

أثر القياس والإفصاح المحاسبي في ظل المعيار الدولي رقم (40) الخاص بالاستثمارات العقارية على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العراقية

محمد المعتز المجتبى إبراهيم⁽¹⁾

مهند عبد الرحمن سلمان⁽²⁾

محمد ابراهيم علي⁽³⁾

الملخص: يشهد العالم اليوم تغيرات متعددة نتيجة للتقدم الحاصل في العلوم والتكنولوجيا بشكل عام ومهنة المحاسبة بشكل خاص والذي انعكس بدوره على جميع المجالات بحيث أصبح إلزاماً على مجلس المعايير المحلية اتخاذ إجراءات من شأنها تغيير أساليب القياس والإفصاح المحاسبي بما يخدم متطلبات البيئة الحالية حيث أصبحت عمليات القياس المتعارف عليها سابقاً غير مجدية في توفير معلومات محاسبية تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات رشيدة مما جعل مسألة تغيير القواعد المحلية أمراً ضرورياً لمواكبة متطلبات العصر من المعلومات الملائمة التي تخدم شريحة واسعة من المجتمع وان تكون تلك القواعد مرنة وفقاً لاحتياجات المستخدمين المتعددة والمتنوعة والتي لا يمكن اختزالها في قاعدة ثابتة. وتعد عملية قياس الموجودات (الاستثمارات العقارية) من أخطر العمليات كونها ترتبط بالإفصاح عن جزء ومكون رئيسي من مكونات الميزانية العمومية والتي تعبر عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وهذا يعني ضرورة الاهتمام بقياس تلك الموجودات بالشكل الذي ينعكس تأثيره على القوائم المالية. وقد توصل البحث إلى العديد من الاستنتاجات، من أهمها أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 والمتعلق بالاستثمارات العقارية سيوفر معلومات وافية تخدم احتياجات الأطراف كافة. وقد توصل البحث إلى العديد من التوصيات أهمها ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 المتعلق بالاستثمارات العقارية بالشكل الذي يسمح بتوفير معلومات ملائمة تساهم في اتخاذ قرارات رشيدة وخاصة القرارات الاستثمارية.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، المعيار الدولي رقم (40)، الاستثمارات العقارية.

Impact measurement and disclosure of accounting under IFRS (40) private real estate investments on the financial statements: An Empirical Study on the Iraqi companies

Mohamed Almoutaz A. Ibrahim
Mohaned Abdurrahman Suleiman
Mohamed Ibrahim Ali

Abstract: The world is witnessing today several changes as a result of progress in science and technology in general and the accounting profession in particular, which in turn is reflected in all areas so that became incumbent on the Board of local standards to take measures that will change the methods of measurement and disclosure of accounting in order to serve the current requirements of the environment where he became measurements accepted formerly useless in providing accounting information to enable its users to make rational decisions, making the issue of changing the local rules is essential to keep up with the requirements of the age of the appropriate information that serve a large segment of society and that those rules be flexible according to the needs of multiple and diverse users that cannot be reduced to a fixed base. The process of measuring the assets (real estate investment) of the most dangerous operations being linked to disclose part of a major component of the balance sheet and the components that reflect the financial position of economic unity, this means that interest in measuring those assets as reflected its impact on the financial statements. The research has come to many conclusions including: The application of IAS 40 relating to real estate investments will provide adequate information serve the needs of all parties. The research has reached a number of recommendations including: The need to apply IAS 40 relating to real estate investments accounting standard format which allows the provision of appropriate information contribute to the rational decision-making and private investment decisions.

Key words: accounting measurement - accounting disclosure - International Standard No. (40)- Real estate investments.

(1) أستاذ المحاسبة والمراجعة، جامعة الطائف، المملكة العربية السعودية. كلية العلوم الإدارية والمالية قسم المحاسبة، جامعة النيلين، السودان.

(2) طالب دكتوراه / كلية التجارة - جامعة النيلين.

(3) تدريسي في كلية بغداد للعلوم الاقتصادية

المقدمة

تعاني عملية القياس والافصاح المحاسبي المحلية لبند الاستثمارات العقارية من الضعف بسبب التباين بين ما هو معروض من بيانات ومعلومات لا تلبي احتياجات الاطراف كافة وبين متطلبات الافصاح الدولية عن بند الاستثمارات العقارية (معيار المحاسبة الدولي رقم 40) وبين انعكاسات تطبيق هذا المعيار على قائمتي الدخل والمركز المالي، كما ان القاعدة المحاسبية العراقية لم توضح عمليات التحويل المفترضة من بند الاستثمارات العقارية الى حالات اخرى تستلزم وضع معالجات مختلفة وبيان تأثير تلك التحولات على القوائم المالية بالشكل الذي يمهد نحو توفير معلومات محاسبية تتسم بالدقة وتعكس الآثار الايجابية والسلبية لتلك التحولات، وهذا مالا نجده في القواعد المحاسبية المحلية ومن هنا برزت الحاجة الى تطوير القواعد المحاسبية بالقدر الذي ينعكس على خدمة الاطراف كافة.

مشكلة البحث

تعاني مهنة المحاسبة في العراق من مشكلات القياس والافصاح عن الاستثمارات العقارية بما ينسجم مع متطلبات القياس والافصاح الدولية الامر الذي يستلزم معه اعادة النظر في القواعد التي تحكم الافصاح عن بند الاستثمارات العقارية بالشكل الذي يحقق فائدة من خلال توفير معلومات وافية عن التغيرات التي تصاحب هذا البند وتكمن مشكلة البحث في النقاط التالية:

- 1- هل يوفر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) معلومات محاسبية وافية عن حجم التغيرات المصاحبة لبند الاستثمارات العقارية.
- 2- هل يؤدي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) الى بيان المعالجات المحاسبية السليمة لحالات التحول المصاحبة لبند الاستثمارات العقارية.

اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق جملة من الاهداف:

- 1- التعريف بمفهوم القياس المحاسبي والافصاح المحاسبي
- 2- التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (40)
- 3- بيان الآثار المترتبة من تطبيق المعيار الدولي عند قياس بند الاستثمارات العقارية على القوائم المالية

اهمية البحث

تتأتى اهمية البحث من خلال بيان اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (40) على القوائم المالية وتوضيح المعالجات المختلفة من جراء تحويل جزء من الاستثمارات العقارية الى اشكال اخرى وتأثيرها على القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي)

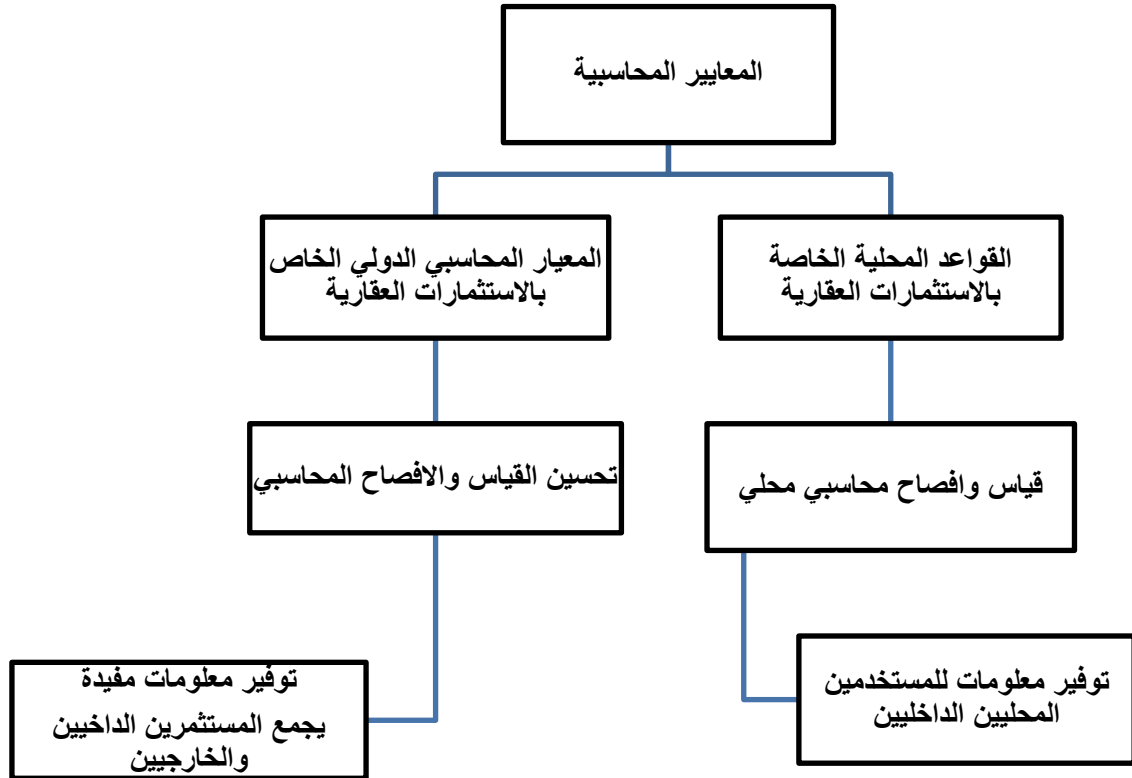
فرضية البحث

ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) سيؤدي الى توفير معلومات وافية عن التغيرات التي تصاحب بند الاستثمارات العقارية وبيان تأثيرها الواضح في ظل الحالات المصاحبة لذلك البند.

منهجية البحث:

اعتمد الباحثان على المنهج التاريخي لاستعراض الاطار النظري والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، والمنهج الوصفي التحليلي للدراسة التطبيقية.
المخطط التوضيحي للبحث:

يوضح الشكل رقم (1) المخطط التوضيحي للبحث.
شكل (1)
المخطط التوضيحي للبحث



مصادر جمع البيانات:

1. مصادر أولية: البيانات المجمعة من الدراسة التطبيقية.
2. مصادر ثانوية: الكتب – الدوريات – النشرات – المراجع – المجلات العلمية – الأنترنت – أخرى

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في الآتي:

1. حدود مكانية: شركة الامين للاستثمارات العقارية – مساهمة خاصة – الواقعة في بغداد عرصات الهندية- العراق.
2. حدود زمانية: 2015م.

القياس والإفصاح المحاسبي

مفهوم القياس المحاسبي

يعبر القياس عن تخصيص قيم رقمية تمثل خواص محددة لمجموعة الاشياء او الاحداث المختارة، وتشير الخاصية الى جوانب من احد العناصر التي يتم تحديدها او قياسها كمياً كما هو الحال في

التكلفة التاريخية أو العوائد التاريخية والتكلفة الجارية أو العوائد الجارية وان الخاصية هي مفهوم اضيق من القياس والذي لا يتضمن فقط تحديد الخاصية التي يتم قياسها وانما يشمل اختيار نطاق او وحدات للقياس كما هو الحال في وحدات من النقود او وحدات ذات قوة شرائية ثابتة، لاسيما وان عملية اتخاذ القرار الرشيد تعتمد على معلومات او بيانات وان نظرية القياس تتعامل مع مشكلة تقييم او تقدير البيانات حتى يمكن القول بأن اهميتها النسبية قد تم تحديدها على نحو سليم وانها تم عرضها على نحو دقيق، كما ان القياس المحاسبي يجب ان يمثل الحقيقة ويجب ان يكون القياس ملائماً ونافعاً. (لطي، امين السيد، 2005: 43). وقد ذهب العديد من الباحثين والكتاب والجمعيات والمجالس المهنية الى تبين مفهوم القياس بشكل عام فقد عرفه البعض على مقابلة او مطابقة احد جوانب او خصائص مجال معين بأحد جوانب او خصائص مجال اخر وتتم هذه المقابلة او المطابقة باستخدام الارقام او الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة (الشيرازي، 1990: 62). كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عرضها لإطار اعداد القوائم المالية القياس بأنه تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار اساس معين للقياس ويتم استخدام اسس مختلفة للقياس كما هو الحال في التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية. (القاضي، وحمدان، 2008: 142). ما يتعلق بمفهوم القياس المحاسبي فقد ذهبت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في تعريفها له على انه تحديد ارقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة او تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل وذلك على اساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة (3 p: 1971, AAA)، في حين ذهب البعض في تعريفه على انها قرن الاعداد بالاشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها اما بطريقة مباشرة او غير مباشرة. (مطر والسويطي، 2008: 13)، كما عرفه مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) بقوله انه عبارة عن تخصيص ارقام للاشياء او الاحداث وفقاً لقواعد معينة، كما انه عملية مقارنة تهدف الى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل واخر في حالة اتخاذ القرار. (كاججي، 2006: 185)

ويرى فريق البحث ان القياس المحاسبي ماهو الا تحديد قيم لمجموعة من الاحداث والظواهر التي تمر بها الوحدة الاقتصادية بشكل يمكن من خلاله قرن خاصية معينة لحدث اقتصادي بعنصر اخر محدد باستخدام ادوات قياس مختلفة.

وتواجه القائم بعملية القياس المحاسبي ثلاثة مشاكل (لطي، مصدر سابق: 43) تتمثل بالاتي:

- 1- ماهي الاحداث او الاشياء التي يجب ان يتم قياسها
- 2- ما هو المعيار او النطاق الذي يجب ان يتم استخدامه
- 3- ماهي الابعاد التي يجب ان ترتبط بوحدة القياس

عملية القياس المحاسبي

يعمل القياس المحاسبي على تقييم الاحداث الاقتصادية سواء اكانت منفردة (حدث اقتصادي واحد) او مجمعة (عدة احداث اقتصادية من طبيعة واحدة) وكذلك يتم قياس نتائج الاحداث الاقتصادية وتأثيرها على الوحدة الاقتصادية، وتوزع هذه الاحداث (السعدي، 2009: 8) كما يلي:

احداث اقتصادية: وتعد هذه الاحداث بمثابة الاساس او المادة الخام في العمل المحاسبي سواء اكان حدث اقتصادي واحد او مجموعة من الاحداث الاقتصادية، وتقسم الاحداث الاقتصادية الى نوعين:

- 1- احداث غير مالية: وهي عبارة عن وقائع ونشاطات داخلية وخارجية تؤثر على انتاجية الوحدة الاقتصادية او مقدرتها على تحقيق الربح وتؤثر على مركزها المالي والاقتصادي مع ذلك فمن

الصعوبة بمكان التعبير عنها بقيم مالية محددة، ومن أهم الأحداث غير المالية الداخلية: (حنان، 1987: 150)

أ- تدريب العاملين واكتسابهم مهارات جديدة تزيد من إنتاجيتهم فيقل التلف وينخفض زمن انتاج الوحدة.

ب- التنظيم الإداري الخاص بالوحدة الاقتصادية ومدى استجابة العاملين وتعاونهم مع المستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية.

ت- طرق الانتاج والاسرار الفنية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية وتؤدي الى تخفيض الانتاج. اما الاحداث غير المالية الخارجية فتتمثل في ظروف السوق المحيطة بالوحدة الاقتصادية ومركزها التنافسي.

2- احداث مالية: ويقسم هذا النوع من الاحداث الى: (حمدان والقاضي، 1995: 14)

أ- احداث إيرادية: وتشتمل على جميع العمليات المالية التي تهدف الى تحقيق الربح سواء ربح العمليات العادية او ربح العمليات غير العادية وتقسم هذه الاحداث الى انفاق إيرادي مثل شراء المواد الخام وسداد الاجور والمرتببات وإيراد إيرادي مثل إيرادات المبيعات.

ب- احداث رأسمالية: وتشمل جميع الاحداث المالية التي تؤدي الى انفاق رأسمالي بهدف اقتناء الأصول الثابتة للقيام بالعمليات الانتاجية التي تمثل الوظيفة الرئيسية للوحدة الاقتصادية والهدف من اقتناء الأصول الثابتة هو المساعدة في العمليات الانتاجية وليس بغرض اعادة بيعها وتحقيق ربح من ذلك.

ت- احداث تمويلية: وتتمثل في الحصول على الاموال اللازمة للوحدة الاقتصادية سواء من الملاك المساهمين او من الغير عن طريق الاقتراض طويل الاجل او قصير الاجل حيث تسمى هذه الاموال بمصادر التمويل في الوحدة.

نتائج الأحداث الاقتصادية: إن أهم هدف قام عليه القياس المحاسبي، هو قياس تأثير النشاطات والوقائع الاقتصادية (سواء أكانت مالية أو غير مالية) على أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي حيث أن المحاسبة تعمل على قياس تلك النتائج من خلال إعداد القوائم المالية التي تبين أثر الأحداث الاقتصادية الحاصلة على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعلى مركزه المالي وعلى تدفقاته النقدية وبشكل عام على سير أعمال الوحدة الاقتصادية.

ويرى فريق البحث ان طبيعة الاحداث التي تمر بها الوحدة الاقتصادية سواء اكانت غير مالية او مالية تربطها علاقة مع بعضها البعض لكون ان الاحداث غير المالية تستند في اساسها على وقوع حدث مالي يؤدي بالنتيجة الى احداث غير مالية فتدريب العاملين لزيادة الانتاجية يعد من الاحداث غير المالية ولكن عملية التدريب تعتمد على وقوع حدث مالي يتمثل بدفع مصاريف هذه العملية.

معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الاخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية وتتضمن هذه المعايير الاتي: (عبد الحي وبدوي، 2003: 30)

1- الصلاحية للغرض المستهدف منها: ويقضي هذا المعيار ان تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة بالابطاط وثيقاً من حيث قدرتها الايضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم اعدادها من اجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم اهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة

من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً فإن الأمر يقتضي افتراض اهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادةً من هذه المعلومات وهذا ما يحدث في المحاسبة المالية حيث يفترض ان قياس الربح واطهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الاساسيان من القياس المحاسبي.

2- القابلية للتحقق منها: ويقتضي هذا المعيار استناد المعلومات الى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والاجراءات المدونة التي يمكن الرجوع اليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير ان هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني ان تتوافر في المعلومات المحاسبية مايلزم من صفات بحيث يجعل منها اساساً لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً الى نفس المعلومات رغم امكانية اختلاف الاشخاص القائمين باتخاذها، وهذا يعني وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بغض النظر عن الشخص الفاحص او المستفيد من هذه المعلومات.

3- الالتزام بالموضوعية: ويتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطاً اساسياً للبحث العلمي في اي مجال من مجالات المعرفة ومن غير هذا المبدأ فان نتائج البحث العلمي يطغى عليها التحيز الشخصي وان عدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي الى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر. (حمدان والقاضي، 2004: 251)

4- القابلية للقياس الكمي: عادة مايتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط اساسي واولي لقياس المركز المالي للوحدة الاقتصادية وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية افضل مقياس لقياس مختلف الاحداث المالية، غير ان استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير الكثير من المشاكل بسبب ما يطرأ من تغيير في قوتها الشرائية على مدار الزمن من انخفاض (في حالة التضخم) او ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الاسعار التاريخية استناداً الى التغيرات في مستويات الاسعار والقوة الشرائية للنقود. (عبد الحي وبدوي، مصدر سابق: 30)

الية القياس المحاسبي

ان تعدد الاغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس ادى الى تفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها حيث ان بعضهم حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية (السعدي، 2009: 11)، اما البعض الاخر فرأى بالاضافة الى تلك الخطوات يجب ان تشمل خطوات القياس المحاسبي تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية ويمكن على اساس ذلك تحديد الية القياس المحاسبي وكما يأتي: (مطر والسويطي، 2008: 136)

- 1- يجري القياس لحظة حدوث الواقعة لتحديد قيمة الواقعة اقتصادياً ومن ثم يتم تسجيل الواقعة في مستند اول وفي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي عل حده.
- 2- يتم قياس مجموعة الاحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة فالقياس هنا ينصب على مجموعة احداث وليس على حدث بمفرده كما هو الحال عملية البيع التي سجلت سابقاً في حساب المبيعات يتم جمعها مع فواتير المبيعات ومن ثم يستخرج رصيد حساب المبيعات.
- 3- نتائج الاحداث الاقتصادية وليس الاحداث الاقتصادية بذاتها سواء اكانت منفردة او مجتمعة هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج

الاحداث الاقتصادية على اعمال الوحدة وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس المركز المالي للوحدة وتأثير نتائج الاحداث الاقتصادية عليه.

اساليب القياس المحاسبي

تشتمل هذه الاساليب على مجموعة من الاساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبية والتي تتضمن: (السيد، 2008: 182)

- 1- اساليب قياس اساسية ممثلة او مباشرة: تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة الى ما يعرف بعملية الاحتساب فضلاً عن ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من اهم الوسائل واساليب القياس الاساسية او المباشرة.
- 2- اساليب القياس المشتقة: اذا ازداد اعتماد المحاسب على الاساليب المشتقة في القياس بعد تزايد اهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلات او مخرجات تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب، اما في مجالات القياس عامة والقياس خاصة تعتبر القياسات الاولوية او المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة او غير المشتقة او غير المباشرة.
- 3- اساليب التحكمية: توجد قواعد موضوعية فيها تحكم اساليب القياس غير المباشرة حيث تكون اساليب القياس التحكمية تفتقر الى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لاثار التمييز الناتج عن التقديرات والاحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

الافصاح المحاسبي

ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة والزامها بنشر قوائمها المالية دورياً لتقدم إدارة تلك الشركات الى مستثمريها من المساهمين والمقرضين تقريراً عن نتائج اعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءً على ذلك الإفصاح. (حنان، 2009: 216)

وقد عرف الإفصاح المحاسبي على انه عرض وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بنشاطات وفعاليات الوحدة الاقتصادية الى الاطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملائمة وفي الوقت المناسب لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة الاستثمارية منها (عبد الرحمن، 2014: 29) ووفقاً لرأي البعض فان مفهوم الإفصاح المحاسبي يستلزم إيصال كافة الحقائق المهمة والملائمة التي تؤثر في المركز المالي ونتائج الأعمال إلى المستخدمين (Meigs, 1996: 604)، وان تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مضللة للمستثمرين ولمستخدمي القوائم المالية بصورة عامة، لاسيما المعلومات المهمة التي تظهر الوحدة الاقتصادية في صورة تعبر عن أوضاعها الحقيقية (Ryan, 2003: p23)

ويرى فريق البحث ان الإفصاح المحاسبي ماهو الى عرض معلومات وافية عن نشاطات الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يمكن من خلاله توفير معلومات مفيدة الى جميع الاطراف المستفيدة فضلاً عن تلبية الاحتياجات المتنوعة والمتعددة من تلك المعلومات بما ينعكس على اتخاذ قرارات رشيدة وخاصة القرارات الاستثمارية.

اهمية الإفصاح المحاسبي

يعد مبدأ الإفصاح المحاسبي من أهم أعمدة الاقتصاد في العصر الحديث لأننا نعيش في عصر المعلومات وتعد البيانات والمعلومات أحد أكثر الموارد المستثمرة أهمية وخطورة في نفس الوقت واستخدامها يمثل أهمية استراتيجية في عصر السوق الحر والمعلومات، وتعود أهمية الإفصاح المحاسبي إلى ما يأتي: (خضير، 2009: 35)

- 1- يخدم الإفصاح المحاسبي مسألة التنظيم وتقنين عرض وتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المختلفة بطريقة مفهومه وبشكل واسلوب ملائم مما يزيد من قيمة ومنفعة هذه المعلومات بالنسبة لمستخدميها.
- 2- يساهم الإفصاح المحاسبي في تحقيق فاعلية استغلال وكفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى الشركة وبالتالي على المستوى القومي للاقتصاد الوطني حيث إن البيانات والمعلومات المحاسبية تساعد في كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى الشركات وبالتالي على المستوى القومي.
- 3- يساعد الإفصاح في تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياساتها وإدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية.
- 4- يساعد الإفصاح على اجتذاب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال.
- 5- الإفصاح هو أداة قوية التأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين.

العوامل المؤثرة بالإفصاح المحاسبي

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح في التقارير المالية وقد أمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها وأخيراً هناك عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها وكما يأتي: (عدون وهواري، 2006: 8)

- أ- عوامل بيئية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المشروع بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.
- ب- عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها فضلاً عن قابليتها للتحقق والمقارنة.
- ت- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: وهذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية وتؤثر على مستوى الإفصاح المحاسبي وهي كما يأتي:

- حجم المشروع
- عدد المساهمين
- تسجيل الشركة في سوق الأوراق المالية
- المراجع الخارجي

أنواع الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي نوعان: (الشحادة وآخرون، 2011: 213)

- 1- الإفصاح الوقائي: ويتضمن هذا النوع الإفصاح عن الأمور الآتية:
 - السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية إذ يجب إيضاح هذه السياسات في صوره مجمعة بدلاً من توزيعها مع الإيضاحات المختلفة المرفقة بالقوائم المالية.
 - التغير في التقديرات المحاسبية نتيجة الحصول على معلومات جديدة حيث يتعين الاكتفاء باستخدام التقديرات المعدلة لأغراض الإفصاح في الفترة التي يتم فيها التغير وفي الفترات التي تليها.
 - الإفصاح عن تغيرات محاسبية نتيجة لأكتشاف أخطاء وقعت في الفترات السابقة ويجب معالجتها بأثر رجعي ولا يجوز أن تترك الأخطاء في القوائم المالية السابقة دون تصحيح.
 - الإفصاح عن التغير في طبيعة الوحدة الاقتصادية مثل الدخول في عملية اندماج مع وحدات أخرى.
 - الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والارتباطات المستقبلية ذات التأثير على قيمة الوحدة المحاسبية في المستقبل.
- 2- الإفصاح التتقفي: ويعرف بالإفصاح الاعلامي ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية خاصية الملائمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية.

المعيار الدولي رقم (40) المتعلق بالاستثمارات العقارية

الاستثمارات العقارية: تعرف على أنها (ممتلكات اراضي او مباني او جزء من مبنى او كلاهما يتم الاحتفاظ بها من قبل المالك او المستأجر بموجب عقد ايجار تمويلي لأكتساب إيرادات ايجار او إيرادات من زيادة قيمتها الرأسمالية او كلاهما وليس الاحتفاظ بها لغرض: (IAS 40 , p1)

- الاستخدام في الانتاج او في توريد البضائع والخدمات او للأغراض الادارية.
 - البيع في السياق العادي للعمل.
- ومع ان التعريف الوارد في المعيار المحاسبي الدولي 40 هو تعريف واضح ومباشر نسبياً الا ان التحديد الدقيق للعقارات الاستثمارية او للعقارات غير الاستثمارية يثير الكثير من المشاكل العملية في التقريب ما بين ماهو استثمار عقاري واخر يندرج ضمن ممتلكات اخرى وحيث انه لم يتم تعريف المباني في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS فقد ظهرت بعض المشاكل في تصنيف المباني كأستثمارات عقارية مثل: (شهادة، 2012: 2)

1. خزانات البترول
 2. الارصفة الجافة في الموانئ البرية او البحرية
 3. مباني الجسور
 4. الشوارع المؤجرة
 5. مراكز الترفيه ومراكز الشباب
 6. ملاعب الغولف
 7. مباني مواقف السيارات
 8. مباني المنافع العامة بأيجار او رسوم دخول
- وترى شركة كي بي ام جي ان المباني هي (تكوين او هياكل دائمة تم بناءها حتى يتم تشغيلها او اشغالها من المستأجرين) وضمن هذا التعريف فأن الخزانات او الارصفة الجافة قد لاتعتبر استثمارات

عقارية وكذلك بالنسبة للجسور الثابتة او المتحركة ولكن فيما يتعلق بالشوارع المؤجرة او مراكز الشباب او مباني مواقف السيارات قد يميل الحكم الشخصي الى اعتبارها استثمارات عقارية اذا تحققت فيها شروط التعريف والشروط الاخرى للاستثمارات العقارية الواردة في المعيار الدولي رقم 40.

هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (40)

- تمييز الاستثمارات العقارية عن غيرها من اصول الوحدة.
- تحديد الوقت الذي تكون فيه بنود الاستثمارات العقارية مؤهلة للاعتراف بها.
- قياس بنود الاستثمارات العقارية عند الاعتراف الاولي وما بعد ذلك.
- العرض والافصاح عن الاستثمارات العقارية في القوائم المالية.
- تحديد وقت الغاء الاعتراف بنود الاستثمارات العقارية او تحويلها الى تصنيف اخر للاصل ومحاسبة ذلك الالغاء او التحويل.

نطاق المعايير

يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) (الاستثمارات العقارية) في عملية الاعتراف والقياس والافصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل الوحدة والتي تنوي الاحتفاظ بها لغاية التأجير للغير او بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع اسعارها السوقية مما يحقق لها ارباح راسمالية عند عملية بيعها (ابو نصار وحميدات, 2013: 607).

الاعتراف والقياس المحاسبي المبدئي

يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري عند الاقتناء كأحد عناصر الاصول طويلة الاجل طبقاً للمعيار الدولي رقم 40 اذا توافر به شرطان اساسيان الا وهما:

- ان يكون من المتوقع ان تتحقق منافع اقتصادية مستقبلية من الاستثمار العقاري.
 - امكانية قياس تكلفة الاستثمار العقاري بصورة معقولة يمكن الاعتماد عليها.
- وعليه يتم قياس الاستثمار العقاري مبدئياً بتكلفته (وهي تعادل قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء) والتي تختلف على حسب طريقة الاقتناء والتي تتمثل في: (الصبان والديب، 2006: 17)
- الاستثمارات العقارية المشتراة: تتكون تكلفة الاستثمار العقاري في هذه الحالة من سعر الشراء بالاضافة لأي نفقات ضرورية مباشرة لازمة للحصول عليه وتشغيله كما هو الحال في (رسوم نقل الملكية والالتعاب القانونية والضرائب) وهو ما يعرف بتكلفة الاقتناء مع ملاحظة انه يتم استبعاد النفقات غير الضرورية والنفقات اللاحقة لبداية التشغيل الا اذا كانت هذه النفقات تغطي فترة اكثر من عام وستؤدي الى زيادة الطاقة الانتاجية للاستثمار العقاري وزيادة قدرته على توليد تدفقات نقدية فإنه يتم الاعتراف بها كنفقات رأسمالية.
 - الاستثمارات العقارية المشيدة ذاتياً: في بعض الحالات تقوم المنشأة بانتاج او تشييد الاصول نفسها وذلك لتحقيق وفورات في التكاليف او ضمان مستوى جودة معين لهذه الاصول ويمثل تحديد تكلفة هذه الاصول مشكلة للمحاسب ففي حالة عدم وجود سعر شراء او تعاقد يجب على المنشأة ان تقوم

بتوزيع التكاليف والمصروفات للوصول الى تكلفة الاصول المنتجة ذاتياً ولا يمثل تكاليف المواد الخام والعمالة المباشرة المستخدمة في انتاج هذه الاصول اية مشكلة حيث يمكن تتبعها الى اوامر العمل والمواد المستخدمة في الاصل المنتج ذاتياً اما التكاليف الصناعية غير المباشرة (كالوقود والضرائب العقارية والمواد غير مباشرة) فإن تحديد ما يخص الاصول المنتجة ذاتياً يسبب بعض المشاكل وقد جرى العرف المحاسبي على تحديد تكلفة الاستثمار العقاري المنتج ذاتياً على اساس مجموع التكاليف التي تحملتها المنشأة فعلاً حتى تاريخ الانتهاء من تشييد العقار وبالتالي يجب تخصيص حصة نسبية من التكاليف الاضافية على الاستثمار العقاري لتوفير مقابلة سليمة بين التكاليف والايرادات واذا نتج عن تخصيص التكاليف الاضافية تسجيل تكاليف انتاج للاستثمار العقاري اكبر من التكاليف التي كانت ستحملها الشركة عند الشراء من مورد خارجي فإنه يجب تسجيل التكاليف الاضافية الزائدة كخسارة بدلاً من رسملتها وذلك لتجنب تحديد قيمة رأسمالية للعقار اكبر من قيمته السوقية المقدرة.

- الاستثمارات العقارية المستأجرة تمويلاً من الغير: يتم الاعتراف والقياس المحاسبي للاستثمار العقاري المستأجر استئجاراً تمويلاً في دفاتر المستأجر كأصل رأسمالي والتزام ايجاري في نفس الوقت وذلك على اساس القيمة العادلة للأصل المستأجر في تاريخ التأجير او القيمة الحالية للحد الأدنى للمدفوعات الايجارية في ذلك التاريخ ايها اقل حيث تحدد هذه القيم المحاسبية للأصل موضوع التأجير التمويلي في دفاتر المستأجر عند توقيع عقد التأجير التمويلي وذلك وفقاً لكل من المعيار المحاسبي الدولي 17 والمعيار المحاسبي الأمريكي 13 (نمر، 2004: 84)
- الاستثمارات العقارية المحولة من الاستخدام الداخلي بالمنشأة: عندما يتم تحويل العقار المشغول بواسطة المالك (اصل ثابت) الى استثمار عقاري فإنه يتم تطبيق المعالجة المحاسبية الملائمة وتتمثل التكلفة المبدئية لهذا النوع من الاستثمار في التكلفة التاريخية ناقصاً اي اهلاك متراكم واي خسائر تدهور متراكمة اي على اساس صافي القيمة الدفترية التاريخية لهذا العقار في تاريخ تحويله من الاستخدام الداخلي كأصل ثابت الى استثمار عقاري.
- الاستثمارات العقارية المقنتاة مقابل اصدار بعض الاسهم: قد تلجأ بعض المنشآت الى اقتناء استثمارات عقارية مقابل اصدار اسهم والتي عادةً مايكون لها قيمة اسمية وقيمة سوقية وتشير المعايير المحاسبية الى ان القيمة السوقية للاسهم المتداولة في بورصة الاوراق المالية نشطة ومنظمة هي التي تعتبر افضل مقياس لتكلفة الاستثمار العقاري عند الاقتناء.

القياس المحاسبي اللاحق

خلال الفترة التالية للتملك , وعند اعداد القوائم المالية للوحدة فعليها قياس الاستثمارات العقارية بأحد النموذجين التاليين (ابو نصار وحميدات، 2013: 610):

1- نموذج التكلفة the cost model.

2- نموذج القيمة العادلة The fair value model.

وبغض النظر عن النموذج المستخدم من قبل الوحدة، يتوجب عليها استخدام نموذج واحد لجميع الاستثمارات العقارية لديها.

ففي حالة اختيار الوحدة لنموذج القيمة العادلة يتوجب ان يتم قياس جميع الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة لها.

وفي حالة استخدام نموذج التكلفة يتم افتراض ان القيمة المتبقية للعقار تساوي صفر.

وبناءً على ما سبق من الممكن ان تحتفظ الوحدة بإستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة.

وينبغي الاعتراف بالعقار الاستثماري كأصل عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ترتبط مع الخاصية سوف تتدفق إلى الوحدة، وتكلفة الملكية يمكن قياسها بشكل موثوق.

- نموذج التكلفة: حيث يتم معالجة الاستثمارات العقارية بنفس المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة اي بالتكلفة التاريخية ناقصاً اي اهلاك متراكم واي خسائر تدهور متراكمة وعلى ان يتم الافصاح عن القيمة العادلة ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية.
 - نموذج القيمة العادلة: كقيمة سوقية او حالية للاستثمار العقاري حيث يتم الاعتراف بالمكاسب او الخسائر الناتجة من تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل ولا يتم الافصاح عنها في حقوق الملكية وذلك لتحقيق المقابلة السليمة بين الايرادات والمصروفات المرتبطة بالاستثمار العقاري.
- عمليات التحويل**

تتم عملية التحويل من والى الاستثمارات العقارية عندما يكون هناك تغير في الاستثمارات العقارية ويتم اثبات ما يلي (ابو نصار وحמידات، مصدر سابق: 615):

1- قيام الوحدة بتحويل الاستثمارات العقارية الى عقارات تستخدم لغايات العمليات التشغيلية للوحدة , اي تصبح ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات, و يطبق عليها اعتباراً من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات".

واذا كانت الوحدة تستخدم نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية عند عملية تحويلها الى ممتلكات تستخدم لغايات العمل, فتعتبر القيمة العادلة للعقار في تاريخ كتكلفة للعقارات المحولة.

2- بداية التطوير بهدف البيع, لتحويل من عقار استثماري الى المخزون.

و اذا كانت الوحدة تستخدم نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية عند عملية تحويلها الى مخزون , فتعتبر القيمة العادلة للعقار في تاريخ التحويل كتكلفة للمخزون.

نبذة مختصرة عن شركة الامين للاستثمارات العقارية - مساهمة خاصة:

أسست شركة الامين للاستثمارات العقارية – مساهمة خاصة – الواقعة في بغداد عرصات الهندية- بموجب شهادة التأسيس المرقمة م.ش 9075 بتاريخ 2002/5/6 برأسمال قدره (1000000000) مليار دينار عراقي وبموجب كتاب دائرة سجل الشركات المرقم 9041 في 2006/6/20.

وقد كان الهدف الرئيسي من تأسيس الشركة هو لتعزيز دور القطاع الخاص ومساهمته الفعالة في قطاع الاستثمارات العقارية في العراق عن طريق شراء الاراضي والعقارات لغرض انشاء المشاريع السكنية من دور وعمارات وبقية المشاريع الصناعية والسياحية في المناطق المعدة لها وبشكل متطور ومن ثم تأجيرها او بيعها او استغلالها.

قائمة الدخل والميزانية العمومية للشركة:

و يمكن توضيح قائمة الدخل كما يلي:

جدول رقم (1)

شركة الامين للاستثمارات العقارية، قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2015/12/31

المبالغ	التفاصيل	الدليل المحاسبي
1410000000	ايراد الاستثمارات العقارية	418
--	المبيعات	
1050901	فوائد دائنة	461
(310750)	مصرفات الاستثمارات العقارية	
1410740151	المجموع	
	المصرفات الجارية	
(17875440)	الرواتب والاجور	31
(5660375)	المستلزمات الخدمية والتسويقية	33
--	مقاولات وخدمات	34
--	كلفة الاراضي المباعة	35
(4721660)	الاندثارات	37
(3162688)	الضرائب والرسوم الاخرى	384
1379319988	المجموع	
--	تضاف: الايرادات الاخرى	
--	ايرادات متنوعة	425
--	ايرادات سنوات سابقة	491
--	تنزل: المصرفات الاخرى	
--	المصرفات التحويلية عدا ح/384	38
--	مصرفات اخرى	391
--	العجز / مرحلة ثانية	
1379319988	صافي الدخل	

ويمكن توضيح الميزانية العمومية من خلال الاتي:

جدول رقم (2)

شركة الامين للاستثمارات العقارية، الميزانية العمومية كما في 2015/12/31

المبالغ	التفاصيل	الدليل المحاسبي
	الاصول	1
433200114	الاصول الثابتة بالقيمة الدفترية	11
500000000	مشروعات تحت التنفيذ	12
	الاصول المتداولة	
200000000	المخزون بالكلفة	13
	استثمارات خارجية	151
1650699834	المدينون	16
2500000000	النقدية	18
	الاصول الاخرى	

الدليل المحاسبي	التفاصيل	المبالغ
152	استثمارات في الشركات الشفيفة	485014442
153	استثمارات عقارية	20000000000
	مجموع الاصول	25768914390
	مصادر التمويل طويلة الاجل	
21	رأس المال الاسمي المدفوع	19992961682
22	الاحتياطات	2866085191
	العمليات الجارية (ربح)	1379319988
225	العجز المتراكم	
	مجموع حقوق المالكين	24237645201
	مصادر التمويل قصيرة الاجل	
23	التخصيصات	
26	الدائنون	1530547529
	المجموع	25768914390

يتبين من القوائم السابقة ان القياس والافصاح المحاسبي كان وفقاً للمعايير المحاسبية المحلية والتي تطبق النظام المحاسبي الموحد والذي لا يتلائم مع التطورات الحالية , لذلك يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 40 ليتم من خلاله توفير المعلومات المفيدة الى متخذي القرارات.

القياس المحاسبي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 40:

عرض الميزانية العمومية وقائمة الدخل وفق للمعيار المحاسبي الدولي مع حالات التحويل الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي 40 الاستثمارات العقارية.

ويمكن توضيح المعالجات الخاصة بـ حالات التحويل من خلال المثال الافتراضي ادناه.

شركة الامين لديها استثمارات العقارية بقيمة 20,000,000,000 دينار وعلى افتراض انها تحقق من الايجار مبلغ 1,410,000,000 دينار سنوياً , والمخزون 200,000,000 دينار, وان قيمة المشروعات تحت التنفيذ هي 500,000,000 دينار ومبلغ الاندثار 4,000,000 دينار و.

قيد الاستثمار: 2015/1/1

20,000,000,000 من حـ/ استثمارات عقارية

20,000,000,000 الى حـ/ النقدية

قيد التأجير: 2015/12/31

1,410,000,000 من حـ/ النقدية

1,410,000,000 الى حـ/ايرد ايجار عقار.

قيد اثبات الاندثار (الاستثمارات العقارية)

4,000,000 من حـ/ اندثار الاستثمارات العقارية والمباني

4,000,000 الى حـ/ مخصص اندثار الاستثمارات العقارية والمباني

ويمكن بيان المعالجات الخاصة بحالات التحويل من الحالات الآتية:

أولاً- الحالة رقم (1):

تحويل 50% من الاستثمارات العقارية إلى حساب المخزون:

10,000,000,000 من د/ المخزون

10,000,000,000 إلى د/ الاستثمارات العقارية.

ووفقاً لهذه الحالة يتم احتساب وتسجيل قيد الاندثار والإيراد المتحقق من إيجار الاستثمارات العقارية المحولة على النسبة المتبقية من حساب الاستثمارات العقارية.

ثانياً- الحالة رقم (2):

تحويل 20% من الاستثمارات العقارية إلى حساب المباني لأستخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية وهنا يتم احتساب الاندثار على الجزء الذي تم تحويله:

4,000,000,000 من د/ المباني

4,000,000,000 إلى د/ الاستثمارات العقارية

800,000 من د / اندثار مباني

800,000 إلى د /مخصص اندثار مباني

800,000 من د / أ.خ

800,000 إلى د/ اندثار مباني

ثالثاً- الحالة رقم (3):

التحويل من المخزون إلى الاستثمارات العقارية وهنا يتم احتساب الاندثار على الاستثمارات العقارية المحولة وعلى فرض أن نسبة الاندثار تبلغ 5% , وبافتراض أن إيراد الاستثمارات السنوية لعملية التحويل قد بلغ 10000000 مما سيؤدي إلى زيادة النقدية بقيمة 10,000,000 دينار نتيجة هذا الاستثمار:

200,000,000 من د/ الاستثمارات العقارية

200,000,000 إلى د/ المخزون

10,000,000 من د/ اندثار الاستثمارات العقارية

10,000,000 إلى د/ مخصص اندثار الاستثمارات العقارية

10,000,000 من د/ أ.خ

10,000,000 إلى د/ اندثار الاستثمارات العقارية

10,000,000 من د/ النقدية

10,000,000 الى د/ ايراد عقار.

رابعاً- الحالة رقم(4):

التحويل من المباني الى الاستثمارات العقارية , وهنا يتم احتساب الاندثار لحساب الاستثمارات العقارية , وزيادة النقدية نتيجة ايجار مبنى الشركة , علماً ان مبلغ الايجار هو 10,000,000 دينار سنوياً.

433,200,114 من د/ الاستثمارات العقارية

433,200,114 الى د/ المباني

721660 من د/ اندثار الاستثمارات العقارية

721660 الى د/ مخصص اندثار الاستثمارات العقارية

721660 من د/ أ.خ

721660 الى د/ اندثار الاستثمارات العقارية

10,000,000 من د/ النقدية

10,000,000 الى د/ ايراد العقار

خامساً- الحالة رقم(5):

تحويل 50% من مشروعات تحت التنفيذ الى الاستثمارات العقارية , هنا يتم ايضاً احتساب اندثار على الاستثمارات العقارية , وزيادة النقدية نتيجة هذا الاستثمار ب مبلغ 12,000,000 دينار.

250,000,000 من د/ الاستثمارات العقارية

250,000,000 الى د/ مشروعات تحت التنفيذ

12,500,000 من د/ اندثار الاستثمارات العقارية

12,500,000 الى د/ مخصص اندثار الاستثمارات العقارية

12,500,000 من د/ أ.خ

12,500,000 الى د/ اندثار الاستثمارات العقارية

12,000,000 من د/ النقدية

12,000,000 الى د/ ايراد عقار

قائمة الدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي مع بيان أثر حالات التحويل على القائمة للفترة المنتهية في 2015/12/31

جدول رقم (3)
أثر التحويلات على قائمة الدخل

البيان	2015	الحالة 1	الحالة 2	الحالة 3	الحالة 4	الحالة 5
العمليات المستمرة						
إيراد الاستثمارات العقارية	1410000000	705000000	1128000000	1420000000	1420000000	1422000000
مصروف الاستثمارات العقارية	(310750)	(310750)	(310750)	(310750)	(310750)	(310750)
الربح / الخسارة الإجمالي	1409689250	704689250	1127689250	1419689250	1419689250	1421689250
نفقات جارية						
الاندثار	(4721660)	(2721660)	(4721660)	(14721660)	(4721660)	(17221660)
مصاريف إدارية	(17875440)	(17875440)	(17875440)	(17875440)	(17875440)	(17875440)
مصاريف تسويقية	(5660375)	(5660375)	(5660375)	(5660375)	(5660375)	(5660375)
نفقات أخرى						
الدخل التشغيلي	1381431775	(67843177)	1099431775	1381431775	1391431775	1380931775
إيرادات أخرى						
فوائد دائلة	1050901	1050901	1050901	1050901	1050901	1050901
الربح قبل خصم الضرائب	1382482676	(679482676)	1100482676	1382482676	1392482676	1381982676
الضرائب	(3162688)	(3162688)	(3162688)	(3162688)	(3162688)	(3162688)
صافي الدخل	1379319988	676319988	1097319988	1379319988	1389319988	1378819988

قائمة الميزانية العمومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية مع بيان أثر الحالات على قائمة الميزانية العمومية كما في 2015/12/31

جدول رقم (4)
أثر التحويلات على قائمة الميزانية العمومية

البيان	2015	الحالة 1	الحالة 2	الحالة 3	الحالة 4	الحالة 5
الأصول						
الأصول غير المتداولة						
الأرض والمنشآت والمعدات	433200114	433200114	4433200114	433200114	صفر	433200114
الشهرة التجارية						
مشروعات تحت التنفيذ	500000000	500000000	500000000	500000000	500000000	250000000
الأصول الأخرى						
الاستثمارات في الشركات الشقيقة	485014442	485014442	485014442	485014442	485014442	485014442
الاستثمارات العقارية	20000000000	10002000000	16000800000	20190000000	20433200114	20237500000
الأصول المتداولة						
المخزون	200000000	10200000000	200000000	صفر	200000000	200000000
الدَّيْن المدبنة	1650699834	1650699834	1650699834	1650699834	1650699834	1650699834
النقدية	2500000000	1795000000	2218000000	2510000000	2510000000	2512000000
مجموع الأصول	25768914390	25065914390	25486914390	25768914390	25778914390	25768414390
حقوق الملكية والالتزامات						
الأرباح المحتجزة	1379319988	676319988	1097319988	1379319988	1389319988	1378819988
رأس المال	19992961682	19992961682	19992961682	19992961682	19992961682	19992961682
احتياطيات أخرى	2866085191	2866085191	2866085191	2866085191	2866085191	2866085191
إجمالي حقوق الملكية						
الالتزامات غير المتداولة						
مجموع الالتزامات غير المتداولة						
الالتزامات المتداولة						
الدَّيْن الدائنة التجارية وغيرها	1530547529	1530547529	1530547529	1530547529	1530547529	1530547529
القروض قصيرة الأجل						

البيان	2015	الحالة 1	الحالة 2	الحالة 3	الحالة 4	الحالة 5
اجمالي الاستثمارات المتداولة	1530547529	1530547529	1530547529	1530547529	1530547529	1530547529
اجمالي حقوق الملكية والالتزامات	25768914390	25065914390	25486914390	25768914390	25778914390	25768414390

يُلاحظ من القوائم المالية السابقة أن التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية سوف يترك أثره على بنود أخرى على سبيل المثال الإندثار والإيراد والمباني والمخزون، فضلاً عن أن أعداد القوائم المالية المُعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية تكون مُوحدة بجميع الوحدات الاقتصادية وتوفر معلومات مُفيدة يُمكن من خلالها إتخاذ قرارات رَشيدة.

بناءً على المعلومات الواردة في المباحث السابقة يتم اثبات الفرضية الأساسية:

ان استخدام معيار المحاسبة الدولي 40 يُساهم في تحسين القياس والافصاح المحاسبي في شركات الاستثمارات العقارية.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

في ضوء المعلومات الواردة في المباحث السابقة تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية:

- 1- ان القياس المحاسبي يتمثل بتحديد قيم مالية للاحداث الاقتصادية سواء اكانت منفردة او مجتمعة وبيان تأثيرها على الوحدة الاقتصادية.
- 2- تعدد الاحداث التي تمر بها الوحدة الاقتصادية ما بين احداث غير مالية واحداث مالية.
- 3- تنوع اساليب القياس المحاسبي المتبعة في عملية تحديد القيم للاحداث الاقتصادية.
- 4- تعدد الافصاحات التي قد تلجأ اليها الوحدة الاقتصادية وان توفر الافصاح الكافي والملائم سيؤدي الى ترشيد قرارات المستخدمين.
- 5- تعدد العوامل التي تؤثر على مستوى الافصاح المحاسبي في القوائم المالية مما يترك اثره على نوعية المعلومات التي توفرها تلك القوائم.
- 6- ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 والمتعلق بالاستثمارات العقارية سيوفر معلومات وافية تخدم احتياجات الاطراف كافة.
- 7- تنوع الاستثمارات العقارية التي تدخل بها الوحدة الاقتصادية كطرف رئيسي لتدعيم انشطتها الاقتصادية.

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يوصي فريق البحث بالآتي:

- 1- ضرورة التزام شركات الاستثمار العقاري بالقياس والافصاح الملائم عن تلك الاستثمارات بالشكل الذي يلبي احتياجات المستثمرين.
- 2- ضرورة التمييز ما بين بند الاستثمارات التي ترتبط بها الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يمكن من تمييزها فيما بين استثمارات قصيرة او طويلة الاجل او استثمارات عقارية.

- 3- ضرورة بيان حالات التحول التي تقوم بها الوحدة المحاسبية لبند الاستثمارات العقارية وبيان تأثير ذلك التحول على كل من قائمة الدخل وقائمة الميزانية العمومية.
- 4- ضرورة إعادة النظر في القواعد المحلية التي تحكم حالات الاستثمار العقاري بالشكل الذي يمكنه من مواكبة المتغيرات التي تواجهها الوحدة الاقتصادية وإيجاد المعالجات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
- 5- ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 المتعلق بالاستثمارات العقارية بالشكل الذي يسمح بتوفير معلومات ملائمة تسهم في اتخاذ قرارات رشيدة وخاصة القرارات الاستثمارية.

المصادر

المصادر العربية

- أبو نصار، محمد وحמידات، جمعة (معايير المحاسبة والإبلاغ المالي)، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2013.
- السيد، سيد عطا الله (المفاهيم المحاسبية الحديثة)، دار الرأية للنشر، عمان - الأردن، 2008.
- السعدي، خليل حيدر (مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول) مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، 2009.
- الشيرازي، عباس مهدي (نظرية المحاسبة)، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- حمدان، مأمون والقاضي، حسين (نظرية المحاسبة)، مطبعة جامعة دمشق، سوريا، 1995.
- حمدان، مأمون والقاضي، حسين (نظرية المحاسبة)، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، الأردن، 2004.
- حنان، رضوان حلوه (نظرية المحاسبة)، الطبعة 1، طبع بمطابع مديرية الكتب الجامعية، حلب - سوريا، 1987.
- شحادة، حسين خليل محمود (أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 40 (الاستثمارات العقارية) على الشركات العقارية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2012.
- خضير، بشرى فاضل (الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات والبيئات الداخلية)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2009.
- عدون، ناصر دادوي وهواري، معراج (دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، 2006.
- عبد الرحمن، اسماعيل محمود (الإفصاح المالي) دار الوفاء للنشر، الاسكندرية - مصر، 2014.
- كاججي، خالد علي أحمد (نظرية المحاسبة) النسخة العربية، ترجمة عن كتاب ريتشارد شرويد وآخرون، دار المريخ، الرياض - السعودية، 2006.
- لطفی، امین السید (نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية - مصر، 2005.
- مطر، محمد عطية والسويطي، موسى (التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح) الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2008.
- نمر، نجوى (مدخل مقترح لمحاسبة ومراجعة الاستثمارات العقارية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة) أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، 2004.

شبكة المعلومات

موقع ديوان الرقابة المالية العراقي

المصادر الاجنبية

American Accounting Association AAA, " Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement" Accounting Review, Vol.46, No.4, Supplement, 1971.

Ryan, young won Shin , "XBRL, Financial Reporting , and Auditing. 2003

IAS 40

Meigs , Robet f. , Meigs , Mary A., Y., Betner , Mark & whittington, Rey “Accountiny: The Basis for busines Decisions” 10th , ed. 1996