترية (التكلفة عند الشراء - الاندثار المتراكم) وتظهر الاراضي بتكلفتها وكلاهما يكون من ضمن حساب الموجودات الثابتة حتى عند استيفائها لتعريف العقار الاستثماري الوارد بمعيار (40) ولا تظهر من ضمن الموجودات الثابتة حساب مستقل تحت مسمى (العقارات الاستثمارية) ولا يسمح النظام المحاسبي الموحد بتطبيق نموذج القيمة العادلة ، وأن معيار المحاسبة الدولي (40) يتضمن خياران للتطبيق أحدهما نموذج التكلفة التاريخية والاخر نموذج القيمة العادلة لذا فأن مشكلة البحث تكمن في " هل أن خياران قياس العقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) تؤثر على القوائم المالية ؟ " ، ويهدف البحث الى بيان الأثر المترتب نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) على القوائم المالية - قائمتي الدخل والمركز المالي لشركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة) ، وأستخدم الباحثين المنهج الاستنباطي لتحقيق أهداف البحث وأستنتج الباحثين بأن هناك اختلافات بصورة واضحة وذات تأثير جوهري على قائمتي الدخل والمركز المالي بين تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق وتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) وأوصى الباحثين بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بنموذج القيمة العادلة في حالة الارتفاع المتزايد في أسعار العقارات ليعكس القيمة الحالية والاقترب للواقع والتي هي بعيدة عن القيمة الدفترية الظاهرة في سجلات الوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق.

المبحث الاول :

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث

في العراق تعاني مهنة المحاسبة من بعض المشاكل التي تتعلق بقياس العقارات الاستثمارية ، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية هناك خياران لقياس العقارات الاستثمارية ونتيجة لذلك فأن مشكلة البحث تكمن بالسؤال الاتي:-

المحاسبية حول اساس قياس العقارات الاستثمارية وقرار الافصاح عن المعلومات ، ومن ابرز النتائج بان الشركات البرتغالية المدرجة لا تقدم معلومات مرضية عن العقارات الاستثمارية ومن المرجح ان تعتمد نموذج القيمة العادلة أما أهم التوصيات أن اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي تنشأ اختلافات بإعداد التقارير [3].

ب. دراسة (Esteves,2015) بعنوان التأثير على التقارير المالية للقيمة العادلة لشركات العقارات الاستثمارية ، وبهدف التعرف على مفهوم القيمة العادلة ونطاقها واثارها في المحاسبة وتحليل وجهات النظر المختلفة للمؤلفين بما يتعلق بإسهاماتهم وتقييم الانتقادات والمزايا للقيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية . وعلى وجه التحديد قياس العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة ، واستنتج بأنه يفضل اعتماد القيمة العادلة كونه الاستنتاج الذي يتماشى مع دراسات اخرى حول نفس الموضوع وبالنظر الى ان القيمة العادلة هي مفهوم حديث نسبياً في البرتغال وخاصة فيما يتعلق بقياس العقارات الاستثمارية [4].

المبحث الثاني : نبذة تعريفية عن معيار المحاسبة الدولي (40)

العقارات الاستثمارية (IAS 40)

أولاً: تعريف المعيار المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية وأهميتها:

يمكن تعريف المعيار في المحاسبة بأنه " المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها " [5].

وكلمة معيار (Standard) تعني لغوياً بأنها "النموذج الذي يتم وضعه، والذي يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته" [6].

وتعرف معايير المحاسبة الدولية بأنها "المقاييس أو النماذج التي يستنير بها المحاسب عند التطبيق العملي لإعداد وتحضير القوائم المالية، ونتيجة لذلك فهي تختلف عن الاجراءات المحاسبية، فالمعايير تأخذ صفة الارشاد والتوجيه بينما تتطرق الاجراءات المحاسبية للصيغة التطبيقية لهذه المعايير على حالات معينة لتوفير معلومات مالية ملائمة تمثل حقائق اقتصادية فضلاً عن فاعليتها في مجالات التخطيط والاستثمار ومتابعة الانشطة الاقتصادية" [7].

ويجدر الإشارة الى أن مفهوم السياسات المحاسبية بأنها مجموعة من المبادئ والاعراف والاسس والقواعد والاساليب المتعلقة بتسجيل

على شبكة الانترنت ومن خلال الموقع الرسمي لهيئة الأوراق المالية العراقية.

– الزيارات الميدانية الى موقع شركة الخياطة الحديثة.

ثانياً: بعض الدراسات السابقة

1. دراسات محلية:-

أ. دراسة (ابراهيم واخرون، 2017) بعنوان (أثر القياس والافصاح المحاسبي في ظل المعيار الدولي رقم (40) الخاص بالاستثمارات العقارية على القوائم المالية : دراسة تطبيقية على الشركات العراقية) ، وهدف البحث الى (التعريف بمفهوم القياس والافصاح المحاسبي / التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي (40) / بيان الاثار المترتبة من تطبيق المعيار الدولي عند قياس بند الاستثمارات العقارية على القوائم المالية) ، ومن ابرز النتائج بان تطبيق معيار المحاسبي الدولي (40) يوفر معلومات وافية تخدم احتياجات الاطراف كافة ، اما اهم التوصيات فهي ضرورة تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بصورة تسمح بتوفير معلومات ملائمة تسهم باتخاذ قرارات رشيدة وخاصة القرارات الاستثمارية [1].

ب. دراسة (حاجم ويعقوب، 2020) بعنوان تبني معيار المحاسبة الدولي (40) من قبل الشركات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين وانعكاسه على قوائمها المالية ، وهدف البحث الى (التعرف على ماهية الممتلكات الاستثمارية في المؤسسات المالية / وبيان آلية مقترحة للانتقال نحو عملية تبني معيار المحاسبة الدولي (40) وانعكاس ذلك على قوائمها المالية) ، ومن ابرز النتائج بأن تبني المعيار الدولي يساهم بشكل جوهري في تغيير المركز المالي للمؤسسات المالية ، اضافة الى نتيجة نشاطها أما أهم التوصيات فهي تبني المعيار المحاسبة الدولي 40 للمحاسبة عن الاستثمارات للشركات العقارية خصوصاً ان القيمة الدفترية للمباني اقتربت من الصفر ، وان القيمة الدفترية للأراضي لا تعكس مؤشرات السوق بالوقت الحالي بأغلب الوحدات الاقتصادية التي تعتمد نموذج التكلفة [2].

2. دراسات اجنبية:-

أ. دراسة (Araújo,2013) بعنوان التقارير المالية عن العقارات الاستثمارية : أدلة من الشركات البرتغالية المدرجة ، ويهدف البحث الى تقديم ادلة للممارسات المحاسبية والقاء نظرة ثاقبة على الامور المالية والابلاغ عن العقارات الاستثمارية في البرتغال والافصاحات المتعلقة بها وفهم العوامل التي تحفز الاختيارات

كليهما ولذلك فالاستثمار العقاري يولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الموجودات الأخرى التي تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية.

(2) عندما تقدم الوحدة الاقتصادية الخدمات الإضافية وهذه الخدمات هي عنصر غير مهم في الترتيبات التعاقدية، كما هو الحال عندما يقدم مالك مبنى سكني خدمات الصيانة والأمن للمستأجرين فتعامل الوحدة الاقتصادية هذا العقار كعقار استثماري. من جهة أخرى، إذا كانت الخدمات المقدمة عنصراً أساسياً في الترتيبات التعاقدية فسيُعتبر الاستثمار عقار يشغله المالك، كما هو الحال عند امتلاك وإدارة فندق معين من قبل الملاك فتكون الخدمات المقدمة للزبائن ذات أهمية وبالتالي من غير الممكن أن يتم اعتبار الفندق عقاراً استثمارياً.

ومعيار المحاسبة الدولي (40) يسمح بوجود ما يسمى بالخصائص متعددة الوظائف والتي تشمل الأراضي والمباني التي يستخدم جزء منها للحصول على أيراد الإيجار أو لزيادة رأس المال، والجزء الآخر يستخدم للأغراض الإدارية والانتاجية وبذلك يتم تغطية العقارات متعددة الوظائف بمعايير محاسبيين حيث [14]:-

- 1- جزء من العقارات (الأراضي أو المباني) المؤجرة يتم عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40).
- 2- جزء من العقارات (الأراضي والمباني) المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية يقع ضمن معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات (Property, Plant And (PP&E) Equipment) الذي يُعرض كموجود ثابت ضمن الموجودات الملموسة طويلة الأمد.

ثالثاً: الإجراءات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40):-

تدرج العقارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) كموجودات في قائمة المركز المالي وإي زيادة أو انخفاض بقيمة الموجود تحول من قائمة المركز المالي إلى الربح أو الخسارة في قائمة الدخل وبالتالي عند الإبلاغ بالقيمة العادلة مقارنة بالتكلفة التاريخية تقع قائمة المركز المالي في موضع تركيز أكبر كون القيمة المبلغ عنها بالموجودات تظهر صورة ذات ارتباط أكثر بالسوق وذات صلة أكثر بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية وستفقد نتائج الوحدة الاقتصادية بعضاً من أهميتها كونها ستتأثر إلى حد كبير بفترات الهبوط والصعود، وبما أن قائمة المركز المالي أصبحت أكثر نشاطاً عند استخدامها للقيمة العادلة فتصبح أكثر أهمية للمستثمرين لأنها تكون قريبة من القيمة السوقية الحقيقية للوحدة الاقتصادية [15].

وقياس موجودات ومطلوبات وإيرادات ومصروفات الوحدة الاقتصادية التي تطبق لغرض إعداد وعرض قوائمها المالية [8].

ويعني مفهوم التكلفة التاريخية بأنها التضحية الاقتصادية مقاسة بوحدة النقد والمتكبدة فيما يتعلق بالمعاملة لشراء السلع أو الخدمات وهو يعكس حالة محددة حدثت بالفعل [9].

وتعرف الأسهم العادية بأنها أداة ملكية قابلة للتداول تعطي الحق للمالكها بتلقي الأرباح أو الخسائر التي تنتج عند تصفية الوحدة الاقتصادية لالتزاماتها أنجاه الآخرين [10].

ويشار إلى أجمالي دخل الوحدة الاقتصادية من الأنشطة الرئيسية كمبيعات السلع أو الخدمات أو الأعمال التجارية الأخرى بالإيرادات والذي يعد كمؤشر مالي يوضح أجمالي مبالغ الأموال التي تم جبايتها قبل خصم أية تكاليف أو ضرائب أو رسوم أخرى ذات علاقة بالتصنيع والشحن والبيع. والإيرادات تعد مقياس مهم للشركة وكثيراً ما تستخدم لتقييم نجاح الوحدة الاقتصادية وتوسعاتها وربحياتها [11].

وتتجسد أهمية معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بالآتي [12]:-

1. القيام بتوحيد ممارسات المحاسبة التي تتعلق بقياس وتحديد الأحداث المالية المتشابهة.
2. القيام بمقارنة وجهات النظر بين الهيئات المهنية ذات النفوذ العالمي في حالة المساهمة بوضع المعايير.
3. تفهم المستثمرين الدوليين للقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها.
4. يتطلب وجود إطار موضوعي يحقق توازن المصالح المختلفة للفتات المستفيدة وخاصة ذات العلاقة بموضوع موثوقية التقارير المالية.

ويكمن أهمية تطبيقها لتحقيق التوافق لغرض توفير قوائم معلومات محاسبية ذات صفة ثابتة وموثوقة وتساعد باتخاذ القرارات من جهة المستخدمين، والقوائم التي تعد وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (International Financial Reporting Standards (IFRS)) تكون ذات أثر إيجابي على متخذي القرارات والمستخدمين كافة لتمكينهم من تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم صورة صادقة عن الوضع المالي ومعرفة كفاءتها والتغييرات التي تجرى على وضعها المالي [13].

ثانياً: تصنيف العقارات كعقارات استثمارية أو عقارات يشغلها المالك: يمكن أن يكون عن طريق أساسين وكالآتي [2]:-

- 1) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) يتم الاحتفاظ بالعقارات الاستثمارية للحصول على الأرباح أو لزيادة رأس المال أو

مدخلات المستوى (3) : وتعتبر غير قابلة للملاحظة للموجودات أو المطلوبات، وبالتالي فإنها تتضمن تقييماً يتم إجراؤها إلى حد كبير بواسطة إدارة الوحدة الاقتصادية. وهي ذات صلة بالمستثمرين ويمكن لإدارة الوحدة الاقتصادية إجراء تقييماً ذات جودة ودرجة يقين أعلى [17].

ويرى الباحثين أن المستوى (3) هو المناسب والملائم لاستخدامه في هذا البحث لكون تقييم العقارات الاستثمارية غير قابل للملاحظة ولا توجد أسعار منشورة للعقارات بقيمتها العادلة في سوق العراق للأوراق المالية ولا توجد نشرة رسمية تخص ذلك في العراق.

ب. السياسة المحاسبية الثانية: نموذج التكلفة التاريخية (Historical cost model)

للتكلفة التاريخية بعض المزايا ومنها [9]:

- يمكن أن تستخدم للتنبؤات المستقبلية ولاتخاذ القرارات الحالية، حيث تشكل مؤشراً للاختيارات الإدارية السابقة في سياق صنع القرار وتصبح عناصر مرجعية مهمة.
 - تمثل معياراً لا يمكن الاستغناء عنه لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية والذي يفهم على أنه العلاقة بين الاختيارات المتخذة والنتائج المحققة بشكل ملموس.
 - تمتلك خصائص الموثوقية والتحقق.
 - هو مقياس بسيط بتحديد وتخفيض تكاليف الإدارة ذات الصلة.
- خامساً: التنازل عن العقار الاستثماري:** لا يتوجب الاعتراف بالعقار الاستثماري ويجب حذفه من قائمة المركز المالي عند الاستبعاد أو عند سحب العقار الاستثماري بصورة دائمة من الاستخدام لعدم وجود منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعاده، والذي قد يحدث بالبيع أو الدخول في عقد إيجار تمويلي [19].

سادساً: المعلومات المعروضة في البيانات المالية:

وفقاً لـ IFRS يستوجب إظهار العقارات الاستثمارية في قائمة المركز المالي كبنء خاص بها. ولا يقدم معيار المحاسبة الدولي (40) إرشادات كيفية عرض تغيير القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية في قائمة الدخل. ويعتمد محتوى قائمة الدخل وترتيب العناصر الخاصة بالوحدة الاقتصادية الأمر الذي يستوجب إضافة الاصناف إلى قائمة الدخل وتغيير ترتيبها إذا كان من الضروري فهم مكونات النتيجة المالية في حالة إضافة الصفوف ويجب أن تؤخذ في الاعتبار أهمية العناصر عند تغيير الترتيب. ويتفق الباحثين مع ما ورد في استنتاج [20] أن العقارات الاستثمارية للوحدة الاقتصادية التي تطبق القيمة العادلة ليست ملزمة بعرض القيمة العادلة للتغيير في قائمة الدخل

رابعاً: قياس العقار الاستثماري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40): -
بدايةً يتم قياس العقار الاستثماري الذي تم شراؤه أو امتلاكه بتكلفته والتي تشمل تكلفة العقار وتكاليف الشراء المرتبطة به والخدمات القانونية بالإضافة إلى رسوم نقل ملكية العقار والتكاليف الأخرى للصفقة ويجب تضمين تكلفة العقار الاستثماري تكاليف بدء التشغيل الأولية المتكبدة قبل أن يحقق العقار الاستثماري مستوى الأشغال المخطط وتطبق الوحدة الاقتصادية معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات ، وإذا استوفى العقار الشروط المدرجة في معيار المحاسبة الدولي (40) يتم تحويله إلى د/عقار استثماري. وفي حالة تأجيل دفع ثمن العقار الاستثماري لمدة معينة ووفقاً لشروط وأحكام العقد فيستوجب حساب قيمة العقار الاستثماري بما يعادل المبلغ في تاريخ الشراء ويتم الاعتراف بين هذا المبلغ والمبلغ الاجمالي المستحق بأنه مصاريف فائدة متكبدة خلال فترة الائتمان [16].

1. السياسات المحاسبية المتبعة للوحدة الاقتصادية: بعد تملك الموجود تختار الوحدة الاقتصادية إحدى السياسات المحاسبية المدرجة تفاصيلها أدناه:-

أ. السياسة المحاسبية الأولى: نموذج القيمة العادلة (Fair value model)

تكون القيمة العادلة مثيرة للاهتمام لكون تغييراتها تؤثر بصورة مباشرة على النتيجة النهائية للوحدة الاقتصادية ويمكن لإدارة الوحدة الاقتصادية التأثير على هذا العنصر نظراً لاعتماد القيمة العادلة في كثير من الأحيان على التقييمات الذاتية [17]. وبموجب هذا النموذج تُقاس العقارات الاستثمارية بقيمتها العادلة ويعترف بمكاسب أو خسائر القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بالربح أو الخسارة بالفترات التي تنشأ بها ولا تخضع العقارات الاستثمارية للاندثار أو لانخفاض القيمة [18].

مستويات قياس القيمة العادلة:-

هناك ثلاث مستويات مختلفة للقيمة العادلة حسب نوع المدخلات التي بنيت عليها المعلومات يتم بواسطتها الإبلاغ عن القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات وتفاصيلها كالآتي [17]:

- مدخلات المستوى (1) : تعتمد على الأسعار المعلنة في الأسواق للموجودات والمطلوبات المماثلة والتي يمكن للوحدة الاقتصادية الوصول إليها في وقت التقييم.
- مدخلات المستوى (2) : وتعتمد على الأسعار التي من الممكن ملاحظتها بشكل مباشر أو غير مباشر للموجودات أو المطلوبات وهي مخالفة للأسعار المعلنة في المستوى (1).

معيار المحاسبة الدولي (40) بعد تطبيق IFRS 13 وأن الطرق المستخدمة للتقييم الان في IFRS 13 هي (نهج السوق ونهج التكلفة ونهج الدخل) [21].

ووفقاً IFRS 13 هناك تفضيلات لاختيار طريقة القياس ويحدد أن الطريقة المختارة يجب أن تعطي أفضل تقدير للقيمة العادلة ونتيجة لذلك لا يمكن اختيار طريقة تعتمد على التدفقات المخصصة في المستوى (3) اذا كانت هناك أسعار سوق في المستوى (1) وفيما يلي توضيح لطرق التقييم [22]:

1. نهج السوق (Market approach): ويستخدم بيانات المدخلات من المستويين (1 و 2) يشير [23] أنها تتم عن طريق المطابقات أو المقارنات للموجودات عن طريق تضمين كل الاسعار والمعلومات الاخرى ذات الصلة لهذه المعاملات على سبيل المثال يمكن بهذه الطريقة استخدام سعر المتر المربع لبيع العقارات المماثلة وعندئذ يجب تعديل البيانات للظروف غير المحددة لأسعار المتر المربع ؟ على سبيل المثال عقود الايجار.

2. نهج التكلفة (Cost approach): وهي تعكس المبلغ المطلوب استبداله حالياً لوظيفة الموجود والتي يشار اليه غالباً بتكلفة الاستبدال.

3. نهج الدخل (Income approach): يقوم نهج الدخل بتحويل المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو المصروفات) الى المبلغ الحالي ، وعند استخدام نهج الدخل فان قياس القيمة العادلة يعكس توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية وتمثل المدخلات الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الموجودات أو المطلوبات بما في ذلك المتعلقة بالمخاطر مثل (المخاطر الكامنة في تقنية تقييم معينة التي تستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير)، المخاطر الكامنة في المدخلات الخاصة بتقنية التقييم (وقد تكون المدخلات قابلة للملاحظة أو غير قابلة للملاحظة [24].

ثامناً: القاعدة المحاسبية رقم (14) محاسبة الاستثمارات- في جمهورية العراق

في جمهورية العراق أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بتاريخ (2001/5/7) القاعدة المحلية الخاصة بمحاسبة الاستثمارات والتي تهدف بالتعريف بمفهوم الاستثمارات وأنواعها والمحاسبة عليها والافصاح عنها، كما تهدف للتمييز بين الاستثمارات قصيرة وطويلة الاجل، والاستثمارات بين الشركات المستثمرة والشركات المتخصصة

كبنء منفصل اذا كان التغيير في القيمة العادلة غير جوهري، ويجب أن تظهر الملاحظات تغييرات القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بين بداية ونهاية فترة التقرير، ويستوجب من معدي البيانات المالية تقديم الملاحظات الجوهرية وفقاً لما IAS 40 الخاص بالاستثمارات المتعلقة بتقييم الاعمال ، ويجب أن يفصح اذا كان يطبق نموذج التكلفة التاريخية أو نموذج القيمة العادلة إضافة للافتراضات والطرق المستخدمة عند تحديد القيم للعقارات الاستثمارية.

ويتوجب على الوحدة الاقتصادية أن تعرض القيم العادلة في بياناتها المالية وفقاً IFRS 13 في الملاحظات المفسرة والمرفقة مع القوائم المالية لمساعدة المستخدمين على تقييم القيم المستخدمة وطرق وإدخال البيانات ، ويستوجب تقديم المستوى (3) من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة تأثير التقييم للبنود التي تم إجراؤها على الربح أو الخسارة للفترة أو الدخل الشامل الاخر ويتطلب تقديم الحد الأدنى من المعلومات التالية:-

(القيمة العادلة في نهاية الفترة ، مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة ، التحويلات بين فئات مستوى التسلسل الهرمي للبنود في المستوى (2) و (3) ، توضيح لطرق التقييم المستخدمة وإدخال البيانات بالنسبة لبنود المستوى (3) ، الفروقات بين بداية الفترة ونهايتها ، وصف لعملية التقييم).

سابعاً: تقييم العقارات الاستثمارية

أن سوق العقارات هو قطاع يتأثر بتقييمات القيمة العادلة وأن تقييم العقارات الاستثمارية يتم وفقاً للمستوى (3) التقييم بالقيمة العادلة. ويشير معيار المحاسبة الدولي (40) الى IFRS 13 الذي ينظم كيفية استخدام القيمة العادلة على أساس العناصر المختلفة للتقييم مثل العقارات الاستثمارية والموجودات المالية والبيولوجية والموارد، ويعني جزئياً IFRS 13 أن الشركات يجب أن تفصح عن القيم التي لا يمكن ملاحظتها أي على أساس المستوى (3) ، ويرى المنتقدين للقيمة العادلة أن التقييمات الذاتية التي تتضمن أمور أخرى كونه السوق نشاطاً أم لا وأن القيم التي من الممكن ملاحظتها تؤدي الى تعقيد عملية التقييم، ومع ذلك تتضمن القيمة العادلة للأحكام الذاتية أن قادة الاعمال يمكنهم تحقيق جودة أفضل لامتلاكهم المعرفة وينطبق على الموجودات بشكل خاص عندما يكون السوق غير نشط ويطبق هذا على العقارات الاستثمارية [17].

ويصف معيار المحاسبة الدولي (40) طرق التقييم التي تتضمن طريقة السعر المحلي ونموذج التدفق النقدي الذي تستخدمه العديد من الشركات عند التقييم بالقيمة العادلة والغيت الفقرات (42-47) من

بالاستثمار، كما هدفت لتوضيح المعالجة المحاسبية لاقتناء واستبعاد الاستثمارات أو إعادة تصنيفها والمعالجة المحاسبية للتحويل [25]. من أهمية بموضوع البحث¹.
ومما تقدم يرى الباحثين بضرورة التطرق الى بعض أوجه الاختلاف بين القاعدة المحلية في جمهورية العراق رقم (14) محاسبة

جدول 1 أوجه الاختلاف بين القاعدة المحاسبية (14) ومعيار المحاسبة الدولي (40) للعقارات الاستثمارية

ت	من حيث	القاعدة المحاسبية (14) محاسبة الاستثمارات	معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية
1.	الادراج	يجب أن تدرج الاستثمارات المصنفة كموجودات طويلة الاجل في الميزانية العامة بالكلفة	يجب على المنشأة أن تختار كسياسة محاسبية أما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة
2.	التعريف	استثمار اموال المستثمر بشراء عقارات للحصول على إيرادات عن طريق إيجاره للغير أو تشغيله كمنشأة سياحية من قبل المستثمر نفسه ، أو استثمار أمواله لشراء الاراضي الزراعية أو إنشاء المعامل...الخ. وتعالج الاستثمارات في العقارات معالجة الموجودات الثابتة وتخضع للاندثار السنوي، وتكون التدفقات النقدية الناتجة عن الاستثمار بهذه الممتلكات مستقلة عن الموجودات الاخرى المملوكة من قبل الوحدة الاقتصادية.	"هو عقار (أرض أو مبنى - أو كليهما) محتفظ به من قبل المالك أو المستأجر كموجود حق الاستخدام لكسب الايجارات أو زيادة رأس المال أو كليهما وليس من أجل استخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية أو البيع في سياق العمل العادي".

الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على المصدرين السابقين .

المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

أولاً: نبذة تعريفية عن شركة الخياطة الحديثة (مساهمة خاصة)

يقارب (35%) من مساحته وأقامة عليها مبنى للإدارة ومعمل للإنتاج ومخازن لها وهو متهاك ، وقامت الادارة بتأجير النسبة المتبقية البالغة (65%) من مساحة الارض بعد أن شيدت عليها محلات ومخازن للاستفادة من بدلات الايجار السنوية ، وبما أن النسبة الاكبر من العقار مؤجرة بموجب عقود إيجار فيعتبر العقار عقاراً استثمارياً استناداً لما ورد بالفقرة (IAS 40:10) [26].

تأسس الشركة: تأسست الشركة استناداً الى كتاب ديوان الرئاسة ذي العدد (32083 في 1988/9/12) وفقاً لأحكام قانون الشركات رقم (26 لسنة 1983) وتعديلاته وتخضع تصرفاتها ونشاطها لإحكام قانون الشركات رقم (21 لسنة 1997) المعدل والقوانين ذات الصلة. وهي متخصصة بإنتاج البدلات والسراويل الرجالية الصيفية والشتوية والقماص والسراويل النمطية واللاغطية والمنتجات المتفرقة والمنتجات الاخرى التي تكون فيها الخياطة عنصراً أساسياً وهي متوقفة حالياً بسبب الركود الصناعي المهيمن ، ويبلغ رأس مال الشركة (مليارين دينار) وهي مقسمة الى (مليارين سهم عادي) . ولدى الشركة عقاراً يقع في منطقة الوزيرية الصناعية (محلة 303 - زقاق/10) وتبلغ مساحته (15) أولك أي ما يعادل (1500)م²، استغلت الادارة منها ما

ثانياً: تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية في شركة الخياطة الحديثة
تحديد القيمة العادلة للعقار الاستثماري: يدرج الباحثين الجدول 2 الذي يبين احتساب القيمة العادلة للعقار الاستثماري وفقاً لما ورد بإجابة دائرة التسجيل العقاري في الاعظمية بموجب كتابها ذي العدد (3177 في 2024/4/23).

جدول 2 احتساب القيمة العادلة للعقار الاستثماري للسنوات (2019-2022) في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

2022/12/31	2021/12/31	2020/12/31	2019/12/31	القيمة العادلة:
1,100,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	سعر المتر للأرض بموجب إجابة دائرة التسجيل العقاري في الاعظمية (دينار)
1,100,000x110% = 1,210,000	1000,000x110%= 1,100,000	1000,000x110% = 1,100,000	1000,000x110% = 1,100,000	يضاف (10%) الى قيمة الارض في حالة الموقع ركن أو على شارعين أو شارع عريض أكثر من المعتاد (دينار)
2م 1500	2م 1500	2م 1500	2م 1500	المساحة بالمتر المربع (م ²) ²

الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما ورد بإجابة دائرة التسجيل العقاري في الاعظمية بموجب كتابها ذي العدد (3177 في 2024/4/23).

```
graph TD; A([تكلفة المباني في 2019/12/31  
69,370,600]) --> B([التكلفة الكلية للأرض وتكلفة مبنى  
الادارة  
68,590,500]); A --> C([عقارات استثمارية- مباني  
780,100]); B --> D([مبنى الادارة  
68,215,500]); B --> E([اراضي  
375,000]); E --> F([ارض مستغلة للإدارة (35%)  
131,250]); E --> G([عقارات استثمارية- اراضي  
243,750 (65%)])
```

تكلفة المباني في 2019/12/31
69,370,600

التكلفة الكلية للأرض وتكلفة مبنى الادارة
68,590,500

عقارات استثمارية- مباني
780,100

مبنى الادارة
68,215,500

اراضي
375,000

ارض مستغلة للإدارة (35%)
131,250

عقارات استثمارية- اراضي
243,750 (65%)

الشكل (1) يوضح توزيع تكلفة حساب المباني الظاهر بالتقارير المالية للشركة الى عقارات استثمارية (اراضي ومباني) والى كلفة ارض ومبنى الادارة.

2. انعكاس تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية على القوائم المالية:-

يذكر الباحثين في أدناه بيانات الشركة والانعكاسات التي أجريت على قائمتي المركز المالي والدخل (بيان العمليات الجارية) نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية وفق نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة للسنوات (2020-2022).

جدول 3- قائمة المركز المالي كما في 31/كانون الاول/2020 و2021 حسب نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة -

مساهمة خاصة

أسم الحساب	بيانات الشركة لسنة 2020 (دينار)	نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2020 (دينار)	نموذج القيمة العادلة لسنة 2020 (دينار)	بيانات الشركة لسنة 2021 (دينار)	نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021 (دينار)	نموذج القيمة العادلة لسنة 2021 (دينار)
الموجودات						
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	585,226,725	209,462,890	209,462,890	1,190,651,767	183,698,898	183,698,898
اراضي ومباني الادارة		45,783,893	45,783,893		39,284,391	39,284,391
العقارات الاستثمارية		1,402,267,396	1,402,298,600		2,039,955,932	2,046,905,200
المجموع	585,226,725	1,657,514,179	1,657,545,383	1,190,651,767	2,262,939,221	2,269,888,489
الموجودات المتداولة						
استثمارات مالية قصيرة الاجل	71,672,430	71,672,430	71,672,430	94,992,411	94,992,411	94,992,411
المخزون	359,918,333	359,918,333	359,918,333	354,235,378	354,235,378	354,235,378
المدينون	385,482,832	385,482,832	385,482,832	29,535,091	29,535,091	29,535,091
النقود	1,719,365,584	1,719,365,584	1,719,365,584	2,370,206,059	2,370,206,059	2,370,206,059
مجموع الموجودات المتداولة	2,536,439,179	2,536,439,179	2,536,439,179	2,848,968,939	2,848,968,939	2,848,968,939
مجموع الموجودات	3,121,665,904	4,193,953,358	4,193,984,562	4,039,620,706	5,111,908,160	5,118,857,428
مصادر التمويل						
مصادر التمويل طويلة الاجل						
رأس المال	1,000,000,000	1,000,000,000	1,000,000,000	2,000,000,000	2,000,000,000	2,000,000,000
الاحتياطات	1,561,368,634	1,561,368,634	1,561,395,157	1,474,998,756	1,474,998,757	1,480,905,634
فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية		1,072,287,454	1,072,287,454		1,072,287,454	1,072,287,454
	2,561,368,634	3,633,656,088	3,633,682,613	3,474,998,756	4,547,286,211	4,553,193,088
مصادر التمويل قصيرة الاجل						
التخصيصات	185,539,249	185,539,249	185,543,930	106,289,653	106,289,653	107,332,044
الدائون	374,758,021	374,758,021	374,758,021	458,332,296	458,332,296	458,332,296
مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	560,297,270	560,297,270	560,301,951	564,621,949	564,621,949	565,664,340
مجموع مصادر التمويل	3,121,665,904	4,193,953,358	4,193,984,562	4,039,620,706	5,111,908,160	5,118,857,428

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يتضح من قائمة المركز المالي كما في (2020/12/31) ان قيمة العقارات الاستثمارية حسب نموذج التكلفة التاريخية بلغت (1,402,267,396) دينار وحسب نموذج القيمة العادلة بلغت (1,402,298,600) دينار ويبرز في جانب المطلوبات وحقوق الملكية حساب فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية بمبلغ (1,072,287,454) دينار والذي يدور من سنة الى أخرى ، وفي سنة (2021) فتكون قيمة العقارات الاستثمارية حسب نموذج التكلفة التاريخية بلغت (2,039,955,932) دينار وحسب نموذج القيمة العادلة بلغت (2,046,905,200) دينار.

جدول 4 قائمة المركز المالي كما في 31/كانون الاول/2022 حسب نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

أسم الحساب	بيانات الشركة لسنة 2022 (دينار)	نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022 (دينار)	نموذج القيمة العادلة لسنة 2022 (دينار)
الموجودات			
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	1,940,036,762	155,369,021	155,369,021
اراضي ومباني الادارة		37,983,139	37,983,139
العقارات الاستثمارية		2,818,972,056	2,963,095,580
المجموع	<u>1,940,036,762</u>	3,012,324,216	3,156,447,740
الموجودات المتداولة			
استثمارات مالية قصيرة الاجل	73,580,091	73,580,091	73,580,091
المخزون	393,594,035	393,594,035	393,594,035
المدينون	19,994,551	19,994,551	19,994,551
النقود	<u>2,578,359,779</u>	<u>2,578,359,779</u>	<u>2,578,359,779</u>
مجموع الموجودات المتداولة	<u>3,065,528,456</u>	<u>3,065,528,456</u>	<u>3,065,528,456</u>
مجموع الموجودات	5,005,565,218	6,077,852,672	6,221,976,196
مصادر التمويل			
مصادر التمويل طويلة الاجل			
رأس المال	2,000,000,000	2,000,000,000	2,000,000,000
الاحتياطي	2,322,425,970	2,322,425,970	2,444,922,450
فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية		<u>1,072,287,454</u>	<u>1,072,287,454</u>
مصادر التمويل قصيرة الاجل	4,322,425,970	5,394,713,424	5,517,209,904
التخصيصات	234,183,543	234,183,544	255,810,587
الدائون	<u>448,955,705</u>	<u>448,955,705</u>	<u>448,955,705</u>
مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	683,139,248	683,139,248	704,766,292
مجموع مصادر التمويل	5,005,565,218	6,077,852,672	6,221,976,196

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يتضح من قائمة المركز المالي كما في (2022/12/31) ان قيمة العقارات الاستثمارية حسب نموذج التكلفة التاريخية بلغت (2,818,972,056) دينار وحسب نموذج القيمة العادلة بلغت (2,963,095,580) دينار.

جدول 5 بيان العمليات الجارية (قائمة الدخل) للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/2020 و2021 حسب نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة

في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

أسم الحساب	بيانات الشركة لسنة 2020 (دينار)	نموذج التكلفة التاريخية لعاية 31/كانون الاول/2020 (دينار)	نموذج القيمة العادلة لعاية 31/كانون الاول/2020 (دينار)	بيانات الشركة لسنة 2021 (دينار)	نموذج التكلفة التاريخية لعاية 31/كانون الاول/2021 (دينار)	نموذج القيمة العادلة لعاية 31/كانون الاول/2021 (دينار)
الإيرادات الجارية						
إيرادات النشاط الجاري	821,426,014	39,935,185	39,935,185	658,853,681	35,179,431	35,179,431
فوائد وإيجارات الاراضي	14,064,944	14,064,944	14,064,944			
المجموع	835,490,958	54,000,129	54,000,129	658,853,681	35,179,431	35,179,431
تنزل : المصروفات الجارية						
الرواتب والاجور	273,092,919	273,092,919	273,092,919	259,290,721	259,290,721	259,290,721
المستلزمات السلعية	115,062,114	115,062,114	115,062,114	53,316,881	53,316,881	53,316,881
المستلزمات الخدمية	14,271,920	14,271,920	14,271,920	28,389,688	28,389,688	28,389,688
الاندثارات	36,909,876	31,660,368	31,660,368	45,829,897	32,441,699	32,441,699
اندثار مبنى الادارة		5,218,304	5,218,304		6,470,134	6,470,134
اندثار العقارات الاستثمارية-المباني	31,204				6,918,064	
الضرائب والرسوم	6,505,250	6,505,250	6,505,250	13,786,000	13,786,000	13,786,000
مجموع المصروفات الجارية	445,842,079	445,810,875	445,810,875	400,613,187	400,613,187	393,695,123
فائض (عجز) العمليات الجارية المرحلة الاولى	389,648,879	(391,841,950)	(391,810,746)	258,240,494	(365,433,756)	(358,515,692)
تضاف: الإيرادات التحويلية والآخرى						
إيرادات تحويلية						
إيرادات اخرى						
إيرادات العقارات الاستثمارية (ايجار موجودات ثابتة (عدا الاراضي))	781,490,829	781,490,829	781,490,829	623,674,250	623,674,250	623,674,250
مكاسب (خسائر) التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية						
المجموع	781,490,829	781,490,829	781,490,829	623,674,250	623,674,250	
تنزل المصروفات التحويلية والآخرى						
المصروفات التحويلية عدا 384	2,778,202	2,778,202	2,778,202	6,241,666	6,241,666	6,241,666
المجموع	2,778,202	2,778,202	2,778,202	6,241,666	6,241,666	6,241,666

258,916,892	251,998,828	251,998,828	386,901,881	386,870,677	386,870,677	الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية
						الفائض موزع كآلاتي:
10,926,262	10,632,243	10,632,243	16,371,618	16,370,292	16,370,292	احتياطي قانوني (5%) من صافي الربح بعد الضريبة
40,391,676	39,353,966	39,353,966	59,469,511	59,464,831	59,464,831	مخصص ضريبة الدخل 15%
207,598,955	<u>202,012,619</u>	<u>202,012,619</u>	311,060,751	<u>311,035,554</u>	<u>311,035,554</u>	الفائض القابل للتوزيع
<u>258,916,892</u>	<u>251,998,828</u>	<u>251,998,828</u>	<u>386,901,881</u>	<u>386,870,677</u>	<u>386,870,677</u>	الفائض السنة الحالية
						الدخل الشامل الاخر
<u>1,072,287,454</u>	<u>1,072,287,454</u>		<u>1,072,287,454</u>	<u>1,072,287,454</u>		فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية
1,331,204,346	<u>1,324,286,282</u>		<u>1,459,189,335</u>	<u>1,459,158,131</u>		مجموع الدخل الشامل للفترة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

الدولي (40) فتبلغ الإيرادات الجارية (54,000,129) دينار والتي تتكون من إيرادات النشاط الجاري البالغة (39,935,185) دينار (ما عدا إيجار الموجودات الثابتة (عدا الأراضي)) مع فوائد وإيجارات الأراضي (14,064,944) دينار وبتابع:-

أ. **نموذج التكلفة التاريخية:** يتم تنزيل المصروفات الجارية البالغ مجموعها (445,842,079) دينار (والتي من ضمنها اندثار العقارات الاستثمارية) فيظهر عجزاً مقداره (391,841,950) دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات التحويلية والاخرى والتي من ضمنها حساب إيرادات العقارات الاستثمارية التي تبلغ (781,490,829) دينار وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى ليبلغ الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية (386,870,677) دينار. وعند اضافة فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية البالغ (1,072,287,454) فيكون مجموع الدخل الشامل الاخر (1,459,158,131).

ب. **نموذج القيمة العادلة:** ويتم تنزيل المصروفات الجارية البالغ مجموعها (445,810,746) دينار (ما عدا اندثار العقارات الاستثمارية حيث باتباع نموذج القيمة العادلة لا يتم احتساب اندثار على العقارات الاستثمارية) فيظهر عجزاً مقداره (391,810,746) دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات التحويلية والاخرى والتي من ضمنها حساب إيرادات العقارات الاستثمارية التي تبلغ (781,490,829) دينار و

تبين للباحثين بأن إدارة شركة الخياطة الحديثة لم تفصح في تقريرها السنوي عن القيمة العادلة للاستثمارات في العقارات وفقاً لمتطلبات القاعدة المحاسبية العراقية رقم (14) محاسبة الاستثمارات وعليه ان إيراد إيجار العقارات الاستثمارية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد أدرجت ضمن حـ / الإيرادات الجارية / إيراد النشاط الجاري ولكن عند تطبيق IAS 40 يجب ان تعالج كفقرة مستقلة ضمن الإيرادات الاخرى / إيراد العقارات الاستثمارية لأنها لا تتعلق بنشاط المنشأة ، وبتابع معيار المحاسبة الدولي (40) نموذج التكلفة التاريخية يتم احتساب اندثار على العقارات الاستثمارية- المباني أما عند اتباع نموذج القيمة العادلة فلا يتم احتساب اندثار على العقارات الاستثمارية- المباني، وبتابع نموذج القيمة العادلة يزداد الربح المحاسبي (الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية) للوحدة الاقتصادية والآتي توضيح بين النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق ومعيار المحاسبة الدولي (40):-

سنة 2020: ووفقاً لبيانات الشركة يبلغ مجموع الإيرادات الجارية (835,490,958) دينار والتي تتكون من إيرادات النشاط الجاري التي تبلغ (821,426,014) دينار وفوائد وإيجارات الأراضي التي تبلغ (14,064,944) دينار وعند تنزيل المصروفات الجارية البالغ مجموعها (445,842,079) دينار فيظهر فائض مقداره (389,648,879) دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات التحويلية والاخرى وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى يكون مبلغ الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية (386,870,677) دينار. أما عند تطبيق معيار المحاسبة

العقارات الاستثمارية التي تبلغ (623,674,250) دينار و
(مكاسب)(خسائر)التغير بالقيمة العادلة للعقارات
الاستثمارية) وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى ليلبلغ
الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية
(251,998,828)دينار. وعند اضافة فائض اعادة التقييم
للعقارات الاستثمارية البالغ (1,072,287,454) فيكون
مجموع الدخل الشامل الاخر (1,324,286,282).

ب. **نموذج القيمة العادلة:** يتم تنزيل المصروفات الجارية البالغ
مجموعها (393,695,123)دينار(ما عدا اندثار العقارات
الاستثمارية حيث باتباع نموذج القيمة العادلة لا يتم احتساب
اندثار على العقارات الاستثمارية) فيظهر عجزاً مقداره
(358,515,692)دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات
التحويلية والاخرى والتي من ضمنها حساب إيرادات
العقارات الاستثمارية التي تبلغ (623,674,250) دينار و
(مكاسب)(خسائر)التغير بالقيمة العادلة للعقارات
الاستثمارية) وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى ليلبلغ
الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية
(258,916,892)دينار. وعند اضافة فائض اعادة التقييم
للعقارات الاستثمارية البالغ (1,072,287,454) فيكون
مجموع الدخل الشامل الاخر(1,331,204,346).

(مكاسب)(خسائر)التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية)
وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى ليلبلغ الفائض القابل
للتوزيع المرحلة الثانية (386,901,881)دينار. وعند اضافة
فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية البالغ
(1,072,287,454) فيكون مجموع الدخل الشامل الاخر
(1,459,189,335).

سنة 2021: وفقاً لبيانات الشركة يبلغ مجموع الإيرادات الجارية
(658,853,681)دينار والتي تمثل إيرادات النشاط الجاري وعند تنزيل
المصروفات الجارية البالغ مجموعها (400,613,187)دينار فيظهر
فائض مقداره (258,240,494)دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة
الإيرادات التحويلية والاخرى وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى
يكون مبلغ الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية
(251,998,828)دينار. أما عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40)
فتبلغ الإيرادات الجارية (35,179,431)دينار التي تمثل إيرادات
النشاط الجاري (ما عدا ايجار الموجودات الثابتة(عدا الاراضي)) وباتباع:-
أ. **نموذج التكلفة التاريخية :** يتم تنزيل المصروفات الجارية
البالغ مجموعها (400,613,187)دينار(والتي من ضمنها
اندثار العقارات الاستثمارية) فيظهر عجزاً مقداره
(365,433,756)دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات
التحويلية والاخرى والتي من ضمنها حساب إيرادات

جدول 6 بيان العمليات الجارية (قائمة الدخل) للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/2020 و2021 حسب نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة

في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

أسم الحساب	بيانات الشركة لسنة 2022 (دينار)	نموذج التكلفة التاريخية لغاية 31/كانون الاول/2022(دينار)	نموذج القيمة العادلة لغاية 31/كانون الاول/2022(دينار)
الإيرادات الجارية			
إيرادات النشاط الجاري	<u>1,659,984,877</u>	<u>59,919,877</u>	<u>59,919,877</u>
المجموع	<u>1,659,984,877</u>	<u>59,919,877</u>	<u>59,919,877</u>
تنزل : المصروفات الجارية			
الرواتب والاجور	236,282,602	236,282,602	236,282,602
المستلزمات السلعية	105,689,616	105,689,616	105,689,616
المستلزمات الخدمية	13,183,653	13,183,653	13,183,653
الاندثارات	66,238,564	32,793,368	32,793,368
اندثار مبنى الادارة		3,464,180	3,464,180

لا يوجد اندثار بإتباع نموذج القيمة العادلة	29,981,016		اندثار العقارات الاستثمارية - المباني
5,978,500	5,978,500	5,978,500	الضرائب والرسوم
<u>397,391,919</u>	<u>427,372,935</u>	<u>427,372,935</u>	مجموع المصروفات الجارية
(337,472,042)	(367,453,058)	1,232,611,942	فائض (عجز) العمليات الجارية المرحلة الاولى
			تضاف : الإيرادات التحويلية والاخرى
			إيرادات تحويلية
			إيرادات اخرى
1,600,065,000	1,600,065,000		إيرادات العقارات الاستثمارية (ايجار موجودات ثابتة (عدا الاراضي))
107,250,000			مكاسب (خسائر) التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية
1,707,315,000	1,600,065,000		المجموع
			تنزل المصروفات التحويلية والاخرى
<u>1,590,478</u>	1,590,478	1,590,478	المصروفات التحويلية عدا 384
1,590,478	1,590,478	<u>1,590,478</u>	المجموع
1,368,252,480	1,231,021,464	<u>1,231,021,464</u>	الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية
			الفائض موزع كالآتي:
58,079,772	52,247,453	52,247,453	احتياطي قانوني (5%) من صافي الربح بعد الضريبة
206,657,049	186,072,397	186,072,396	مخصص ضريبة الدخل 15%
<u>1,103,515,659</u>	<u>992,701,614</u>	<u>992,701,615</u>	الفائض القابل للتوزيع
<u>1,368,252,480</u>	<u>1,231,021,464</u>	<u>1,231,021,464</u>	الفائض السنة الحالية
			الدخل الشامل الاخر
<u>1,072,287,454</u>	<u>1,072,287,454</u>		فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية
<u>2,440,539,934</u>	<u>2,303,308,918</u>		مجموع الدخل الشامل الاخر للفترة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

سنة 2022: وفقاً لبيانات الشركة يبلغ مجموع الإيرادات الجارية (1,659,984,877) دينار والتي تمثل إيرادات النشاط الجاري وعند تنزيل المصروفات الجارية البالغ مجموعها (427,372,935) دينار فيظهر فائض مقداره (1,232,611,942) دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات التحويلية والاخرى وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى يكون مبلغ الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية (1,231,021,464) دينار. أما عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) فتبلغ الإيرادات الجارية (54,000,129) دينار التي تمثل إيرادات النشاط الجاري (ما عدا ايجار الموجودات الثابتة (عدا الاراضي)) وباتباع:

أ. نموذج التكلفة التاريخية: يتم تنزيل المصروفات الجارية البالغ مجموعها (427,372,935) دينار (والتي من ضمنها اندثار العقارات الاستثمارية) فيظهر عجزاً مقداره (367,453,058) دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات التحويلية والاخرى والتي من ضمنها حساب إيرادات العقارات الاستثمارية التي تبلغ (1,600,065,000) دينار و (مكاسب (خسائر) التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية) وتنزيل المصروفات التحويلية والاخرى ليبلغ الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية

العقارات الاستثمارية التي تبلغ (1,600,065,000) دينار و
(مكاسب) (خسائر) التغير بالقيمة العادلة للعقارات
الاستثمارية () التي تبلغ (107,250,000) وتنزيل
المصروفات التحويلية والاخرى ليبلغ الفائض القابل
للتوزيع المرحلة الثانية (1,368,252,498) دينار. وعند
اضافة فائض اعادة التقييم للعقارات الاستثمارية البالغ
(1,072,287,454) فيكون مجموع الدخل الشامل الاخر
(2,440,539,952).

(1,231,021,464) دينار. وعند اضافة فائض اعادة التقييم
للعقارات الاستثمارية البالغ (1,072,287,454) فيكون
مجموع الدخل الشامل الاخر (2,303,308,918).
ب. **نموذج القيمة العادلة:** يتم تنزيل المصروفات الجارية البالغ
مجموعها (397,391,919) دينار (ما عدا اندثار العقارات
الاستثمارية حيث باتباع نموذج القيمة العادلة لا يتم احتساب
اندثار على العقارات الاستثمارية) فيظهر عجزاً مقداره
(337,472,042) دينار بالمرحلة الاولى وعند إضافة الإيرادات
التحويلية والاخرى والتي من ضمنها حساب إيرادات

جدول 7 احتساب الاحتياطات كما في 2020/12/31 وفقاً لنموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

الموجودات الثابتة	احتياطي الزامي (دينار)	احتياطي ارتفاع الاسعار 2212 (دينار)	احتياطي الاسهم المستلمة 2217 (دينار)	الفائض المتراكم 224 دينار	المجموع (دينار)
الرصيد في 2020/1/1	90,858,720	29,023,679	1,104,875	1,109,413,986	1,230,401,260
الاضافات خلال السنة	16,371,618	3,561,528		311,060,751	330,993,897
الرصيد في 2020/12/31	107,230,338	32,585,207	1,104,875	1,420,474,737	1,561,395,157

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يلاحظ من الجدول 7 بأن الاحتياطي الالزامي وفقاً لبيانات الشركة يبلغ (16,370,282) دينار والفائض المتراكم (311,035,554) دينار وعند
تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) وفقاً لنموذج القيمة العادلة فتبلغ الاحتياطي الالزامي (16,371,618) دينار والفائض المتراكم
(311,060,751) دينار.

جدول 8 احتساب التخصيصات كما في 2020/12/31 وفقاً لنموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

رقم الدليل المحاسب ي	اسم الحساب	الرصيد في 2020/1/1 (دينار)	الاضافات (دينار)	التنزيلات (دينار)	الرصيد في 2020/12/31 (دينار)
268	مخصص الضرائب	59,138,732	59,469,511	0	118,608,243
238	مخ. هبوط قيمة الاستثمارات المالية	66,935,687	0	0	66,935,687
	المجموع	126,074,419	59,469,511	0	185,543,930

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يلاحظ من الجدول 8 مخصص الضرائب وفقاً لبيانات الشركة يبلغ (59,464,831) دينار وعند تطبيق IAS 40 وفقاً لنموذج القيمة العادلة يبلغ
(59,469,511) دينار.

جدول 9 احتساب الاحتياطيات كما في 2021/12/31 وفقاً لنموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

الموجودات الثابتة	احتياطي الزامي	احتياطي ارتفاع الاسعار	احتياطي الاسهم المستلمة 2217 (دينار)	الفائض المتراكم 224 (دينار)	المجموع (دينار)
الرصيد في 2021/1/1	107,230,338	32,585,207	1,104,875	1,420,474,737	1,561,395,157
الاضافات خلال السنة	10,926,261	4,160,948		207,598,955	222,686,164
تنزل توزيعات ارباح 2019				(100,000,000)	(100,000,000)
تنزل ضرائب سنة 2019-2020				(3,175,688)	(3,175,688)
تنزل: زيادة رأس المال لسنة 2021				(200,000,000)	(200,000,000)
الرصيد في 2021/12/31	118,156,600	36,746,155	1,104,875	1,324,898,004	1,480,905,634

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يلاحظ من الجدول 9 بأن الاحتياطي الزامي وفقاً لبيانات الشركة يبلغ (10,632,243) دينار والفائض المتراكم يبلغ (202,012,619) دينار وعند تطبيق IAS 40 وفقاً لنموذج القيمة العادلة فيبلغ الاحتياطي الزامي (10,926,262) دينار ويبلغ الفائض المتراكم (207,598,955) دينار.

جدول 10 احتساب التخصيصات كما في 2021/12/31 وفقاً لنموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

رقم الدليل المحاسب ي	اسم الحساب	الرصيد في 2022/1/1 (دينار)	الاضافات (دينار)	التنزيلات (دينار)	الرصيد في 2022/12/31 (دينار)
268	مخصص الضرائب	118,608,243	40,391,676	(118,603,562)	40,396,357
238	مخ . هبوط قيمة الاستثمارات المالية	66,935,687	0	0	66,935,687
	المجموع	185,543,930	40,391,676	(118,603,562)	107,332,044

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يلاحظ من الجدول 10 بأن مخصص الضرائب وفقاً لبيانات الشركة يبلغ (39,353,966) دينار وعند تطبيق IAS 40 وفقاً لنموذج القيمة العادلة يبلغ (40,391,676) دينار.

جدول 11 احتساب الاحتياطيات كما في 2022/12/31 وفقاً لنموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

الموجودات الثابتة	احتياطي الزامي (دينار)	احتياطي ارتفاع الاسعار 2212 (دينار)	احتياطي الاسهم المستلمة 2217 (دينار)	الفائض المتراكم 224 (دينار)	المجموع (دينار)
الرصيد في 2022/1/1	118,156,600	36,746,155	1,104,875	1,324,898,004	1,480,905,634
الاضافات خلال السنة	58,079,772	4,104,420		1,103,515,659	1,165,699,851
تنزل توزيعات الارباح - 2021				(200,000,000)	(200,000,000)

(1,683,035)	(1,683,035)				تنزل ضرائب سنة 2021
2,444,922,450	2,226,730,628	1,104,875	40,850,575	176,236,372	الرصيد في 2022/12/31

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يلاحظ من الجدول 11 بأن الاحتياطي اللازمي وفقاً لبيانات الشركة يبلغ (52,247,453) دينار واحتياطي المندثرة (احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات الثابتة) يبلغ (4,161,180) والفائض المتراكم يبلغ (992,701,615) دينار وعند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) وفقاً لنموذج القيمة العادلة فيبلغ الاحتياطي اللازمي (58,079,772) دينار واحتياطي المندثرة (4,104,420) والفائض المتراكم (1,103,515,659) دينار جدول 12 احتساب التخصيصات كما في 2021/12/31 وفقاً لنموذج القيمة العادلة في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	الرصيد في 2022/1/1 (دينار)	الاضافات (دينار)	التنزيلات (دينار)	الرصيد في 2022/12/31 (دينار)
268	مخصص الضرائب	40,396,357	206,657,049	(39,353,966)	207,699,440
238	مخ.هبوط قيمة الاستثمارات المالية	66,935,687		(18,824,540)	48,111,147
	المجموع	107,332,044	206,657,049	(58,178,506)	255,810,587

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة.

يلاحظ من الجدول 12 بأن مخصص الضرائب وفقاً لبيانات الشركة يبلغ (186,072,397) دينار عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) وفقاً لنموذج القيمة العادلة فيبلغ (206,657,049) دينار.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات: يستنتج الباحثين الآتي:-

1. هناك اختلافات بصورة واضحة وذات تأثير جوهري على قائمتي المركز المالي والدخل بين تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق وتطبيق معيار المحاسبة الدولي (40).
2. أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بنموذج القيمة العادلة في ظل ارتفاع أسعار العقارات يوفر معلومات عن د/ العقارات الاستثمارية بأن تكون أكثر واقعية وعدالة وأقرب الى قيمتها الحقيقية من المعلومات التي يتم توفيرها عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في قائمتي المركز المالي والدخل مما يزيد من قيمة المعلومات لأصحاب المصالح.
3. أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بنموذج القيمة العادلة في حالة الارتفاع المتزايد في أسعار العقارات ليعكس القيمة الحالية والاقترب للواقع والتي هي بعيدة عن القيمة الدفترية الظاهرة في سجلات الوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق.
4. إصدار دليل إرشادي تطبيقي لتطبيق هذا المعيار المحاسبي من قبل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق.
3. أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بنموذج القيمة العادلة في أول مرة سينعكس على قيمتها المسجلة بعد التطبيق مقارنة بالقيم الظاهرة قبل تطبيق المعيار.
4. قلة الخبرات المهنية وعدم توفر دليل عمل إرشادي تحكمه المبادئ المحاسبية عند تطبيق هذا المعيار.

ثانياً: التوصيات: يوصي الباحثين بالآتي:-

1. تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) بنموذج القيمة العادلة في حالة الارتفاع المتزايد في أسعار العقارات ليعكس القيمة الحالية والاقترب للواقع والتي هي بعيدة عن القيمة الدفترية الظاهرة في سجلات الوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق.
2. إصدار دليل إرشادي تطبيقي لتطبيق هذا المعيار المحاسبي من قبل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق.
3. زج العاملين في مهنة المحاسبة بدورات تدريبية وتأهيلية لاكتساب الخبرات والمهارات المهنية في مهنة المحاسبة.
4. تشكيل مؤسسة مهنية معترف بها تتولى تقييم العقارات الاستثمارية بشكل مهني وموضوعي ومحايد.

المصادر

- [1]. إبراهيم ، محمد المعزز المجتبى ، سلمان ، مهند عبد الرحمن، علي ، محمد ابراهيم ، 2017 ، " أثر القياس والإفصاح المحاسبي في ظل المعيار الدولي رقم (40) الخاص بالاستثمارات العقارية على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العراقية " ، مجلة أمرباك - مجلة الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، 8 (26) الصفحات 33-52.
- [2]. حاجم، ايهاب عبد الوهاب و يعقوب ، فيحاء عبد الله ، 2020 ، " تبني معيار المحاسبة الدولي رقم 40 الممتلكات الاستثمارية من قبل الشركات المطبقة للنظام المحاسبي المؤحد للمصارف وشركات التأمين وانعكاسه على قوائمها المالية " ، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، الصفحات 225 - 213 ، DOI:10.18081/MJAES/2020-10/213-225.
- [3]. Araújo, C. , 2013 , " Financial Reporting about Investment Properties: Evidence from Portuguese Listed Companies " , Master Degree in Management from the Nova School of Business and Economics .
- [4]. Esteves, P.R., 2015 , " Impacto no relato financeiro do justo valor para as propriedades de investimento", Dissertação de Mestrado Mestrado em Contabilidade e Finanças.
- [5]. لطفي، أمين السيد أحمد ، 2005 ، " نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)" ، الجزء الاول ، دور المكاتب الكبرى ، القاهرة.
- [6]. حسوبة، كريم منصور علي وآخرون ، 2023 ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، الطبعة الاولى ، القاهرة .
- [7]. النصاروي، سلام عادل عباس، 2017 ، " آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي IAS/IFRS " ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، جامعة القادسية ، كلية الادارة والاقتصاد.
- [8]. Ali Jassim Muhammad, A. and J. Shatha Abdul-Hussein , 2022, " The Effect of Earnings Management on Stock Returns: Analytical Study of the Iraqi Stock Market " , Journal of Techniques, 4(4): p. 258-274 , <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>.
- [9]. Porta, S. , 2016 , " La scelta della Fair Value Option nello IAS 40: evidenze empiriche sul settore Real Estate " , 8.2 Tesi di dottorato (ePrints).
- [10]. Ayman Jadoua Faisal, A.-s., J. Shatha Abdul-Hussein, M. Abbas Hashem, and S.S.H. Bader , 2023, " Valuation of Common Stock Using the Earnings Multiple Model: An Applied Study in the Iraqi Stock Market", Journal of Techniques, 5(4): p. 243-251, <https://doi.org/10.51173/jt.v5i4.863>.
- [11]. Ghadhanfer, A.H. and A. Al Htibat, 2024, " Analysis of Annual Total Revenues of the Iraqi National Insurance Company" , Journal of Techniques, 2024: p. 1-5. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2024.102729>.
- [12]. خماس، أزهار خضير ولفته ، منال حسين، 2022 ، " مدخل تطوير النظم وتأثيره في فاعلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية " ، مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية (مجلة دنانير سابقاً) العدد (25) الصفحات 281-269. ISSN: 2790-2560.
- [13]. خلف ، قيس مكي ، طالب، عباس صباح، هادي، هالة عايد ، 2021 ، " دور القياس و الإفصاح المحاسبي لتكاليف المسؤولية الاجتماعية على جودة القوائم و التقارير المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS " ، مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية (مجلة الدنانير سابقاً) ، العدد (22) الصفحات 919 - 940 . ISSN: 2790-2560.
- [14]. Georgieva, D. , 2024 , " Valuation and Presentation of Investment Properties in the Financial Statements of Investment Companies Construction Entrepreneurship and Real Property " , 1(1): p. 37-52. DOI: 10.56065/CERP2024.1.1.37.
- [15]. Järvengren, H. and F. Lundqvist , 2015, " Det verkliga värdets värde: IAS 40: s påverkan på redovisningens värder relevans " , URN: nbn:se:su:diva-113888.
- [16]. [Maisuradze, M. and M. Vardiashvili , 2017, " The Issues of Recognition and Measurement of the Investment Property According to Ias 40 " , Economy & Business Journal, 11(1): p. 416-423, www.scientific-publications.net.

- [17]. Grelz, W. and O. Persson, 2023, " Förändringar i verkligt värde på förvaltningsfastigheter: En studie om värder relevans för fastighetsbolags investerare på Stockholmsbörsen", URN: [urn:nbn:se:uu:diva-506831](https://nbn-resolving.org/urn:nbn:se:uu:diva-506831).
- [18]. Perčević, H. and M. Ercegović , 2024 , " The Effects of Recognizing and Measuring of Investment Properties on The Financial Position and Performance: Evidence From Insurance Companies in Croatia. IBIMA business review " , 2024(2024): p. 1-14 , <https://doi.org/10.5171/2024.805831>.
- [19]. شنوف، شعيب ، 2016 ، " المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الصفحات 1- 368.
- [20]. Ainola, A., 2020,"Sijoituskiinteistöjen arvorelevanssi pohjoismaisissa kiinteistösihtioissa", DOI : <https://doi.org/10.33558/paradigma.v21i1.8344>.
- [21]. Andersson, J. and R. Jellhag , 2018 , " IFRS 13 inverkan på finansiell rapportering av förvaltningsfastigheter: En komparativ studie mellan svenska börnoterade fastighetsbolag " , URN: [urn:nbn:se:hb:diva-14549](https://nbn-resolving.org/urn:nbn:se:hb:diva-14549).
- [22]. Hveding, M., 2017, " Bruk av virkelig verdi. Regskapsmessig støy eller eksempel til etterfølgelse? En analyse av regnskapspraksis under IFRS for norske børsnoterte foretak basert på normer for god regnskapskvalitet, samt hvorvidt etablert praksis kan danne en referanseramme for øvrige foretak ved innføring ny regnskapsstandard basert på IFRS for SME" , UiT Norges arktiske universitet , <https://hdl.handle.net/10037/12048>.
- [23]. Knutsen, T.G. and J. Chen, 2020 , "Implementeringen av IAS 40 i forenklet IFRS: En kvalitativ studie av eiendomsselskaper på Sørlandet " , University of Agder.
- [24]. IFRS 13, "Fair Value Measurement" ,2024, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement.html/content/dam/ifrs/publications/htmlstandards/english/2024/issued/ifrs13/#about>.
- [25]. جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، 2001 ، " القاعدة المحاسبية رقم 14 محاسبة الاستثمارات " ، <https://fbsa.gov.iq/?page=45>.
- [26]. IAS 40 , "Investment Propert" , (2024) , <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/>.

ملحق (1) المعالجات المحاسبية عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية :-

سنة 2020:-

أولاً: نموذج التكلفة التاريخية:-

1. تمثل بيانات السنة المنتهية في 2019/12/31 بيانات بداية السنة في 2020/1/1 وسيقوم الباحثين بتسجيل قيد الاثبات لإعادة التقييم للعقارات الاستثمارية لتعكس التغييرات التي تجري على عقارات الوحدة الاقتصادية (بمبلغ الفرق لزيادة قيمتها). وكالاتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/اراضي		1,072,256,250
من د/مخصص الاندثار المتراكم للمباني		31,204
الى د/فائض إعادة التقييم للعقارات الاستثمارية	1,072,287,454	

الزيادة بالقيمة العادلة للأراضي= القيمة العادلة للأراضي- القيمة المسجلة

$$= 1,072,256,250 - 243,750 = 1,072,500,000$$

2. قيد الاثبات لتحويل الاراضي والمباني الى عقارات استثمارية

اسم الحساب	دائن	مدین
من د/عقارات استثمارية - أراضي ^٦		1,072,500,000
من د/عقارات استثمارية - مباني ^٧		780,100
الى د/أراضي	1,072,500,000	
الى د/مباني ^٨	780,100	

في نهاية السنة كما في 2020/12/31 يسجل القيود الآتية:-

1. يسجل الإضافات على العقارات الاستثمارية كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدین
من د/عقارات استثمارية- مباني		329,018,500
الى د/النقدية	329,018,500	

2. يسجل قيد إثبات أستلام إيراد العقار كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدین
من د / النقدية		781,490,829
الى د / إيراد ايجار عقار	781,490,829	

3. يسجل قيد الاندثار كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدین
من د / مصروف اندثار مباني		5,249,508
الى د / مخصص الاندثار المتراكم للمباني	5,249,508	

ثانياً: نموذج القيمة العادلة:-

1. تمثل بيانات السنة المنتهية في 2019/12/31 بيانات بداية السنة في 2020/1/1 وسيقوم الباحثين بتسجيل قيد الاثبات لإعادة التقييم

للعقارات الاستثمارية لتعكس التغييرات التي تجري على عقارات الوحدة الاقتصادية (بمبلغ الفرق لزيادة قيمتها) وكالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدین
من د/أراضي ^٩		1,072,256,250
من د/مجمع الاندثار المتراكم للمباني ^{١٠}		31,204
الى د/فائض إعادة التقييم للعقارات الاستثمارية	1,072,287,454	

الزيادة بالقيمة العادلة للأراضي = القيمة العادلة للأراضي - القيمة المسجلة

$$= 1,072,500,000 - 243,750 = 1,072,256,250$$

2. قيد الاثبات لتحويل الاراضي والمباني الى عقارات استثمارية

اسم الحساب	دائن	مدین
من د/عقارات استثمارية- أراضي ^{١١}		1,072,500,000
من د/عقارات استثمارية- مباني ^{١٢}		780,100
الى د/أراضي	1,072,500,000	
الى د/مباني ^{١٣}	780,100	

في نهاية سنة كما في 2020/12/31 يسجل القيود الآتية:-

1. يسجل الإضافات على العقارات الاستثمارية كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/عقارات استثمارية- مباني		329,018,500
الى د/النقدية	329,,018,500	

2. يسجل قيد إثبات أستلام إيراد العقار كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د / النقدية		781,490,829
الى د / إيراد ايجار عقار	781,490,829	

3. عند إتباع نموذج القيمة العادلة لا نسجل اندثار لمبنى العقار الاستثماري.

سنة 2021:-

أولاً: نموذج التكلفة التاريخية:-

1. نقوم بتسجيل قيد أثبات لإضافة المشتريات للعقارات الاستثمارية بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء كما في 2021/12/31.

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/عقارات استثمارية - مباني		644,606,600
الى د/النقدية	644,606,600	

2. يتم اثبات قيد أستلام إيراد العقار الاستثماري كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/النقدية		623,674,250
الى د/إيراد ايجار عقار	623,674,250	

3. يتم اثبات قيد الاندثار الخاص بمبنى العقار الاستثماري وفق الآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/مصرف اندثار مباني		6,918,064
الى د/مخصص الاندثار المتراكم للمباني	6,918,064	

ثانياً: نموذج القيمة العادلة:-

1. يسجل قيد أثبات لإضافة المشتريات للعقارات الاستثمارية بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء كما في 2021/12/31 كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/عقارات استثمارية - مباني		644,606,600
الى د/النقدية	644,606,600	

2. يسجل قيد إثبات أستلام إيراد العقار الاستثماري كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/النقدية		623,674,250
الى د/إيراد ايجار عقار	623,674,250	

3. يلاحظ عدم وجود تغيير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية خلال سنة 2021.

4. عند اتباع نموذج القيمة العادلة لا يسجل قيد اندثار على العقار الاستثماري.

سنة 2022:-

أولاً: نموذج التكلفة التاريخية:-

1. يسجل قيد أثبات لإضافة المشتريات للعقارات الاستثمارية بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء كما في 2022/12/31 كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/عقارات استثمارية - مباني		808,940,380
الى د/النقدية	808,940,380	

2. يسجل قيد إثبات أستلام إيراد العقار الاستثماري كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/النقدية		1,600,065,000
الى د/إيراد ايجار عقار	1,600,065,000	

3. يسجل قيد الاندثار الخاص بمبنى العقار الاستثماري كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/مصرف اندثار مباني		29,981,016
الى د/مخصص الاندثار المتراكم للمباني	29,981,016	

ثانياً: نموذج القيمة العادلة

1. يسجل قيد أثبات لإضافة المشتريات للعقارات الاستثمارية بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء كما في 2022/12/31.

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/عقارات استثمارية - مباني		808,940,380
الى د/النقدية	808,940,380	

2. يسجل قيد إثبات أستلام إيراد العقار كالآتي:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/النقدية		1,600,065,000
الى د/إيراد ايجار عقار	1,600,065,000	

3. يلاحظ أن القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية - اراضي ارتفعت عن قيمتها المسجلة حيث بلغت (1,179,750,000) دينار بعد ان كانت

بمبلغ (1,072,500,000) لذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي ليعكس الارتفاع بالقيمة العادلة:-

اسم الحساب	دائن	مدين
من د/عقارات استثمارية - اراضي		107,250,000
الى د/مكاسب التغير في القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية	107,250,000	

ويتم احتساب القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية وفقاً للآتي:-

مكاسب التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية = القيمة العادلة - القيمة المسجلة

مكاسب التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية = 1,179,750,000 - 1,072,500,000

مكاسب التغير بالقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية = 107,250,000

4. لا يتم احتساب اندثار على العقار الاستثماري بإتباع نموذج القيمة العادلة.

ملحق 2

احتساب الاندثار للمباني والعقارات الاستثمارية (مخازن وخزانات وسيلوات) في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

السنة	وصف الدليل	كلفة الشراء (دينار)	اندثار سابق (المتراكم) (دينار)	اندثار السنة الحالية (دينار)	القيمة الدفترية (دينار)	احتياطي السنة الحالية (دينار)	المشتريات (دينار)	الشطب والهلاك (دينار)
2019	المباني	68,590,500	14,392,763	4,085,046	50,143,895	1,133,258		
	مخازن وخزانات وسيلوات (عقارات استثمارية)	780,100	لا يوجد	31,204	748,896			
	المجموع	69,370,600	14,392,763	4,116,250	50,861,587	1,133,258		
2020	المباني	68,590,500	18,477,809	4,085,048	46,027,643	1,133,256		
	مخازن وخزانات وسيلوات (عقارات استثمارية)	780,100	31,204	31,204	717,692			
	المجموع	69,370,600	18,509,013	4,116,252	46,745,335	1,133,256		
2021	المباني	68,590,500	22,562,857	1,787,352	44,209,087	2,220,632	1000,000	2,462,150
	مخازن وخزانات وسيلوات (عقارات استثمارية)	329,798,600	62,408	6,886,860	322,849,332			
	المجموع	398,389,100	22,625,265	8,705,416	367,058,419			
2022	المباني	63,878,350	24,381,413	1,301,252	39,195,685	2,162,928		
	مخازن وخزانات وسيلوات (عقارات استثمارية)	974,405,200	6,949,268	29,924,256	937,531,676	56,760		
	المجموع	1,038,283,550	31,330,681	31,225,508	975,727,361	2,219,688		

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة وسجلات الشركة.

ملحق 3

احتساب العقارات الاستثمارية واندثارها للسنوات المنتهية في 31/كانون الاول/2020 و2021 و2022 في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة

خاصة

السنة	2020	2021	2022
-------	------	------	------

الموجودات الثابتة	الاراضي (دينار)	المباني (دينار)	الاراضي (دينار)	المباني (دينار)	الاراضي (دينار)	المباني (دينار)
الكلفة كما في 1/1	1,072,500,000	329,798,600	1,072,500,000	780,100	1,072,500,000	974,405,200
تضاف: المشتريات من الموجودات الثابتة بالتكلفة		644,606,600		329,018,500		808,940,380
الكلفة في 12/31		974,405,200		329,798,600		1,783,345,580
نسبة الاندثار	4%- 3%	4%- 3%	4%- 3%	4%- 3%	4%- 3%	4%- 3%
مخصص الاندثار في 1/1		31,204		لا يوجد لإلغاء مخصص الاندثار المتراكم		6,949,268
تضاف: اندثارات الفترة		6,918,064		31,204		29,981,016
ينزل: احتياطي المندثرة						(56,760)
الرصيد في 12/31		6,949,268		31,204		36,873,524
القيمة الدفترية	1,072,500,000	967,455,932	1,072,500,000	329,767,396	1,072,500,000	1,746,472,056
المجموع		2,039,955,932		1,402,267,396		2,818,972,056

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة واجابة دائرة التسجيل العقاري في الاعظمية.

ملحق 4

احتساب الاندثار لمباني الادارة للسنوات المنتهية في 31/كانون الاول/ 2020 و 2021 و 2022 في شركة الخياطة الحديثة - مساهمة خاصة

السنة	2020	2021	2022
الموجودات الثابتة	الاراضي (دينار)	المباني (دينار)	الاراضي (دينار)
الكلفة كما في 1/1	131,250	68,215,500	63,503,350
تضاف: المشتريات من الموجودات الثابتة بالتكلفة			
يطرح: المباع والمشطوب		(4,712,150)	
الكلفة في 12/31		63,503,350	63,503,350
نسبة الاندثار	4%- 3%	4%- 3%	4%- 3%
مخصص الاندثار في 1/1		22,562,857	24,350,209
تضاف: اندثارات الفترة		6,470,134	3,464,180

(2,162,928)		(2,220,632)		(1,133,256)		ينزل : احتياطي المندثرة
		(2,462,150)				ينزل اندثار المباع والمشطوب
25,651,461		24,350,209		22,562,857		الرصيد في 12/31/
37,851,889	131,250	39,153,141	131,250	45,652,643	131,250	القيمة الدفترية
37,983,139		39,284,391		45,783,893		

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير السنوية لشركة الخياطة الحديثة واجابة دائرة التسجيل العقاري في الاعظمية.

الهوامش

- ¹ أن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي قد توقف عن اصدار معايير او قواعد جديدة منذ سنة 2001 وان القاعدة 14 كانت اخر قاعدة اصدرها هذا المجلس، في حين ان المعايير الدولية بجميع نسخها ما زالت مستمرة في الاصدار لحد الان .
- ² تم الاستفسار من مديرة الحسابات عن مساحة العقار وأوضحت بأن مساحة العقار تبلغ (15) أولك اي ما يعادل (1,500)م².
- ³ يتبين ان الاضافات التي اجريت على العقار تعود للسنوات (2020 و 2021 و 2022) لذا يفترض الباحثين بأن القيمة العادلة للمبنى تمثل قيمة الاضافات خلال كل سنة من السنوات موضوع البحث.
- ⁴ تمثل الزيادة بالقيمة العادلة للأراضي كما في 2019/12/31.
- ⁵ عند اعادة التقييم يتم إلغاء حساب مخصص الاندثار المتراكم للمباني.
- ⁶ تمثل القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية- الاراضي كما في 2019/12/31.
- ⁷ تمثل القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية- المباني كما في 2019/12/31.
- ⁸ تم تخفيض قيمة المباني لتحويلها الى عقارات استثمارية - مباني ، وبافتراض بأن قيمتها العادلة تبلغ (780,100)دينار كما في 2019/12/31.
- ⁹ تمثل الزيادة بالقيمة العادلة للأراضي كما في 2019/12/31.
- ¹⁰ عند اعادة التقييم يتم إلغاء حساب مخصص الاندثار المتراكم للمباني.
- ¹¹ تمثل القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية- الاراضي كما في 2020/12/31.
- ¹² تمثل القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية- المباني كما في 2020/12/31.
- ¹³ تم تخفيض قيمة المباني لتحويلها الى عقارات استثمارية - مباني ، وبافتراض بأن القيمة العادلة للمباني تبلغ (780,100)دينار كما في 2019/12/31.