

دور التكامل بين معياري IAS 36 و IVS 300 في تعزيز جودة
المعلومات المحاسبية : بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية
**The role of integration between IAS 36 and IVS 300
standards in enhancing the quality of accounting
information: An applied study at Baghdad Soft Drinks
Company**

الباحث / حازم رزاق خضير أ.م.د احمد سعد جاري

كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية

Ahmedsaadjar006@uomustansiriyah.edu.iq

hazim.khudair@uomustansiriyah.edu.iq

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٦/١/٨ تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٦/٢/٤
المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة دور التكامل بين معياري IAS 36 و IVS 300 في تقييم والإبلاغ عن اضمحلال الأصول غير المتداولة وبيان أثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تطبيق متطلبات كل من المعيارين على القوائم المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية وبيان اثر التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية من خلال استخدام تحليل المالي لكونه يوفر مقاييس كمية وموضوعية للتغيرات التي طرأت على القوائم المالية اذ يعتمد على اجراء المقارنة بين المؤشرات المالية قبل وبعد تطبيق متطلبات المعيارين على قوائم الشركة. وتوصل الباحثان الى استنتاجات اهمها أظهر



بحث مستل من رسالة ماجستير

تكامل المعيارين IAS 36 و IVS 300 دور واضح في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توحيد أسلوب القياس و رفع قابلية المقارنة بين الفترات المالية و اظهار القيمة الحقيقية للأصول غير المتداولة في شركة عينة البحث. و قدم الباحثان مجموعة من التوصيات أهمها توصية الشركات الصناعية العراقية وعلى وجه الخصوص شركة عينة البحث بتبني تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 36 و معيار التقييم الدولي IVS 300 لما له من دور أساسي في تقييم القيمة العادلة للأصول غير المتداولة والابلاغ عن اضمحلالها، اذ يظهر اصولها بقيمتها الفعلية، كما انه يصب في مصلحة الشركات من حيث تخفيض ضريبة الدخل ويوفر معلومات محاسبية أكثر موثوقية.

الكلمات الافتتاحية: IAS36، IVS300، الاصول غير المتداولة، اضمحلال الاصول

Abstract

This research aims to study the role of integrating IAS 36 and IVS 300 in assessing and reporting the impairment of non-current assets, and to demonstrate its impact on the quality of accounting information. This is achieved by applying the requirements of both standards to the financial statements of Baghdad Soft Drinks Company. The study also examines the impact of this application on the quality of accounting information through financial analysis, which provides quantitative and objective measures of changes in the financial statements. This analysis relies on comparing financial indicators before and after applying the requirements of the two standards to the company's statements. The researchers concluded that the integration of IAS 36 and IVS 300 plays a clear role in enhancing the quality of accounting information by standardizing measurement methods, increasing comparability between financial periods, and revealing the true value of non-current assets in the company under study. The researchers presented a set of recommendations, most importantly: They recommended that Iraqi industrial companies, and in particular the company under study, adopt International Accounting Standard IAS 36 and International

Valuation Standard IVS 300, given their fundamental role in assessing the fair value of non-current assets and reporting their impairment. These standards accurately reflect the true value of assets and benefit companies by reducing income tax and providing more reliable accounting information.

Keywords: IAS 36, IVS 300, non-current assets, impairment of assets.

المقدمة:

يعد تقييم الأصول غير المتداولة من القضايا المحاسبية الجوهرية، ولا سيما في الشركات الصناعية التي تعتمد على الأصول غير المتداولة في نشاطها الاقتصادي، لما لذلك من أثر مباشر في جودة المعلومات المحاسبية والإبلاغ المالي. وفي هذا الإطار، يسهم معيار IAS 36 في تحديد اضمحلال الأصول، في حين يوفر معيار IVS 300 منهجية مهنية لتقييم قيمتها العادلة، الأمر الذي يجعل من التكامل بينهما أداة مهمة لتحسين دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية. وفي البيئة العراقية، ولا سيما في شركة بغداد للمشروبات الغازية، تواجه الشركات الصناعية تحديات في التطبيق السليم لهذه المعايير، مما يستدعي دراسة دور التكامل بين معياري IAS 36 و IVS 300 في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية. كما يجب ان نبين ان البحث الحالي سيقسم الى اربعة مباحث اذ سيتناول المبحث الاول منهجية البحث ودراسات سابقة واسهامات البحث الحالي, اما المبحث الثاني فقد تم من خلاله استعراض الجانب النظري لمتغيرات البحث, يليه المبحث الثالث يستعرض فيه الجانب التطبيقي للبحث, في حين تناول المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث.

١- المبحث الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة واسهامات البحث الحالي

١.١- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في وجود تحديات تواجه شركة بغداد للمشروبات الغازية في تقييم والإبلاغ عن اضمحلال الأصول غير المتداولة، ولا سيما ما يتعلق بتحديد قيمتها العادلة وفق أسس مهنية سليمة، الأمر الذي ينعكس سلباً على جودة المعلومات

المحاسبية في الشركات الصناعية العراقية، مما يبرز أهمية بحث دور التكامل بين معياري IAS 36 و IVS 300 في تحسين تقييم الأصول غير المتداولة وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية. ومن هذا المنطلق، يمكن صياغة مشكلة البحث بناءً على السؤال التالي:

هل يعزز التكامل بين المعيارين IAS 36 و IVS 300 من جودة المعلومات المحاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية؟

٢.١ - أهمية البحث:

تتركز أهمية البحث حول التكامل بين معيار المحاسبة الدولية IAS 36 الخاص باضمحلال الأصول غير المتداولة والمعيار الدولي لتقييم الأصول IVS 300، وكيفية تعزيز هذا التكامل لجودة المعلومات المحاسبية المقدمة في الشركة بغداد للمشروبات الغازية. إذ إن فهم هذا التكامل وتطبيقه بشكل صحيح يساهم في تقديم صورة أكثر دقة عن المركز المالي والأداء المالي للشركات، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين والائتمانيين واتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

٣.١ - أهداف البحث:

يهدف البحث الى:

- ١- توضيح المدخل مفاهيمي للأصول غير المتداولة وأهميتها بالشركات الصناعية.
- ٢- عرض المعايير المتعلقة بتقييم الأصول غير المتداولة والابلاغ عن اضمحلالها.
- ٣- بيان دور تكامل المعيارين IAS 36 و IVS 300 في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية

٤- تطبيق متطلبات المعيارين IAS 36 و IVS 300 على القوائم المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية

٤.١ - فرضية البحث :

يمكن صياغة الفرضية للبحث وبما ينسجم مع مشكلة واهداف البحث بالاتي :

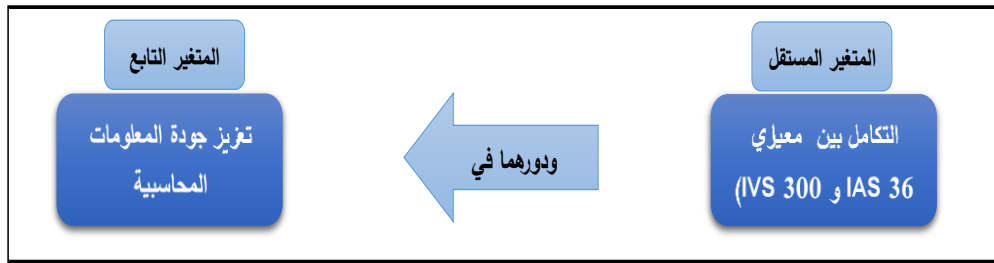
لتكامل معياري IAS 36 و IVS 300 دور في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية لشركة بغداد للمشروبات الغازية .

٥.١ - حدود البحث

١.٥.١ - الحدود المكانية : سوق العراق للأوراق المالية الشركات الصناعية المدرجة في السوق (شركة بغداد للمشروبات الغازية) .

٢.٥.١ - الحدود الزمانية: البيانات المالية للفترة من ٢٠٢٠ الى ٢٠٢٤ مع الاعتماد على سنة الاساس ٢٠٢٤ في تطبيق الجانب العملي على شركة عينة البحث.

٦.١ - مخطط البحث



الشكل (١) المخطط الافتراضي للبحث

المصدر: اعداد الباحثان

٧.١ - دراسات وابحاث سابقة

نستعرض في هذا المبحث موجزاً لأهم الدراسات السابقة

١.٧.١ - دراسة (الغريباوي , ٢٠٢٠)

رسالة ماجستير بعنوان "المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة على وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وأثرها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية" الهدف منها التعرف على متطلبات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦) ، والمتعلق بالقياس والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وعلى متطلبات وطرائق قياس القيمة الاستردادية. وتوصلت الدراسة الى ان القياس والافصاح عن انخفاض قيمة الاصول غير المتداولة والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يؤدي الى توفير معلومات ذات فائدة المستخدمى القوائم والكشوفات المالية.

٢.٧.١ - دراسة (شنشول, ٢٠٢٤)

اطروحة دكتوراه بعنوان " قياس الموجودات غير المتداولة في ظل تبني IFRS و IVS وتأثيره في قيمة الوحدات الاقتصادية العراقية " تهدف الى تسليط الضوء على مفهومي القياس و التقييم فضلاً عن مفهوم الموجودات غير المتداولة وعناصرها بإطار معايير IFRS و IVS ، من خلال عرض متطلبات كل منهما لاسيما تلك المتعلقة بقياس الموجودات غير المتداولة . وتوصلت الدراسة الى ان قياسات القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة أثرت في قيمة الوحدات الاقتصادية عينة البحث ، بينما لم تؤثر قياسات معايير التقييم الدولية للموجودات غير المتداولة في قيمة الوحدات الاقتصادية عينة البحث.

٣.٧.١ - دراسة (Kostov, 2022)

بحث علمي بعنوان " المستجندات في معايير التقييم الدولية (IVS) وعلاقتها بمعايير التقييم البلغارية (BVS) وممارسات التقييم" تهدف الى فحص المستجندات في الإصدار الأخير من IVS والربط مع BVS ، وتحديثها و التحسين الشامل لممارسة التقييم في بلغاريا . وتوصلت الدراسة الى انه جزء كبير من التعديلات في معايير التقييم الدولية التي تم فحصها في هذه الورقة يرتبط ارتباطاً مباشراً بممارسة التقييم في بلغاريا ، وهذا بدوره يستدعي إجراء مناقشات وتحديثات على معايير التقييم البلغارية (BVS) لتحسين مهنة التقييم والخدمات بشكل عام.

٤.٧.١ - دراسة (Malko, 2024)

اطروحة دكتوراه بعنوان " تأثير معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على جودة البيانات المالية للشركات البريطانية: تحليل متعدد الأبعاد لانخفاض قيمة الأصول" تهدف الدراسة الى استكشاف وتحليل تأثير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشأن انخفاض قيمة الأصول على جودة البيانات المالية من منظور مستخدمي هذه البيانات. كما توصلت الى انه عملية تطبيق معيار IAS 36 أدت إلى تحسينات في جودة التقارير المالية، خاصة في عمليات الاعتراف بانخفاض القيمة والإفصاح عنها.

٥.٧.١ - اسهامات البحث الحالي

بعد ما تم استعراضه من دراسات سابقة، نود ان ننوه الى ان جميع الابحاث والدراسات

السابقة سوء التي تم استعراضها او التي تم الاطلاع عليها ولكن لم يتسنى لنا الاشارة اليها كان لها الدور الكبير في تأطير الجوانب التي لها علاقة بموضوع البحث. ان البحث الحالي جاء مكمل للدراسات السابقة و متميز عنها في عدة جوانب اساسية كما يلي:

١- يسهم هذا البحث في تأطير الجانب النظري من خلال توضيح البعد المفاهيمي لتكامل المعيارين IAS 36 و IVS 300، وبيان نقاط التكامل بينهما و أثر هذا التكامل على جودة المعلومات المحاسبية، بما يقدم إطاراً نظرياً أكثر ترابطاً مقارنة بما تناولته الأدبيات السابقة.

٢- يوفر البحث مؤشرات عملية يمكن للشركات الصناعية وعلى وجه الخصوص شركة عينة البحث اعتمادها عند قياس اضمحلال قيمة الأصول غير المتداولة و تقدير قيمتها العادلة، بما يعزز من جودة المعلومات المحاسبية و يحد من التقديرات الذاتية غير الدقيقة.

٢- المبحث الثاني/ الإطار النظري للبحث

١.٢- المدخل مفاهيمي للأصول غير المتداولة واهميتها بالشركات الصناعية

١.١.٢- طبيعة الاصول غير المتداولة و مداخل قياسها واثباتها

١.١.١.٢- طبيعة الاصول غير المتداولة:

تسهم الاصول غير المتداولة بشكل جوهري في مساعدة الوحدات الاقتصادية للقيام بأنشطتها و تحقيق أهدافها حيث يتم استخدام هذه الاصول في انجاز اعمال الوحدة الاقتصادية في عمليات إنتاج البضائع تقديم الخدمات. (الشديدي، ٢٠١٦: ٢١) كما تُعد هذه الاصول من العناصر الرئيسية في قائمة المركز المالي، وهي أيضاً من المقومات الاساسية التي تساهم في نجاح أي وحدة الاقتصادية. كما ان هذا الاصول تكون بطبيعتها طويلة الأجل اي انها لا تقنى خلال سنة مالية واحدة بل تستمر الوحدات الاقتصادية بالحصول على منافعها لعدد من السنوات، ونتيجة لذلك لا تبقى قيمة هذه الاصول على حالها بل تتناقص باستمرار لعدة أسباب من أهمها الاندثار و اضمحلال قيمتها لمضي حقبة التقدم، و التطور التكنولوجي. (سيمان، ٢٠٢٢: ١٩) و تنقسم الاصول غير المتداولة بحسب طبيعتها الى اصول ملموسة و اصول غير ملموسة:

١- الاصول الملموسة: تعرف الأصول الملموسة بانها الاصول التي يكون لها جوهر

مادي, أي يمكن لمسها. والتي تتمثل بـ (الأراضي والمباني والآلات والمعدات) (Libby, 399: 2020).et.al

٢- الأصول غير الملموسة: تعرف الأصول غير الملموسة بأنها "الأصول التي تفي بتعريف الأصول غير المتداول ولكن ليس له جوهر مادي, ولا يمكن لمسها أو رؤيتها أو سماعها. والدليل على وجودها هو الفوائد المتأتية منها لسنوات عديدة". (Weetman,2019:224).

٢.١.١.٢- مداخل قياس اثبات الأصول غير المتداولة:

تضمن الإطار المفاهيمي المنقح لسنة ٢٠١٨ لإعداد وعرض القوائم المالية، وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، مداخل متعددة لقياس الأصول غير المتداولة. ولقد صنفت بحسب هذا الإطار الى مدخليين رئيسيين هما مدخل الكلفة التاريخية ومدخل القيمة الجارية الذي يكون من ضمنها مدخل القيمة العادلة ومدخل القيمة قيد الاستخدام ومدخل الكلفة الجارية كما موضحة بالجدول الآتي: (IASB Framework, 2018.6)

جدول (١) مداخل قياس الأصول غير المتداولة

مداخل القياس	الأصول غير المتداولة
الكلفة التاريخية	توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة أو حدث آخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه.
القيمة العادلة	هو السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل في عملية اعتيادية بين المشاركين بالسوق بتاريخ القياس.
القيمة قيد الاستخدام	هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو المنافع الاقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه.
الكلفة الجارية	هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية (مصاريف وعملات الشراء) للحصول على أصل مكافئ بتاريخ القياس

المصدر: من اعداد الباحثان بالاستناد على (Melville:2019,27 ; ابو نصار و

حميدات: ٢٠٢٤, ٢٧)

٢.١.٢ - أهمية الاصول غير المتداولة بالشركات الصناعية:

تكتسب الأصول غير المتداولة أهمية خاصة في الوحدات الاقتصادية الصناعية، حيث تمثل العمود الفقري لأنشطتها التشغيلية والإنتاجية. كما تشير الدراسات، فإن الأصول غير المتداولة تعد جزءاً لا يتجزأ من أعمال الشركات الصناعية، إذ يعتمد عليها في تشغيل العمليات اليومية وتنفيذ الأنشطة بشكل مستدام (Bužinskienė, 2023:73). ويؤكد الجاوي والمسعودي (٢٠١٨: ٣١٣) أن هذه الشركات الصناعية تحتاج إلى بنية تحتية كبيرة تُجسدها الأصول غير المتداولة، وخاصة الملموسة منها، مما يجعلها عنصراً أساسياً لتحقيق أهدافها التشغيلية. وعلاوة على ذلك، تبرز أهمية الأصول غير المتداولة في عدة نقاط محورية تجعلها ذات تأثير كبير على الأداء المالي للشركات الصناعية (غياضة، ٢٠٠٨: ٣٧؛ جغوط وسماش، ٢٠٢٠: ٥٠)، منها:

- ١- تتميز الاصول غير المتداولة بكونها طويلة الأجل لذا فهي تسهم في إنتاج السلع والخدمات لحقب زمنية عديدة.
- ٢- غالباً ما يكون الوزن النسبي لقيمة الاصول غير المتداولة مقارنة بإجمالي اصول الوحدة الاقتصادية مهماً، كما هو الحال في الشركات الصناعية.
- ٣- إنَّ معظم الاصول غير المتداولة يتم اندثارها، وبالتالي فإنَّ اعباء الاندثار تُعدُّ من المصروفات التي تُؤثِّر على ربح أو خسارة المدة بدرجة كبيرة، خاصة في الوحدات الاقتصادية الصناعية.
- ٤- إنَّ الاخطاء في تسجيل تكلفة اقتنائها والمحاسبة عن اندثارها والنفقات الخاصة بها يكون مؤثراً في القوائم المالية، ويمتد تأثيره من مدة محاسبية إلى أخرى، ويُؤثِّر على أكثر من قائمة مالية في الوقت نفسه .
- ٥- يُعدُّ التصرُّف في الاصول غير المتداولة قراراً إدارياً يكون له تأثيرٌ ماليٌّ كبيرٌ مما يلزم المحاسبة عنه بدقة، وسواء كان التصرُّف بالبيع أو الاستبدال أو التخريد.

١.٢.١.٢ - المعايير المتعلقة بتقييم الاصول غير المتداولة والابلاغ عن اضمحلالها

١.٢.٢.١.٢ - معيار (IAS 36) اضمحلال الاصول:

تستخدم الشركات الاصول غير المتداولة من أجل المساهمة في توليد تدفقات نقدية أو

منافع مستقبلية على ان تساوي أو تفوق تكلفة الحصول على هذه الاصول، أما اذا كانت هذه المنافع المستقبلية لا تغطي تكلفة الحصول على الاصول، فإن هذه الاصول قد تتعرض لاضمحلال القيمة وهو ما يعرف "باضمحلال الاصول"، (حسين & خميس، ٢٠١٩: ٢١). وقد تناولت العديد من المعايير تعريف اضمحلال الاصول الا ان جميع التعاريف في هذه المعايير تعبر عن نفس المضمون حيث عرفه مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB سنة ١٩٩٣ من خلال المعيار رقم ١٢١ على انه " الزيادة في القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة عن القيمة العادلة لها،" (*). اما مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فقد عرف في سنة ١٩٩٨ من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) في الفقرة ٢ منه على انه "زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد للأصول غير المتداولة" (Deloitte. (n.d.). IAS 36). وان المبدأ الأساسي للمعيار المحاسبي الدولي (IAS36) هو انه لا يجوز إظهار الأصل في القوائم المالية بقيمة تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد له. وبناء عليه يكون هناك اضمحلال في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الاصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة الدفترية للأصل بتاريخ الميزانية. ويتعين على الشركة خفض القيمة الدفترية للأصل إلى قيمته القابلة للاسترداد، والاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الاصول. (ابو نصار والحميدات، ٢٠٢٤: ٤١٠)

٢.٢.٢.١.٢- نطاق تطبيق معيار IAS36 واهم الامور التي ركز عليها

يتم تطبيق هذا المعيار عند اضمحلال قيمة الاصول المسجلة في الشركة ما عدا بعض الاستثناءات وهي (المخزونات، الاصول الناجمة عن عقود الإنشاء، اصول الضريبة المؤجلة، الاصول الناجمة عن منافع الموظفين، الاصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي المتعلق بالأدوات المالية) (IFRS standard,2023:240)

اما اهم الامور الجوهرية التي ركز عليها المعيار IAS 36 فهي :

١- القيمة الدفترية Book Value : هي القيمة التي يتم الاعتراف بها للأصل بعد استبعاد أي استهلاك متراكم وخسائر اضمحلال متراكمة ناتجة عن الاضمحلال في قيمة

(*) (www.fasb.org)

الأصل. (Albany, 2019: 5)

٢- القيمة القابلة للاسترداد RECOVERABLE VALUE : هي القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام، أيهما أعلى القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع تعني ما يمكن بيع الأصل به بعد خصم تكاليف الاستبعاد. (Kieso ,2020:641)

٣- القيمة قيد الاستخدام VALUE IN USE : القيمة قيد الاستخدام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستخدام المستقبلي والبيع النهائي للأصل في نهاية عمره الإنتاجي. (Kieso ,2020:641)

٤- وحدة توليد النقد Cash Generating Unit : تعتبر وحدة توليد الدخل أو النقد اصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها التي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى ، وينبغي تحديد خسارة اضمحلال الأصول بشكل مفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل أما إذا لم يكن من الممكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد للأصل المفرد يتوجب على الوحدات الاقتصادية تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل. (حميد، ٢٠٢٢: ٢٢)

٥- القيمة العادلة FAIR VALUE : القيمة العادلة هي القيمة التي سيتم استلامها من بيع أصل أو دفعها لنقل التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (Alibhai, S., et al.,2023:731)

ويتطلب قياس القيمة العادلة تحديد أربعة أشياء وهي (موضوع القياس بما يتفق مع وحدة الحساب الخاصة به ، وأعلى وأفضل استخدام للأصل غير المتداول ، والسوق الرئيس ، و تقنية التقييم). (PWC ,2019:11)

ونتيجة لذلك اتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أن يتم تقييم القيمة العادلة في حالتين: (العضباني: ٢٠٢١، ٢٥)

• الحالة الأولى - وجود السوق النشط :السوق النشط هو السوق الذي تكون فيه العناصر متجانسة في ذلك السوق وعادة ما يمكن وجود المشتريين والبائعين الراغبين بالتعامل في أي وقت كان ، والأسعار في السوق تكون متاحة للجمهور، والأصناف تكون متوافقة.

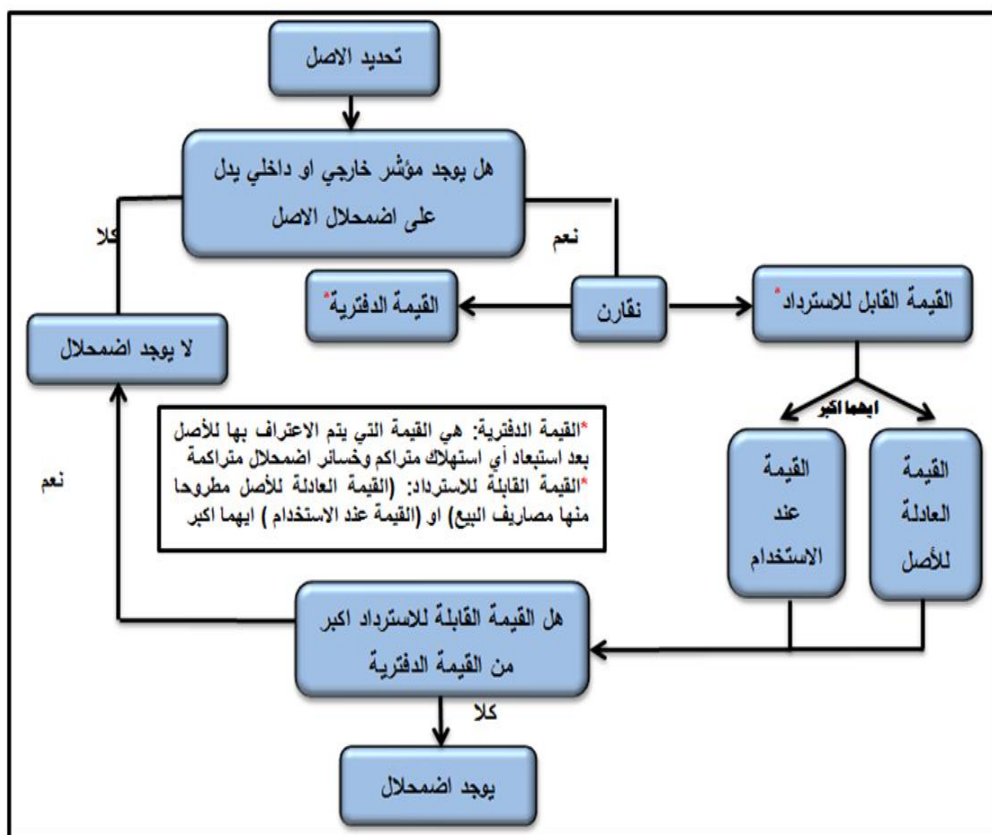
• الحالة الثانية - عدم وجود السوق النشط : إذا لم يكن للأصل قيمة سوقية معروفة ومتداولة وذلك لعدم وجود السوق النشطة لتلك الأصول فيمكن الاستعانة بالقيمة السوقية للأصول الأخرى تكون مماثلة أو مشابهة لها وذلك لتحديد القيمة العادلة، وإذا لم يتوفر السعر المتاح في السوق للأصل محل التقييم نتيجة لعدم وجود أصل مماثل له بنفس حالته في تاريخ التقييم وذلك بسبب التوقف عن الإنتاج من هذا الأصل أو ظهور أنواع حديثة ذات كفاءة إنتاجية واقتصادية أفضل، فعند ذلك يمكن استخدام طريقة التدفقات النقدية للوصول الى أفضل تقدير للقيمة العادلة على أن يتم خصم تلك التدفقات النقدية بمعدل خصم يلائم المخاطر المقترنة بالأصل.

ولقد حدد المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 13) ثلاثة مداخل أو أساليب رئيسة لتقييم وقياس القيمة العادلة، وهي مدخل السوق والدخل والتكلفة، حيث يستخدم مدخل السوق الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول متطابقة أو قابلة للمقارنة، ويستخدم مدخل الدخل تقنيات التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية، مثل التدفقات النقدية أو الأرباح إلى مبلغ حالي مخصوم واحد، بمعنى خصم التدفقات النقدية المستقبلية بسعر خصم مناسب يعتمد على أسعار الفائدة المتوقعة، فيما يعتمد مدخل التكلفة على تكلفة الاستبدال الحالية التي تمثل المبلغ المطلوب حاليًا لاستبدال قدرة الخدمة للأصل (IFRS,2023:734)

٣.٢.٢.١.٢- اختبار اضمحلال قيمة الأصول غير المتداولة

هي عملية التحقق من ان القيمة الدفترية للأصول التي تحكمها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS لا تتجاوز القيمة القابلة للاسترداد. وتعد عملية التقييم معقدة للغاية ومكلفة، ونتيجة لهذه الأسباب لا تتم عملية التقييم كل عام لجميع الأصول داخل الشركات. في الواقع ينص معيار المحاسبة الدولي (٣٦) على أن الاختبارات قد يتم إجراؤها سنويًا لبعض الأصول فقط اما بالنسبة للأصول الأخرى فلا يمكن اختبار اضمحلال في قيمتها إلا في حالة ظهور مؤشرات اضمحلال في قيمة الأصول. (العضباني:٢٠٢١، ٣١) ويشير (Kieso) الى اختبار اضمحلال قيمة

الاصول غير المتداولة بأنه في حالة وجود مؤشرات اضمحلال القيمة يجب إجراء اختبار اضمحلال القيمة للاصول غير المتداولة ، إذ يقارن المبلغ القابل للاسترداد للأصل مع قيمته الدفترية ، فإذا كانت القيمة الدفترية أعلى من المبلغ القابل للاسترداد يكون الفرق هو خسارة اضمحلال القيمة، أما إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد أكبر من القيمة الدفترية فلا يتم تسجيل أي اضمحلال في القيمة. والشكل التالي يوضح كيفية إجراء اختبار اضمحلال قيمة الاصول التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي .IAS 36



الشكل (٢) اختبار اضمحلال الاصول غير المتداولة التي يطبق عليها IAS 36

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على

(Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2024). Intermediate accounting (5th ed., IFRS edition))

٢.٢.٢ - معيار (IVS 300) الآلات والمعدات والبنية التحتية:

تم إصدار معيار التقييم الدولي IVS 300 لأول مرة كجزء من معايير التقييم الدولية (IVS) التي نشرتها مجلس معايير التقييم الدولية (IVSC). تم تضمين IVS 300 في إصدار ٢٠١١ من معايير التقييم الدولية، وكان جزءاً من التحديثات التي أجريت على مجموعة IVS لضمان التوافق مع التطورات الاقتصادية والمحاسبية. ومنذ ذلك الحين، خضع المعيار لعدة مراجعات، بما في ذلك التعديلات الصادرة في ٢٠١٧ و ٢٠٢٠، و آخرها عام ٢٠٢٤ حيث تم تغيير اسم المعيار من الآلات والمعدات الى الآلات والمعدات والبنية التحتية. ويعرف معيار التقييم الدولي IVS 300 على انه أحد المعايير الصادرة عن مجلس معايير التقييم الدولية (IVSC)، ويختص بتقييم الآلات والمعدات والبنية التحتية. يحدد هذا المعيار المبادئ والإرشادات التي يجب على المقيمين اتباعها لضمان دقة وشفافية التقييمات المتعلقة بهذه الأصول. (بالتصرف. IVSC:2024) ويوضح المعيار IVS 300 أن تقييم الآلات والمعدات والبنية التحتية يتم بشكل عام من خلال النظر في مجموعة من العوامل المتعلقة بالأصل نفسه وبيئته وإمكاناته المادية والوظيفية والاقتصادية لذلك ينبغي على جميع مثنين الآلات والمعدات والبنية التحتية فحص الاصول الخاضعة للتقييم للتأكد على حالة الآلات والمعدات والبنية التحتية ، وتحديد ما إذا كانت المعلومات المقدمة قابلة للإستخدام ومتعلقة بالاصول الخاضعة للتقييم و تتضمن الأمثلة على العوامل التي قد يلزم أخذها في الحسبان ما يأتي: (شنشول، ٢٠٢٤: ٨١-٨٢)

١- العوامل المرتبطة بالأصل: تتضمن المواصفات الفنية للأصل وعمره الإنتاجي المتبقي مع مراعاة الصيانة الوقائية وتاريخها وأي تقادم وظيفي او تكنولوجي و تكاليف التفكيك والإزالة في حالة تقييمه في مكان غير موقعه الحالي وأي خسائر محتملة ، فضلاً عن النظر في حال كون الآلات أو المعدات جزءاً من خط إنتاج متكامل حيث تعتمد وظيفته على الاصول أخرى.

٢- العوامل المرتبطة بالبيئة : تتضمن تأثير أي تشريع بيئي أو تشريع آخر يقيد أو

يحظر استخدام الآلات أو معدات معينة أو يفرض تكاليف تشغيل أو إيقاف تشغيل إضافية ، فضلاً عن المواد والنفايات السامة التي قد تكون في بعض الآلات والمعدات لها تأثير خطير إذا لم يتم استخدامها أو التخلص منها بشكل مناسب.

٣- العوامل المرتبطة بالاقتصاد : تتضمن الربحية الفعلية أو المحتملة للأصل بناء على مقارنة تكاليف التشغيل بالأرباح أو الأرباح المحتملة و الطلب على المنتج من الآلات والمعدات و العوامل الاقتصادية الكلية والجزئية التي تؤثر في الطلب ، فضلاً عن النظر في إمكانية

١.٢.٢.٢ - اساليب التقييم الاصول الواردة في معيار IVS300

ان معايير (IVS) تسمح باستخدام الأساليب الثلاثة لتقييم الآلات والمعدات البنية التحتية وفقاً لطبيعة الأصل ، والمعلومات المتاحة ، والعوامل والظروف المحيطة بعملية التقييم (الجنابي و جاسم، ٢٠٢١: ١٦١-١٦٢)

١- اسلوب السوق: يشجع استخدام أسلوب السوق لفئات الآلات والمعدات المتجانسة، مثل: الرافعات ومعدات البناء والمركبات (الخفيفة والثقيلة) ومعدات نقل التربة، حيث يمكن أن تتوفر بيانات كافية عن مبيعات حديثة لأصول مماثلة. ومع ذلك، توجد أنواع عديدة من الآلات والمعدات المتخصصة، ويجب توخي الحذر عند إبداء رأي في القيمة عندما تكون بيانات السوق المتوفرة ضئيلة أو منعدمة، وفي هذه الحالات يمكن أن يكون من المناسب استخدام إما أسلوب الدخل أو التكلفة في التقييم.

٢- اسلوب الدخل: يمكن استخدام أسلوب الدخل في تقييم الآلات والمعدات والبنية التحتية (PEI) حيث يمكن تحديد تدفقات نقدية للأصل أو لمجموعة من الأصول التكميلية، على سبيل المثال، عندما تشكل مجموعة من الأصول مصنع معالجة لإنتاج منتج / خدمة قابلة للتسويق أو توليد الدخل من عقد الإيجار. عندما يجري تقييم الآلات والمعدات والبنية التحتية على أساس أسلوب الدخل ينبغي التأكد من استبعاد عناصر القيمة المتعلقة بالأصول غير الملموسة وغيرها من الأصول المساهمة . يمكن أيضاً استخدام أسلوب الدخل جنباً إلى جنب مع غيره من الأساليب، في تقييم وجود

وكمية التقدّم الاقتصادي والشهرة التجارية أو أيهما لأصل أو المجموعة من الأصول التكميلية. وينبغي توخي الحذر عند استخدام أسلوب الدخل لأنه قد يكون من الصعب تقسيم التدفقات النقدية المجمعة المتعلقة بمجموعة من الأصول التكميلية على أصول فردية (عند الضرورة).

٣- أسلوب الكلفة: عادة ما يستخدم أسلوب التكلفة لتقييم الآلات والمعدات والبنية التحتية (PEI)، ولا سيما في حالة الأصول الفردية المتخصصة أو التي تمثل مرافق استخدام خاص. تتمثل الخطوة الأولى في تقدير التكلفة التي يتكبدها أحد المشاركين في السوق لاستبدال الأصل محل التقييم وذلك بالرجوع إلى تكلفة إعادة الإنتاج أو تكلفة الإحلال، أيهما أقل قيمة. وتمثل تكلفة الإحلال تكلفة الحصول على أصل بديل له نفس الاستخدام ويمكن أن يكون هذا البديل أصل حديث له نفس الوظائف، أو تكلفة إعادة إنتاج نسخة طبق الأصل تمامًا من الأصل محل التقييم. وبعد استنتاج تكلفة الإحلال ينبغي تعديل القيمة لإبراز تأثير التقدّم المادي والوظيفي والتقني والاقتصادي على القيمة. وفي جميع الأحوال ينبغي أن تكون التعديلات التي يتم إدخالها على تكلفة إحلال معينة مصممة خصيصًا لإنتاج نفس قيمة الأصل الحديث المكافئ من ناحية المنفعة والاستخدام.

ويستنتج الباحثان أن أفضل أسلوب لقياس القيمة العادلة للأصول غير المتداولة هو أسلوب الدخل لكونه يعتمد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل وخصمها بمعدل خصم مناسب للوصول إلى قيمتها الحالية، ما يعكس بصورة أكثر واقعية القيمة العادلة لهذه الأصول بناءً على المنفعة الاقتصادية المستقبلية التي ستوفرها. ويؤكد الباحث أن استخدام أسلوب الدخل في قياس القيمة العادلة يحقق دقة وموضوعية أكبر، خاصة في الحالات التي لا تتوفر فيها أسعار سوقية نشطة للأصول غير المتداولة، ولكون الأصول غير المتداولة في عينة البحث لا يوجد لها سوق نشط سوف يتم استخدام هذا الأسلوب في تطبيق على بيانات شركة عينة البحث في الجانب العملي.

٣.٢ - التكامل بين معيار المحاسبة الدولي IAS36 ومعيار التقييم دولي IVS

300

يمثل التكامل بين معيار المحاسبة الدولي IAS 36 ومعيار التقييم الدولي IVS 300 خطوة مهمة نحو تعزيز دقة وموثوقية تقييم الأصول في التقارير المالية، حيث يكمل كل منهما الآخر في إطار متكامل يضمن تحقيق تقييم موضوعي يعكس القيمة الحقيقية للأصول. إذ يركز معيار IAS 36 على تحديد وقياس اضمحلال قيمة الأصول، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية للأصل بمبلغ قابل للاسترداد، وهو الأعلى بين القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة عند الاستخدام. ويهدف هذا المعيار إلى ضمان عدم تسجيل الأصول بقيمة تفوق قيمتها الاقتصادية الحقيقية، مما يعزز مصداقية البيانات المالية ويحد من التضليل في التقارير المحاسبية. (IASB.IAS36:2020,18) ومن جهة أخرى، يوفر معيار IVS 300 إطاراً مهنيًا شاملاً لتقييم الأصول، مع التركيز على استخدام أساليب تقييم معترف بها دولياً مثل أسلوب السوق، وأسلوب الدخل، وأسلوب التكلفة، إضافة إلى الالتزام بمعايير السلوك المهني وأخلاقيات التقييم. كما يحدد IVS 300 شروطاً واضحة لاختيار أسلوب التقييم المناسب بناءً على طبيعة الأصل والغرض من التقييم، مع التأكيد على أهمية استخدام بيانات السوق الفعلية والموثوقة لتحقيق تقييم عادل يعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية. (IVSC,2024:109-112) يستنتج الباحثان أن التكامل بين المعيارين يتحقق من خلال اعتماد معيار IAS 36 على نتائج التقييم التي يوفرها معيار التقييم الدولية IVS 300 لتحديد القيمة العادلة للأصول عند اختبار اضمحلال القيمة الاصول غير المتداولة. إذ يستخدم IAS 36 أساليب التقييم المعترف بها في IVS 300 لتقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة عند الاستخدام، مما يضمن توافق القياس المحاسبي مع الممارسات المهنية الدولية في التقييم. وهذا يعزز من جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفير تقييم موضوعي وموثوق يعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول. علاوة على ذلك، يساهم تطبيق IVS 300 في

تحسين جودة الإفصاحات المطلوبة بموجب IAS 36، حيث يتطلب المعيار المحاسبي الإفصاح عن الأساليب والتقديرات المستخدمة في اختبار اضمحلال القيمة، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالقيمة العادلة والقيمة عند الاستخدام. ويتيح IVS 300 توجيهات مفصلة تساعد المقيمين والمحاسبين على توثيق وتبرير هذه التقديرات بشكل مهني ومنهجي، مما يعزز الشفافية ويقلل من التحيز في التقارير المالية. (بالتصرف Almaaeni,2020:10) كما يرى الباحثان أن التكامل بين المعيارين يعزز من قدرة الوحدات الاقتصادية على التعامل مع الأصول غير المتداولة الملموسة التي تشكل جزءاً كبيراً من أصولها، حيث يوفر IVS 300 أدوات تقييم دقيقة تساعد في تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول، بينما يضمن IAS 36 عدم تسجيل الأصول بأكثر من قيمتها القابلة للاسترداد، مما يحافظ على سلامة القوائم المالية ويعكس صورة حقيقية للوضع المالي.

٤.٢ - مفهوم وتعريف جودة المعلومات المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة من أجل فهم أنشطة وأداء الشركات، حيث أنها تساعد في عملية اتخاذ القرار من خلال توفير البيانات الضرورية للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء (Kariyawasam: 2016, 2). ويتمثل الدور الرئيسي للمعلومات المحاسبية في المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وبشكل جيد، إذ أنها توفر بيانات حقيقية وكاملة، مما يتيح للمستخدمين من الاستفادة منها في ترشيد قراراتهم (Flostoiu: 2019, 47). ولكي تكون المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم والتقارير مفيدة للمستخدمين، لا بد أن تكون على درجة عالية من الجودة. (الشيخ والطار: ٢٠١٨, ٣٦٠) فجودة المعلومات هي الشكل الجديد للاهتمام بالجودة بعد الاهتمام بالسلعة والخدمة سواء كانت خدمة صناعية أو خدمة قائمة في المهارة أو خدمات متخصصة، ليأتي بعدها الاهتمام بجودة المعلومات سواء كانت معلومات مقدمة بالطرق المادية التقليدية التقارير والسجلات أو الرقمية الحديثة كالمنتجات الرقمية وقواعد البيانات والمعلومات. (منصر: ٢٠٢٢, ١٤٦) ولقد اختلفت

وجهاً نظر الباحثين حول مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، فلم يتم التوصل إلى تعريف جامع وشامل لها، وهذا بسبب اختلاف المداخل ووجهات النظر الخاصة بها، حيث عرف (العبادي، ٢٠١٩: ٧٥) جودة المعلومات المحاسبية بأنها ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وأن تخلو من التلاعب والتضليل والتحريف، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن يتم إعدادها وفق مجموعة من المعايير وبما يساعد على تحقيق الهدف المراد من استخدامها. ويرى (القسايمية: ٢٠٢١، ٢٧) بأنها تتألف من مجموعة من الصفات الأساسية والمحسنّة، تتمثل في الملائمة، والتمثيل الصادق، وقابلية المقارنة، وقابلية التحقق، وتوفير المعلومات في الوقت المناسب والقابلية للفهم. يتوجب توفر هذه الصفات بشكل متسق، حيث تهدف إلى جعل المعلومات المحاسبية ذات قيمة عالية وجودة ممتازة، وتعزز فهمها لدى مستخدميها، ساعية إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات المناسبة.

٥.٢- تكامل المعيارين IAS 36 و IVS 300 ودوره في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية

تشير معظم الدراسات والادبيات المحاسبية ان الهدف من إصدار المعايير الدولية (معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS, ومعايير التقييم الدولية IVS) لإعداد القوائم المالية هو لتحسين جودة وفعالية المعلومات المحاسبية ، بحيث تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدات الاقتصادية وتكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة بما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. (مش, ٢٠٢٥ : ٥٠) وعليه قبل أن نتطرق إلى دور او اثر التكامل بين المعيارين IAS 36 و IVS 300 على جودة المعلومات المحاسبية , سنشير أولاً إلى دور كل معيار على انفراد . اذ يساهم معيار IAS 36 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال ضمان أن الأصول لا تُسجّل بقيم أعلى من قيمتها القابلة للاسترداد، وبذلك، يحدّ المعيار من المبالغة في قيم الأصول ويحسن التمثيل العادل للوضع المالي. لان وفق متطلبات المعيار عند اجراء اختبار اضمحلال الاصول بشكل

دوري يقلل من الفرق او الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة ,ويظهر الاصول غير المتداولة بقيمتها الاقتصادية الحقيقية.(**بالصرف** Britton,2020:315) . كما ان لمعيار التقييم الدولي IVS 300 دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفر إطار منهجي لتحديد القيمة العادلة عبر ثلاثة مناهج رئيسية: منهج الدخل، منهج السوق، ومنهج التكلفة. مما يساعد ذلك في رفع مستوى الدقة والشفافية في تقدير القيمة العادلة للأصول غير المتداولة . ويشير مجلس معايير التقييم الدولية إلى أن تطبيق أساليب التقييم وفق IVS 300 يعزز الثبات في القياس ويقلل من الانحياز المهني (**IVSC, 2024:37**) , كما يؤكد (**Mazzi et al.2018: ١١٢**) أن اتباع مناهج تقييم موحدة يسهم في زيادة ملاءمة المعلومات المحاسبية لصناع القرار . ومن خلال ما تقدم يتضح أن كلا المعيارين يسهم بشكل مستقل في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحسين دقة القياس، وزيادة الموثوقية. إلا أن التطبيق المنفرد لكل معيار قد لا يكون كافياً لتحقيق أعلى مستوى ممكن من جودة المعلومات، وذلك لأن قياس اضمحلال قيمة الأصول غير المتداولة وفق متطلبات IAS36 يعتمد بصورة جوهرية على تقدير القيمة العادلة، وهي بدورها تركز على الأسس الفنية والمنهجيات التي يحددها معيار IVS300. ومن هنا تبرز الحاجة إلى دراسة التكامل بين المعيارين بوصفه إطاراً متكاملًا يجمع بين المتطلبات المحاسبية للقياس والاعتراف وبين الأساليب المهنية للتقييم، إذ يمثل التكامل بين معيار المحاسبة الدولي IAS36 اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة و معيار التقييم الدولي IVS300 تقييم الآلات والمعدات والبنية التحتية خطوة نوعية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، ويسهم هذا التفاعل في إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية تتسم بخصائص الاساسية والثانوية المتمثلة ب(الملاءمة، التمثيل الصادق، قابلية المقارنة، قابلية التحقق، وقابلية الفهم)، وهي الخصائص التي تعد ضرورية لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين والمحللين والإدارة العليا. (**بالصرف IFRS**) (**Foundation, 2023: 73& IVSC, 2024: 52** والجدول ادنى يوضح اهم نقاط التكامل بين المعيارين IAS36 و IVS300 ودوره في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

جدول (٤) نقاط التكامل بين المعيارين IAS36 و IVS300 ودوره في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية

البند	معيار IAS 36	معيار IVS 300	نقاط التكامل الأساسية	دور التكامل في تعزيز جودة المعلومات
هدف القياس	تحديد المبلغ القابل للاسترداد (الأعلى بين القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام).	توفير إطار منهجي لتحديد القيمة العادلة للأصول غير المتداولة باستخدام أسلوب الدخل في ظل غياب السوق.	توفير القيمة العادلة: يُلزم معيار IAS 36 بالاعتماد على تقديرات القيمة العادلة الموثوقة التي يوفرها معيار IVS 300 كأحد عناصر المبلغ القابل للاسترداد (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع).	تعزيز الملاءمة: يضمن أن تكون الأصول غير المتداولة مُسجلة في القوائم المالية بقيمة تعكس قدرتها الاقتصادية الحالية مما يجعل المعلومات أكثر دلالة على الأداء المالي للوحدات الاقتصادية
منهجية التقييم	يتطلب بناء نماذج لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لتقدير القيمة قيد الاستخدام.	يوفر إرشادات تطبيق أسلوب الدخل (DCF) لتقدير القيمة العادلة للأصول غير المتداولة.	توحيد النماذج: يتم استخدام نفس مبادئ التدفقات النقدية المخصومة (DCF) في كلا المعيارين، مما يوفر اتساقاً في طريقة تقدير القيمة في ظل غياب مؤشرات السوق.	تعزيز القابلية للمقارنة: الالتزام بالمنهجيات الموحدة في التقييم (IVS) يضمن أن تكون نتائج الاضمحلال أكثر اتساقاً وقابلة للمقارنة عبر الفترات الزمنية للوحدات الاقتصادية.

<p>افتراضات التقييم</p>	<p>يتطلب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية و معدل الخصم المناسب.</p>	<p>يحدد الإرشادات المهنية لاختيار معدل الخصم المناسب وتقدير العمر الاقتصادي المتبقي وفقاً لحالة الأصل غير المتداول.</p>	<p>توحيد الافتراضات: يضمن أن تكون الافتراضات المستخدمة لتقدير القيمة العادلة للأصول غير المتداولة متوافقة مع مبادئ التقييم المهنية المعترف بها دولياً</p>	<p>تعزيز الموثوقية: عندما تستند البيانات إلى معايير التقييم الدولية المهنية، ترتفع مصداقية التقديرات وتصبح أكثر قرباً من التمثيل الصادق للقيمة.</p>
<p>المهنية والحيادية</p>	<p>يعتمد الحكم على افتراضات الإدارة، مما قد يؤدي إلى تحيز في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.</p>	<p>يدعو إلى استخدام مُقيم ومؤهل ومستقل لضمان الحيادية في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (باستخدام أسلوب الدخل)</p>	<p>تقليل التحيز والتدقيق: يوفر التقييم المهني المستقل (وفق IVS300) طبقة من المراجعة والحيادية على افتراضات التدفقات النقدية التي تستخدمها الإدارة لحساب اضمحلال الاصول غير المتداولة.</p>	<p>تعزيز القابلية للفهم: توضيح تفاصيل التقييم المهني والافتراضات المستخدمة وفق (IVS300) يساعد المستخدمين على فهم أساس القيمة المسجلة وخسارة الاضمحلال بدلاً من مجرد تقبلها كأرقام نهائية.</p>

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (IASB, 2023, para. 6& IVSC,) (Arnold & De Lange, 2017:520&2024, para. 12)

٣- المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي

١.٣- نبذة تعريفية عن شركة بغداد للمشروبات الغازية(مساهمة خاصة)

شركة بغداد للمشروبات الغازية هي شركة عراقية متخصصة في إنتاج وتسويق المشروبات الغازية، وتعمل برخصة حصرية لإنتاج وتوزيع منتجات بيبسي في العراق، بما في ذلك بيبسي، سفن أب، ميرندا، وماونتن ديو. تأسست الشركة في تموز ١٩٨٩ ويقع مقرها الرئيسي في بغداد، ضمن المجمع الصناعي بمنطقة الزعفرانية. وتعد شركة بغداد للمشروبات الغازية من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية منذ حزيران ٢٠٠٤، برأس مال يبلغ حوالي ٢٠٤ مليار دينار عراقي، وتتمتع بحجم إنتاج شهري يصل إلى ملايين العلب. تتميز الشركة بعلاقاتها مع شركة بيبسيكو العالمية التي تمنحها حق الامتياز الحصري في العراق، مما يؤهلها لتلبية احتياجات السوق المحلي من المشروبات الغازية بجودة عالية، ويجعلها لاعباً رئيسياً في قطاع الأغذية والمشروبات في العراق.

٢.٣- تطبيق متطلبات كل من معيار IAS36 و IVS300 على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية

١.٢.٣- خطوات تطبيق كل من المعيارين

١.١.٢.٣- تحديد الاصول غير المتداولة وبيان الوزن النسبي لكل اصل لعينة البحث

جدول (٥) الاصول غير المتداولة ووزنها النسبي (شركة بغداد للمشروبات

الغازية ٢٠٢٤)

ت	الاصل غير المتداول ^١	القيمة الدفترية	القيمة الدفترية/مجموع الاصول غير المتداولة	الوزن النسبي لكل اصل ^(٢)
١	مباني	٨٨,٤٨٣,١٠٩,٤٣٧	%٢٥	٠.١٢٣٥٥٧٧٨٨
٢	الآت ومعدات	١٨٠,٧٨٠,٣٨١,٩٠٨	%٥٢	٠.٢٥٢٤٤١٦٧١
٣	وسائل نقل وانتقال	٢١,٢٠٢,٤٠٧,٣١٣	%٦	٠.٠٢٩٦٠٧٠٣٥

^١ تم استبعاد الاراضي لكونها لا تخضع لاضمحلال

^٢ القيمة الدفترية لكل اصل اجمالي الاصول

٠٠٠٦٤٢٠٩٢٨٧	%١٣	٤٥,٩٨٢,٠٢٦,٠٤٨	عدد وقوالب	٤
٠٠٠١٦٨٥٤٩٨٥	%٣	١٢,٠٧٠,٣١٥,٧٣٠	أثاث وأجهزة مكتب	٥
٠٠٤٨٦٦٧٠٧٦٧	%١٠٠	٣٤٨,٥١٨,٢٤٠,٤٣٦	المجموع الاصول غير المتداولة	
١		٧١٦,١٢٧,٣٣٧,٣٥٢	اجمالي الاصول	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

١.١.١.٢.٣ - استخراج القيمة العادلة بواسطة معيار IVS 300 وباستخدام اسلوب الدخل

٢.١.١.٢.٣ - استخراج التدفقات النقدية المستقبلية لكل اصل

بحسب متطلبات معيار التقييم الدولي IVS300، عند استخدام اسلوب الدخل لاستخراج التدفقات النقدية المستقبلية لكل اصل يمكن الاعتماد على التدفق النقدي الحر لسنوات عينة البحث ، لان التدفق النقدي الحر يعتبر مكوناً أساسياً في استخراج التدفقات النقدية المستقبلية لكل اصل. وتم الاعتماد على التدفق النقدي الحر لمدة ٥ سنوات من سنة ٢٠٢٠ الى سنة ٢٠٢٤ كما موضحة بالجدول ادنى :

جدول (٦) التدفقات النقدية الفعلية لسنوات عينة البحث (شركة بغداد للمشروبات الغازية)

السنة	(١) التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية	(٢) النفقات الرأسمالية	(١)-(٢) التدفق النقدي الحر
٢٠٢٠	٩٦,٢٥٠,٧١٧,٦٥٩	٣٢,٤١٩,٩٦٩,٧١٢	٦٣,٨٣٠,٧٤٧,٩٤٧
٢٠٢٤	٢٠٠,٣٦٢,٨٣٧,٣٩٠	١٢٩,٤٤٢,٢٤٢,٦٨٧	٧٠,٩٢٠,٥٩٤,٧٠٣

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

وبالاعتماد على التدفق النقدي الحر لشركة عينة البحث, يجب استخراج معدل النمو المركب (Ross, Westerfield, Jaffe, & Jordan, 2022: 145) الذي يستخدم في التنبؤ عن التدفقات النقدية المستقبلية.

اذ تم استخراج معدل النمو المركب من خلال المعادلة التالية

$$\text{معدل النمو المركب} = \left(\frac{\text{قيمة التدفق النقدي الحر النهائية}}{\text{قيمة التدفق النقدي الحر البدائية}} \right)^{\frac{1}{n}} \times 100\%$$

قيمة التدفق النقدي الحر النهائية = ٧٠,٩٢٠,٥٩٤,٧٠٣

قيمة التدفق النقدي الحر البدائية = ٦٣,٨٣٠,٧٤٧,٩٤٧

n = عدد السنوات (٥ سنوات)

$$\text{معدل النمو المركب} = \left(\frac{70,920,594,703}{63,830,747,947} \right)^{\frac{1}{5}} \times 100\%$$

معدل النمو المركب = ٠.٠٢١٢٨٨٦٠٧

ولاستخراج التدفق النقدي المستقبلي لكل اصل وبحسب متوسط العمر الانتاجي لكل اصل^(٣) نستخدم المعادلة التالية:

$$\text{قيمة التدفق النقدي (للمباني) في سنة ٢٠٢٥} = [\text{التدفق النقدي الحر في سنة الاساس}^{(*)} \times (1 + \text{معدل النمو المركب}) \times \text{الوزن النسبي}] \text{ [السنة ١ و السنة ٢ السنة ١٠]}$$

تطبق هذه المعادلة على باقي الاصول غير المتداولة

جدول (٧) التدفقات النقدية المستقبلية لكل اصل (شركة بغداد للمشروبات الغازية)

ت	السنة	مباني	الات ومعدات	وسائل نقل وانتقال	عدد وقوالب	اثاث وأجهزة مكتب
١	٢٠٢٥	٨,٩٤٩,٣٣٩,٤٠٥	١٨,٢٨٤,٤٥٠,٠٥٧	٢,١٤٤,٤٤٩,٢٦٨	٤,٦٥٠,٧٠٤,٠٧٥	١,٢٢٠,٨١٣,٢٤٨

^٣ تم الاعتماد على نظام الاندثار رقم ٩ الصادر سنة ١٩٩٤ الذي يحدد نسب الاندثار للاصول غير المتداولة في القطاع الخاص والمختلط والتعاوني في تحديد متوسط عمر الاصول.

^{*} سنة الاساس التي تم الاعتماد عليها هي اخر سنة تقييمية لعينة البحث (سنة ٢٠٢٤)

-	١,٣٢٨,١٣٧,٩٣٦	١,٣٠٠,٤٥٣,١٠١	١,٢٧٣,٣٤٥,٣٥٢	١,٢٤٦,٨٠٢,٦٦١
-	-	-	٢,٤٢٥,٤١٢,٩٠٨	٤,٧٤٩,٧١١,٠٨٥
-	٢,٣٣٢,٩٧٣,٠٦٥	٢,٢٨٤,٣٤٢,٥٩٣	٢,٢٣٦,٧٢٥,٨١٧	٢,١٩٠,١٠١,٦٠٥
-	١٩,٨٩١,٨٨٠,٩٢٥	١٩,٤٧٧,٢٣٧,٦٧١	١٩,٠٧١,٢٣٧,٥٩٣	١٨,٦٧٣,٧٠٠,٥٢٥
٩,٩٤٣,٣٦٥,٧٤٨	٩,٧٣٦,٠٩٧,٧٩٠	٩,٥٣٣,١٥٠,٣٠٢	٩,٣٣٤,٤٣٣,٢٢٣	٩,١٣٩,٨٥٨,٣٧٢
٢٠٣٠	٢٠٢٩	٢٠٢٨	٢٠٢٧	٢٠٢٦
٥	٤	٣	٢	١

٦,٣٦٩,٥٥٢,٢٩٧	-	-	-	-	١٠,٨١٧,٥١١,٤٢٨	٢٠٣٤	٧
١١,٨٢٥,٨٢٨,٠٦٩	-	-	-	-	١٠,٥٩٢,٠٢٢,٠٣٦	٢٠٣٣	٨
١١,١٨٨,٥٩٢,٣٤٧	-	-	-	-	١٠,٣٧١,٢٣٢,٩٣٦	٢٠٣٢	٩
٩٥,٣٩٨,٥٠٦,٧٧٠	-	-	-	-	١٠,١٥٥,٠٤٦,١٥١	٢٠٣١	١٠
٩٨,٥٧٢,٠٥٧,٣٩٠	-	-	-	-			
المجموع	-	-	-	-			

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

٣.١.١.٢.٣ - استخراج القيمة العادلة للأصول غير المتداولة

لكي يتم استخراج القيمة العادلة لكل اصل لا بد من استخراج القيمة الحالية للتدفقات النقدية لكل اصل اذ تم تحديد معامل الخصم بالاعتماد على النشرة الاحصائية للبنك المركزي العراقي لسنة ٢٠٢٤ الذي بلغ (٥%) , اذ نقوم بضرب معامل الخصم في التدفق النقدي المستقبلي للأصل في جدول (٧) ولكل سنة لاستخراج القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وان مجموع القيمة الحالية لكل اصل يمثل القيمة العادلة لهذه الاصول والجدول ادنى يوضح القيمة الحالية لكل اصل.

جدول (٨) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لكل اصل (شركة بغداد للمشروبات الغازية)

ن	السنة	مباني	الات ومعدات	وسائل نقل وانتقال	عدد وقوالب	أثاث وأجهزة مكتب
١	٢٠٢٥	٨,٥١٩,٧٧١,١١٣	١٧,٤٠٦,٧٩٦,٤٥٤	٢,٠٤١,٥١٥,٧٠٣	٤,٤٢٧,٤٧٠,٢٧٩	١,١٦٢,٢١٤,٢١٢
٢	٢٠٢٦	٨,٢٨٩,٨٥١,٥٤٤	١٦,٩٣٧,٠٤٦,٣٧٦	١,٩٨٦,٤٢٢,١٥٦	٤,٣٠٧,٩٨٧,٩٥٤	١,١٣٠,٨٥٠,٠١٣
٣	٢٠٢٧	٨,٠٦٤,٩٥٠,٣٠٥	١٦,٤٧٧,٥٤٩,٢٨٠	١,٩٣٢,٥٣١,١٠٦	٢,٠٩٥,٥٥٦,٧٥٣	١,١٠٠,١٧٠,٣٨٤

١,٠٧٠,٢٧٢,٩٠٢	١,٠٤١,٢٦٠,١٤٢	-	-	-	١,٠٧٠,٢٧٢,٩٠٢
-	-	-	-	-	-
١,٨٨٠,٠١٣,٩٥٤	١,٨٢٩,٠٥٠,٨٨٣	-	-	-	١,٨٨٠,٠١٣,٩٥٤
١٦,٠٢٩,٧٦٦,٦٠٣	١٥,٥٩٥,٢٣٤,٦٤٥	-	-	-	١٦,٠٢٩,٧٦٦,٦٠٣
٧,٨٤٥,٧٨٢,٦٩٨	٧,٦٣٣,١٠٠,٦٦٧	٧,٤١٧,٧٥٠,٨٤٨	٧,٢٢٠,٢٣٧,٨١٣	٧,٢٢٠,٢٣٧,٨١٣	٧,٨٤٥,٧٨٢,٦٩٨
٢٠٢٨	٢٠٢٩	٢٠٣٠	٢٠٣١	٢٠٣٢	٢٠٢٨
٤	٥	٦	٧	٨	٤

					٦,٨٣١,٨٥٤,٢١٣	٢٠٣٣	٩
					٦,٦٤١,٩٥٢,٠١٧	٢٠٣٤	١٠
٥,٥٠٤,٧٦٧,٦٥٣	١٠,٨٣١,٠١٤,٩٨٧	٩,٦٦٩,٥٣٣,٨٠١	٨٢,٤٤٦,٣٩٣,٣٥٩	٧٥,٤٨٦,٥٧٥,٩١٦		المجموع	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

٤.١.١.٢.٣- تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 36 اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة

يقوم المعيار IAS 36 على فكرة عدم عرض الاصول غير المتداولة في القوائم المالية بقيمة تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد , وفي حالة البحث الحالي فإن القيمة عند الاستعمال ستكون مساوية للقيمة العادلة , إذ أن البحث قائم على قياس القيمة العادلة على وفق منهج الدخل الذي تتشابه آليات قياسه مع القيمة عند الاستخدام , ولغرض اختبار اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة لشركة عينة البحث تم استخراج القيمة العادلة لكل اصل ومقارنتها مع القيمة الدفترية لكل اصل , فاذا كانت النتيجة سالبة دل

ذلك على وجود اضمحلال في قيمة الاصول اما في حالة كانت النتيجة موجبة دل ذلك على عدم وجود اضمحلال ,ويوضح الجدول (٩) في أدناه مقارنة بين القيمة الدفترية لكل اصل مع القيمة العادلة لكل اصل لعينة البحث .

جدول (٩) المقارنة بين القيمة الدفترية و القيمة العادلة لكل اصل (شركة بغداد للمشروبات الغازية لسنة ٢٠٢٤)

ت	الاصل غير المتداول	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الفرق
١	مباني	٧٥,٤٨٦,٥٧٥,٩١٦	٨٨,٤٨٣,١٠٩,٤٣٧	١٢,٩٩٦,٥٣٣,٥٢١ -
٢	الآت ومعدات	٨٢,٤٤٦,٣٩٣,٣٥٩	١٨٠,٧٨٠,٣٨١,٩٠٨	٩٨,٣٣٣,٩٨٨,٥٤٩ -
٣	وسائل نقل وانتقال	٩,٦٦٩,٥٣٣,٨٠١	٢١,٢٠٢,٤٠٧,٣١٣	١١,٥٣٢,٨٧٣,٥١٢ -

٣٥,١٥١,٠١١,٠٦١-	٤٥,٩٨٢,٠٢٦,٠٤٨	١٠,٨٣١,٠١٤,٩٨٧	عدد وقوالب	٤
٦,٥٦٥,٥٤٨,٠٧٧-	١٢,٠٧٠,٣١٥,٧٣٠	٥,٥٠٤,٧٦٧,٦٥٣	أثاث وأجهزة مكتب	٥
١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١-	٣٤٨,٥١٨,٢٤٠,٤٣٦	١٨٣,٩٣٨,٢٨٥,٧١٥	المجموع الاصول غير المتداولة	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق لأوراق المالية

نلاحظ بعد اجراء المقارنة بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصول غير المتداولة, ظهر الفرق بالقيمة سالبة (كما في جميع البنود في الجدول)، فهذا يشير إلى أن القيمة العادلة للأصل أصبحت أقل من قيمته الدفترية. مما تدل هذه الحالة بشكل واضح على وجود خسائر اضمحلال في قيمة الأصول غير المتداولة ,وهذا ما يتطلب من الشركة تقييم أصولها والابلاغ عن خسائر اضمحلال القيمة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS36).

٣.٢.١.١.٥ - الإبلاغ عن اضمحلال الاصول غير المتداولة في القوائم المالية

يتم لإبلاغ عن اضمحلال قيمة الأصول غير المتداولة عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من قيمته القابلة للاسترداد، وهي أعلى قيمة بين القيمة العادلة للأصل مخصوصاً منها تكاليف البيع أو القيمة عند الاستخدام، في هذا البحث كما نوهنا سابقاً أن قائم على قياس القيمة العادلة على وفق منهج الدخل الذي تتشابه آليات قياسه مع القيمة عند الاستخدام. وبعد اجراء الاختبار لاضمحلال الاصول غير المتداولة كما في جدول (٩) تبين وجود خسارة اضمحلال في قيمة الاصول غير المتداولة بمبلغ (١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١)، وللاعترا ف بهذه الخسارة يجب تسجيلها بدفتر اليومية حيث تسجل خسارة اضمحلال قيمة اصول غير متداولة مديناً بمبلغ (١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١) اما في الجانب الدائن يسجل مخصص اضمحلال قيمة اصول غير متداولة بنفس المبلغ، اذ يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة اصول غير متداولة في قائمة الدخل ضمن حساب الارباح والخسائر، اما مخصص اضمحلال قيمة اصول غير متداولة تطرح من القيمة الدفترية للاصول غير المتداولة وتظهر في الميزانية العامة كما موضحة ادنى.

جدول (١٠) الميزانية العامة لشركة بغداد للمشروبات الغازية كما في

٢٠٢٤/١٢/٣١

البيانات وفق معيار المحاسبة الدولي IAS 36	البيانات قبل التطبيق	البيان
		الاصول الاصول غير المتداولة
٢٠٦,٨٨٩,٥٦٥,٣٠٥	٣٧١,٤٦٩,٥٢٠,٠٢٦	الاصول غير المتداولة (بالقيمة الدفترية)
١٢,٨٨١,٢٧٩,٠٩٢	١٢,٨٨١,٢٧٩,٠٩٢	النفقات الايرادية المؤجلة
٢٠,٩٣٤,٢١٩,٣٢٤	٢٠,٩٣٤,٢١٩,٣٢٤	مشروعات تحت التنفيذ
١٣,٠٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٣,٠٥٠,٠٠٠,٠٠٠	الاستثمارات مالية

٢٥٣,٧٥٥,٠٦٣,٧٢١	٤١٨,٣٣٥,٠١٨,٤٤٢	مجموع الاصول غير المتداولة
		الاصول المتداولة
١٠٨,٧٢٩,٢٨٢,٨٤٦	١٠٨,٧٢٩,٢٨٢,٨٤٦	المخزون
٣١,٣٨٣,١٣٠,٢٤٨	٣١,٣٨٣,١٣٠,٢٤٨	المدينون
١٥٧,٦٧٩,٩٠٥,٨١٦	١٥٧,٦٧٩,٩٠٥,٨١٦	النقود
٢٩٧,٧٩٢,٣١٨,٩١٠	٢٩٧,٧٩٢,٣١٨,٩١٠	مجموع الاصول المتداولة
٥٥١,٥٤٧,٣٨٢,٦٣١	٧١٦,١٢٧,٣٣٧,٣٥٢	مجموع الاصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
		الالتزامات
٩١٦,٤٦٤,٣٦٨	١٩,٢٠٢,٥٩٣,١٨٢	التخصيصات
٦٨,٥٤٥,٥٨٠,٩٢٥	٦٨,٥٤٥,٥٨٠,٩٢٥	الدائنون
٦٩,٤٦٢,٠٤٥,٢٩٣	٨٧,٧٤٨,١٧٤,١٠٧	مجموع الالتزامات
		حقوق الملكية
٢٠٤,٣٣٥,٣٣٣,٣٣٣	٢٠٤,٣٣٥,٣٣٣,٣٣٣	رأس المال
٢١٥,٥٥٨,٤١٨,٠٤١	٢٦٢,١١٣,٥٩٢,٦٤٤	الاحتياطيات
٦٢,١٩١,٥٨٥,٩٦٤	١٦١,٩٣٠,٢٣٧,٢٦٨	الارباح المحتجرة
٤٨٢,٠٨٥,٣٣٧,٣٣٨	٦٢٨,٣٧٩,١٦٣,٢٤٥	مجموع حقوق الملكية
٥٥١,٥٤٧,٣٨٢,٦٣١		مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

نلاحظ من خلال اعداد قائمة الميزانية العامة لشركة بغداد للمشروبات الغازية على وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS36) ان الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الأصول غير المتداولة على قد اثر على المحتوى المعلومات في القائمة اذ انخفضت الاصول غير المتداولة (بالقيمة الدفترية) من مبلغ (٢٦,٠٢٦,٥٢٠,٤٦٩,٣٧١) الى مبلغ (٣٠٥,٥٦٥,٨٨٩,٢٠٦) الذي اثر بدوره على اجمالي الاصول غير المتداولة اذ انخفض من مبلغ (٤٤٢,٠١٨,٣٣٥,٤١٨) الى مبلغ (٢١,٧٢١,٧٢١,٥٣) وهذا اثر

على اجمالي الاصول التي انخفضت من مبلغ (٧١٦,١٢٧,٣٣٧,٣٥٢) الى مبلغ (٥٥١,٥٤٧,٣٨٢,٦٣١) . كما امتد اثر الاعتراف بخسارة اضمحلال الاصول غير المتداولة على جانب الالتزامات وحقوق الملكية اذ انخفضت التخصيصات والمتمثلة بضريبة الدخل من مبلغ (١٩,٢٠٢,٥٩٣,١٨٢) الى مبلغ (٩١٦,٤٦٤,٣٦٨) اي بمقدار (١٨,٢٨٦,١٢٨,٨١٤) وهذا يعتبر ميزة ضريبية لشركة بغداد للمشروبات الغازية الا ان الشركة لم تعي اهمية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS36) , الذي اثر على اجمالي الالتزامات اذ انخفضت من مبلغ (٨٧,٧٤٨,١٧٤,١٠٧) الى مبلغ (٦٩,٤٦٢,٠٤٥,٢٩٣) , كذلك انخفضت اجمالي حقوق الملكية من مبلغ (٥٢٨,٣٧٩,١٦٣,٢٤٥) الى مبلغ (٤٨٢,٠٨٥,٣٣٧,٣٣٨) وتمثل هذا الانخفاض بالأرباح المحتجزة التي كانت مدمجة مع الاحتياطات التي انخفضت من مبلغ (١٦١,٩٣٠,٢٣٧,٢٦٨) الى مبلغ (٦٢,١٩١,٥٨٥,٩٦٤) كما انخفضت الاحتياطات من مبلغ (٢٦٢,١١٣,٥٩٢,٦٤٤) الى مبلغ (٢١٥,٥٥٨,٤١٨,٠٤١) . ونلاحظ ان هذه التغيرات التي طرأت على قائمة الميزانية العامة قد غيرت في شكلها ايضا بعد تطبيق متطلبات معيار IAS36 حيث اصبحت اكثر افصاحا عما كانت عليه سابقا , ولا يخفى ان لهذا التأثير انعكاس ايجابي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي يمكن استنتاجها من قائمة الميزانية العامة وكذلك التأثير الكبير على جميع المؤشرات والنسب المالية التي يستفاد منها مستخدم للقوائم المالية وبنوعية القرار الذي سوف يتم اتخاذه

جدول (١١) قائمة الدخل لشركة بغداد للمشروبات الغازية كما في ٢٠٢٤/١٢/٣١

البيانات وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٦)	البيانات قبل التطبيق	البيان
٨٣٢,٥١١,٨٠١,٧٦٤	٨٣٢,٥١١,٨٠١,٧٦٤	صافي ايراد المبيعات
٦١٥,٤٧٧,٣٥٥,٥٠٦	٦١٥,٤٧٧,٣٥٥,٥٠٦	يطرح :كلفة البضاعة المباعة
٢١٧,٠٣٤,٤٤٦,٢٥٨	٢١٧,٠٣٤,٤٤٦,٢٥٨	مجمل الربح
٣٨,٢٨٥,٧٤٤,٤٢١	٣٨,٢٨٥,٧٤٤,٤٢١	مصاريف البيع
٨,١٤٥,٣٦١,٢٩٩	٨,١٤٥,٣٦١,٢٩٩	المصاريف الادارية

٤٦,٤٣١,١٠٥,٧٢٠	٤٦,٤٣١,١٠٥,٧٢٠	يطرح :مجموع مصاريف البيع والمصاريف الادارية
١٧٠,٦٠٣,٣٤٠,٥٣٨	١٧٠,٦٠٣,٣٤٠,٥٣٨	الدخل التشغيلي
		ايرادات ومكاسب اخرى :
٧١,٢٢٢,٨٣٥	٧١,٢٢٢,٨٣٥	ايراد استثمارات المالية
١٤,٧٥٣,٨٠٠	١٤,٧٥٣,٨٠٠	الايرادات التحويلية
٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	الايرادات الاخرى
٨٦,٣٧٦,٦٣٥	٨٦,٣٧٦,٦٣٥	يضاف :مجموع الايرادات والمكاسب الأخرى
		مصروفات وخسائر اخرى :
١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١	-	خسارة اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة
١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١	-	يطرح : مجموع المصروفات والخسائر الاخرى
٦,١٠٩,٧٦٢,٤٥٢	١٧٠,٦٨٩,٧١٧,١٧٣	صافي الربح قبل ضريبة الدخل
٩١٦,٤٦٤,٣٦٨	١٩,٢٠٢,٥٩٣,١٨٢	يطرح :ضريبة الدخل (١٥٪)
٥,١٩٣,٢٩٨,٠٨٤	١٥١,٤٨٧,١٢٣,٩٩١	صافي الربح بعد ضريبة الدخل
		توزيع صافي الربح بعد ضريبة الدخل :
١,٢٩٨,٣٢٤,٥٢١	٤٢,٦٧٢,٤٢٩,٢٩٣	يطرح : احتياطي التوسعات (٢٥٪)
٢٥٩,٦٦٤,٩٠٤	٥,٤٤٠,٧٣٤,٧٣٥	يطرح :احتياطي قانوني (٥٪)
٣,٦٣٥,٣٠٨,٦٥٩	١٠٣,٣٧٣,٩٥٩,٩٦٣	الفائض المتراكم

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

يتبين من اعداد قائمة الدخل "لشركة بغداد للمشروبات الغازية" ان الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة قد اثر بشكل مباشر على صافي الربح قبل ضريبة الدخل اذ انخفض من مبلغ (١٧٠,٦٨٩,٧١٧,١٧٣) الى مبلغ (٦,١٠٩,٧٦٢,٤٥٢) اي بمقدار خسائر اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة (١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١) الذي ادى بدوره الى انخفاض ضريبة الدخل كما تم الاشارة اليها في قائمة الميزانية العامة ضمن حساب التخصيصات, من الطبيعي ان يمتد هذه الانخفاض على صافي الربح بعد الضريبة اذ انخفض من مبلغ (١٥١,٤٨٧,١٢٣,٩٩١) الى مبلغ (٥,١٩٣,٢٩٨,٠٨٤), كما انخفض كل من

احتياطي التوسعات واحتياطي قانوني بمقدار (١,٢٩٨,٣٢٤,٥٢١) و (٢٥٩,٦٦٤,٩٠٤) على التوالي التي اثرت على رصيد الاحتياطيات كما تم الاشارة اليها سابقاً في قائمة الميزانية العامة اما الفائض المتراكم قد انخفض من مبلغ (١٠٣,٣٧٣,٩٥٩,٩٦٣) الى مبلغ (٣,٦٣٥,٣٠٨,٦٥٩) اي بمقدار (٩٩,٧٣٨,٦٥١,٣٠٤). ولا يخفى ما لهذا التغيير في قيم هذه العناصر الظاهرة في قائمة كشف الدخل من اثر على محتوى هذه القائمة من المعلومات المحاسبية وانعكاسها على نوعية القرارات التي سيتم اتخاذها من قبل المساهمين والمحللين الماليين وجميع مستخدمي قائمة الدخل لشركة بغداد للمشروبات الغازية.

٣.٣ - قياس دور التكامل بين المعيارين IAS36 و IVS300 في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية :

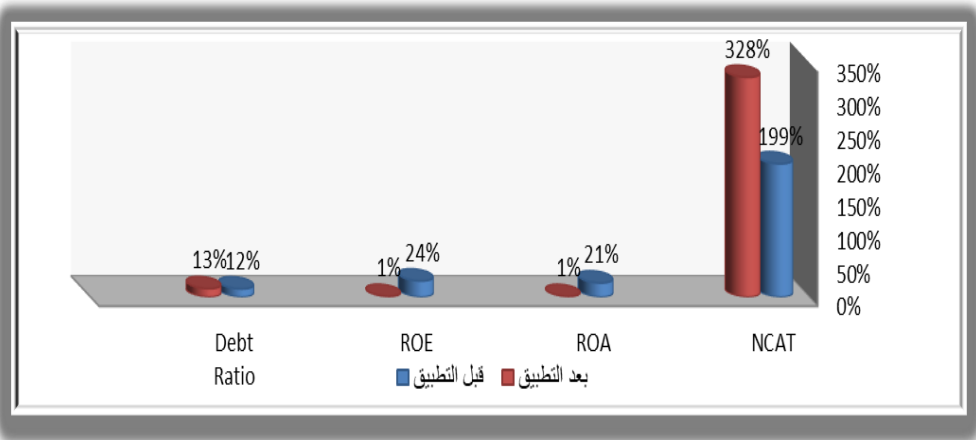
لمعرفة دور التكامل بين المعيارين IAS36 و IVS300 في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية لا بد من اجراء تحليل للتغيرات التي طرأت على القوائم المالية بعد تطبيق الانموذج المقترح على شركة بغداد للمشروبات الغازية وبيان اثر هذه التغيرات على جودة المعلومات المحاسبية وان افضل اداة لبيان هذه الاثر هو استخدام التحليل المالي لأنه يعد أحد أهم الأدوات العلمية المستخدمة في دراسة الأداء المالي للوحدات الاقتصادية، إذ يوفر مقاييس كمية وموضوعية للتغيرات التي طرأت على القوائم المالية اذ يعتمد على اجراء المقارنة بين المؤشرات المالية قبل وبعد التطبيق المتمثلة ب(معدل دوران الاصول غير المتداولة و العائد على الاصول والعائد على حقوق الملكية و نسبة الدين الى الاصول) اذ توفر هذه المقارنات دليلاً عملياً لقياس اثر تكامل المعيارين على جودة المعلومات المحاسبية، من حيث إظهار القيم الحقيقية للأصول غير المتداولة ، وتقليل المبالغة في تقدير القيم الدفترية. ومن خلال تحليل الفروقات في النسب المالية، يمكن تحديد ما إذا كان لتكامل المعيارين IAS 36 و IVS 300 قد أدى إلى تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ، أم لم يعزز من جودتها. وادنى قام

الباحثان بأجراء تحليل لمؤشرات المالية قبل وبعد تطبيق شركة للمشروبات الغازية كما موضحة ادنى:

جدول (١٢) تحليل المؤشرات المالية قبل وبعد تطبيق الانموذج المقترح لشركة بغداد للمشروبات الغازية

المعادلة	المؤشر المالي	قبل التطبيق	بعد التطبيق
$100\% \times \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{اجمالي الاصول غير المتداولة}}$	معدل دوران الاصول غير المتداولة (NCAT)	199%	328%
$100\% \times \frac{\text{صافي الربح او (الخسارة)}}{\text{اجمالي الاصول}}$	العائد على الاصول (ROA)	21%	1%
$100\% \times \frac{\text{صافي الربح او (الخسارة)}}{\text{اجمالي حقوق الملكية}}$	العائد على حقوق الملكية (ROE)	24%	1%
$100\% \times \frac{\text{اجمالي الالتزامات}}{\text{اجمالي الاصول}}$	نسبة الدين الى الاصول (Debt Ratio)	12%	13%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية



شكل (٣) التغير في المؤشرات المالية قبل وبعد تطبيق الانموذج المقترح لشركة بغداد للمشروبات الغازية

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية

نلاحظ من الشكل والجدول اعلى ارتفع معدل دوران الأصول غير المتداولة (NCAT) من (١٩٩٪) إلى (٣٢٨٪) بعد التطبيق، إلا أن هذا الارتفاع يعكس انخفاض القيمة الدفترية للأصول نتيجة تطبيق IAS 36 و IVS 300 وليس تحسناً حقيقياً في الأداء التشغيلي. في المقابل، انخفض العائد على الأصول (ROA) من (٢١٪) إلى (١٪) والعائد على حقوق الملكية (ROE) من (٢٤٪) إلى (١٪)، مما يشير إلى تراجع جوهري في الربحية. ويُعزى هذا الانخفاض إلى أن الأرباح بعد التطبيق أصبحت تعكس الأداء الفعلي بصورة أكثر واقعية بعد الاعتراف بخسائر الاضمحلال. كما ارتفعت نسبة الدين إلى الأصول بشكل طفيف من (١٢٪) إلى (١٣٪) نتيجة انخفاض إجمالي الأصول. ويؤكد ذلك أن تطبيق المعيارين أسهم في إظهار المركز المالي للشركة بدرجة أعلى من التحفظ والموثوقية. ومن منظور جودة المعلومات المحاسبية، فإن هذه التغيرات تلامس خصائص جوهرية المتمثلة : بالملاءمة، والتمثيل الصادق،. فمن ناحية الملاءمة، أصبحت المعلومات أكثر فائدة للمستخدمين لأن الربحية لم تعد تعتمد على بيانات مشوهة، بل باتت تعكس فعلياً قدرة الشركة على تحقيق العوائد. اما من ناحية التمثيل الصادق ، أصبحت البيانات أكثر انعكاساً للحالة الحقيقية للأصول بعد الاعتراف بالخسائر اضمحلال قيمة الاصول غير المتداولة ، فقد أظهر التطبيق أداء الشركة كما هو، دون إخفاء الخسائر اضمحلال الاصول غير المتداولة ، وهو ما يساعد مستخدمى القوائم المالية في اتخاذ قرارات استثمارية وتمويلية مستندة إلى بيانات أصحابها أكثر صدقاً. وبناءً على هذه النتائج، تظهر تحقق الفرضية التي تنص على انه (لتكامل معياري IAS 36 و IVS 300 دور في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية لشركة بغداد للمشروبات الغازية). فالأدلة التطبيقية على شركة عينة البحث تظهر بوضوح أن المعلومات بعد التطبيق أصبحت أقرب إلى الحقيقة وأكثر اتساقاً مع الواقع الاقتصادي للشركة، وأن البيانات السابقة كانت تحوي درجات مختلفة من التضخم والتشوّه. وبذلك فإن هذا التكامل قد أدى إلى تحسين جودة القياس والابلاغ معاً، مما رفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية من جوانبها كافة.

٤- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

١.٤- الاستنتاجات :

١. ان الاصول غير المتداولة تعد من العناصر الاساسية في الشركات الصناعية نظراً لدورها الكبير في دعم العمليات الإنتاجية وتحقيق المنافع الاقتصادية ، مما يجعل من قياسها والإفصاح عنها بدقة شرطاً أساسياً لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

٢. أن شركة بغداد للمشروبات الغازية تعاني من قصور واضح في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وعلى وجه الخصوص معيار IAS 36 اضمحلال قيمة الأصول غير المتداولة بسبب عدم توفر متطلبات المعيار ومن اهمها التقييم بالقيمة العادلة التي يصعب قياسها لعدم توفر سوق نشط لهذه الاصول، مما ينعكس بشكل سلبي على المحتوى المعلومات للقوائم المالية .

٣. أظهر التكامل بين معيارين IAS 36 و IVS 300 دور في تذليل الصعوبات التي تواجهها الوحدات الاقتصادية الصناعية من حيث التقييم بالقيمة العادلة وتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 36 , كون معيار IVS 300 يوفر مناهج واساليب تقييم دقيقة تساعد في تحديد القيمة العادلة للأصول غير المتداولة ، بينما يضمن IAS 36 عدم تسجيل الأصول بأكثر من قيمتها القابلة للاسترداد، مما يحافظ على سلامة القوائم المالية ويعكس صورة حقيقية للوضع المالي.

٤. بعد تطبيق متطلبات المعيارين IAS36 و IVS300 على شركة بغداد للمشروبات الغازية والابلاغ عن اضمحلال قيمة اصولها الغير متداولة لاحظ الباحثان انخفاض واضح في قيمة اصولها الدفترية اذ انخفضت من مبلغ (٣٧١,٤٦٩,٥٢٠,٠٢٦) الى مبلغ (٢٠٦,٨٨٩,٥٦٥,٣٠٥) اي بمقدار (١٦٤,٥٧٩,٩٥٤,٧٢١) الذي بدوره سوف يؤثر على المحتوى المعلوماتي لقوائم المالية في الشركة.

٥. اثر تطبيق متطلبات معيار IAS36 بشكل مباشر على ربحية شركة عينة البحث, بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال الاصول غير المتداولة في قائمة الدخل ضمن بند

المصروفات والخسائر الأخرى ، الذي خفض بدوره من ضريبة الدخل التي تعتبر ميزة ضريبية لشركة عينة البحث .

٦. أظهر تكامل المعيارين IAS 36 و IVS 300 دور واضح في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توحيد أسلوب القياس و رفع قابلية المقارنة بين الفترات المالية و اظهار القيمة الحقيقية للأصول غير المتداولة في شركة عينة البحث.

٢.٤ - التوصيات

١. ضرورة قيام الشركات الصناعية بإعطاء اهتمامًا خاصًا لأصولها غير المتداولة كونها تعد من العناصر الأساسية في هيكلها الإنتاجي، وذلك من خلال الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة، ولاسيما معيار المحاسبة الدولي IAS 36 ومعايير التقييم الدولية، بما يضمن قياسها واحتساب اضمحلال قيمتها بشكل يتلاءم مع متطلبات المعايير الدولية .

٢. ضرورة إعداد دورات تدريبية وبرامج تطويره للمحاسبين والمقيمين المعتمدين لتعزيز فهمهم لمعيار المحاسبة الدولي IAS 36 و معيار التقييم الدولي IVS 300 وتذليل الصعوبات التي يواجهونها ،وذلك بهدف التقليل من الأخطاء المهنية وضمان تطبيق أكثر دقة للمنهجيات الواردة فيهما.

٣. توصية الشركات الصناعية العراقية وعلى وجه الخصوص شركة عينة البحث بتبني تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 36 و معيار التقييم الدولي IVS 300 ، لما له من دور أساسي في تقييم القيمة العادلة للأصول غير المتداولة والابلاغ عن اضمحلالها، اذ يظهر اصولها بقيمتها الفعلية، كما انه يصب في مصلحة الشركات من حيث تخفيض ضريبة الدخل ويوفر معلومات محاسبية أكثر موثوقية.

٤. توصية الجهات الرقابية (مثل هيئة الأوراق المالية وديوان الرقابة المالية) بالزام الشركات بتطبيق معايير التقييم الدولية عند تحديد القيمة العادلة للأصول غير المتداولة، خاصة في حالة اضمحلال قيمة الاصول ، لضمان توحيد الممارسات المحاسبية ورفع جودة الإفصاح.

٥. تشجيع الشركات على التعاون مع مقيمين معتمدين عند إعداد تقارير القيمة العادلة، لضمان تطبيق منهجيات التقييم المعترف بها دوليًا، والتقليل من التقديرات التي قد تؤثر على دقة القوائم المالية.

المصادر

أولاً: الوثائق والتقارير الرسمية والهيئات المهنية

١- التقارير المالية السنوية الصادرة من (شركة بغداد للمشروبات الغازية) للفترة من ٢٠٢٠-٢٠٢٤، المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية.

ثانياً: المصادر العربية

٢- أبو نصار، محمد & حميدات، جمعة، (٢٠٢٤). "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية-، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية، كلية الاعمال، دار المطبوعات والنشر، عمان، الأردن.

٣- الجاوي، طلال محمد والمسعودي، حيدر علي، (٢٠١٨) - المحاسبة المالية (المتوسطة) وفق المعايير الدولية - مؤسسة دار الكتب الطبعة الأولى - ٢٠١٨.

٤- الجنابي، عمار محمد سلمان و جاسم، خالد حميد (٢٠٢١). " دور معايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الإبلاغ المالي (ملائمة المعلومات المحاسبية)" مجلة دراسات محاسبية و مالية. المجلد (١١) العدد (٣٧) سنة ٢٠٢١.

٥- حميد، سهاد وليد (٢٠٢٢). "مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم (٣٦) على القطاع المصرفي العراقي في ظل جائحة كورونا: بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية" بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد للحصول على شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير.

٦- سيمان، إبراهيم عيسى شمور (٢٠٢٢) " تأثير إعادة تقييم الموجودات الثابتة على وفق IFRSs في الأداء المالي بحث تطبيقي في شركة توزيع المنتجات النفطية" بحث

مقدم الى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.

٧- الشديدي, هاله خالد صالح(٢٠١٦) "برنامج مقترح لتدقيق الإفصاح المحاسبي عن الموجودات غير المتداولة الملموسة على وفق معياري المحاسبة الدوليين (IAS16,36): بحث تطبيقي في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود". بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، للحصول على شهادة المحاسبة القانونية.

٨- شنشول, محمد حيدر محمد(٢٠٢٤). "قياس الموجودات غير المتداولة في ظل تبني IFRS و IVS وتأثيره في قيمة الوحدات الاقتصادية العراقية" اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه في علوم المحاسبة.

٩- الشيخ علي ناظم, العطار, حيدر عباس, (٢٠١٨)، "اثر التزام منظمات المجتمع المدني بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار، دراسة تحليلية لآراء عينة من الاساتذة الجامعيين وممتهنين المهن في منظمات المجتمع المدني"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٠ ، العدد ٢٣ ، ص ٣٥٣-٣٨٦.

١٠- العبادي, غسان علي (٢٠١٩) ، "العلاقة بين الابلاغ المالي والانصاف في العرض وأثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٩ ، العدد ٣، ص ٧١-٨٢

١١- عبد العالي, منصر. (٢٠٢٢). "مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" (أطروحة دكتوراه). جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

١٢- العضباني، حازم (٢٠٢١) "متطلبات تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لمواجهة تداعيات جائحة كورة- دراسة تحليلية -" رسالة ماجستير في علوم المحاسبة - جامعة القادسية - العراق.

١٣- غياضة، سائد نبيل سليم. (٢٠٠٨). "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) الخاص بالمتلكات والمصانع والمعدات" رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة , الجامعة الاسلامية - غزة، للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل .

١٤- القسايمية، غازي محمد، و أبوسليم خليل (٢٠٢١) "أثر النظم الخبيرة والشبكات العصبية على ملاءمة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية" رماح للبحوث والدراسات العدد (٥٥)، ص ١٨٥-٢٠٨

١٥- مش، فوزية (٢٠٢٥). "دور معايير التقارير المالية الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية بتطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ "عقود الإيجار" - دراسة حالة شركة MARS LOGISTIQUE". أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ٣، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

ثالثاً: المصادر الإنكليزية

- 1.Alexander, D., & Britton, A. (2020). Financial Reporting (8th ed.). Cengage Learning.
- 2.Alibhai, S., Bakker, E., & Balasubramanian, T. V. (Eds.). (2023). Wiley interpretation and application of IFRS standards 2023. Wiley.
- 3.Alibhai,Salim.and others(IASB team),(2018), Interpretation and Application ofInternational standards for financial reporting, This edition contains interpretations and application of the IFRS Standards, as approved by theInternational Accounting Standards Board (Board) for issue up to 31 December 2017, that are required to be applied for accounting periods beginning on 1 January 2018.
- 4.Almaaeni, Saad Salman , and others, (2020). Valuation Challenges and Solutions in Contemporary Businesses.

5. Arnold, P. K., & De Lange, S. J. (2017). An analysis of the use of valuation experts under IFRS: Implications for accounting policy choice. *Accounting and Business Research*, 47(5), 517–543.
6. Bužinskienė, R., & Montrimienė, M. (2023). Methodology of Accounting for the Acquisition of Fixed Tangible Assets. *Applied Scientific Research*, 2(2), 73–86.
7. Floștoiu, S, (2019), The Role and Place of Accounting Information in the Decision-Making System. In *International conference knowledge-based organization*, 25(2), 46-51.
8. Kariyawasam, H, (2016), Relationship between Accounting Information and Decision Making in the Sri Lankan Manufacturing Sector, *International Journal of Business and Management Invention*, 5(12) ,1-5
9. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). *Intermediate accounting* (17th ed.). Wiley.
10. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2024). *Intermediate accounting* (5th ed., IFRS edition). Wiley
11. Libby, R., Libby, P. A., & Hodge, F. (2020). *Financial accounting* (11th ed.). McGraw-Hill Education.
12. Mazzi, F., André, P., & Dionysiou, D. (2018). Accounting for fair value measurement: Literature review. *Accounting in Europe*, 15(1), 1–35
13. Melville, A. (2019). *International financial reporting* (7th ed.). Pearson.
14. PWC: 2019 IFRS Overview 2019 Accounting Principles And Applicability Of IFRS.
15. Ross, S. A., Westerfield, R. W., & Jordan, B. D. (2021). *Fundamentals of Corporate Finance* (13th ed.). McGraw Hill Education.
16. Weetman, P. (2019). *Financial and Management Accounting: An Introduction* (8th ed.). Pearson.

17. Financial Accounting Standards Board (FASB). (2008). Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements (reissued). FASB.

18. International Valuation Standards Council (IVSC). (2024). International Valuation Standards.

رابعاً: مواقع الإلكترونية

1- <https://www-ifs-org.translate.google/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-ofassets>

2- www.fasb.org