مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع JALHSS
Journal of Arts, Literature, Humanities and Social Sciences – JALHSS
www.jalhss.com ISSN:2414 – 3383
العدد (18) كانون الأول - ديسمبر 2017

اقتراح قاعدة محاسبية على الموجودات الثابتة تتلاءم مع البيئة العراقية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

الأستاذ المساعد الدكتور
علاء جاسم سلمان
قسم المحاسبة - كلية الرافدين الجامعة
بغداد - العراق

المدرس المساعد
فراس عبد الأمير
قسم المحاسبة - كلية الرافدين الجامعة
بغداد - العراق

الخلاصة

إن المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية الذي يؤثر ويتأثر بالتغيرات الاقتصادية كما يمكن عدّهُ من أول القطاعات الخدمية المنفتحة على العالم الخارجي، لذا ينبغي على المحاسبة أن تتكيف باستمرار لتكون متلائمة مع متطلبات الاقتصاد المتغيرة وتلبي احتياجاته، وعليه فقد نشأت منظمات دولية وإقليمية عدة شرعت في إعداد معايير محاسبية وأصبحت عولمة المحاسبة من الممكن تطبيقها على المستوى الدولي، وبدأت مختلف الدول بما فيها الدول النامية باستخدام المعايير المحاسبية الدولية (IASs) التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية بوصفها معايير محلية أو اتخاذها أساساً عند إعداد معاييرها الخاصة. ونتيجة للتقدم العلمي والتكنولوجي والانفتاح على العالم الخارجي في الآونة الأخيرة وظهور العديد من المشاكل المحاسبية على ارض الواقع ونظرا لما للموجودات الثابتة من أهمية كبيرة وتأثير على الوحدات الاقتصادية لابد من وجود قاعدة محاسبية عراقية تكون متوافقة مع المعايير الدولية ذات العلاقة وملائمة للبيئة المحلية تأخذ على عاتقها جميع الأمور المتعلقة بالموجودات الثابتة من ناحية قياسها وتسجيلها في السجلات والإفصاح عنها وكيفية احتساب الاندثار وكل الأمور المتعلقة بها. وقد توصل البحث إلى ضرورة استحداث قاعدة محاسبة عراقية تختص بالموجودات الثابتة واندثاراتها تكون منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات فضلاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي يمكن أنْ تكون ملائمة للتطبيق في البيئة العراقية.

A Proposed Accounting Rule on the Fixed Assets that Suiting the Iraqi Environment under the International Accounting Standards

Assist. Prof.
Dr. Alaa J. Salman
Department of Accounting
Al-Rafidain University College
Baghdad - Iraq

Assist. Lecturer
Firas Abdulamir
Department of Accounting
Al-Rafidain University College
Baghdad - Iraq

ABSTRACT

Accounting is one of the social branches of science which influences and is influenced by economical changes and can be considered as one of the cervical sectors open to the outside world; therefore it should continuously adapt to be compatible to the changing economical requirements and to meet its needs. Thus several international and regional organizations have been established to start preparing accounting standards. Applying international accounting globalization has turned to be possible. Various countries including the developing ones have begun to apply international accounting standards (IASs) issued by the International Accounting Standards Committee, either as local standards or as a basis when preparing their own standards. Due to the scientific progress and opening to the outside world lately and the emerge of numerous accounting problems in reality and due to the vital importance and influence of the fixed assets economical units, there should be an Iraqi accounting basis matching with international standards in question, appropriate to the local environment to undertake all the issues in terms of fixed assets in the aspect of measure, registry, declaring, how to calculate depreciation and so on. Finally, in order to standardize accounting treatments and methods of measurement, researcher finds the need to develop Iraqi accounting base specializes in fixed assets and depreciations be in line with International Accounting Standard (16) property, plant and equipment also generally accepted accounting principles and suitable for application in the Iraqi environment.

المقدمة

نتيجة للتغيرات الاقتصادية المتمثلة بازدياد وتيرة العولمة وظهور التكتلات الاقتصادية الإقليمية العديدة وانبثاق منظمة التجارة العالمية التي أدت إلى عولمة التجارة وتحريرها والتقدم السريع في تطبيقات التقنيات الحديثة فضلا عن الدور الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسيات من توزيع مواقع عملياتها الإنتاجية واتجاه تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو اقتصادات الدول التي أخذت بسن القوانين والتشريعات اللازمة لغرض توفير البيئة الاقتصادية والمناخ الاستثماري المناسب لجذب هذه الاستثمارات وقد انعكست هذه التغيرات على أداء الوحدات الاقتصادية في دول العالم المختلفة، وبما إن المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية الذي يؤثر ويتأثر بالتغيرات الاقتصادية كما يمكن عدّهُ من أول القطاعات الخدمية المنفتحة على العالم الخارجي، وأن مهنة المحاسبية هي المعنية في إبراز تلك التغيرات والتطورات، ، لذا ينبغي على المحاسبة أن تتكيف باستمرار لتكون متلائمة مع متطلبات الاقتصاد المتغيرة وتلبي احتياجاته، وعليه فقد نشأت منظمات دولية وإقليمية عدة شرعت في إعداد معايير محاسبية وأصبحت عولمة المحاسبة من الممكن تطبيقها على المستوى الدولي، وبدأت مختلف الدول بما فيها الدول النامية باستخدام المعايير المحاسبية الدولية التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية بوصفها معايير محلية أو اتخاذها أساساً عند إعداد معاييرها الخاصة ونظرا لما تقدم لابد من وجود قاعدة محاسبية عراقية تكون متوافقة مع المعايير الدولية ذات العلاقة وملائمة للبيئة المحلية تأخذ على عاتقها جميع الأمور المتعلقة بالموجودات الثابتة من ناحية قياسها وتسجيلها في السجلات والإفصاح عنها وكيفية احتساب الاندثار وكل الأمور المتعلقة بها.

يتضمن البحث أربعة مباحث: يتضمن الأول الموجودات الثابتة بموجب النظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات ويتضمن الثاني اقتراح قاعدة محاسبية على الموجودات الثابتة في ضل النظام المحاسبي الموحد ويتضمن المبحث الثالث تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على الشركة العامة لصناعة السيارات ويتضمن الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

وقد توصل البحث إلى ضرورة استحداث قاعدة محاسبة عراقية تختص بالموجودات الثابتة واندثاراتها تكون منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات فضلاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي يمكن أنْ تكون ملائمة للتطبيق في البيئة العراقية.

منهجية البحث

مشكلة البحث

إن غياب وجود قاعدة محاسبية عراقية أدى إلى الاعتماد على التقدير والاجتهاد الشخصي لمعالجة أي موضوع طارئ بشأن الموجودات الثابتة وبالتالي عدم دقة النتائج التي يتم التوصل إليها.

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية عنصر الموجودات الثابتة ومدى تأثيرها على المركز المالي في الشركات العامة حيث تعد عنصراً رئيسياً من عناصر المركز المالي والجزء الأكبر من رأس المال وان الاختلاف في طريقة قياسها وتسجيلها يؤدي إلى اختلاف النتائج.

هدف البحث

اقترح قاعدة محاسبية عن الموجودات الثابتة في ضل النظام المحاسبي الموحد وتطبيقها في الشركة العامة لصناعة السيارات العراقية.

فرضية البحث

إن وجود قاعدة محاسبية عراقية عن الموجودات الثابتة تجعل من المعالجات المحاسبية أكثر انسجاما مع المعايير الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

خطة البحث

يتضمن البحث المباحث التالية:

المبحث الأول: الموجودات الثابتة بموجب النظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات.

المبحث الثاني: اقتراح قاعدة محاسبية على الموجودات الثابتة في ضل النظام المحاسبي الموحد.

المبحث الثالث: تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على الشركة العامة لصناعة السيارات.

المبحث الأول
الموجودات الثابتة في ظل النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات

نستعرض في هذا المبحث ماهية الموجودات الثابتة واهم الاختلافات بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي (16) بخصوصها:

أولا: ماهية الموجودات الثابتة:

1. تعريف الموجودات الثابتة:

يمكن تعريف الموجودات الثابتة بأنها ممتلكات منقولة وغير منقولة، تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في النشاط والحصول منها على مجموعة من الخدمات المستقبلية كالأراضي والمباني. (رضوان وآخرون،1987: 357)

وقد عرف النظام المحاسبي الموحد الموجودات الثابتة " بأنها تلك الممتلكات المنقولة أو غير المنقولة، الملموسة أو غير الملموسة، المقتناة من الغير أو المنتجة داخل الوحدة الاقتصادية والمستغلة خلال فترة عمر الوحدة الاقتصادية.(النظام المحاسبي الموحد، 1985: 111)

وعرفت من قبل لجنة المعايير الدولية الموجودات الثابتة على إنها موجودات ملموسة تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة محاسبية .(لجنة المعايير الدولية،2011: 861)

يتضح من خلال التعاريف السابقة إن الموجودات الثابتة هي تلك الموجودات المقتناة من قبل الوحدة الاقتصادية بهدف الحصول على منافع مستقبلية منها حيث يتم استخدامها في النشاط لأكثر من فترة محاسبية وتقسم تكاليف الحصول عليها على مجموع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماتها مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والسيارات والأثاث وغيرها.

2. تحديد تكاليف الموجودات الثابتة :

تشمل تكلفة الموجودات الثابتة على كل النفقات المعقولة الضرورية اللازمة للحصول على الموجود الثابت في المكان المناسب والحالة الملائمة بحيث يكون جاهز للاستخدام في عمليات الوحدة الاقتصادية. (فالتر،1995: 615)

كقاعدة عامة يجب تقويم الموجودات الثابتة التشغيلية بالتكلفة التاريخية وتقاس التكلفة التاريخية على أساس تاريخ الحصول على هذه الموجودات ،وتشمل على القيم الأصلية "الذاتية" للموجود مضافا إليها تكاليف الحصول عليه وتكاليف تجهيزه للاستعمال. (رضوان وآخرون،1987: 359).

ويرى Kieso and Wegandt(1987:413) بأنها "المبالغ التي تم دفعها مقابل الحصول على موجود ما في تاريخ الاقتناء مضافا له جميع النفقات اللازمة ليصبح جاهز للاستخدام للغرض الذي اشتري من أجله"، وهي طريقة شائعة الاستخدام وتعتمد على النظر للوحدة الاقتصادية نظرة تاريخية بحته بما تملكه من موجودات وما عليها من التزامات وذلك من خلال الاطلاع على دفاترها.

3. اندثار الموجودات الثابتة

يعرف الاندثار بأنه ذلك الجزء من كلفة الموجود الثابت بالنسبة لمالكة الذي لا يمكن استرداده عندما يفنى الموجود أو يستغنى عنه ،والمخصص الذي يعمل لمقابلة تلك الخسارة وهو جزء مكمل لتكاليف الوحدة الاقتصادية خلال الحياة الإنتاجية للموجود ولا يتوقف على مقدار الربح المتحقق . (الجبوري،1996:11)

كما يعرف على انه النقص التدريجي في قيمة الموجود الثابت لأسباب كثيرة منها الاستخدام الطبيعي والتقادم والتطورات والتكنولوجيا.(سعد و حمو،2003 : 19)

وتعكس طريقة الاندثار المطبقة النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للموجود من قبل الوحدة الاقتصادية. وتتم مراجعتها على الأقل في نهاية كل سنة وذا حدث تغير هام في نمط الاندثار المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة للموجود، يتم تغير الطريقة لتعكس النمط المتغير، وينبغي محاسبة هذا التغير على انه تغير في التقدير المحاسبي. (لجنة المعايير الدولية،2009: 1158)

وهنالك عدد من الطرق لحساب الاندثار،إلا إن الأربعة الأكثر شيوعا والأكثر أهمية منها هي : طريقة الخط المستقيم ،طريقة ضعف الرصيد المتناقص ، طريقة مجموع أرقام السنين وطريقة وحدات الإنتاج ويحسب مقدار الاندثار بطريقة الخط المستقيم من حاصل تقسيم الكلفة الأصلية بعد طرح الأنقاض منها على سنوات العمر الإنتاجي، ومقدار الاندثار بهذه الطريقة متساوي لجميع سنوات العمر الإنتاجي. (العامري ،2013: 64)

ثانيا: ضرورة الاستناد إلى قاعدة محاسبية تختص بالموجودات الثابتة واندثاراتها:

تعد عملية وضع السياسة المحاسبية وأسلوب التنظيم المحاسبي عملية معقدة جداً ويأتي هذا التعقيد من كون المحاسبة ظاهرة اجتماعية تعمل في ظل بيئة اجتماعية وسياسية وقانونية واقتصادية بالغة التشابك. أن اختلاف هذه المتغيرات من مكان لآخر ومن زمان لآخر خلقت معها اتجاهات مختلفة لصنع السياسة ووضع المعايير، إلا إن أي من هذه الاتجاهات لم تستطع تقديم حل كامل أو بديل سائدٍ فعملية صنع السياسة المحاسبية تنطلق من الحاجة إلى التنظيم المحاسبي.(المعيني ، 2007: 100)

ويمكن القول أن النظام المحاسبي الموحد كان يفي باحتياجات الاقتصاد العراقي ومتطلباته والنظام السياسي الذي كان سائدا، ولكن بعد تغيير النظام السياسي والاقتصادي في الآونة الأخيرة، أصبح النظام المحاسبي الموحد غير مساير للتقدم المحاسبي الذي يشهده العالم ويتطلب إعادة النظر فيه، كما تزايدت الحاجة إلى تطوير المناهج الدراسية في الجامعات والمعاهد الفنية ذات العلاقة لتواكب التطورات العالمية في الجوانب المحاسبية من جهة وتخدم متطلبات وظروف الاقتصاد العراقي من جهة أخرى.(المهداوي ،2007: 42) .

جدول (1)

أهم أوجه الاختلاف بين ما موجود في النظام المحاسبي الموحد وما تم اعتماده من قبل لجنة المعايير الدولية فيما يخص الموجودات الثابتة

بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب المعيار الدولي (16)
1. عرف النظام المحاسبي الموحد الموجودات الثابتة " بأنها تلك الممتلكات المنقولة أو غير المنقولة، الملموسة أو غير الملموسة، المقتناة من الغير أو المنتجة داخل الوحدة الاقتصادية والمستغلة خلال فترة عمر الوحدة الاقتصادية ". (النظام المحاسبي الموحد ، 1985 : 111) 2. قد ميز النظام المحاسبي الموحد بين الموجودات الثابتة التي قيد الاستغلال الفعلي وخصص لها الدليل	1. عرف المعيار الموجودات الثابتة :"وهي موجودات ملموسة تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية من اجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات ،أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية ،ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة محاسبية ".(لجنة المعايير الدولية،2011: 861) 2.اخذ المعيار بما يتطابق مع المبادئ المحاسبية باستخدام حساب واحد فقط هو الموجودات الثابتة.

المحاسبي حساب رقم (11) عن تلك الموجودات التي لم تتكامل بعد ولم تتهيأ للاستعمال والتي حصر كلفتها لحين إعدادها للاستغلال وخصص لها الدليل المحاسبي حساب رقم (12) . (النظام المحاسبي الموحد ، 2011: 116)

3. أن تحديد تكلفة الموجود الثابت يتم طبقا لمفهوم التكلفة التاريخية والتي تعتبر أكثر قابلية للاعتماد عليها عندما يتم تقويم الموجودات بالتكلفة بدلا من القيمة السوقية ،حيث يعني هذا المفهوم تحميل الموجود الثابت بجميع ما تكبدته الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على ذلك الموجود حتى يصبح جاهزا للاستخدام الفعلي للوحدة الاقتصادية .(نور وآخرون،2005: 59)

5. وضع النظام المحاسبي الموحد مجموعة من الأسس في تقييم الموجودات وتحديد القيمة الخاضعة للاندثار وطرق الاحتساب وتاريخ بداية الاحتساب وما إلى ذلك من الأسس وهي كالأتي: (النظام المحاسبي الموحد، 1985: 181)

(القيمة الخاضعة للاندثار هي تكلفة الموجود وتضاف إليه المصاريف التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية ويتم احتساب الاندثار وفقاً لنظام الاندثار والاستهلاك النافذ وبطريقة القسط الثابت فقط)

6. يعتبر ابتداء الشهر الأول الذي يلي تاريخ المباشرة باستخدام أي من الموجودات هو التاريخ الأساس لاحتساب قسط الاندثار الذي يجب أن يقسم تقسيما متناسقا على الأشهر المتبقية من السنة المالية. (النظام المحاسبي الموحد،2011: 353)

7.أ.استثناء الموجودات الثابتة المتوقفة عن العمل بسبب الحرب أو من جرائها من احتساب قسط الاندثار طيلة فترة توقفها، وتحتسب فترة التوقف لهذا الغرض على أساس عدد الأشهر الكاملة التي توقفت فيها عن العمل خلال السنة.

ب.للوحدات التي لديها معامل متوقفة عن العمل من غير المعدة أساسا للإنتاج الموسمي احتساب الاندثار للآلات بنسبة (50%) من القسط السنوي ولفترة التوقف في حالات التوقف الكامل عن الإنتاج أو التوقف مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر متصلة خلال السنة. (النظام المحاسبي الموحد ،2011: 354)

8. في حالة اندثار كامل الكلفة التاريخية لأي من الموجودات الثابتة دفتريا مع بقائها في الإنتاج تقوم الوحدة الاقتصادية باحتساب الاندثار بقسط سنوي يعادل (50%) من المعدل لمجموع الاندثارات حصرا (النظام المحاسبي الموحد ،2011: 353)

3. عرض المعيار (16) في الفقرة (29) منه أن تختار الوحدة الاقتصادية بين نموذجين : (القاضي ،2008: 148)

أ ـ بعد الاعتراف ببند الموجودات الثابتة على انه أصل ،يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحا منها أي اندثار متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة. (لجنة المعايير الدولية،2009: 1154)

ب ـ نموذج إعادة التقييم الذي يقضي بظهور البند المذكور أعلاه بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ أعادة التقييم ناقصا أي مجموع اندثار لاحق أو أية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة ،ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المسجلة بشكل كبير عن تلك التي يمكن أن تحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية .

5. تعكس طريقة الاستهلاك المطبقة النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للموجود من قبل الوحدة الاقتصادية.وتتم مراجعتها على الأقل في نهاية كل سنة وذا حدث تغير هام في نمط الاندثار المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة للموجود، يتم تغير الطريقة لتعكس النمط المتغير،وينبغي محاسبة هذا التغير على انه تغير في التقدير المحاسبي .(لجنة المعايير الدولية،2009: 1158)

6. يبدأ اندثار الموجود عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. (لجنة المعايير الدولية،2009: 1157)

7. تحدث عادة فترات توقف استخدام الموجود أما بعد أن يتم مباشرة شراء الموجود ومباشرة قبل التصرف به.

ولا يتوقف الاندثار عندما يصبح الموجود غير مستخدم أو يتم سحبه من الاستخدام الفعال إلا إذا كان الموجود مندثرا بالكامل. (لجنة المعايير الدولية،2005: 819)

8. يتم تخصيص المبلغ القابل للاندثار الخاص بالموجود على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للموجود على الأقل نهاية كل سنة مالية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة تتم محاسبة المتغيرات كتغير في التقدير المحاسبي . (لجنة المعايير الدولية،2006: 950)

(من إعداد الباحثين)

من خلال ما تم استعراضه من أساسيات المعيار الدولي (16) مع ما هو وارد في النظام المحاسبي الموحد بخصوص الموجودات الثابتة، يمكن لنا اقتراح قاعدة محاسبية خاصة بالموجودات الثابتة واندثاراتها على غرار ما جاء به معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

المبحث الثاني
اقتراح قاعدة محاسبية على الموجودات الثابتة في ظل النظام المحاسبي الموحد

1. الهدف

تهدف هذه القاعدة إلى وصف المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار الوحدة الاقتصادية في تلك الموجودات والتغير فيها. تحديد توقيت الاعتراف بالموجودات الثابتة وتحديد قيمتها الدفترية وقيمة الاندثار الذي يحتسب لتلك الموجودات والخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة تلك الموجودات والتي يجب الاعتراف بها.

2. نطاق القاعدة المحاسبية:

1- يجب تطبيق هذه القاعدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة ما لم يكن هناك قاعدة محاسبية عراقية أخرى تتطلب أو تسمح بمعالجة محاسبية مختلفة.

2- لا تطبق هذه القاعدة على :

(أ) الموجودات الثابتة الحيوية التي تخص النشاط الزراعي.

(ب) حقوق التعدين والتنقيب واستخراج المعادن والبترول والغازات الطبيعية وما يماثلها من الموارد غير المتجددة .

(ج) الموجودات الثابتة غير الملموسة.

3. الاعتراف بالموجودات الثابتة

1- يعترف بأي بند من بنود الموجودات الثابتة عندما:

(أ) يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة الاقتصادية.

(ب) يمكن للوحدة الاقتصادية قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة .

(جـ) عندما تمثل الموجودات الثابتة جزءا رئيسيا من موجودات الوحدة الاقتصادية وتكون مؤثرة في عرض مركزها المالي.

2- بالنسبة للأجزاء الأساسية من الموجود ذات الأهمية النسبية وكذلك المعدات الاحتياطية فتعتبر كموجودات ثابتة عندما تتوقع الوحدة الاقتصادية استخدامها خلال أكثر من فترة محاسبية واحدة، وعندما يكون استخدام قطع الغيار والأدوات مرتبطاً فقط باستخدام أحد الموجودات الثابتة. أما قطع الغيار ومعدات الصيانة الأخرى فتعامل كمخزون على أن تحمل على المصروفات عند الاستخدام.

3- من الملائم تجميع البنود المتشابهة والضئيلة القيمة في مفردة واحدة مثل العدد والأدوات وتطبق القاعدة على القيمة المجمعة.

4- تقوم الوحدة الاقتصادية طبقاً لهذه القاعدة بتقييم موجوداتها بالتكلفة وقت حدوثها وتتضمن هذه التكلفة تكلفة الاقتناء أو الإنشاء المبدئية والنفقات التي تنفق عليها لاحقاً لإضافة أو إحلال جزء منها.

5. في بعض الأحيان قد يتطلب توزيع مجموع كلفة الموجود الثابت على مكوناته. وذلك عندما يكون لأجزاء ذلك الموجود أعمار مختلفة وتقدم منافع مختلفة، مما يستدعي استخدام معدلات وطرق اندثار مختلفة. مثال على ذلك بدن السيارة ومحركها عندما تكون لها أعمار مختلفة .

6. قد يتم اقتناء موجودات ثابتة للمحافظة على البيئة أو تحقيق أمان ما. وعلى الرغم من أن اقتناء هذه الموجودات لن يحقق زيادة مباشرة في المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأي موجود من الموجودات الحالية للوحدة الاقتصادية إلا أن اقتناءها قد يكون ضرورياً لضمان الاستفادة من الموجودات الأخرى للوحدة الاقتصادية . في هذه الحالة, فإن تلك الموجودات تعامل كموجودات ثابتة لأن وجودها يحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية للموجودات الأخرى بقدر يزيد عما كان يمكن تحقيقه لو لم يتم اقتناء هذه الموجودات الثابتة.

4.مكونات التكلفة:

1- تشمل تكلفة الموجودات الثابتة ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الكمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الموجود حتى يصبح جاهزا للاستخدام ، وتطرح منه أية خصومات تجارية أو تنزيلات للوصول إلى ثمن الشراء .

2- تكلفة أي بند من بنود الموجودات الثابتة هي سعره نقداً في تاريخ الاعتراف به وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة هذا الموجود تحسب على أساس سعره النقدي، على أن يعالج الفرق بين السعر النقدي وإجمالي المدفوعات باعتباره تكاليف تمويلية ويتم توزيعها على فترة الائتمان.

3- تحدد تكلفة الموجود المصنع داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الموجود الذي يتم حيازته.

4- تتحدد تكلفة الموجودات التي يتم الحصول عليها عن طريق مشروعات الموازنة الاستثمارية بالكلفة الكلية عند (تحويلها من الموازنة الاستثمارية إلى الموازنة التشغيلية)، وفي حالة يتكون المشروع من عدة موجودات توزع الكلفة الكلية على تلك الموجودات عندما يمكن فصل تكاليف كل منها بموثوقية.

5- تتوقف رسملة المصاريف على القيمة الدفترية للموجود عندما يصل إلى الموقع والحالة الذي اقتنى من أجلها لكي يصبح قادراً على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة. ولذلك فالتكاليف المنفقة في استخدام أو إعادة تشغيل لبند ما لا تضاف إلى القيمة الدفترية للموجود.

6- تحدث في بعض الأحيان عمليات أثناء إنشاء أو تطوير الموجود الثابت ولكنها غير ضرورية لجعله في الموقع وفى الحالة التي يصبح عليها قادراً على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة ، مثل عمليات التشغيل العرضية التي قد تحدث قبل أو خلال فترة الإنشاء أو التطوير . فإن الإيرادات و المصروفات المتحققة من هذه العمليات يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف .

7- يتم تحديد تكلفة الموجود الذي يتم إنشاؤه ذاتياً بتطبيق نفس الأسس المتبعة في حالة اقتناء الموجود، وإذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بتصنيع مثل هذا الموجود للبيع ضمن نشاطها الطبيعي فإن تكلفة الموجود تكون هي نفسها تكلفة إنتاج الموجودات لغرض البيع، ويتم استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى هذه التكلفة .

5.مبادلة الموجودات

1- قد يتم امتلاك الموجودات الثابتة عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع بنود مختلفة من الموجودات الثابتة أو غيرها من الموجودات. وتقاس تكلفة تلك البنود بالقيمة العادلة للموجود المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للموجود المضحى به بعد تعديله بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.

2 - القيمة العادلة للموجود الذي لا وجود لعمليات مماثلة له في السوق يمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها إذا:

(أ) لم يكن هناك تغيراً هاماً في تقدير القيمة العادلة المتوقعة للموجود.

(ب) كانت التقديرات المختلفة في إطار معين يمكن تحديدها بمعقولية واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

3- إذا كانت الوحدة الاقتصادية قادرة على تحديد القيمة العادلة لأي من الموجود المقتنى أو الموجود المسلم بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإن القيمة العادلة لهذا الموجود المسلم تستخدم لقياس تكلفة الموجود المقتنى عندما تكون القيمة العادلة للموجود المسلم مثبتة بطريقة واضحة.

4- قد يتم امتلاك بند من الموجودات الثابتة بالمبادلة بموجودات مشابهة تستخدم في نفس مجال النشاط ولها قيمة عادلة مشابهة. وقد يتم بيع بند من الموجودات الثابتة مقابل حقوق ملكية في موجودات مشابهة. وفي كلتا الحالتين لا يعترف بمكاسب أو خسائر من العملية. وتكون تكلفة الموجود الجديد هي القيمة الدفترية للأصل المضحى به.

ولكن في حالة القيمة العادلة للموجود المستلم قد تكون اقل من الموجود المضحى به. وفي هذه الحالة يخفض الموجود المضحى به، وتصبح قيمة الموجود الجديد مساوية لتلك القيمة المخفضة.

6.النفقات اللاحقة

1 ـ يجب إضافة النفقات اللاحقة والمتعلقة ببند من الموجودات الثابتة التي سبق أن تم الاعتراف بها إلى قيمة الموجود عندما يحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية قد تزيد عن تلك التي تم تحديدها أصلا حسب الأداء النمطي للموجود القائم حاليا من خلال تحسين ظروف الموجود.

2ـ لا تأخذ الوحدة الاقتصادية في الحسبان اعتبار نفقات خدمة الموجود اليومية اللاحقة لاقتنائه أو إنشائه ضمن قيمته الدفترية حيث تدرج هذه التكلفة في قائمة الدخل عند حدوثها.
3ـ قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الموجودات الثابتة إلى استبدال على فترات زمنية ، ويتم معالجة هذه المكونات الرئيسية كموجودات ثابتة منفصلة لأن عمرها الإنتاجي المقدر يختلف عن العمر الإنتاجي المقدر للموجود الأساسي، وعلى ذلك إذا استوفت هذه الموجودات شروط الاعتراف ، فإن النفقات التي تحدث لاستبدال أو تجديد مكونات الموجود يمكن المحاسبة عنها عند الاقتناء كموجودات جديدة ويتم استبعاد قيمة الموجودات المستبدلة أو المجددة من السجلات والدفاتر المحاسبية.

7. تحديد قيمة الموجودات الثابتة بعد القياس الأولي

قد تختار الوحدة الاقتصادية ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم بوصفها سياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الموجودات الثابتة.

1ـ أسلوب التكلفة:

تحدد القيمة الدفترية للموجود الثابت بعد القياس الأولى على أساس تكلفة الموجود مطروحاً منها مخصص الاندثار المتراكم بالإضافة إلى الخسارة المجمعة الناتجة عن الانخفاض في قيمته.

2ـ إعادة التقييم:

(أ) بعد الاعتراف الأولى بالموجود كبند من الموجودات الثابتة والذي يمكن قياس قيمته العادلة ، يتم إدراجه عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للموجود في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي مخصص الاندثار متراكم لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الانخفاض في القيمة ، ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن التي تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ إعداد الميزانية .
(ب) تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة في القيمة السوقية، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتثمين.
(جـ) تتحدد القيمة العادلة لبنود الموجودات الثابتة بالقيمة السوقية التي يحددها المثمنون.
(د) تكرار إعادة التقييم عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك تعتمد على التغير في القيمة العادلة لبنود الموجودات الثابتة المعاد تقييمها، وعندما تكون القيمة العادلة للموجودات المعاد تقييمها تختلف جوهرياً عن قيمتها الدفترية سوف يتطلب الأمر إعادة تقييمها مرة أخرى. وبعض بنود الموجودات الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً و تغيراً سريعاً بسبب طبيعتها وهذا سيستدعى إعادة تقييمها سنوياً عندما تسمح القوانين بذلك.
(هـ) بنود الموجودات الثابتة التي لا تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً فتكرار إعادة تقييمها يكون غير ضروري، و بدلاً من ذلك قد يكون من الضروري إعادة التقييم فقط كل ثلاث أو خمس سنوات.
(و) عند إعادة تقييم بند من بنود الموجودات الثابتة يعالج مخصص الاندثار المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إما:

أولا- يعاد احتسابه بما يناسب التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للموجود حتى تكون القيمة المسجلة للموجود مساوية للقيمة المعاد تقييمها.
ثانيا - باستبعاده مقابل إجمالي القيمة الدفترية للموجود وتعدل صافي القيمة إلى قيمة إعادة التقييم للموجود.
وتعتبر قيمة التسوية التي تنتج عن إعادة حساب أو استبعاد مخصص الاندثار جزءاً من الزيادة أو التخفيض في القيمة الدفترية للموجود.
(ز) عندما يعاد تقييم أحد بنود الموجودات الثابتة ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الموجودات الثابتة التي ينتمي إليها هذا البند.
(ح) ينبغي إعادة تقييم كل بنود الموجودات التي تشكل مجموعة من الموجودات الثابتة في نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختياري وما يترتب عليه من أن تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة.
(ط) عندما يزيد صافى القيمة الدفترية للموجود نتيجة لإعادة تقييمه فيجب إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم، ومع هذا فإن فائض إعادة التقييم يتم إدراجه بقائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الموجود والذي سبق إدراجه بقائمة الدخل.
(ي) عندما تنخفض صافى القيمة الدفترية للموجود فإن هذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف، ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الموجود وبحد أقصى قيمة الفائض في هذا الحساب المتعلق بنفس الموجود.

8.اندثار الموجودات الثابتة

1- بما إن الوحدة الاقتصادية تستنفد المنافع الاقتصادية المتضمنة في الموجود فإن القيمة المسجلة للموجود تخفض لتعكس هذا الاستنفاد عن طريق احتساب الاندثار كمصروف. ويجب إجراء احتساب مصروف الاندثار حتى لو كانت القيمة العادلة للموجود تزيد على قيمته الدفترية.
2- يتم اندثار كل جزء منفصل للموجود القابل للاندثار إذا كانت تكلفة هذا الجزء هامة لإجمالي تكلفة الموجود. حيث تقوم الوحدة الاقتصادية بتوزيع إجمالي تكلفة الموجود على الأجزاء المكونة له ويتم اندثار كل جزء على حدة.
3- ينبغي على الوحدة الاقتصادية في حالة قيامها باحتساب الاندثار على الأجزاء الهامة للموجود الثابت بشكل منفصل ، أن تقوم بتطبيق نفس الطريقة المتبعة في اندثار هذه الأجزاء على باقي الأجزاء غير الهامة للموجود، فإذا كانت للوحدة الاقتصادية توقعات متعددة لهذه الأجزاء فمن الضروري أن تكون هناك أساليب تقريبية لاندثار باقي البند بصورة حقيقية تمثل الشكل الاستهلاكي والعمر الإنتاجي المقدر بأسلوب عادل يناسب طبيعته .
4- يحمل اندثار الفترة على قائمة الدخل ما لم يكن قد أدرج ضمن القيمة الدفترية لموجود أخر.
5- عندما يكون العمر الإنتاجي المقدر وطريقة الاندثار لجزء هام لبند من بنود الموجودات الثابتة مماثلاً للعمر الإنتاجي المقدر وطريقة الاندثار لجزء هام أخر من نفس البند، مثل هذه الأجزاء يتم تجميعها لتحديد مصروف الاندثار.

9.القيمة القابلة للاندثار وفترة الاندثار

1- توزع قيمة الموجود الثابت القابلة للاندثار على العمر الإنتاجي له على أساس منتظم. وينبغي الاعتراف بالاندثار الخاص بكل فترة على انه مصروف.
2- ينبغي إعادة النظر في العمر الإنتاجي المقدر وقيمة الأنقاض لكل موجود من الموجودات الثابتة بصفة دورية على الأقل عند نهاية كل سنة مالية.
3- يتم إثبات اندثار الموجود حتى إذا كانت قيمته العادلة تزيد عن قيمته الدفترية ما دامت قيمة الأنقاض لهذا الموجود لا تزيد عن قيمته الدفترية.
4- تحسب قيمة اندثار الموجود بعد خصم قيمة الأنقاض منه.

5- يبدأ اندثار الموجود الثابت عندما يكون متاحاً للاستخدام أي عندما يكون في مكانه وفى حالته التي يصبح عليها قادراً على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة. و يتوقف اندثار الموجود في التاريخ الذي يصنف فيه الموجود كموجود محتفظ به للبيع أو تاريخ إلغاء الاعتراف به أيهما أسبق .

6- يحدد العمر الإنتاجي المقدر للموجود من خلال الاستخدام المتوقع له من قبل الوحدة الاقتصادية وقد تتطلب سياسة الوحدة الاقتصادية التخلص من الموجود بعد مدة زمنية محددة أو بعد استخدام نسبة محددة من المنافع الاقتصادية له ، ولذا فإن العمر الإنتاجي المقدر لموجود من الموجودات الثابتة قد يكون أقل من العمر الاقتصادي له ، ويعتمد تقدير العمر الإنتاجي المقدر لموجود ما من الموجودات الثابتة على التقدير والحكم الشخصي المبنى على خبرة الوحدة الاقتصادية في التعامل مع الموجودات ثابتة مماثلة .

9- ينبغي فصل الأراضي عن المباني ويتم التعامل معهما كموجودات منفصلة للأغراض المحاسبية حتى لو تم اقتناؤهما معاً.

10- إذا كانت تكلفة الأرض تتضمن تكلفة فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة الترميم هذه يتم اندثارها على مدار فترة المنافع المتحصلة من حدوث هذه التكاليف.

10.طرق الاندثار

1ـ ينبغي أن تعكس طريقة الاندثار الأسلوب الذي من المتوقع أن تستفيد به الوحدة الاقتصادية من المنافع الاقتصادية للموجود الثابت.

2- ينبغي إعادة النظر في طرق الاندثار المطبقة على الموجودات الثابتة على الأقل في نهاية كل سنة مالية ، وفى حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الموجودات فيجب تغيير طريقة الاندثار لتعكس هذا التغيير.

3- هناك طرق متعددة للاندثار يمكن استخدامها لتخصيص المبلغ القابل للاندثار بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للموجود ، وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات ، ويعتمد اختيار طريقة الاندثار على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية للموجود على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الموجود .

11.انخفاض في قيمة الموجود الثابت

ينبغي الاعتراف بالخسارة في انخفاض قيمة الموجود الثابت عندما تكون قيمته الدفترية أعلى من قيمته العادلة، ويجب الاعتراف بانخفاض القيمة في قائمة الدخل .

12.إلغاء الاعتراف وشطبها من السجلات

1- يتم استبعاد القيمة الدفترية لبند من بنود الموجودات الثابتة من السجلات :

(أ) عند التخلص منه واستبعاده ويمكن التخلص من الموجودات الثابتة بأكثر من طريقة (مثل البيع ، عملية تأجير تمويلي أو التبرع).

(ب) في حالة عدم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو الاستبعاد .

2- الأرباح والخسائر الناتجة عن التخلص من بند من بنود الموجودات الثابتة يتم تحديدها على أساس الفرق بين القيمة التحصيلية الصافية والقيمة الدفترية للموجود المستبعد .

12- الإفصاح

1- يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات الموجودات الثابتة:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية وعندما يستخدم أكثر من أساس يجب الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية بموجب ذلك الأساس.

(ب) طرق الاندثار المستخدمة.

(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاندثار المستخدمة.

(د) إجمالي القيمة الدفترية ومخصص الاندثار المتراكم مضافاً إليه مجمع الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة الموجود الثابت في بداية ونهاية الفترة.

(هـ)كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلي :
(1) الإضافات.
(2) الاستبعاد.
(3) الموجودات المقتناة نتيجة عمليات الاندماج.
(4) الزيادة أو الانخفاض خلال الفترة الناتج عن إعادة التقييم، وكذلك الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة المعترف بها أو الظاهرة مباشرة في حقوق الملكية.
(5)الخسارة الناشئة عن انخفاض القيمة المعترف في قائمة الدخل.
(6) الاندثار.
(7) أية تأثيرات أخرى .
2- الإفصاح عن طرق الاندثار المستخدمة والعمر الإنتاجي المحدد يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعدهم في التعرف على السياسات التي اتبعتها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع المنشآت الأخرى.
3- عند استخدام طريقة إعادة التقييم لأي موجود من الموجودات الثابتة يكون من الواجب الإفصاح عما يلي :
(أ) تاريخ اعتماد طريقة إعادة التقييم.
(ب) ما إذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإعادة التقييم .
(ج) الطرق الأساسية المستخدمة لتقدير القيمة العادلة للموجودات الثابتة كالاعتماد على الأسعار الموجودة بالسوق عن معاملات حديثة مستقلة وعادلة تحدث بالسوق وفقاً لإرادة حرة، أو يتم تقديرها بناء على أساليب تقييم أخرى.

المبحث الثالث
تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة

سنحاول في هذا المبحث تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على الموجودات الثابتة في الشركة العامة لصناعة السيارات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن العراقية.

1- تطبيق القاعدة المحاسبية على الإضافات على الموجودات الثابتة خلال السنة:

بينت القاعدة المحاسبية المقترحة إن اندثار الموجود الثابت يبدأ عندما يكون متاحاً للاستخدام أي عندما يكون في مكانه وفى حالته التي يصبح عليها قادراً على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة. في حين بين النظام المحاسبي الموحد بان يحتسب قسط الاندثار على الموجودات الثابتة المضافة خلال السنة من الشهر الذي يلي شهر الاستخدام الفعلي للموجود.

جدول (2)
احتساب قسط الاندثار السنوي للمباني للشركة عينة البحث بموجب القاعدة المحاسبية المقترحة وبموجب النظام المحاسبي الموحد وباعتماد طريقة القسط الثابت

الصنف	اسم الموجود الثابت	الكلفة (دينار)	نسبة الاندثار	تاريخ الشراء	تاريخ الاستخدام	الاندثار بموجب القاعدة	الاندثار بموجب النظام
المباني	كرفان 3×10	8299150	%15	5/17	11/30	726176	103739
	كرفان 1×4	6618750		5/20	12/31	579141	صفر
	كرفان 6×4	7160000		3/26	12/31	805500	صفر
	كرفان تفتيش النساء	2767223		3/13	12/31	345903	صفر
	كرفان 7×3 /2	12908000		5/10	12/31	129800	82734
	كرفان غرفة واحدة /2	11233000		5/10	12/31	1123300	89500
	كرفان غرفة واحدة	6664000		2/13	12/31	916300	صفر
	كرفان كابينة حارس	2772805		3/13	12/31	346601	صفر

	كرفان 2.25×3	2966547		4/18	12/31	296655	صفر
	كرفان 4×2	3959885		7/15	12/31	296991	صفر
	كرفان10×4ثلاثةغرف	14200769		7/15	12/31	1065057	صفر
	جملون 24×78	1429993235	%3	9/25	12/31	10724949	صفر
	سقيفة للمولدات	20184000		5/10	12/31	403680	صفر
	سقيفة لخزن المواد	36628000		5/10	12/31	732560	صفر
	سلم حديدي	2339000		5/10	12/31	46780	صفر
مجموع المباني		1568694364				18953065	275973

(من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث)

من الجدول السابقة يتبين ما يلي :

1. أجريت مقارنة لقسط الاندثار المحتسب على الموجودات الثابتة المضافة خلال السنة المالية 2012 للشركة عينة البحث بين ما تم احتسابه من قبل الشركة حسب النظام المحاسبي الموحد وما تم احتسابه من قبل الباحثان حسب القاعدة المحاسبية المقترحة.
2. اعتمد الباحثان طريقة القسط الثابت الواردة بموجب النظام المحاسبي الموحد والمعتمدة من قبل الشركة وبنفس النسب المئوية المعتمدة بالنظام أعلاه باعتبارها الطريقة المناسبة لاحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة للشركة من ناحية ولكي تكون المقارنة أكثر موضوعية من ناحية أخرى.

2- اعتماد القيمة العادلة بدلا عن الكلفة التاريخية على بند الأراضي:

سوف نوضح من خلال الجدول التالي الكلفة التاريخية لأراضي الشركة عينة البحث والقيمة العادلة لتلك الأراضي (مقيمة من قبل لجنة مختصة في الشركة) حيث بين النظام المحاسبي الموحد إن الموجودات الثابتة يجب تسجيلها بالكلفة التاريخية في حين بين المعيار الدولي (16) انه يجب إعادة تقييم الأصول متى ما دعت الضرورة لذلك.

الجدول (3)

الكلفة التاريخية والقيمة الدفترية والقيمة العادلة للأراضي

الاسم والموقع	الكلفة التاريخية (دينار)	القيمة العادلة (دينار)
الإسكندرية /العوجة	183912	3555000000
الإسكندرية /الجراشية	88870	77000000
الإسكندرية /هور الخان	1945000	194500000
الإسكندرية /حاتم وقزاق	263520	322000000
الإسكندرية /الشيحة	875	21000000
الفلوجة/ هور الباشا	180940	34800000000
حله / تاجية	293719080	7725750000
دورة / أبو دشير	338	71950000000
بغداد / أللطيفية	-	3910000000
المجموع	296382535	122555250000

(من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث) \

نلاحظ من الجدول السابق:

1. إن هنالك فروقات كبيرة جدا بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة حيث بلغت (122258867465) دينار ويعود السبب في هذه الزيادة إلى إن شراء الأرض في فترات سابقة إضافة إلى ذلك إن الشراء ليس في فترة واحدة وان أسعار الأرض في تزايد مستمر لذلك يرى الباحثان انه من اجل ان تكون القوائم المالية منطقية وأكثر موضوعية إن تثبت الأراضي للشركة عينة البحث بالقيمة العادلة بدلا من القيمة الدفترية.

2. نلاحظ إن القيمة الدفترية مساوية للكلفة التاريخية والسبب في ذلك إن الأراضي غير خاضعة للاندثار لأنها لا تندثر.

3. ينبغي إثبات هذه الزيادة في قيمة بند الأراضي في السجلات المالية وبالتالي بيان أثرها على المركز المالي للشركة عينة البحث:

القيمة العادلة للأراضي – القمة الدفترية = فائض إعادة التقييم

122258867465= 296382535 – 122555250000

وبذلك سوف يظهر لدينا حساب جديد وغير موجود سابقا في القوائم المالية للشركة عينة البحث وهو حساب فائض إعادة التقييم الذي سوف يظهر في الجانب الدائن من قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية.

3- تحويل مشروعات تحت التنفيذ إلى موجودات ثابتة

لقد ميز النظام المحاسبي الموحد بين الموجودات الثابتة التي قيد الاستغلال الفعلي وخصص لها الدليل المحاسبي (11) عن الموجودات غير المستغلة وخصص لها الدليل المحاسبي (12) وسماها مشروعات تحت التنفيذ. في حين اعتبر الباحثان بموجب القاعدة المحاسبية المقترحة والتي جاءت متوافقة مع المعيار الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات، إن العمر الإنتاجي للموجود الثابت يبدأ عندما يكون متوفر للاستخدام بغض النظر عما إذا كان ذلك الموجود قد استخدم أو لم يستخدم.

جدول (4)

الاندثار السنوي للمشروعات تحت التنفيذ المحولة إلى موجودات ثابتة لبند المباني

اسم الموجود	تاريخ التثبيت في السجلات	الكلفة التاريخية (دينار)	نسبة الاندثار	الاندثار (دينار)	القيمة الدفترية (دينار)
مسقف ماكنة القطع	2010/1/20	15290000	%3	458700	14831300
تأهيل ورش في المعامل	2011/6/30	348924500		10467735	338456765
المجمع الصحي	2011/6/30	44597450		1337924	43259526
استعلامات دائرة التسويق	2012/7/10	131285000		1969275	129315725
بناية الاستعلامات الخارجية	2012/7/28	39730000		496625	39233375
تأهيل مدخل الشركة	2012/12/19	45755000		1372650	44382350
مسقف خلف معمل الشاحنات	2012/12/20	35521000		1065630	34455370
خط ماء الشركة	2012/11/6	38400000		192000	38208000
غرف لمعمل الشاحنات	2012/11/28	27373000		68433	27304568
غرف للبوردات الكهربائية	2012/12/26	4915000		صفر	4915000
المجمع الصحي لمعمل الكرفانات	2008/12/30	44800000		1344000	43456000
بناية الضاغطات الجديدة	2008/12/15	11575000		347250	11227750
تأهيل ساحة الشركة	2008/12/18	6000000		180000	5820000
مسقف معمل الأبدان	2008/10/30	22245000		667350	21577650
توسيع بناية الإدارية والقانونية	2008/10/27	36943560		1108307	35835253
ملحق بناية معمل الأبدان	2008/8/19	1200000		36000	1164000
أسس لكرفان مبنى الإدارة	2008/8/19	750000		22500	727500
أسس أفران محطة صباغة	2007/11/27	23904700		717141	23187559
إصلاح سقوف المخازن	2012/2/28	24144000	%4	804800	23339200
أسس بناية الشاحنات والطبابة	2009/6/14	9400000	%3	282000	9118000
أسس هيكل حديدي	2009/6/26	7193000		215790	6977210
أرضية كرين جسري	2009/7/8	25025000		750750	24274250
هيكل كونكريتي	2004/4/28	3180026		95400	3084625
مباني في فرع بابل	2011 /5/21	2996000		89880	2906120
طرق	2012/11/21	395390500	%5	1647460	393743040
المجموع		1346537736		25737600	1320800136

(من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث)

4- احتساب الاندثار على الموجودات التي اندثرت دفتريا وما زالت مستخدمة:

لقد اعتمد النظام المحاسبي الموحد احتساب (50%) من قسط الاندثار على الموجودات الثابتة المندثرة كليا في حين لم تأخذ القاعدة المحاسبية المقترحة بهذا الاتجاه وبينت بان يتم إعادة تقييم الموجودات الثابتة المندثرة كليا وهذا ما جاء به المعيار الدولي (16) الممتلكات والتجهيزات والمعدات وفيما يخص الموجودات الثابتة للشركة عينة البحث وكما مر بنا سابقا فقد تم إعادة تقييم بعض موجوداتها في نهاية عام (2012) ومنها بند المباني لذلك يرى الباحثان ضرورة إعادة احتساب الاندثار السنوي لعام (2012) على الموجودات الثابتة التي اندثرت بالكامل (وأعطيت قيمة دفترية دينار واحد للسيطرة عليها في السجلات المالية) لبند المباني على سبيل المثال على اعتبار إن هنالك خطأ في تقدير العمر الإنتاجي للموجود وقد تم اعتماد طريقة القسط الثابت باعتبارها الطريقة المناسبة سوف يعتمد الباحثان نفس الطريقة وبما إن مخصص الاندثار المتراكم أصبح مساويا لكلفة الموجود التاريخية سوف يضاف الفرق (100% - 50%) إلى حساب الاحتياطي:

جدول (5)
اعادة حساب الاندثار السنوي للمجودات المندثرة دفترياً

اسم الموجود	الكلفة التاريخية (دينار)	نسبة الاندثار	الاندثار المحتسب بموجب النظام المحاسبي الموحد (دينار)	الاندثار المحتسب بموجب القاعدة المحاسبية المقترحة (دينار)	الفرق (دينار)
بناية مطعم الباصات	100184	%3	1503	3006	1503
بناية الطبابة	35075		526	1052	526
بناية قسم التدريب	82688		1240	2480	1240
طريق داخل الشركة	160426	%5	4011	8022	4011
طريق خارج الشركة	181245		4531	9062	4531
المجموع	559618		11811	23622	11811

يتضح من الجدول السابق إن الاندثار السنوي بموجب القاعدة المقترحة أصبح (23622) دينار بعد إن كان (11811) دينار بموجب النظام المحاسبي الموحد مما يتوجب علينا أثبات الفرق البالغ (11811) دينار في السجلات المالية لعام (2012).

5- اثر تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي:

بعد تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على بعض بنود الموجودات الثابتة لعام (2012) في الشركة عينة البحث لابد من بيان أثرها على نتيجة نشاط الشركة وهل أدت إلى زيادة الأرباح أو أدت إلى انخفاضها كذلك ما هو تأثيرها على قائمة المركز المالي:

1. تأثيرها على نتيجة النشاط: لقد أدى تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على بعض بنود الموجودات الثابتة إلى زيادة التكاليف من خلال زيادة قسط الاندثار السنوي وبالتالي انخفاض الربح المتحقق.
2. اثر تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على بعض بنود الموجودات الثابتة على قائمة المركز المالي: لقد أدى تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على بعض بنود الموجودات الثابتة إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة نتيجة الزيادة الحاصلة في قيمتها العادلة وكذلك تحويل مشروعات تحت التنفيذ إلى موجودات ثابتة.
3. إن تطبيق القاعدة المحاسبية المقترحة على بعض بنود الموجودات الثابتة أدى إلى ظهور حساب جديد في قائمة المركز المالي يسمى حساب فائض إعادة التقييم والذي يقابل الزيادة الحاصلة في الموجودات الثابتة.

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

أولا- الاستنتاجات

لقد توصل الباحثان إلى جملة من الاستنتاجات أهمها الآتي :-

1. إن افتقار البيئة المحاسبية العراقية إلى قاعدة محاسبية تهتم بالموجودات الثابتة واندثاراتها يجعل الباب مفتوحا للكثير من الاجتهادات ووجهات النظر في المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات الثابتة مما يؤدي عدم دقة النتائج المستخلصة منها فضلاً عن عدم انسجامها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة.
2. اخذ النظام المحاسبي الموحد بمصطلح الموجودات الثابتة لتشمل الموجودات الملموسة وغير الملموسة، في حين دأبت الأدبيات المحاسبية الحديثة على استخدام مصطلح الموجودات الثابتة للإشارة إلى الموجودات الثابتة الملموسة فقط وحاليا يستخدم مصطلح الممتلكات والمصانع والمعدات بدلا عن الموجودات الثابتة وهذا ما اخذ به المعيار الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات .
3. استخدم النظام المحاسبي الموحد الحسابين (الموجودات الثابتة، مشروعات تحت التنفيذ) للمعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة، في حين اخذ المعيار الدولي (16) بما يتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستخدام حساب واحد فقط.
4. اخذ المعيار الدولي (16) في المعالجات المحاسبية مبدأ إعادة تقييم الموجودات الثابتة بديلاً لمبدأ الكلفة التاريخية في حال الارتفاع أو الانخفاض في قيمة الموجود وهو ما أخذت به المبادئ المحاسبية المتعارف علها في بينما اعتمد النظام المحاسبي الموحد مبدأ الكلفة التاريخية فقط.
5. اعتمد النظام المحاسبي الموحد طريقة القسط الثابت لإثبات الاندثارات السنوية للموجودات الثابتة في حين سمح المعيار الدولي (16) باعتماد إحدى طرائق الاندثار المناسبة لظروف المنشاة والتي تقتنع بها.
6. اعتمد النظام المحاسبي الموحد احتساب (50%) من قسط الإندثار السنوي للموجودات الثابتة المندثرة دفتريا ولم يأخذ بمبدأ إعادة التقييم الموجودات الثابتة وفقا لمفهوم القيمة العادلة الذي جاء به المعيار الدولي (16) وما يتبع ذلك من احتساب اندثار وفقا للقيمة العادلة بعد إعادة التقييم واحتساب مكاسب وخسائر إعادة التقييم وإثباتها في السجلات المحاسبية.
7. اعتمد النظام المحاسبي الموحد الشهر الذي يأتي بعد شهر الاستخدام الفعلي للموجودات الثابتة المقتناة خلال السنة تاريخاً لاحتساب الاندثار السنوي عليها في حين اخذ المعيار الدولي (16) باحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة عندما تكون في الموقع والوضع اللازمين لها حتى تكون قادرة على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة وهذا ما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف.
8. استثنى النظام المحاسبي الموحد الموجودات الثابتة المتوقفة عن العمل بسبب الحرب أو من جرائها من قسط الاندثار طيلة فترة توقفها، واحتساب (50%) من قسط الاندثار السنوي على المعامل المتوقفة عن الإنتاج من غير المخصصة للإنتاج الموسمي في حالات التوقف الكامل من الإنتاج أو مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر متصلة خلال السنة، في حين بين المعيار الدولي (16) انه لا يتوقف الاندثار عندما يصبح الموجود غير مستخدم أو يتم سحبه من الاستخدام الفعال إلا إذا كان مستهلكا بالكامل.

ثانيا- التوصيات:

بناءً على الاستنتاجات السابقة يمكن تقديم جملة من التوصيات التي يمكن أن تكون عاملاً فاعلاً في المعالجات المحاسبية على الموجودات الثابتة والمحافظة عليها:

1. ضرورة استحداث قاعدة محاسبة عراقية تختص بالموجودات الثابتة واندثاراتها تكون منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي (16) والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والملائمة للتطبيق في البيئة العراقية وتوحيد المعالجات المحاسبية وطرق القياس.

2. انسجاما مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك معيار المحاسبة الدولي (16) من الملائم استخدام حساب واحد فقط هو حساب الموجودات الثابتة عندما تكون تلك الموجودات في الزمان والمكان المناسبين لاستخدامها بغض النظر عما إذا كانت مستخدمة أو لم تستخدم.
3. اعتماد مبدأ إعادة تقييم الموجودات الثابتة كبديلاً لمبدأ الكلفة التاريخية عندما يكون هنالك فرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لتلك الموجودات تماشيا مع معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات.
4. ينبغي على الوحدات الاقتصادية استخدام الطريقة التي تراها مناسبة في احتساب قسط الاندثار على موجوداتها وفي حالة التحول من طريقة إلى أخرى يجب الإفصاح عن ذلك وبيان الأسباب التي أدت إلى ذلك.
5. يجب إعادة تقدير الموجودات الثابتة المندثرة دفتريا وإعادة تقييمها وفق القيمة العادلة لها واحتساب الاندثار عليها بحسب قيمتها العادلة.
6. يجب احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة عندما تكون في الموقع والوضع الملائمين لها بغض النظر عما إذا كانت قد استخدمت أو لم تستخدم أو كانت متوقفة عن الإنتاج لأية ظروف، وهو ما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك معيار المحاسبة الدولي (16).
7. ضرورة إعادة النظر بالنظام المحاسبي الموحد وإجراء التعديلات اللازمة عليه ليكون منسجما مع المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المصـــادر

القوانين

(1) لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2005 ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن، 2005.

(2) لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2006 ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن، 2006.

(3) لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2009 ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن، 2009.

(4) لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2011 ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن، 2011 .

الوثائق والتعليمات

(5) جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، " النظام المحاسبي الموحد " ، ط 1، الدار العربية للطباعة ، بغداد ، العراق، 1985 .

(6) جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، " النظام المحاسبي الموحد " ، ط 2 ،دار الكتب والوثائق للطباعة ، بغداد ، العراق، 2011.

الكتب

(7) رضوان ،عبد الباسط وبيومي،الغريب وقلعه جي،سامي والمضف ،جاسم وسليمان ،نادر "المحاسبة المالية قياس ـ تحليل ـ تقويم" ،مؤسسة دار الكتب ،الكويت ،1987.

(8) العامري ،محمد علي إبراهيم ،"الإدارة المالية الحديثة " ،الطبعة الأولى ،دار وائل للنشر،عمان ،الأردن، 2013 .

(9) فالتر ميجس و روبيرت ميجس، "المحاسبة المالية " ، تعريب وصفي عبد الفتاح ابو المكارم و مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر، الرياض، 1995 .

(10) القاضي ،حسين،وحمدان ،مأمون،" المحاسبة الدولية ومعاييرها "الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ،2008.

(11) نور،عبد الناصر إبراهيم ،وصيام،وليد زكريا ،والخداش،حسام الدين مصطفى ،"أصول المحاسبة المالية"، الجزء الثاني،الطبعة الثالثة ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان، الأردن ،2005 .

(12) Kieso,Donald,and,Jerry,weygandt,"intermediateAccounting,"5th Edition,John wiley and sons,Inc.1987.

الدوريات والأطاريح

(13) الجبوري ،أنور ضاري عباس،" الاندثار بين النظرية والتطبيق "، المحاسبة القانونية، بغداد،العراق،1996.

(14) المعيني ، سعد سلمان عواد، "المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية "،أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد،2007 .

(15) المهداوي،بتول محمد نوري،"اثر التحول الى اقتصاد السوق في المحاسبة" ،أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية، بغداد ،2007.