



**Tikrit Journal of Administrative
and Economic Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



**The Reflection of applying the International Financial Reporting
Standard (5) Non-current Assets Held for Sale and Discontinued
Operations on the of financial Statement: A comparative applied study
at Dana Pharma Company for Trading Medicines/Limited**

Shimal Abdulkareem Ismail*, Shiler Abdulrahman Rasheed

College of Administration and Economics/University of Duhok

Keywords:

International Financial Reporting Standard (5), Non-current Assets Held for Sale, Discontinued Operations, Financial Reporting.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	28 Nov. 2024
Received in revised form	25 Dec. 2024
Accepted	07 Jul. 2025
Available online	31 Mar. 2026

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

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



*Corresponding author:

Shimal Abdulkareem Ismail

College of Administration and Economics/University of Duhok



Abstract: The study aims to show the reflection of the International Financial Reporting Standard (5) Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations on the financial statements of Dana Pharma Company for Trading Medicines, Medical Supplies, Equipment, Laboratory Equipment and Dental Supplies / Limited, based on Iraq's trend towards applying the IFRS financial reporting standards through studying the measurement, recognition and accounting disclosure according to the aforementioned standard under the unified accounting system and the resulting reflection on the quality of financial reports in the study sample company. In order to achieve the study objectives, the applied approach was relied upon by analyzing the financial statements of the study sample company to show the reflection of the aforementioned standard in its two parts (non-current assets held for sale and discontinued operations) on the financial reports. One of the most important conclusions reached by the study is that the application of the International Financial Reporting Standard (5) Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations helps to enhance financial reports through transparency, accuracy and improving forecasts in providing information about discontinued operations in addition to the risks associated with non-current assets, which enables investors to make informed decisions based on reliable information. The study recommends that the International Financial Reporting Standard (5) Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations should be applied in the Iraqi environment in a way that enhances the qualitative characteristics of appropriate financial information and honest representation, which helps in enhancing financial reports.

انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على القوائم المالية: دراسة تطبيقية مقارنة في شركة دانا فارما لتجارة الأدوية/ المحدودة

شليخ عبد الرحمن رشيد

شمال عبد الكريم إسماعيل

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة دهوك

المستخلص

تهدف الدراسة إلى بيان انعكاس معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على القوائم المالية في شركة دانا فارما لتجارة الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية والأجهزة المخبرية ومستلزمات طب الأسنان/المحدودة، انطلاقاً من توجه العراق نحو تطبيق معايير التقرير المالي IFRS من خلال دراسة القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي وفقاً لما جاء به المعيار المذكور في ظل النظام المحاسبي الموحد وما نجم من انعكاس على جودة التقارير المالية في الشركة عينة الدراسة. وبغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج التطبيقي من خلال تحليل القوائم المالية للشركة عينة الدراسة لبيان انعكاس المعيار المذكور بشقيها (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة) على التقارير المالية. ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هي أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة يساعد في تعزيز التقارير المالية من خلال الشفافية والدقة، وتحسين التنبؤات في تقديم المعلومات حول العمليات المتوقفة فضلاً عن المخاطر المرتبطة بالأصول غير المتداولة مما يتيح للمستثمرين اتخاذ قرارات مدروسة بناءً على معلومات موثوقة. وتوصي الدراسة بأنه ينبغي تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة في البيئة العراقية بما يعزز الخصائص النوعية للمعلومات المالية الملائمة والتمثيل الصادق مما يساعد في تعزيز التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: معيار التقرير المالي الدولي (5)، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، العمليات المتوقفة، التقارير المالية.

المقدمة

تعد المعلومات المالية المنتج النهائي للتقارير المالية والتي تعد مصدر اعتماد المستثمرين والدائنين والمحليين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة في عملية اتخاذ القرارات. وحتى تكون القرارات التي يتم اتخاذها بالاعتماد على هذه المعلومات رشيدة اقتصادياً لا بد أن تتصف هذه المعلومات بالدقة والجودة العالية، وهذا يعني أن الغاية الأسمى من أن تكون المعلومات المالية بجودة عالية هو الداعم المثل لاتخاذ القرار، والسبب الذي يجعل المعلومات المالية قادرة على تحقيق هذا الغرض، هو أن تستمد هذه المعلومات من تقارير مالية تم إعدادها طبقاً لمعايير محاسبية ذات جودة عالية. وعليه فإن المعايير والمبادئ المحاسبية هي مصدر مخرجات المعلومات المالية والتي تتمثل بالتقارير والقوائم المالية، أي أن جودة المعايير المحاسبية تكون ضامنة لجودة التقارير المالية والأخيرة تراهن بدورها جودة المعلومات المالية التي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات. لذلك فإن المنظمات المهنية أخذت على عاتقها مسؤولية إصدار القواعد والإجراءات المحاسبية القادرة على زيادة جودة ودقة التقارير المالية، والغرض منها هو توفير معلومات محاسبية أكثر ملاءمة وموثوقة للمستخدمين. إذ قام مجلس

معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards board) بإصدار معايير سميت بمعايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards) والتي باتت مسؤولة عن تعديل وتطوير جميع المعايير المحاسبية الدولية والتي عرفت فيما بعد بمعايير التقرير المالي الدولي (International Financial Reporting Standards). وان معايير التقرير المالي الدولي حظيت بقبول واسع على المستوى الدولي، وصار الاعتقاد بان تطبيقها يكون ضماناً لتوفير معلومات محاسبية تتسم بالجودة والدقة العالية ويمكن تجسيد هذا التوجه في الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية وتحديداً في الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية والمتمثلة بالملائمة، والتمثيل الصادق، والتي عرفت بأنها " صفات تجعل المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية ذات جودة عالية ومفيدة لمستخدميها".

اولاً. الإطار المنهجي العام للدراسة ودراسات سابقة:

1-1. الإطار المنهجي للدراسة:

1-1-1. مشكلة الدراسة: تعد معايير التقرير المالي الدولي كفيلاً لجودة التقارير المالية، وإن التقارير المالية ذات الجودة العالية تعرض من خلالها معلومات محاسبية عالية الجودة ومفيدة والتي تستخدم من قبل المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات (محمد، 2019: 4)، وفي العراق يتم تطبيق النظام المحاسبي الموحد منذ بداية سبعينيات القرن الماضي، ويعد هذا النظام بمثابة القانون المحاسبي الرئيس والمنظم للمبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية المعترف بها في التطبيق دون إطار مفاهيمي، والغرض منها هو توفير معلومات ذات طابع اقتصادي بما يخدم الاقتصاد الكلي ورقابة الدولة وسيطرتها على الأنشطة الاقتصادية (الشجيري، 2020: 83)، وعليه فإن العرض والافصاح المحاسبي عن الأصول غير المتداولة وفقاً للنظام المحاسبي المعمول بها حالياً لا يؤدي الى توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية، لذلك تأتي أهمية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة بعدما جرت عليها من تعديلات لضمان جودة التقارير المالية التي تعد على أساسها وتكمن مشكلة الدراسة بسؤال رئيس كالاتي: هل أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة تنعكس على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة؟

ويتفرع من السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. كيف ينعكس معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة الميزانية العمومية للشركة عينة الدراسة؟
2. كيف ينعكس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة الدخل للشركة عينة الدراسة.
3. كيف ينعكس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة التدفقات النقدية للشركة عينة الدراسة؟

1-1-2. أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس كالاتي:

التعرف على انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة. ويتفرع منه الأهداف الفرعية الآتية:

1. التعرف على انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على قائمة الميزانية العمومية في الشركة عينة الدراسة.

2. التعرف على انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على قائمة الدخل في الشركة عينة الدراسة.
3. التعرف على انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على قائمة التدفقات النقدية في الشركة عينة الدراسة.
- 3-1-1. أهمية الدراسة:** تأتي أهمية الدراسة من أهمية الموضوع والتي تتمثل بالحصول على دليل عملي يبين انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على القوائم المالية المتمثلة بقائمة الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.
- 4-1-1. فرضيات الدراسة:** يسعى الباحثان الوصول إلى الإجابة عن أسئلة الدراسة الواردة في مشكلة الدراسة من خلال الفرضية الرئيسية "هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة"، وينفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:
1. هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة الميزانية العمومية للشركة عينة الدراسة.
2. هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة الدخل للشركة عينة الدراسة.
3. هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة التدفقات النقدية للشركة عينة الدراسة.
- 5-1-1. منهج الدراسة وأدوات جمع البيانات:**
1. **المنهج النظري:** تم الاعتماد على المنهج النظري الوصفي لدراسة الإطار التي تغطيها متغيرات الدراسة، والتي تتمثل بالقياس والعرض والافصاح وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة ومدى انعكاس تطبيقه القوائم المالية، ولأجل ذلك تم الاعتماد على الأدبيات النظرية المتمثلة بالكتب، والدوريات، والمجلات الأكاديمية، والرسائل، والأطاريح كمصادر لجمع البيانات في الجانب النظري.
2. **المنهج التطبيقي المقارن:** يتم الاعتماد على المنهج التطبيقي المقارن في الجانب العملي للدراسة لبيان وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة وفي هذا الصدد، يتم الاعتماد على القوائم المالية المصدقة من قبل دائرة الضريبة للشركة عينة الدراسة لسنة 2022.
- 6-1-1. مجتمع وعينة الدراسة:** استناداً إلى طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها التطبيقية فقد تمثلت عينة الدراسة شركة دانا فارما لتجارة الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية والأجهزة المخبرية ومستلزمات طب الاسنان/ المحدودة والتي تم اختيارها وفقاً لطبيعة وإمكانية الدراسة والمحددات الزمنية والاقتصادية للدراسة.
- 7-1-1. الحدود المكانية والزمانية للدراسة:**
1. **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة في جانبها التطبيقي على شركة دانا فارما لتجارة الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية والأجهزة المخبرية ومستلزمات طب الاسنان / المحدودة في محافظة دهوك.
2. **الحدود المكانية:** اعتمدت الدراسة في قياس متغيراتها واختبار وفرضياتها الموضوعية على التقارير المالية السنوية المصدقة من قبل دائرة الضريبة للسنة المالية 2022 للشركة عينة الدراسة.

1-2-1. دراسات سابقة:

1. دراسة (Jara & et al, 2011):

“Effect of international financial reporting standards on financial reporting quality”**“تأثير معايير التقرير المالي الدولي على جودة التقارير المالية”**

هدفت الدراسة إلى تحديد مقدار الاختلاف في جودة التقارير المالية باختلاف المعايير المحاسبية المعدة على أساسها، وبشكل أدق فإن الدراسة ركزت على تحديد مدى الاختلاف في جودة التقارير المالية إذا ما تم إعدادها حسب معايير التقرير المالي الدولي مع جودة التقارير المالية إذا تم إعدادها وفق المعايير المحلية. وتم تحديد الفروقات في ظل إعدادها وفق كل نوع من المعايير المذكورة سابقاً سواء أكان دولية أم محلية. إذ تم الاعتماد على حزمة من المؤشرات الاقتصادية والمالية كبداية لمقاييس جودة المعلومات المالية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تحليل تلك القوائم والتقارير لعينة الدراسة والتي تمثل مجموعة من الشركات المسجلة في سوق إسبانيا للأوراق المالية. ومن أهم النتائج التي توصل إليها الدراسة هي: اختلاف النسب ونتائج المؤشرات تبعاً لاختلاف المعايير المستخدمة لأعداد تلك القوائم والتقارير المالية، والتي أدت إلى اختلاف في مستوى جودة المعلومات المالية، الدراسة بوجود مجموعة من الاعتبارات يجب أخذها بنظر الاعتبار حتى يمكن استخدام النسب المالية كمقياس جودة التقارير المالية، أي بمعنى فإن المؤشرات المالية تحسن أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولي بالمقارنة مع تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). وأوصت الدراسة بوجود مجموعة من الاعتبارات يجب أخذها بنظر الاعتبار حتى يمكن استخدام النسب المالية كمقياس جودة التقارير المالية.

2. دراسة (Kaminska, 2015):

“Reflection in Accounting Long Term Assets Destined for Sale According to IFRS”

“التفكير في محاسبة الأصول طويلة الأجل المخصصة للبيع وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولي”
هدفت الدراسة إلى إثبات الاعتراف والعرض من الناحيتين النظرية والعملية للمحاسبة عن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقرير المالي الدولي. واستخدمت الدراسة الأساليب العلمية العامة والخاصة، إذ تتمثل الأساليب العلمية العامة بطريقة التعميم النظري وأسلوب المقارنة والتجريد، أما الأساليب العلمية الخاصة فتضمنت الطريقة الإحصائية وطريقة الميزانية العمومية. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يجوز تصنيف الأصول التي تم اهلاكها بالكامل على أنها “أصول محتفظ بها للبيع” لأنه لا يتم تعويض قيمتها ببيعها، وكذلك يتم عرض نتيجة انخفاض قيمة الأصل المحتفظ بها للبيع والنتيجة النهائية لاستبعاد هذه الأصول في قائمة الدخل الشامل. وأوصت الدراسة بأنه يجب أن يسمح نظام المحاسبة باستخدام مؤشر العمليات المتوقعة، لأن كل وحدة اقتصادية سوف يطبق عاجلاً أم آجلاً معايير التقرير المالي الدولي (5).

3. دراسة (Alexandra & et al, 2016):

"Evaluation of the Effect of Non-Current Assets on Profitability and Asset Management Efficiency"**"تقييم تأثير الأصول غير المتداولة على ربحية وكفاءة إدارة الأصول"**

هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير الأصول غير المتداولة على ربحية وكفاءة إدارة الأصول كإنخفاض قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة بموجب معايير التقرير المالي الدولي. واعتمدت الدراسة على الجمع بين منهجي الاستنتاجي والتحليل الكمي. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن الاختلافات في الأرقام المحاسبية في ظل معايير التقرير المالي الدولي والمعايير المحاسبية الأوروبية تؤثر بشكل مباشر على حسابات بسط النسب أو مقامها أو كليهما، ففي الحالة التي تؤثر فيها الاختلافات في القياس على البسط فقط أو المقام فقط فإن تأثير التغييرات يكون واضحاً وبسهولة تحديده وتفسيره، أما في حالة التأثير المزدوج فإن تحديد وتفسير التغييرات يكون أقل وضوحاً. وأوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على تحليل التدفق النقدي ولاسيما في الحالات التي تخضع فيها الممارسات المحاسبية لتقديرات الإدارة، لأن التدفقات النقدية لا تتأثر بالتغييرات في الممارسات المحاسبية باستثناء الحالات التي تتغير فيها نطاق التوحيد، لذلك يكون من المرجح أن تحقق من توحيد الأرقام الأساسية عند استخدام إجمالي الربح وهوامش الربح التشغيلي في تحليل الربحية.

1-2-2: أوجه الشبه والاختلاف وخصوصية الدراسة الحالية:

1. تناولت الدراسات السابقة الأجنبية المذكورة تأثير تطبيق معايير التقرير المالي الدولي على جودة التقارير المالية والمعلومات المالية والعلاقة بينهما منها دراسة (Jara et al) التي ركزت على تحديد التأثير ومدى الاختلاف في جودة التقارير المالية إذا ما تم إعدادها حسب معايير التقرير المالي الدولي مع جودة التقارير المالية إذا تم إعدادها وفق المعايير المحلية بالاعتماد على الأساليب الإحصائية.

2. تناولت دراسة (Kaminska) الاعتراف والعرض من الناحيتين النظرية والعملية للمحاسبة عن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقرير المالي الدولي (IFRS) من خلال الأمثلة الرياضية، فهي تتشابه الدراسة الحالية من حيث الإطار النظري لمعيار التقرير المالي الدولي (5) ولكن تختلف عن الدراسة الحالية من الناحية العملية إذ أخذت الدراسة فقط حالة انخفاض في القيمة ولكن تحاول الدراسة الحالية إثبات تأثير المعيار بشكل تطبيقي على جودة التقارير المالية في شركة دانا فارما لتجارة الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية والأجهزة المخبرية ومستلزمات طب الأسنان/المحدودة في محافظة دهوك.

3. تناولت دراسة (Alexandra) تأثير الأصول غير المتداولة على الربحية وكفاءة إدارة الأصول واعتمدت هذه الدراسة على الجمع بين منهجي الاستنتاجي والتحليل الكمي، فيما تحاول الدراسة الحالية بيان انعكاس معيار التقرير المالي الدولي (5) على جودة التقارير المالية بشكل تطبيقي في شركة دانا فارما لتجارة الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية والأجهزة المخبرية ومستلزمات طب الأسنان / المحدودة في محافظة دهوك. لذا فإن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه بأنها من الدراسات القليلة من نوعها بعد الاستطلاع الواسع على الدراسات السابقة في العراق وإقليم كردستان التي تناولت معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة وبشكل تطبيقي على الشركة عينة الدراسة في محافظة دهوك. وتميزت

الدراسة الحالية أيضاً بأنها تناولت علاقة أخرى مهمة والتي تتمثل في انعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على القوائم المالية، إذ أثبت الاطلاع الواسع على الدراسات السابقة في البيئة المحلية عدم تناول مثل هذه العلاقة المؤثرة والمهمة في ظل التوجه المحلي نحو معايير التقرير المالي الدولي.

ثانياً. الإطار النظري للدراسة:

1-2. معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
 ويعد معايير التقرير المالي الدولي IFRS هي البوابة الرئيسية لعولمة المحاسبة، لذلك تسعى دول مختلفة حول العالم جاهدةً لتطبيق هذه المعايير بطريقة اختيارية أو إلزامية. وعلى الرغم من أهمية التقارير المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية، إلا أن الالتزام بتنفيذها يختلف من دولة إلى أخرى حسب التنظيم المحاسبي والتشريعات القانونية التي تحكم مهنة المحاسبة في كل دولة (Alawaqleh, 2020: 112). كما تعد الاتجاه العالمي المتزايد نحو تبني معايير التقرير المالي الدولي IFRS من الأسباب الرئيسة التي وجهت الكثير من الدول لاتخاذ قرار تبني هذه المعايير. والعراق كغيره من الدول ولأسباب عديدة مرتبطة بتأثير المنظمات الدولية والشراكات التجارية توجه مؤخراً لاتخاذ قرار تبني معايير التقرير المالي الدولي (حسن وعبد الله، 2020: 440). وبما إن الأصول غير المتداولة تعد بنداً أساسياً في الميزانية العمومية، ورقماً صعباً للمركز المالي للوحدات الاقتصادية، وكما يعلم الجميع فإن الأصول غير المتداولة من ضمن مجموعة الأصول يتوقع منها أن تنشئ تدفقات نقدية في العمليات التشغيلية نتيجة الاستخدام المستمر. لكن في الواقع هناك أصول من ضمن الأصول المتنوعة مستبعدة ولا تعمل ومحتفظ بها للبيع، لذا جاء معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة في آذار عام 2004 ليفصل الأصول غير المتداولة المستبعدة والمحتفظ بها للبيع عن بقية الأصول غير المتداولة والتي تستخدم في العمليات التشغيلية ووضع القياس والافصاح الخاص بها وذلك لتعزيز جودة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية من حيث القياس والافصاح (عبد الأمير، 2022: 3). بشكل عام، يتم تصنيف الأصول غير المتداولة أو مجموعة الاستبعاد (مجموعة الأصول التي سيتم التخلص منها) على أنها أصل محتفظ بها للبيع، عندما يتم استرداد قيمة الأصل الدفترية بشكل أساسي من عملية البيع وليس من خلال الاستخدام الحالي أو المستمر لها (IFRS 5, 2021: 249). إذ أن مجموعة الاستبعاد، هي مجموعة الأصول التي سيتم التخلص منها معاً في معاملة واحدة بما في ذلك الالتزامات التي تنسب مباشرة إلى هذه الأصول عن بيعها كمجموعة أو بطريقة أخرى (IFRS 5, 2022: 262). ومن أجل تصنيف الأصول الثابتة أو مجموعة الاستبعاد (مجموعة الأصول التي سيتم التخلص منها) على أنها أصل محتفظ بها للبيع، يجب استيفاء الشرطين الآتيين (ابو نصار، 2020: 562): (1) يجب أن يكون الأصل أو مجموعة الاستبعاد (مجموعة الأصول التي سيتم التخلص منها) جاهزة للبيع الفوري وبشكله الراهن، أي دون إجراء التعديلات عليها من أجل تهيئته لتناسب شروط بيع هذه الأصول. (2) يجب أن يكون للأصل أو مجموعة الاستبعاد احتمالية عالية للبيع، إذ تعني الاحتمالية العالية احتمالية حدوث بيع الأصل أكثر من عدمها. ولكي يتم توفير شرط وجود احتمالية كبيرة للبيع فلا بد من استيفاء المواقف والمعاملات الآتية (4: Otlu & Gul, 2019) (ابو نصار، وحميدات، 2020: 562) (Cavusoglu & Demirel, 2016: 90):

1. يجب وضع خطة وبمستوى مناسب من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية لبيع الأصل. فضلاً عن ذلك يجب على الوحدة الاقتصادية إيجاد برنامج نشط لإكمال الخطة من خلال إيجاد المشتريين أو العملاء كالإعلان في الجريدة لبيع الأصل.
2. يجب أن يكون للأصل سوق نشط من خلال تسويقه وعرضه للبيع وبسعر مناسب وقريب للواقع أو القيمة العادلة. ينبغي إتمام عملية البيع خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف.
3. يجب أن تظهر الاجراءات المطلوبة لتظهر الاجراءات المطلوبة لإكمال خطة المبيعات وإنه من غير المحتمل ان تحدث تغييرات كبيرة وجوهريه على خطة بيع الأصل، أو التراجع عن عملية البيع وإلغاء الخطة.

وفي حالة توفر الشروط المذكورة اعلاه يبقى تصنيف الأصل على أنها محتفظ بها للبيع حتى وان لم يتم بيعه في غضون سنة واحدة من تاريخ التصنيف شريطة توافر ما يأتي (الشجيري، 2020: 449):

1. وجود أحداث خارجة عن سيطرة الوحدة الاقتصادية أدت إلى عدم بيع الأصل خلال هذا الفترة.
2. وجود دلائل كافية تثبت بأن الوحدة الاقتصادية مازالت ملتزمة بخطتها لبيع الأصل.

وفي حالة توفر هذه الشروط في نهاية الفترة المالية اللاحقة، يجب إلغاء تصنيف الأصل على أنها محتفظ بها للبيع، أما إذا تحققت هذه الشروط اعلاه بعد نهاية الفترة المالية وقبل أن يصدر أمر المصادقة على نشر القوائم المالية، عندئذ يتم الإفصاح عن ذلك في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، أي لا يظهر أثر هذه التصنيف في تلك القوائم المالية نفسها (ابو نصار وحميدات، 2020: 562). ويتم قياس الأصول غير المتداولة أو (مجموعة الاستبعاد) وقبل تصنيف هذه الأصول كأنها محتفظ بها للبيع مباشرةً وفق المعايير ذات العلاقة والتي تكون (IAS 16 و IAS 36 و IAS 38) (Cavusoglu & Demirel, 2016: 96). والاعتراف بالانخفاض في قيمتها أن وجد كخسارة في قائمة الدخل ما لم يكن الأصل يعالج بموجب نموذج اعادة التقييم (ان وجد) وبمقدار خسارة الانخفاض (ابو نصار، 2020: 564). وعندما يتم تصنيف الأصول غير المتداولة أو (مجموعة الاستبعاد) على أنها محتفظ بها للبيع، يتم قياسها بالقيمة الدفترية أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منه تكاليف البيع)، أيهما أقل (Otlu & Gul, 2019: 4). وخسارة الانخفاض للأصل غير المتداولة أو (مجموعة الاستبعاد)، عند انخفاض صافي القيمة العادلة (القابلة للاسترداد) عن القيمة الدفترية (الشجيري، 2020: 450). ووفقاً للمادة 21 من معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة ومعيار المحاسبة الدولية IAS 36 (العمليات المتوقعة)، فإن الزيادة في القيمة العادلة في الفترة أو الفترات اللاحقة للأصل غير المتداولة أو (مجموعة الاستبعاد) التي سبق وتم اثبات الانخفاض في قيمتها يتم الاعتراف بها وبمبلغ الزيادة كمكاسب (أرباح استعادة الانخفاض) في قائمة الدخل (Crnkovic et al., 2007: 211). ويشترط أن هذه الزيادة لا تزيد عن مخصص انخفاض القيمة للأصل غير المتداولة أو (مجموعة الاستبعاد) المحتفظ بها للبيع قبل أن يتم تصنيف هذه الأصول كأصل محتفظ بها للبيع ولا تخضع الأصول غير المتداولة او (مجموعة الاستبعاد) المحتفظ بها للبيع للاندثار. (الشجيري، 2020: 450).

ويرى الباحثان بأن معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة تطرقت الى مدخلين لقياس الأصول غير المتداولة والعمليات المتوقعة وهما مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة، إذ إن مدخل التكلفة التاريخية رغم تميزها بالموثوقية،

وإمكانية التحقق منها إلا أنها لم تأخذ التغييرات التي تطرأ على قيمة الأصول غير متداولة والعمليات المتوقفة مع مرور الوقت مثل الاندثارات وتقدام الأصول بنظر الاعتبار وهذا ما يسبب فقدان ملائمتها كأساس للتقويم، وبما أن القياس وفق كمدخل الكلفة التاريخية هو الأكثر استخداماً في الواقع العملي لدى الوحدات الاقتصادية عند إعداد القوائم المالية، وبسبب عدم ملائمة البيانات التي تم إعدادها وفق مدخل الكلفة التاريخية ظهرت آراء تنادي بإعادة قياس البيانات المالية وفقاً لمداخل مختلفة أخرى منها مدخل القيمة العادلة والتي تهدف إلى إظهار بنود البيانات المالية بالقيمة الأقرب إلى الواقع في اللحظة التي فيها إعداد البيانات، وإن الهدف من القياس على أساس مدخل القيمة العادلة هو إظهار بنود البيانات المالية بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد تلك البيانات وإن التغييرات في القيمة العادلة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، لذا تعد أهم ميزة لمدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي وهي ملائمتها لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية، فعلى الوحدة الاقتصادية أن تختار مدخل القيمة العادلة عندما يكون هناك فروقات كبيرة بين المبلغ المرسل (القيمة الدفترية) للأصول غير المتداولة الملموسة وبين قيمتها العادلة.

أما فيما يتعلق العملية المتوقفة ويعرف معيار التقرير المالي الدولي IFRS 5 "العملية المتوقفة" بأنها أحد مكونات الوحدة الاقتصادية التي تم التخلص منها أو تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع ويمثل (8: 2018, chagnaadori) (ابو نصار وحميدات، 2020: 570)، (83: 2015, Kaminska)، (12: 2018, Adolfo et al.)، (حسوبة وآخرون، 2022: 292):

1. خط عمل رئيس منفصل أو منطقة جغرافية للعمليات.
 2. جزء من خطة واحدة منسقة للتخلص من خط أعمال رئيس منفصل أو منطقة جغرافية منفصلة.
 3. وحدة اقتصادية تابعة تم شراؤها أو (الاستحواذ عليها) حصرياً بهدف إعادة بيعها.
- وفق المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 5، فإن العمليات المتوقفة هي أحد مكونات الوحدة الاقتصادية الذي تم التخلص منها أو تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع، فضلاً عن ذلك فإن كلاهما يتطلبان عرض العمليات المتوقفة بشكل منفصل في كشف الدخل الشامل (9: 2018, chagnaadori). يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعرض وتفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة (حميدات، 2019: 358). وعلى هذا الأساس يتوجب على الوحدة الاقتصادية عرض نتائج العمليات المتوقفة (8: 2018, chagnaadori): بمبلغ واحد في قائمة الدخل الشامل متضمناً على مجموع:

- أ. الأرباح والخسائر بعد الضريبة من العمليات المتوقفة.
- ب. الأرباح والخسائر بعد الضريبة المعترف بها عند قياس الأصول ذات الصلة بالعمليات المتوقفة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

2-2. العلاقة النظرية بين معيار التقرير المالي الدولي IFRS 5 والتقارير المالية: تُعد المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المنتج النهائي لنظام المعلومات المالية، وتعد المعلومات المالية التي تحتويها تلك التقارير من أهم مصادر المعلومات التي يمكن أصحاب المصالح الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ولأسيما المستثمرين والدائنين، وحتى تكون القرارات التي يتم اتخاذها من قبل أصحاب المصالح تتسم بالرشد يجب أن تتصف المعلومات التي تحتويها التقارير المالية بالجودة العالية، وأن تبني معايير التقرير المالي الدولي IFRS بعدها معايير عالمية ستساهم في تقارب التقارير بين الدول وتخفيض اختلافاتها، وتحسن قابلية المعلومات المالية للمقارنة من خلال تحسين

قدرتها التفسيرية كمؤشر لإداء الوحدة، وتخفيض تكلفتها (Sunder, 2016: 211-223). إذ يرى كل من (Ball, 2006)، (Schipper, 2010)، (Brochet et al., 2013)، (Akenbor, 2014)، (Okoye & Senyigit, 2014)، (Kamath & Desai, 2014)، (Kao & Wei, 2014)، (Manganaris et al., 2016) (Yuri sand & Puspitasari, 2015). أن تبني IFRS قد حسن من جودة التقارير المالية ويتجسد ذلك من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المالية، إذ إن تبني معايير IFRS تؤدي إلى زيادة الملائمة، التمثيل الصادق، التوقيت المناسب، التغذية العكسية وقابلية المعلومات للمقارنة، ويعود بالنفع لأصحاب المصالح. وإن معايير IFRS ساهمت في ارتفاع مستوى كفاءة الإدارة المحاسبية واستمرارية الوحدة الاقتصادية، كونها تعمل على تحسين جودة التقارير المالية، ولاسيما في الحالات التي تكون فيها المعايير المحلية تحكمها النظم السياسية والقانونية والضريبية، وإن تطبيق مبادئ الإفصاح الواردة في IFRS تؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية (السعيد وآخرون 2013: 25-54)، كما إن تطبيق القيمة العادلة من قبل الوحدات يزيد من درجة الملاءمة، العرض الصادق، قابلية الفهم، وقابلية مقارنة المعلومات المتضمنة في التقارير المالية (خليل وإبراهيم، 2013: 507-508). إذ إن الإفصاح عن الأصول والمطلوبات، والإفصاح عن الأرباح والخسائر بشأن الأصول والمطلوبات المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة وفق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5)، لها تأثير سلبي على إدارة الأرباح، قد يؤدي الالتزام وفق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5) إلى تقليل إدارة الأرباح إذ يجب على الإدارة الإفصاح عن جميع المعاملات التي تتعلق بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة. وبذلك لن يتم إخفاء أي شيء عن مستخدمي البيانات المالية، ومن ثم يشير إلى أن التقرير المالي الدولي (5) تخفض من إدارة الأرباح وهذا ما تزيد من جودة التقارير المالية، على أساس أن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصول المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة يوفر لمستخدمي المعلومات المالية معلومات حيوية لاتخاذ القرار. وهذا يمنع عدم تناسق المعلومات. ويحدث هذا عندما تكون الإدارة في وضع أفضل للحصول على معلومات حول الوحدة الاقتصادية، ويمكنها استخدام هذه المعلومات لمصلحتها (Grant, 2014: 373)، (Yeboah & Yeboah, 2015: 74)، (Abiodun, 2010: 37). ووفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2008 تشير الفقرة 26 منه أن المعلومات تكون مفيدة عندما تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعد المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير في القرارات الاقتصادية وذلك عن طريق مساعدة متخذيها على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التقييمات الماضية (IASB, 2008: 26). وفي إطار التقرير المالي عن انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة يعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة تلك الأصول والإبلاغ عنها في القوائم المالية معلومة ملائمة وقادرة على إحداث تغيير في قرارات المستخدمين ومساعدتهم على تكوين التوقعات المستقبلية وإن جميع الخصائص الفرعية للملاءمة تفضل تقييم الأصول غير المتداولة وفقاً لمداخل القياس الأخرى بدلاً من مدخل التكلفة التاريخية ولا سيما مدخل القيمة العادلة ومدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، وفي هذا الصدد يعرف Don وآخرون القيمة التنبؤية بأنها "المعلومات التي تساعد المستخدمين على زيادة احتمال التنبؤ بالأحداث المستقبلية من خلال نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة بشكل صحيح"، وإن القياس وفقاً لمداخل القياس الأخرى مثل القيمة العادلة يفترض عموماً

أن يوفر قدرًا أكبر من القيمة التنبؤية مقارنة بالقياس وفقا لمدخل التكلفة التاريخية. (Don & et al., 2002:9) ويشير كل من Shipper & Vincent إلى أن القيمة التنبؤية تعبر عن قدرة التقرير المالي على تحسين قدرة مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالعناصر ذات العلاقة باهتماماتهم (Shipper & Vincent, 2003: 100) وفي هذا السياق يشير كل من Aboody Barth & Kasznik إلى أن التقرير المالي عن التغيرات المتتالية في القيمة العادلة للأصول غير المتداولة لوحدة اقتصادية كبيرة توفر تغذية عكسية لمستخدمي المعلومات المالية، وبعبارة أخرى فإن التكلفة التاريخية بحكم التعريف لا تتغير مع مرور الوقت وتوفر تغذية عكسية محدودة لعدد كبير من المستخدمين لأغراض الشراء أو الحيازة، وإن قياس القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة (التكلفة التاريخية ناقصا مخصص الاندثار المتراكم) قد توفر تغذية عكسية في الاتجاه الخاطئ لأن القيمة الدفترية لتلك الأصول قد تكون أعلى من قيمتها العادلة أو من صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من استخدام تلك الأصول بانتظام مع مرور الوقت حتى عندما يتم إعادة تقييمها (Barth, & Kasznik 1999: 1-3). كما يشير كل من Alciatore Easton & Spear Nurnberg, Dittmar في السياق نفسه إلى أن هناك حالة واحدة توفر من خلالها مدخل التكلفة التاريخية للأصول غير المتداولة تغذية عكسية وهي عندما تتجاوز القيمة الدفترية لتلك الأصول التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدامها على افتراض حدوث انخفاض في قيمة تلك الأصول ويتم تعديل القيمة الدفترية إلى القيمة العادلة وفي هذه الحالة يمكن أن توفر للمستخدمين تغذية عكسية هامة وبالتالي يتم تسوية الانخفاض في قيمة تلك الأصول على أساس القيمة العادلة وليست التكلفة التاريخية (Alciatore, Easton, & Spear 2000: 151) (Nurnberg & Dittmar, 1997: 37) ومما سبق يرى الباحثان بأن الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في القوائم المالية يوفر معلومات أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات وإن إعادة تقييم تلك الأصول بالانخفاض قد تكون وفقا لأسعارها في الأسواق النشطة لكنها غير متاحة أو تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم الوحدة الاقتصادية ومن خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل أو الالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة وهي وفق توقعات الإدارة المبنية على أسس علمية ووجود موازنات تقديرية موضوعية ولا سيما عند مقارنتها بأقيامها الدفترية والمسجلة بتكلفتها التاريخية بعد طرح مخصص الاندثار، تلك المعلومات تساعد في تحسين القيمة التنبؤية فضلا عن تعظيم القيمة التوكيدية أو التغذية العكسية أكثر مما توفرها التكلفة التاريخية، وقد تكون للتكلفة التاريخية أيضا القدرة على التأثير في القرارات طالما أن القيمة الدفترية لتلك الأصول تكون قريبة وبشكل معقول من القيمة العادلة وإن القيمة الدفترية وفقا للتكلفة التاريخية تكون غير ملاءمة في القدرة على التأثير في القرارات عندما تنحرف وبشكل هام عن القيمة العادلة وفقاً للأهمية النسبية للانحراف، وتلعب المعلومات المالية التي يتم الإبلاغ عنها دورا هاما في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة. وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات وإن هذه الخاصية في التقييم الارتجاعي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات المالية فضلا عن خاصية الأهمية النسبية والتي بدورها تلبي الحاجة الملحة إلى تلك المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتعتمد في ذلك على مدى فاعلية الأنظمة المحاسبية في توفير معلومات محاسبية تستجيب لاحتياجات مستخدميها في كل الظروف، إذ إن عدم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة

الأصول غير المتداولة وحذفه كمعلومة ملائمة تمتلك أهمية نسبية سيكون لها تأثير في قرارات المستخدمين، وبالتالي فإن الاعتراف الفوري بالخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة تلك الأصول من خلال تقييمها بقيمتها العادلة أو قيمة استخدامها يعد أحد المؤشرات الهامة والدالة على جودة التقرير المالي وتعد معلومات ملائمة للمستخدمين، وعليه يتوقع الباحثان من خلال هذه الدراسة أن تطبيق الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص لمعيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة، كأحد المعايير التي ينتج عنها جودة أعلى للقوائم المالية لهذه الوحدات الاقتصادية من تلك التي يمكن أن تتميز بها القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية التي لا تطبق هذا المعيار.

ثالثاً. الجانب العملي:

3-1. نبذة تاريخية عن الشركة عينة الدراسة: تعد شركة (دانا فارما لتجارة الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية والأجهزة المختبرية ومستلزمات طب الأسنان / المحدودة) من الشركات الرائدة في تجارة المستلزمات والأجهزة الطبية في محافظة دهوك، إذ تمتلك القدرة التنافسية الكافية لتقديم خدمات متميزة في مجال عملها. لذا فقد تم اختيارها كعينة الدراسة، لأنها تطبق النظام المحاسبي الموحد في إجراء عملياتها المحاسبية، وتأسست الشركة بموجب الأمر الوزاري رقم 5041 في 23/06/2006 بموجب قانون الشركات المرقم 21 لسنة 1997 المعدل برأسمال قدره (1,000,000) مليون دينار عراقي. ومن الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها هي تجارة عامة استيراد وتصدير بصورة عامة ومطلقة منها القيام بشراء وبيع وإيجار واستئجار ووصف وارتهان واستيراد جميع المواد التي لها صلة بالشركة.

3-2. تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على القوائم المالية لشركة (دانا فارما) عينة الدراسة: يعرض هذا المحور المعالجة المحاسبية لشركة (دانا فارما) الفرع الرئيس في دهوك فيما يتعلق بالشق الأول من المعيار وهي الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بعد قرار الشركة في 2022/10/1 باستبعاد جزء من اثائها القديم والاحتفاظ بها لغرض البيع، وكذلك مكتب كركوك المتوقعة بقرار مجلس إدارة الشركة في 2022/4/30 على أن يتم التوقف في نهاية سنة 2022 وفقاً للنظام المحاسبي الموحد العراقي المعمول به حالياً ووفق معيار التقرير المالي الدولي رقم (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة وتأثيرها على المعالجة المحاسبية من خلال القوائم المالية والتي هي قائمة الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وكذلك قائمة التدفقات النقدية وفق كلا من النظام المحاسبي الموحد ومعيار التقرير المالي الدولي (5) وبيان وتحليل الاختلافات وعرض الجداول لبيان التأثير على تلك القوائم. يمكن بيان انعكاس تطبيق المعيار على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة كما يأتي:

1. احتساب الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع: ويتم عرض الأصول ببند إجمالي وهو الأصول الثابتة، وقد جاء النظام المحاسبي الموحد رقم (1) والذي يبين فيه حركة الأصول الثابتة خلال الفترة واندثارها، ويرى الباحثان أن دمج جميع أنواع الأصول في بند إجمالي وإظهارها بالصافي وعدم توضيح مبالغ الاندثار حسب أنواعها يقلل من أهمية الميزانية، ويتم عرض النفقات الإيرادية المؤجلة ضمن فقرة الأصول الثابتة كرقم إجمالي، وأورد النظام كشف رقم (2) للنفقات الإيرادية المؤجلة واطهر فيها أنواعها المختلفة وأقساط الإطفاء السنوية، كما إن النظام لا يقوم باحتساب الشهرة. وإن النظام المحاسبي الموحد بعيداً عن متطلبات مواجهة انخفاض قيمة الأصول وبيان الإجراءات التي

يجب ان تتبعها الوحدة لضمان تسجيل قيمة أصولها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد التي جاء بها المعيار الدولي رقم (36)، وكما إن النظام المحاسبي الموحد لم يبين أية معالجات بشأن الأصول والالتزامات المحتملة ومتطلبات الإفصاح عنها. ويعتمد النظام المحاسبي الموحد على التكلفة لتقويم المخزون دون الأخذ بأسلوب التكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل، وعدم الالتزام بالإفصاح عن السياسات المتبعة في قياس المخزون. لم يأخذ النظام بأيّة معالجات محاسبية لمواجهة الأصول والالتزامات المحتملة. ويوضح الجدول رقم (5) الآتية بأن لدى شركة (دانا فارما) عينة الدراسة أصول ثابتة قيمتها الدفترية تبلغ (204,780,652) د.ع في سنة 2022 والتي تمثل إجمالي الأصول الثابتة ومن ضمن هذه الأصول أثاث وأجهزة مكاتب بقيمة (161,315,084) د.ع ويمكن عرض ذلك في كشف الأصول الثابتة واند ثاراتها للشركة عينة الدراسة كما في 2022/12/31 وكالآتي:

جدول (1): كشف الأصول الثابتة واند ثاراتها لشركة (دانا فارما) عينة الدراسة للسنة المنتهية في 2022/12/31

رقم الدليل المحاسبي	آلات ومعدات 113	عدد وقوالب 115	اثاث وأجهزة مكتبية 116	مجموع
كلفة كما في 01/01/2022	110,175,000	218,000	112,718,750	223,111,750
الإضافات: المشترأة/المحوّلة	-	950,000	48,596,334	49,546,334
تنزل: الأصول المشطوية والمباعة	-	-	-	-
الكلفة كما في 2022/12/31	110,175,000	1,168,000	161,315,084	272,658,084
نسبة الاندثار	10%	10%	10%	
الاندثارات				
مخصص الاندثار كما في 2022/1/1	1,836,250	10,900	41,104,460	42,951,610
تضاف اندثارات الفترة	11,017,500	68,649	13,839,673	24,925,822
الرصيد كما في 2022/12/31	12,853,750	79,549	54,944,133	67,877,432
القيمة الدفترية كما في 2022/12/31	97,321,250	1,088,451	106,370,951	204,780,652

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة وكما موضح في الملحق (1).

ويوضح الجدول رقم (1) اعلاه بأن هناك أثاث وأجهزة مكاتب قامت الشركة بشرائها خلال سنة 2022 بمبلغ (48,596,334) د.ع ومن خلال البحث والاستفسار تبين بأنه بعد شراء الأثاث وأجهزة مكاتب حديثة قررت الشركة باستبعاد جزء من الأثاث وأجهزة المكاتب القديمة في

2022/10/1 والاحتفاظ بها للبيع والبالغ كلفتها في تاريخ القرار (34,836,180) د.ع وأن الشركة استمرت في عرض هذا الجزء ضمن بند الأصول الثابتة وفضلا عن استمرار احتساب الاندثار لهذا الجزء أيضا، أما وفق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة فإنه ينبغي عرض الجزء المحتفظ بها للبيع (الأثاث وأجهزة المكاتب) كبنء مستقل في الميزانية العمومية أي يتم عرضها بصورة منفصلة عن الأصول الثابتة، إلا أن هذا المطلب لم يشار إليه النظام المحاسبي الموحد وفيما يأتي الجدول رقم (2) عن الاختلاف بين النظام المحاسبي الموحد و المعيار الخاص بعرض الأصول غير المتداولة.

جدول (2): الاختلاف بين النظام المحاسبي الموحد و المعيار الخاص بعرض الأصول غير المتداولة

البند	متطلبات النظام المحاسبي الموحد	متطلبات المعيار
القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)	204,780,652	186,131,588
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع (اثاث وأجهزة مكتبية)	0	19,519,969
المجموع	204,780,652	205,651,557

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين رقم (1) و (3).

كما سبق ذكره بأن الشركة استمرت في احتساب الاندثار لتلك الأصول الثابتة المحتفظ بها للبيع وهذا ما يؤثر في القيمة الدفترية لتلك الأصول حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد، أما وفق متطلبات المعيار فإنه ينبغي التوقف عن احتساب الاندثار لجزء المحتفظ بها للبيع في تاريخ قرار الاستبعاد التي كانت في 2022/10/1 وكما موضح في الجدول رقم (3) الآتي:

جدول (3): كشف الأصول الثابتة واندثاراتها للشركة عينة الدراسة وفق المعيار للسنة المنتهية في 2022/12/31

رقم الدليل المحاسبي	آلات ومعدات	عدد وقوالب	اثاث وأجهزة مكتبية	مجموع
113	115	116		
الكلفة كما في 01/01/2022	110,175,000	218,000	112,718,750	223,111,750
الإضافات: المشتراة / المحولة	-	950,000	48,596,334	49,546,334
تنزل: الأصول ثابتة المحتفظ بها للبيع	-	-	34,836,180	34,836,180
الكلفة كما في 2022/12/31	110,175,000	1,168,000	126,478,904	237,821,904
نسبة الاندثار	10%	10%	10%	0
الاندثارات				
مخصص الاندثار كما في 2022 /1/1	1,836,250	10,900	41,104,460	42,951,610

21,442,204	10,356,055	68,649	11,017,500	تضاف اندثرات الأصول ثابتة
	12,703,498			تنزل مخصص الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع لغاية 1/1
51,690,316	38,757,017	79,549	12,853,750	رصيد الاندثار للأصول الثابتة كما في 2022/12/31
186,131,588	90,334,600	1,088,451	97,321,250	القيمة الدفترية للأصول الثابتة
34,836,180	34,836,180			كلفة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع
12,703,498	12,703,498	-	-	مخصص الاندثار كما في 2022 /1/1
2,612,713	2,612,713	-	-	تضاف اندثرات الفترة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع من 1/1 لغاية 9/30
15,316,211	15,316,211	-	-	المخصص لغاية تاريخ الاستبعاد 9/30
205,651,557	19,519,969	-	-	القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة.

ويوضح الجدولين رقم (1) و (3) بان هناك اختلاف في احتساب الاندثار وفق معيار التقرير المالي الدولي (5) عما كان عليه وفق النظام المحاسبي الموحد وذلك بسبب التوقف عن احتساب الاندثار لفترة التوقف للجزء المحتفظ بها للبيع بعد تاريخ القرار وكما موضح في الجدول رقم (4) جدول (4): جدول التغيير في احتساب الاندثار للأصول غير المتداولة

البند	متطلبات النظام المحاسبي الموحد	متطلبات المعيار	الفرق
مصروف الاندثار السنوي	24,925,822	24,054,917	870,905

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين رقم (1) و(3).

وإن فرق الاندثار البالغ 870,605 بين متطلبات النظام والمعيار ناتج عن فرق اندثار لفترة التوقف إذ تم احتساب الاندثار وفق النظام المحاسبي الموحد بمبلغ 24,925,822 بينما تم التوقف عن احتسابها وفق المعيار للجزء المحتفظ بها للبيع من تاريخ الاستبعاد ولمدة 3 أشهر إذ إن مصروف الاندثار السنوي لتلك الجزء كانت بمبلغ 3,483,618 إلا أنه تم استبعاد مصروف الاندثار لفترة

التوقف (3،483،618 ÷ 12) × 3) 870،905 دينار، وعليه فإن هذا الفرق يؤثر في القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (5) الآتي:
جدول (5): جدول الاختلاف في القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة

البند	متطلبات النظام المحاسبي الموحد	متطلبات المعيار	الفرق
كلفة الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)	272,658,084	237,821,904	34,836,180
مخصص الاندثار المتراكم للأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)	(67,877,432)	(51,690,316)	(15,316,211)
القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)	204,780,652	186,131,588	19,519,969

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (1) و (3).

وعليه كما مبين في جدول أعلاه فإن هناك اختلاف في القيمة الدفترية للأصول الثابتة بين متطلبات النظام المحاسبي الموحد والمعيار، إذ حسب النظام تم عرض القيمة الدفترية بمبلغ 204،780،652 د.ع وهو بعد تنزيل مخصص الاندثار لجميع الأصول بضمنها الجزء المستبعد بعد قرار الاستبعاد، في حين إن القيمة الدفترية للأصول الثابتة وفقا لمتطلبات المعيار كانت بمبلغ 186،131،588 د.ع بعد تنزيل مخصص الاندثار للأصول الثابتة باستثناء الجزء المستبعد بعد قرار الاستبعاد أي بمعنى لم يتم احتساب مخصص الاندثار لجزء المستبعد لفترة التوقف والبالغ 870،905 د.ع، وهذا يعني أن هناك زيادة في العرض مقداره 19،519،969 د.ع حسب النظام المحاسبي الموحد وهو يمثل القيمة الدفترية للأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع.

2. احتساب خسائر انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة: وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي (5)، فإنه

يتم قياس الأصول غير المتداولة أو مجموعة الاستبعاد في الأصول والمصنفة كمحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أيهما أقل. وفي هذا الصدد وبعد تحديد القيم الدفترية لأصول والتزامات مجموعة الاستبعاد في الخطوة السابقة، فإن الخطوة الحالية تتناول تحديد الأقيام العادلة الصافية) القيمة العادلة - تكاليف البيع (لبنود مجموعة الاستبعاد) وكما يأتي:

أ. **المستوى الأول للمدخلات:** إن مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشط للأصول أو الالتزامات و يمكن للوحدة الاقتصادية الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس، إذ أن السعر المعلن في الأسواق النشط يوفر مرجع وادلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، فيستخدم السعر في هذه الحالة بقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله، مع استثناءات محدودة، إذا كانت وحدة اقتصادية تمتلك أصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل، الالتزام حتى وإن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو التزام المملوك من قبل الشركة.

ب. **المستوى الثاني للمدخلات:** إن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى خلاف مدخلات المستوى الأول والتي يمكن أو ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يأتي:

- ❖ أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة.
- ❖ أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والالتزامات في أسواق غير نشطة.
- ❖ الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال وسائل عدة منها سعر الفائدة، ومعدل العائد.

ج. **المستوى الثالث للمدخلات:** إن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم الشركة ومن خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل أو الالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة. لذلك ذهب الباحثان باتجاه تقييم الأصول إلى أجزاء وفقاً للمستوى الثالث للمدخلات ومن خلال المقابلات الشخصية مع الخبراء التي قام بها الباحثان وذلك لعدم وجود أسواق أنشطة لهذا النوع من الأصول غير المتداولة ولإيجاد مشتري لتلك الأصول فيتم تسجيل قيمتها بالقيمة العادلة وهذا يتم عن طريق تشكيل لجنة تثمين وتتكون من عدد من الأعضاء من الشركة نفسها وهنا يمكن الاستعانة ببعض الخبراء المختصين بهذا المجال إذ أن أي زيادة أو نقصان ما بين القيمة العادلة للأصول المصنفة للبيع وبين قيمتها الدفترية المسجلة بالسجلات تدرج في كشف العمليات الجارية. والجدول الآتي يوضح القيمة العادلة للأصول غير المتداولة ذات الأهمية النسبية العالية. والجدول رقم (6) يبين الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية وفقاً لمتطلبات المعيار ويتم الاختيار بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية أيهما أقل وكالاتي:

جدول (6): الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية وفقاً لمتطلبات المعيار (القيمة العادلة والقيمة الدفترية أيهما أقل)

ت	نوع الأصول	العدد	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	أيهما أقل
1	سبليت 4 طن	3	2,650,000	1,500,000	1,500,000
2	أجهزة الكمبيوتر	1	400,000	300,000	300,000
3	رفوف	120 م	13,919,969	10,300,000	10,300,000
4	ميز مكتبي	2	1,150,000	900,000	900,000
5	كراسي متحرك	3	500,000	350,000	350,000
6	أجهزة التلفاز (54 بوصة)	1	900,000	650,000	650,000
7	المجموع		19,519,969	14,000,000	14,000,000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة عينة الدراسة.

19,519,969 من حـ / الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع (مجموعة الاستبعاد)

19,519,969 إلى حـ / الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع (الأثاث والأجهزة المكتبية) واستناداً إلى الفقرة 20 من معيار التقرير المالي الدولي (5) يجب على الشركة أن تثبت خسائر انخفاض القيمة مقابل أي تحفيض أولي أو لاحق لقيمة الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وأن وجدت وبما إن القيمة العادلة كانت أقل من القيمة الدفترية كما موضح بالجدول رقم (6)، لذا يجب الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول (مجموعة الاستبعاد) المحتفظ بها للبيع وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5)، ويوضح الجدول رقم (7) الآتي مقدار خسارة انخفاض أقيام الأصول (مجموعة الاستبعاد):

جدول (7): مقدار خسارة انخفاض أقيام الأصول (مجموعة الاستبعاد)

ت	نوع الأصول	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	خسائر الانخفاض
1	سبليت 4 طن	2,650,000	1,500,000	1,150,000
2	أجهزة الكمبيوتر	400,000	300,000	100,000
3	رفوف	13,919,969	10,300,000	3,619,969
4	ميز مكتبي	1,150,000	900,000	250,000
5	كراسي متحرك	500,000	350,000	150,000
6	أجهزة التلفاز (54) بوصة	900,000	650,000	250,000
7	المجموع	19,519,969	14,000,000	5,519,969

المصدر: من اعداد الباحثان الجدول (6).

واستناداً لبيانات الجدول السابق يتم اثبات القيد الآتي:

5,519,969 من حـ / خسائر انخفاض قيمة الأصول (مجموعة الاستبعاد) المحتفظ بها للبيع
5,519,969 إلى حـ / مخصص انخفاض قيمة الأصول (مجموعة الاستبعاد) المحتفظ بها للبيع
قيد تسجيل خسائر انخفاض قيمة أصول مجموعة الاستبعاد
وعليه أن المبلغ الذي يظهر في قائمة الميزانية العمومية المبينة الأصول المحتفظ بها للبيع

هو:

19,519,969

(5,519,969) خسائر انخفاض قيمة الأصول

14,000,000 المبلغ الذي يظهر في قائمة الميزانية العمومية تحت مسمى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

3. **احتساب العمليات المتوقفة:** يُشير مصطلح العمليات المتوقفة وفق ما جاء في معيار التقرير المالي الدولي (5) إلى قيام إحدى الشركات بالتخلص من أحد الخطوط الرئيسية لأعمالها وعملياتها أو التخطيط لذلك، أو الاستحواذ على إحدى الشركات التابعة لإعادة بيعها لاحقاً. تُعد مثل هذه الأمثلة عمليات متوقفة ومن ثم فإنه يجب عرضها بشكل منفصل في البيانات المالية لإبقاء العملاء والمستثمرين على معرفة بالعمليات المتوقفة والمستمرة في آن واحد والتي ستحقق من خلالها الشركة تدفقاتها النقدية وأرباحها المستقبلية. ولتحقيق ذلك تعرض الدراسة قوائم المالية لشركة عينة البحث بضمنها نشاط مكتب كركوك المتوقفة بقرار مجلس إدارة الشركة عينة الدراسة في 2022/4/30 على أن يتم التوقف في نهاية سنة 2022 والتي هي كشف العمليات الجارية وفق النظام المحاسبي الموحد وقائمة الدخل الشامل وفق معيار التقرير المالي الدولي (5)، وتعرض الدراسة الجدول رقم (8) كشف العمليات الجارية وفق النظام المحاسبي الموحد لشركة عينة الدراسة لسنة 2022: جدول (8): كشف العمليات الجارية وفق النظام المحاسبي الموحد لشركة عينة الدراسة لسنة 2022

رقم الدليل	التفاصيل	وفق النظام
	الإيرادات الجارية	
41-45	إيرادات النشاط الجاري	9,951,283,860
	مجموع إيرادات النشاط الجاري	9,951,283,860

رقم الدليل	التفاصيل	وفق النظام
	المصاريف الجارية	
31	الرواتب والأجور	1,889,329,450
32	المستلزمات السلعية	101,270,525
33	المستلزمات الخدمية	520,723,872
41	تغير مخزون بضائع بغرض البيع	607,362,566
35	مشتريات البضائع بغرض البيع	5,404,063,637
37	الاندثارات	24,925,822
384	الضرائب والرسوم	21,212,771
	مجموع	8,568,888,643
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	1,382,395,217
	تضاف: الإيرادات التحويلية والآخرى	-
	تنزل: المصاريف التحويلية والآخرى	-
38	المصاريف التحويلية	
39	حساب استخدامات أخرى	421,417,198
	صافي الدخل بعد الضريبة	960,978,019
	الضريبة 15%	144,146,703
	صافي الدخل بعد الضريبة	816,831,316

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة الملحق رقم (2).

كما هو مبين في كشف العمليات الجارية الجدول رقم (8) إذ بلغ إيراد النشاط الجاري وفق النظام المحاسبي الموحد اذ بلغ 9,951,283,860 د.ع وهي تتضمن إيراد نشاط مكتب كركوك المتوقعة والبالغة 996,250,000 د.ع ونشاط العمليات المستمرة البالغة 8,955,033,860 د.ع كما بلغ كلفة المبيعات 6011426203 د.ع وفق النظام المحاسبي الموحد تحت بندين الأول باسم مشتريات البضائع بغرض البيع والبالغ 5,404,063,637 د.ع والثاني باسم تغير مخزون البضائع بغرض البيع بمبلغ 607,362,566 د.ع وهي تتضمن كلفة المبيعات لنشاط لمكتب كركوك البالغة 797,000,000 د.ع.

وكما تعرض المصاريف الإدارية والبيعية في الكشف وفق النظام المحاسبي الموحد تحت ستة بنود وهي الرواتب والأجور البالغ 1,889,329,450 د.ع والمستلزمات السلعية بمبلغ 101,270,525 د.ع والمستلزمات الخدمية بمبلغ 520,723,872 د.ع الاندثارات البالغ 24,925,822 د.ع والضرائب والرسوم الجمركية بمبلغ 21,212,771 د.ع وكذلك حساب و بمبلغ 421,417,198 د.ع. وفيما يتعلق بالرواتب والأجور البالغ 1,889,329,450 فهي عن رواتب والأجور لجميع أنشطة الشركة عينة الدراسة في حين ان رواتب والأجور الخاصة بنشاط مكتب كركوك فكانت 118,091,907 د.ع، وكذلك بالنسبة بالمستلزمات السلعية البالغة 101,270,525 د.ع فهي تتضمن مستلزمات السلعية الخاصة بنشاط مكتب كركوك بمبلغ 6,329,880 د.ع، وفيما يتعلق بالنسبة بالمستلزمات الخدمية البالغة 520,723,872 د.ع فهي تتضمن مستلزمات خدمية الخاصة بنشاط مكتب كركوك بمبلغ 32,547,672 د.ع، وفيما يتعلق بالنسبة استخدامات أخرى

البالغة 421,417,198 د.ع فهي تتضمن استخدامات أخرى الخاصة بنشاط مكتب كركوك بمبلغ 26,340,541 د.ع. أما فيما يتعلق بالاندثارات البالغ 24,925,822 د.ع فإن الاندثارات الخاصة بنشاط مكتب كركوك كانت 1,557,980 هي عن كمبيوترات عدد (2) وتم سحبها إلى المقر الرئيس للشركة لاستخدامها في نشاطها وبالاتي فهي مستمرة في النشاط ولا تدخل ضمن نشاط العمليات المتوقعة، وكذلك بالنسبة والضرائب والرسوم الجمركية البالغة 21,212,771 د.ع فهي تتعلق بنشاط المقر الرئيس حصرا. وعليه فإن مجموع المصاريف الإدارية والبيعية لمكتب كركوك بلغت 183,310,000 د.ع وهي عن (رواتب والأجور، مستلزمات السلعية، المستلزمات الخدمية، استخدامات أخرى). كما إنه لم تكن هناك بيع لأية أصول خاصة بالمكتب. وفيما يأتي الجدول رقم (9) يبين نتائج العمليات المتوقعة لسنة 2022 للشركة عينة الدراسة الخاصة بنشاط مكتب كركوك. جدول (9): جدول نتائج العمليات المتوقعة (مكتب كركوك) لسنة 2022 للشركة عينة الدراسة

المبالغ بالدينار	البند
996,250,000	إيرادات النشاط
797,000,000	تكلفة المبيعات (مشتريات وتغير في المخزون)
907,091,118	الرواتب والأجور
880,329,6	المستلزمات السلعية
32,547,672	المستلزمات الخدمية
26,340,541	استخدامات أخرى
980,310,000	مجموع المصاريف
15,940,000	الدخل من العمليات المتوقعة قبل الضريبة
2,391,000	الضريبة 15%
13,549,000	الدخل من العمليات المتوقعة بعد الضريبة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة. كما مبين في الجدول أعلاه فإن الدخل من العمليات المتوقعة قبل الضريبة والخاصة بنشاط مكتب كركوك بلغ 15,940,000 د.ع وبعد الضريبة بمبلغ 13,549,000 د.ع وبالاتي فإن معيار التقرير المالي الدولي (5) يتطلب أن يتم عرض الجزء الخاص بنتيجة العمليات المتوقعة بفقرة مستقلة عن نشاط العمليات المستمرة وضمن قائمة الدخل الشامل وهذا المتطلب لا يتوفر في النظام المحاسبي الموحد، وعليه فإن الشركة عينة الدراسة قد أدرج نشاط العمليات المتوقعة (مكتب كركوك) ضمن النشاط العمليات المستمرة. وعليه وفقا لتحليل أعلاه فإن الباحثان سيقوم بإعادة عرض كشف العمليات الجارية وذلك وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5)، وكما في الجدول رقم (10) الآتي: جدول (10): كشف العمليات الجارية (قائمة الدخل الشامل) وفق متطلبات المعيار للشركة عينة الدراسة لسنة 2022

المبالغ بالدينار	البند
8,955,033,860	ايراد المبيعات
(5,214,426,203)	تكلفة المبيعات
3,740,607,657	إجمالي الربح
(2,795,569,638)	المصروفات الإدارية والبيعية

المبالغ بالدينار	البند
945,038,019	الدخل من العمليات المستمرة قبل الضريبة
(141,755,703)	الضريبة 15%
803,282,316	الدخل من العمليات المستمرة بعد الضريبة
13,549,000	الدخل من العمليات المتوقفة بعد الضريبة جدول (13)
816,831,316	صافي الدخل الشامل

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة الملحق (2).

كما مبين في الجدول أعلاه فإنه تم عرض نتائج العمليات من النشاط المستمر والمتوقفة للشركة عينة البحث بشكل منفصل وحسب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5) وعليه فإن صافي الربح قبل الضريبة للعمليات المستمرة قبل الضريبة بلغت 803,282,316 د.ع، أما الدخل من العمليات المتوقفة بعد الضريبة 13,549,000 د.ع.

4. تأثير تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة: يتم العرض والافصاح عن مجموعة الاستبعاد في القوائم المالية على أساس ما تقدم ووفقا لمتطلبات المعيار المذكور ضمن الفقرة (31) التي تنص على أنه " يجب على الشركة أن تعرض الأصل غير المتداول المصنف على أنها محتفظ به للبيع وأصول مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في قائمة الميزانية العمومية ، ويجب عرض التزامات مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى في قائمة الميزانية العمومية. ولا يجوز إجراء مقاصة بين تلك الأصول والالتزامات وعرضها كمبرغ واحد. ويجب الإفصاح بشكل منفصل عن الفئات الرئيسية للأصول والالتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أما في قائمة الميزانية العمومية او في الإيضاحات باستثناء ما هو مسموح به موجب الفقرة 35. كما يجب على الشركة أن تعرض بشكل منفصل أي دخل أو مصروف متراكم تم اثباته في الدخل الشامل الأخر ومتعلق (بأصل غير متداول) أو مجموعة استبعاد (مصنف على أنها محتفظ به للبيع). واطهار أي مخصص يتعلق بهبوط قيمة الأصول في تلك القائمة ويكون مطروحا من كلفة تلك الأصول ويسمى مخصص هبوط أسعار الأصول المحتفظ بها للبيع وإظهارها بشكل أكثر ملاءمة ومصادقية يتم الاعتراف بخسائر هبوط أسعار الأصول في قائمة العمليات الجارية. والآتي القوائم المالية المقارنة للشركة عينة الدراسة قبل وبعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5):

جدول رقم (11): الميزانية العمومية لشركة (دانا فارما) عينة الدراسة للسنة المنتهية

2022/12/31

رقم الدليل	التفاصيل	وفق النظام المحاسبي	وفق المعيار
1	الأصول		
11	الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية جدول (5)	204,780,652	186,131,588
	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع		19,519,969

رقم الدليل	التفاصيل	وفق النظام المحاسبي	وفق المعيار
	مخصص انخفاض قيمة الأصول المحتفظ بها للبيع		(5,519,969)
	مجموع الأصول غير المتداولة	204,780,652	200,131,588
	الأصول المتداولة		
13	المخزون	8,403,611,451	8,403,611,451
13	اعتمادات مستندية	754,219,948	754,219,948
142	قروض الممنوحة قصيرة الأجل	59,234,439	59,234,439
16	المدينون التجاريون	4,877,002,174	4,877,002,174
	نقد وما يعادل النقد	225,579,594	225,579,594
	مجموع الأصول المتداولة	9,527,487,739	9,527,487,739
	مجموع الأصول	9,727,619,327	9,727,619,327
	مصادر التمويل طويلة الأجل		
21	رأس المال المدفوع	1,000,000	1,000,000
22	الاحتياطيات	7,714,280,397	7,709,631,333
	مصادر التمويل قصيرة الأجل		
24	القروض المستلمة	1,557,993,866	1,557,993,866
26	دائنون	458,994,128	458,994,128
	مجموع مصادر التمويل	9,732,268,391	9,727,619,327

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الملحق رقم (1) والجدولين رقم (5) و (7).
من خلال الجدول رقم (11) أعلاه يتبين بأن هناك بنود طرأ عليها التغيير نتيجة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) والتي هي القيمة الدفترية للأصول الثابتة والتي بلغت وفق النظام المحاسبي الموحد 204,780,652 د.ع، في حين بلغت وفق معيار (5) 186,131,588 د.ع و ومن ثم تم تخفيض الأصول الثابتة بمبلغ 18,649,064 د.ع، وهذا يعني أن الشركة قد عرض الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي الموحد بزيادة 18,649,064 د.ع، كما بلغ مجموع الأصول غير المتداولة 204,780,652 وفق النظام المحاسبي الموحد، في حين بلغ وفق معيار (5) 200,131,588 ومن ثم تم تخفيض الأصول غير المتداولة 4,649,064 د.ع، وكما بلغ الاحتياطيات وفق النظام المحاسبي الموحد 7,714,280,397 د.ع، أما حسب متطلبات معيار (5) كانت 7,709,631,333 د.ع ومن ثم تم تخفيض الاحتياطيات بمبلغ 4,649,064 د.ع، وهي ناتجة عن خسائر انخفاض قيمة الأصول 5,519,969 د.ع والوفر من عدم احتساب الاندثارات بمبلغ 870,905 د.ع للأصول غير المتداولة من تاريخ الاستبعاد 10/1، ووفقاً للنتائج أعلاه فإنه كان هناك قصور في قائمة الميزانية العمومية لشركة عينة البحث وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد وكان ذلك بسبب محدودية أو افتقار النظام المحاسبي الموحد لمعالجة هكذا نوع من الأصول والعمليات المتوقعة، ومن ثم أن تطبيق المعيار لها انعكاس على قائمة الميزانية العمومية لشركة عينة الدراسة وهذا ما يحقق الفرضية الفرعية (1) من

الفرضية الرئيسية والتي تنص (هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على قائمة الميزانية العمومية للشركة عينة الدراسة: جدول (12): كشف العمليات الجارية (قائمة الدخل الشامل) للشركة عينة الدراسة للسنة المنتهية

2022/12/31

رقم الدليل	التفاصيل	وفق النظام	وفق المعيار
	الإيرادات الجارية		
41-45	إيرادات النشاط الجاري (إيراد المبيعات)	9,951,283,860	8,955,033,860
	مجموع إيرادات النشاط الجاري	9,951,283,860	8,955,033,860
	المصاريف الجارية (كافة المبيعات)		
31	الرواتب والأجور	1,889,329,450	1,771,237,543
32	المستلزمات السلعية	101,270,525	94,940,645
33	المستلزمات الخدمية	520,723,872	488,176,200
41	تغير مخزون بضائع بغرض البيع	607,362,566	526,837,920
35	مشتريات البضائع بغرض البيع	5,404,063,637	4,687,588,283
37	الاندثارات	24,925,822	24,054,917
384	الضرائب والرسوم	21,212,771	21,212,771
	مجموع	8,568,888,643	7,614,048,279
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	1,382,395,217	1,340,985,581
	تضاف: الإيرادات التحويلية والآخرى	-	-
	تنزل: المصاريف التحويلية والآخرى	-	-
38	المصاريف التحويلية		
39	حساب استخدامات أخرى	421,417,198	395,076,657
	خسائر انخفاض قيمة الأصول		5,519,969
	صافي الدخل قبل الضريبة (العمليات المستمرة)	960,978,019	940,388,955
	الدخل من العمليات المتوقفة قبل الضريبة	0	15,940,000
	صافي الدخل الشامل قبل الضريبة	0	956,328,955
	الأثر الضريبي 15%		
	الضريبة من العمليات المستمرة بعد الضريبة	144,146,703	141,058,343
	الضريبة من العمليات المتوقفة بعد الضريبة		2,391,000
	صافي الدخل الشامل بعد الضريبة	816,831,316	812,879,612

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الملحق رقم (2) والجدولين رقم (8) و (10).

كما هو مبين في كشف العمليات الجارية الجدول رقم (12) إذ بلغ إيراد النشاط الجاري وفق النظام المحاسبي الموحد مبلغ 9,951,283,860 د.ع بينما بلغ إيراد النشاط العمليات المستمرة

(النشاط الجاري) وفق معيار التقرير المالي الدولي (5) 8,955,033,860 د.ع إذ تم استبعاد إيرادات نشاط مكتب كركوك المتوقفة والبالغة 996,250,000 د.ع، بينما بلغ كلفة المبيعات 6011426203 د.ع وفق النظام المحاسبي الموحد تحت بندين الأول باسم مشتريات البضائع بغرض البيع والبالغ 5,404,063,637 د.ع والثاني باسم تغيير مخزون البضائع بغرض البيع بمبلغ 607,362,566 د.ع في حين بلغ كلفة المبيعات وفق المعيار تحت بندين الأول باسم مشتريات البضائع بغرض البيع والبالغ 4,687,588,283 د.ع والثاني باسم تغيير مخزون البضائع بغرض البيع بمبلغ 526,837,920 د.ع مستبعداً كلفة المبيعات لنشاط لمكتب كركوك البالغة 797,000,000 د.ع. بينما بلغ الرواتب والأجور وفق المعيار 1,771,237,543 د.ع مستبعداً الرواتب والأجور الخاصة بنشاط مكتب كركوك البالغ 118,091,907 د.ع، وكذلك بالنسبة بالمستلزمات السلعية البالغة 94,940,645 د.ع إذ تم تخفيضها بمقدار المستلزمات السلعية الخاصة بنشاط مكتب كركوك بمبلغ 6,329,880 د.ع، وكما هي الحال بالنسبة للمستلزمات الخدمية البالغة 488,176,200 د.ع مستبعداً المستلزمات الخدمية الخاصة بنشاط مكتب كركوك بمبلغ 32,547,672 د.ع، وفيما يتعلق بالنسبة استخدامات أخرى البالغة 395,076,657 د.ع فهي تتضمن استخدامات أخرى الخاصة بالعمليات المستمرة مستبعداً الجزء الخاص بنشاط مكتب كركوك بمبلغ 26,340,541 د.ع. أما الاندثرات الخاصة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع لفترة التوقف البالغ 870,905 د.ع تم تخفيضها وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي (5)، وكذلك تم ادراج حساب خسائر انخفاض قيمة الأصول المحتفظ بها للبيع وفق المعيار والبالغ 5,519,969 د.ع. ووفقاً للنتائج اعلاه فانه كان هناك قصور في كشف العمليات الجارية لشركة عينة الدراسة وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد وكان ذلك بسبب محدودية او افتقار النظام المحاسبي الموحد لمعالجة هكذا نوع من الأصول والعمليات المتوقفة، وهذا يعني أن هناك جملة من التغييرات طرأت على كشف العمليات الجارية أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) وهذا ما يحقق الفرضية الفرعية (2) من الفرضية الرئيسية والتي تنص (هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على قائمة الدخل للشركة عينة الدراسة:

جدول (13): قائمة التدفقات النقدية للشركة عينة الدراسة للسنة المنتهية 2022/12/31

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	وفق النظام	وفق المعيار
الربح قبل الضريبة للعمليات المستمرة	960,978,019	940,388,955
التعديلات (للعمليات المستمرة):		
الاندثرات	24,925,822	24,054,917
خسائر انخفاض قيمة الأصول		5,519,969
التغييرات في الموجودات والمطلوبات (للعمليات المستمرة)		
نقص في المخزون	607,362,566	607,362,566
الزيادة في المدينون	(1,772,763,604)	(1,772,763,604)
الزيادة في فروض قصيرة الاجل	(59,234,439)	(59,234,439)
نقص في الدائنون	(10,534,357)	(10,534,357)

وفق المعيار	وفق النظام	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
(265,205,993)	(249,265,993)	صافي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية قبل العمليات المتوقفة
15,940,000		الدخل قبل الضريبة للعمليات المتوقفة
(249,265,993)	(249,265,993)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
		التحصيلات من بيع الموجودات الثابتة
(49,546,334)	(49,546,334)	شراء موجودات ثابتة
		الزيادة في مشروعات تحت التنفيذ
(49,546,334)	(49,546,334)	صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
		إضافة رأس المال
		تسديد القرض
0	0	صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية
(298,812,327)	(298,812,327)	صافي نقص في النقد
524,391,921	524,391,921	النقد وما يعادل النقد بداية السنة
225,579,594	225,579,594	النقد وما يعادل النقد نهاية السنة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الملحق (2) والجدول (9).

من خلال الجدول رقم (13) أعلاه يتبين بأن هناك بنود طرأ عليها التغيير نتيجة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) والتي هي الاندثارات إذ بلغت 24,925,822 د.ع وفق النظام المحاسبي الموحد بينما بلغ مجموع الاندثارات وفق المعيار 24,054,917 د.ع وذلك بسبب التوقف عن احتساب الاندثار بعد قرار إدارة الشركة باستبعاد الأثاث والأجهزة المكتبية والاحتفاظ بها للبيع، وكذلك تم ادراج حساب خسائر انخفاض قيمة الأصول المحتفظ بها للبيع وفق المعيار (5) والبالغ 5,519,969 د.ع، ومن أجل استيفاء متطلبات المعيار (5) تم فصل دخل مكتب كركوك المتوقفة عن العمل وادراجها كبنود مستقل في قائمة التدفقات النقدية البالغ 15,940,000 د.ع، ووفقاً للنتائج أعلاه فإنه كان هناك قصور في قائمة التدفقات النقدية لشركة عينة الدراسة وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد وكان ذلك بسبب محدودية أو افتقار النظام المحاسبي الموحد لمعالجة هكذا نوع من التدفقات، وكل هذا يعني بأن هناك تغييرات طرأت على قائمة التدفقات النقدية أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) وهذا ما يحقق الفرضية الفرعية (3) من الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص (هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على قائمة التدفقات النقدية للشركة عينة الدراسة). وبتحقيق الفرضيات الفرعية الثلاث السابقة يتحقق الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص (هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة).

رابعاً. يستعرض الفقرة الحالية أبرز الاستنتاجات النظرية والتطبيقية، فضلاً عن عرض أهم التوصيات التي خلصت إليها الدراسة وكما في المبحثين الآتيين:

4-1: الاستنتاجات النظرية: أهم الاستنتاجات التي توصل إليها:

1. إن إصدار المعايير من قبل IASB تزيد من شفافية القوائم المالية وتبرز المعلومات المهمة المتعلقة بالأصول الحقيقية والتمويل خارج الميزانية وحجم القروض ويمكن تجسيد ذلك بوضوح في هدف معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة وتركيزه على ملائمة المعلومات لمستخدمي التقارير المالية.
2. إن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة يساعد في تعزيز جودة التقارير المالية من خلال تحسين الشفافية والدقة وتحسين التنبؤات في تقديم معلومات حول العمليات المتوقعة فضلاً عن تحليل المخاطر المرتبطة بالأصول غير المتداولة والعمليات المتوقعة مما يتيح للمستثمرين اتخاذ قرارات مدروسة بناءً على معلومات موثوقة.
3. إن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة من إذ الشكل أي تسهل في وصف البيانات وتجعلها واضحة ومفهومة ودقيقة مما يتيح خصائص الوضوح والثبات والتوقيت والشفافية للمعلومات المالية
4. هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على بنود قائمة الميزانية العمومية مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد للشركة عينة الدراسة مما يوفر للمستخدمين رؤية أوضح وفهم عميق للوضع المالي للشركة.
5. هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة الدخل مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد للشركة عينة الدراسة مما يوفر للمستخدمين رؤية أوضح وفهم عميق للأداء المالي للشركة.
6. هناك انعكاس لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة على قائمة التدفقات النقدية مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد للشركة عينة الدراسة مما يوفر للمستخدمين رؤية أوضح وفهم عميق للتدفقات النقدية للشركة.

4-2: التوصيات:

1. ينبغي عند تطبيق القياس وفق معيار التقرير المالي الدولي (5) في الوحدات الاقتصادية العراقية أن يراعى البيئة المحلية مع الأخذ بنظر الاعتبار توفير البيانات اللازمة للقياس المحاسبي وفق ما يتطلبه المعيار المذكور
2. ينبغي تبني معيار التقرير المالي الدولي (5) في البيئة العراقية بما يعزز الخصائص النوعية للمعلومات المالية الملائمة والتمثيل الصادق مما يساعد على القوائم المالية
3. وفق معيار التقرير المالي الدولي (5) ينبغي أن تشمل قائمة الميزانية العمومية على حساب جديد يسمى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع أو المستبعدة ويكون منفصلاً عن حساب الأصول غير المتداولة.
4. ضرورة تخصيص حساب مخصص هبوط أسعار أصول غير متداولة محتفظ بها للبيع أو المستبعدة في حالة كانت القيمة العادلة لتلك الأصول أقل من قيمتها الدفترية ويفصح هذا الحساب في قائمة الميزانية العمومية. 6 ضرورة تخصيص حساب مخصص هبوط أسعار المخزون محتفظ به للبيع في حالة كانت القيمة التحصيلية أقل من كلفتها ويفصح عن هذا الحساب في قائمة الميزانية العمومية.

5. ضرورة أن يتضمن كشف العمليات الجارية خسائر هبوط أسعار المخزون المحتفظ به للبيع أو المستبعد إذا كانت قيمة التحصيلية أقل من كلفتها.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. أبو نصار محمد وحميدات جمعة، (2016)، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية": الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
2. أبو نصار محمد وحميدات جمعة، (2020)، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي"، نشر بدعم الجامعة الأردنية.
3. خليل، على محمود مصطفي، إبراهيم، مني مغربي محمد، (2013)، "تقييم مدي ملاءمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (13) في ضوء قواعد حوكمة الشركات"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثالث، المجلد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا.
4. حميدات، جمعة، (2019)، "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" IFRS EXPERT، WWW.iascasociety.org.
5. حسن، إيناس عبد الله وعبد الله، سيزار صالح، (2020)، "متطلبات التعليم المحاسبي الجامعي في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)/دراسة ميدانية في جامعات إقليم كردستان- العراق"، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، العدد 3 – المجلد 8.
6. السعيد، معتز أمين، العيس، محمد سليم، الصمادي، محمد نور حسن، (2013)، "أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات (41) الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1- المجلد 50، جامعة الإسكندرية.
7. محمد، سمير إبراهيم عبد العظيم، (2020)، "أثر تبني معايير التقرير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى تحسن الأداء في دقة توقعات المحللين الماليين/ دراسة تجريبية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، المجلد 24.
8. الشجيري، محمد حويش علاوي، (2020)، "المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية"، الطبعة الأولى.
9. عبدالامير، زبدا نهاد، (2020)، "تأثير تبني معيار الإبلاغ المالي IFRS 5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة ودوره في تعزيز القياس والاعتراف والافصاح المحاسبي في الوحدات الاقتصادية العراقية"، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Aboody, D., M. E. Barth, and R. Kasznik. Revaluations of Fixed assets and Future Firm Performance: Evidence from the U.K. Journal of Accounting and Economics 26, 1999.
2. Alatorre, M., P. Easton, and N. Spear, (2000), "Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets: Evidence from the Petroleum Industry". Journal of Accounting & Economics 29.

3. Alawaqleh, Qasim Ahmad, (2020), "Relationship between the application of IFRS and the accounting information quality in Jordan". *Investment Management and Financial Innovations*, 17(4).
4. Alexandra V, Airat M., Ekaterina Y. Nikulina & Vladislav A., (2016)," Evaluation of the Effect of Non-Current Fixed Assets on Profitability and Asset Management Efficiency", *international journal of environmental & science education*, vol. 11, no.
5. Barth, M. E., and G. Clinch, "Revalued Financial, Tangible, and Intangible Assets Associations with Share Prices and Non-Market-Based Value Estimates", *Journal of Accounting Research* 36 Supplement, 1998.
6. Cavusoglu K. & Demirel D., (2016), "Assets in the Framework of IFRS 5 and Review of Firms Listed in BIST (Istanbul Stock Exchange)30 Index as Classification of Non-Current Assets Held for Sale in accordance with IFRS 5)" *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*.
7. Chagnaadorj, Oyun send, (2018)," the predictive ability and classification shifting of discontinued operations under IFRS – 5" A Dissertation submitted to the Graduate Research School of Massey University and Business School in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in the School of Accountancy Massey University, Albany New Zealand.
8. Coutinho e Silva, Adolfo Henrique; Vieira da Silva, Carlos Eduardo; Sancovschi, Moacir; Alonso Borba, José, (2018)," analysis of discontinued operations in Brazil after IFRS 5 adoption" *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestao*, vol. 16, no.
9. Crnkovic, L, Mijoc, I & Cucic, D, (2007), "International Financial Reporting Standard 5 - Non- Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations", Faculty of Economics in Osijek.
10. Don Herrmann, Shahrokh M. Soulagean, Wayne B. Thomas, " The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment", William S. Spears School of Business, Oklahoma State University, 401 Business Building, 2002.
11. Fikret Oflu & Meltem Gul, (2019), "Research on Determining the Accountants Knowledge Level About TFRS 5 on Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations Elazig Sample" *journal of academic approaches*, Vol (10), No.(1) .
12. Financial Accounting Standards Board, (FASB), (2001), "Statement of Financial Accounting Standards" No. 144: Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets.
13. IASB, (2008), "International Financial Reporting Standards (IFRSs)", London EC4M 6 X H United Kingdom.
14. IFRS 5, (2020), "Interpretation and Application of IFRS", Erwin Bakker et al. by John Wiley & Sons, Ltd. Published by John Wiley & Sons, Ltd. Copyright Hong Kong Institute of Certified Public Accountants.
15. Jara. E, Ebrero. A & Zapata. R (2011)," Effect of international financial reporting standards on financial information quality", *Journal of Financial Reporting and Accounting* ,Vol. 9 No. 2 ,PP.176 - 196.

16. Kamath, R., Desai, R., (2014), “The impact of IFRS adoption on the financial activities of companies in India: An empirical study. IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices”, 13.(3).
17. Kaminska, Titiana, (2015),” Reflection in Accounting Long-Term Assets destined for sale according to IFRS” journal of financial management and accounting volume: 3 issues: 3.
18. Manganaris, P., Spathis, C., Dasilas, A., (2016)“ How institutional factors and IFRS affect the value relevance of conservative and non-conservative banks”. Journal of Applied Accounting Research, 17.(2)
19. Nurnberg, H. and N. Dittmar, (1997), Reporting Impairments of Long-Lived assets: New Rules and Disclosures. Journal of Financial Statement Analysis 2 (2).
20. Schipper, K. & Vincent, L., "Earnings Quality", Accounting Horizons, 17, (Supplement), 2003.
21. Sunder, S., (2016), “Better financial reporting: Meanings and means”. Journal of Accounting and Public Policy, 35. (3).
22. Yuri Sandi, T., Puspitasari, E., (2015), Financial Reporting Quality-Before and After IFRS Adoption Using Nice Qualitative Characteristics Measurement. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 211.
23. Coutinho e Silva, Adolfo Henrique; Vieira da Silva, Carlos Eduardo; Sancovschi, Moacir; Alonso Borba, José, (2018),” analysis of discontinued operations in brazil after IFRS 5 adoption” Contextus – Revista Contemporânea de Economia Gestao, vol. 16, no. 3.

ملحق (2)

كوشة دارنا فارما (دارنا فارما) بولدر كاشي مديان وبقاويستى وادوية بيشكى وكال بيه لى لافيكيشى وكه رسته كاشي بيشكى مدان / مستودار

31/12/2022

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية الدينار	السنة السابقة دينار
الإيرادات الجارية				
13	41-45	إيرادات النشاط الجاري	9,951,283,860	9,077,820,381
		مجموع الإيرادات الجارية	9,951,283,860	9,077,820,381
المصروفات الجارية				
4	31	رواتب واجور	1,889,329,450	1,705,135,298
5	32	مستلزمات سلعية	101,270,525	58,875,810
6	33	مستلزمات خدمية	520,723,872	269,487,565
14	35	مشتريات بطائع بغرض البيع	5,404,063,637	7,275,755,235
	41	تغير في المخزون	607,362,566	(2,109,881,350)
1	37	الائتمانات	24,925,822	13,119,025
7	384	الطرايب والرسوم	21,212,771	97,295,412
		مجموع المصروفات الجارية	8,568,888,643	7,309,786,995
فائض (عجز) العمليات الجارية (المرحلة الاولى)			1,382,395,217	1,768,033,386
تضاف الإيرادات التحويلية والاخرى				
	48	الإيرادات التحويلية	0	3,700,000
	49	الإيرادات الاخرى	0	0
تؤزل: المصاريف التحويلية والاخرى				
7	38	المصروفات التحويلية	421,417,198	407,993,866
7	39	حسابات استخدامات اخرى	0	0
فائض (عجز) القابل للتوزيع (المرحلة الثانية)			960,978,019	1,363,739,520

المدير المشؤش
خالدون محمد علي محميدون

دارنا فارما
Medicine and Medical Supply

التبشكشا
رالفه جاسم جوبند
بماره، 89
مؤشوش وادوية بيشكى

مؤشوش الشركة
به سار كاشي محمد علي

