

أثر الطرق البديلة لحساب الاندثارات في كشف الدخل وقائمة المركز المالي

(( دراسة حالة شركة المستلزمات التربوية /وزارة التربية العراقية ))

Impact of alternative methods of accounting for depreciation on the  
income statement and statement of financial position

((Case study of the Educational Supplies Company / Iraqi Ministry of  
Education))

اعداد

م.م احمد عبد الزهرة خريبط الكورجي

وزارة التربية

مديرية التدقيق والرقابة الداخلية

[ahmdkhrybt181@gmail.com](mailto:ahmdkhrybt181@gmail.com)

#### المستخلص

هدف البحث الى ابراز اهمية استخدام طرق حساب الاندثار ومدى تأثيره على قائمة كشف الدخل وقوائم المركز المالي وقد توصل الباحث عن التساؤل التي اثارته مشكلة البحث ((هل ان الطرق المتعددة لحساب الاندثار يتيح للإدارات الشركة التلاعب بالأرباح وكذلك قائمة المركز المالي وعلى وفق مصالحتها الخاصة فأنها سوف تختار من طرق الاندثار ما يحقق اهدافها وبالتالي تكون الكشوفات المالية غير معبرة عن نتائج الاعمال بشكل صحيح؟ واهمها (كشف الدخل والمركز المالي و الميزانية العمومية) وعلى هذا الاساس تم صياغة الفرضية البحث للإجابة عن التساؤل الرئيس ومن خلال البحث وتطبيق طرق احتساب الاندثار توصل الباحث الى ما يلي

- ان الشركة ملتزمة باحتساب باندثار الموجودات الثابتة لاستخراج صافي الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي ولمعرفة ادائها من الربح والخسارة في قائمة الدخل
- يتم استخراج مبلغ الاندثار على الموجودات الثابتة بعدة طرق ولكن يختلف مبلغ الاندثار تبعاً للطريقة المتبعة

لذلك يوصي الباحث يمكن لها استخدام طريقة بديلة في احتساب مبلغ الاندثار لكن مسؤوليتها عند استخدام طريقة بديلة ان تقوم بالإفصاح الكامل وبيان اسباب التغيير وما ترتب عليه في القوائم المالية وعرضها على المستخدمين لكلمات المفتاحية (Keywords): الاندثار ، الموجودات الثابتة ، كشف الدخل ، قائمة المركز المالي ، شركة المستلزمات التربوية .

### **Abstract:-**

The aim of the research is to highlight the importance of using the methods of calculating depreciation and its impact on the statement of income statement and the statements of the financial position. It chooses from the methods of extinction what achieves its objectives, and therefore the financial statements do not reflect the results of the business (income statement and financial position (the budget correctly?)) On this basis, the hypothesis was formulated to answer the question, and through research and application of methods for calculating extinction, the researcher reached the following

- The establishment is committed to calculating the depreciation of fixed assets in order to extract the net fixed assets in the statement of financial position and to find out the entity's instrument of profit and loss in the income statement.
- The amount of depreciation on fixed assets is extracted in several ways, but the amount of depreciation varies according to the method used.

So the researcher recommends

The establishment can use an alternative method in calculating the amount of depreciation, but the responsibility of the establishment when using an alternative method is to fully disclose and indicate the reasons for the change and its consequences in the financial statements and present them to the beneficiaries

### **مصطلحات الدراسة:**

**الاندثار (Depreciation)** التوزيع المنتظم لتكلفة الأصل الثابت القابل للاندثار على فترات عمره الإنتاجي المقدر، مع مراعاة أنماط الاستهلاك الاقتصادي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (IAS 16, 2023, p. 7).

**قائمة الدخل (Income Statement)** قائمة مالية تُظهر الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل أو الخسارة خلال فترة محاسبية محددة، وتُعد أداة رئيسية لقياس أداء المنشأة التشغيلي (Kieso et al., 2020, p. 148).

**قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position)** قائمة مالية تعكس الوضع المالي للمنشأة في لحظة زمنية محددة، إذ تُبين أصولها وخصومها وحقوق الملكية وفق ما تقتضيه معايير الإبلاغ المالي الدولية (Kimmel et al., 2022, p. 212).

### **المقدمة**

من المعروف أن من مهام المحاسبة حماية الموجودات الثابتة والمحافظة عليها لذلك فإنه يلزم تتبعها في جميع مراحلها اي من مرحلة الاتفاق الى مرحلة الحيازة والى مرحلة الاستخدام اي ان الموجودات تمر في ثلاث مراحل اساسية وهي مرحلة الحصول عليها وهو وجهها المالي المتمثل في الانفاق على اقتنائها في صورة المصروفات ثم تاتي مرحلة الحيازة والمتمثلة بظهورها في الدفاتر والقوائم المالية ثم المرحلة الاخيرة وهي مرحلة الاستخدام ويتمثل في احتساب الاندثار كتعبير عن استخدامها في النشاط ومن فوائد الاندثار في تخطيط سياسة احلال الموجودات الثابتة عند نهاية عمرها الانتاجي بدلاً من تركها لعوامل التقدير ونظراً لأن الاندثار هو احد الجوانب المهمة والمؤثرة في قوائم الدخل والمركز المالي وكذلك في احتساب هامش الارباح والخسائر الخاصة بالشركة والتي بدورها توضح نتيجة نشاطها وان القوائم المالية ضرورية في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وماشابهما من القرارات وبذلك تخدم وتلبي الاهداف المخطط لها وكذلك من خلال القوائم المالية تتضح اهمية الاندثار وتأثيره عليها (القوائم). و تُعد الموجودات الثابتة من أهم مكونات هيكل الأصول في الشركات ، وتلعب دوراً محورياً في دعم الأنشطة التشغيلية والإنتاجية. ولضمان العدالة والشفافية في عرض نتائج الأعمال، فإن المحاسبة تقتضي تتبع تكلفتها عبر مراحل اقتنائها وحيازتها واستخدامها، من خلال تسجيل استهلاكها أو ما يعرف بالاندثار. ويعد حساب الاندثار من الموضوعات الحيوية في المحاسبة المالية لما له من أثر مباشر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، كما أن تنوع طرق احتسابه قد يؤدي إلى نتائج مالية مختلفة. تُعد الموجودات الثابتة من أهم مكونات هيكل الموجودات لها ، وتلعب دوراً محورياً في دعم الأنشطة التشغيلية والإنتاجية. ولضمان العدالة والشفافية في عرض نتائج الأعمال، فإن المحاسبة تقتضي تتبع تكلفة تلك الموجودات عبر مراحل اقتنائها وحيازتها واستخدامها، من خلال تسجيل استهلاكها أو ما يعرف بالاندثار. ويعد حساب الاندثار من الموضوعات الحيوية في المحاسبة المالية لما له من أثر مباشر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، كما أن تنوع طرق احتسابه قد يؤدي إلى نتائج مالية مختلفة، لذلك فإن هذا البحث يسعى إلى تحليل أثر الطرق البديلة على كل من كشف الدخل وقائمة المركز المالي، لبيان مدى حيادية وموثوقية المعلومات المالية المتاحة للمستفيدين.

### مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي: ما هو أثر الطرق البديلة لحساب الاندثار في كشف الدخل وقائمة المركز المالي ؟ ومنه تتفرع الاسئلة التالية

1. هل يؤدي الاعتماد على طريقة واحدة لحساب الاندثار إلى تضليل المؤشرات المالية في كشف الدخل وتشويه القيمة الحقيقية للموجودات في قائمة المركز المالي ؟
2. هل يسمح تنوع طرق احتساب الاندثار للشركات بالتأثير على نتائجها المالية بما يخدم مصالحها الخاصة؟
3. ما هو المطلوب من ادارات الشركات عند تغيير طريقة احتساب الاندثار ؟

### هدف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على تأثير الطرق المتعددة للاندثار وانعكاساتها على الكشوفات المالية. ومن جانب اخر إلى تحليل تأثير استخدام طرق مختلفة لاحتساب الاندثار على بنود القوائم المالية، وتحديد مدى انعكاس ذلك على نتائج الأعمال ومركز الشركة المالي فضلاً عن دراسة مدى التزام الشركة في الإفصاح عن التغييرات المحاسبية في هذا السياق. وتحديد اثرها على القائمة المركز المالي للشركة محل الدراسة و على النحو الاتي:

- قياس اثر طرق الاندثار على صافي الربح

- قياس اثر طرق الاندثار على قيمة الموجودات الثابتة في الشركة محل البحث

- بيان أهمية الإفصاح عن التغيير في طريقة الاندثار

### اهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من الدور المحوري الذي تلعبه الشركة العامة للمستلزمات التربوية التابعة لوزارة التربية العراقية، والتي تدير أصولاً إنتاجية ومخزنية وطباعة ضخمة. ويمكن تلخيص الأهمية بالنقاط الآتية:

1. المساهمة في تحسين جودة التقارير والبيانات المالية للشركة من خلال ترشيد اختيار السياسة المحاسبية الملانمة.
2. توجيه الإدارة نحو تبني الطرق البديلة التي تعكس الاستهلاك الفعلي للموجودات وتجنب تشويه المركز المالي.
3. رفد المكتبة المحاسبية العراقية بدراسة تطبيقية تدمج بين الواقع المهني المحلي ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

### فرضية الدراسة

الفرضية الأولى :- ان المرونة في استخدام طرق الاندثار يؤدي الى اختلاف في نتائج الاعمال والمركز المالي للكشوفات .

الفرضية الثانية :-تؤدي المرونة في اختيار طريقة الاحتساب لقسط الاندثار الى اختلاف جوهري في نتائج الأعمال المعروضة في قائمة الدخل والمركز المالي، مما يستوجب الإفصاح الكامل لضمان الشفافية والمصادقية في التقارير المالية.

### منهج واسلوب الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لتأصيل المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالاندثار والموجودات والقوائم المالية من خلال الأدبيات والدراسات السابقة. كما تم اعتماد منهج دراسة الحالة (Case Study) في الفصل التطبيقي لشركة المستلزمات التربوية، باستخدام البيانات المالية والمحاسبية لغرض المقارنة الرقمية وتحليل الأثر

### حدود الدراسة

- الحدود المكانية: الشركة العامة للمستلزمات التربوية / وزارة التربية العراقية.
- الحدود الزمانية: المدة الممتدة من عام 2020 إلى عام 2023.

### الأدوات المستعملة في الدراسة

- اعتمدت الدراسة على السجلات المحاسبية الرسمية للشركة، القوانين والأنظمة المحلية كالنظام المحاسبي الموحد العراقي، الكتب والمطروحات العربية والأجنبية، مذكرات الماجستير، ومعايير المحاسبة الدولية.

### ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة:

يتميز هذا البحث بتركيزه التطبيقي على قطاع حكومي حيوي في العراق وهو الشركة العامة للمستلزمات التربوية التابعة لوزارة التربية، حيث يدرس أثر الطرق البديلة لحساب الاندثار على القوائم المالية في بيئة ذات طبيعة خاصة تعتمد على موجودات إنتاجية ضخمة لطباعة المناهج، مما يضيف بعداً عملياً يربط بين النظرية المحاسبية والتطبيق في القطاع العام العراقي.

### الدراسات السابقة

| ت | اسم الباحث  | الموضوع   | الملخص  | النتائج   |
|---|---|---|---|---|
| 1 | أ.م.د علاء عبدالحسين صالح الساعدي / مروة نبيل عبدالله 2017 / العراق | بحث بعنوان أثر الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية | استكشفت الدراسة آراء مستخدمي التقارير المالية في العراق بشأن أهمية تطبيق معيار انخفاض قيمة الأصول الثابتة وتأثيره على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية | وجود تأييد كبير لتطبيق المعيار مع تأثير إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات (الملاءمة، الموثوقية...) |
| 2 | المدرس أباد عباس عبداللطيف  | بحث في الاندثار وطرق  | دروس تطبيقية في   | دروس تطبيقية في محاسبة  |

|    |   |   |   |  |
|----|---|---|---|--|
| 3  | محمد عباس بابكر موسى /<br>المشرف: فتح الرحمن الحسن<br>منصور 2017 /السودان | رسالة في سياسات<br>الإهلاك وأثرها على<br>القوائم المالية                            | ناقشت الدراسة أثر<br>السياسات المختلفة في<br>احتساب الإهلاك على<br>النتائج المالية،<br>والميزانية، والتدفقات<br>النقدية | تؤثر السياسة المحاسبية<br>المتبعة في دقة وموثوقية<br>القوائم المالية، ويجب<br>اختيارها بناءً على طبيعة<br>الأصل والأهداف المحاسبية |
| 4  | هلال يوسف صالح / المشرف:<br>محمد حسين الصديق<br>2015/السودان              | رسالة في أثر تطبيق<br>المعيار المحاسبي الدولي<br>IAS 16 على القوائم<br>المالية      | درست أثر تطبيق معيار<br>على محاسبة IAS 16<br>الإهلاك وجودة التقارير<br>المالية.   | يعزز تطبيق المعيار من جودة<br>المعلومات المحاسبية لكنه<br>يتطلب بيئة مهياة ومحاسبين<br>مدرسين.                                     |
| 5  | عبد الباسط محمد الربيع / هارون<br>محجوب عبد الله/ 2018 / السودان          | بحث في الإهلاك وأثره<br>على رأس المال   | بحث يوضح العلاقة بين<br>الإهلاك ورأس المال، وأثر<br>السياسات على استدامة<br>المؤسسة.                                    | لسياسات الجيدة للإهلاك تعزز<br>الاستقرار المالي طويل الأمد.  |
| 6  | أ.د. علي أحمد حسن /2019/ العراق   | بحث في الإهلاك المحاسبي<br>كأداة لتوزيع تكلفة الأصل<br>الثابت                       | دراسة نظرية تحليلية<br>لمفهوم الإهلاك ودوره في<br>العدالة بين الفترات<br>المحاسبية.                                     | يساهم في تحقيق مبدأ مقابلة<br>الإيرادات بالمصروفات، ويؤثر<br>على الأرباح الحقيقية.   |
| 7  | د. حسين كمال عبد الله/2020/العراق   | بحث في اثر تغيير طرق<br>الإهلاك على القوائم المالية<br>للشركات الصناعية             | تحليل لتأثير التحول من<br>طريقة لأخرى (مثلاً: من<br>الخط المستقيم إلى القسط<br>المتناقص) على النتائج<br>المالية.        | وثر التحول في طريقة الإهلاك<br>على الأرباح والضرائب ورأس<br>المال العامل.  |
| 8  | أ.د. نبيل جاسم الراوي<br>2021/العراق                                      | بحث في المعالجة<br>المحاسبية للأصول الثابتة<br>وفق معايير الإبلاغ المالي<br>الدولية | بحث حول مدى التزام<br>المؤسسات العراقية بمعيار<br>IAS 16.   | هناك ضعف في الالتزام، مما<br>يضعف جودة المعلومات<br>المحاسبية.   |
| 9  | د. فاطمة عبد الله المير/2018/<br>السعودية                                 | بحث في الإهلاك بين<br>النظرية والتطبيق في البيئة<br>المحاسبية الخليجية              | دراسة مقارنة لسياسات<br>المتبعة في دول الخليج<br>وتأثيراتها.  | هناك تباين واضح في التطبيق<br>بين دول الخليج، ويجب التوحيد<br>وفق المعايير الدولية   |
| 10 | د. محمد عبد الرازق السعيد/2019/<br>مصر                                    | إفصاح عن الإهلاك في<br>التقارير المالية – دراسة<br>تطبيقية                          | راسة تطبيقية على شركات<br>مدرجة في السوق المالية<br>المصرية.  | الإفصاح عن الإهلاك لا يزال<br>دون المستوى المطلوب، ويؤثر<br>على قرارات المستثمرين.   |
| 11 | Kieso, D.E., Weygandt, J.J.<br>& Warfield, T.D. / 2020 /<br>USA           | Intermediate<br>Accounting (17th<br>ed.) - Chapter on<br>Depreciation               | دراسة معيارية تحليلية<br>لطرق الإهلاك المتعددة<br>وأثرها على القوائم المالية<br>وفق المعايير الدولية                    | اختيار طريقة الإهلاك يؤثر<br>جوهرياً على صافي الربح<br>والقيمة الدفترية للأصول، ويجب<br>الإفصاح عنه وفق IAS 16 و                   |

|  |   |   |  |
|--|---|---|--|
| 8 IAS لضمان قابلية المقارنة.   | مع IFRS/GAAP، نماذج تطبيقية مفصلة.  | Methods and Financial Reporting   |  |
| توجد فروق جوهرية في صافي الربح ومعدل العائد على الأصول بحسب طريقة الاهلاك المتبعة، مما يستوجب توحيد السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.              | قياس تأثير طرق الاهلاك المختلفة (القسط الثابت، المتناقص، وحدات الانتاج) على الأداء المالي لعينة من الشركات الصناعية الباكستانية للفترة 2015-2020. | Impact of Depreciation Methods on Financial Performance of Manufacturing Firms            | Saleem, Q. & Usman, M. / 2021 / Pakistan - Journal of Accounting and Finance 12                      |
| المرونة في اختيار سياسات الاهلاك تتيح لإدارة الشركات التأثير على جودة الأرباح المعلنه، مما يستوجب تعزيز متطلبات الإفصاح ورقابة المدققين الخارجيين. | بحث يربط بين جودة سياسات الاهلاك وجودة التقارير المالية، ويدرس العلاقة بين المرونة في اختيار طرق الاستهلاك وإمكانية التلاعب بالأرباح المعلنه.     | Understanding Earnings Quality: Depreciation Policies and Financial Statement Reliability | Dechow, P., Ge, W. & Schrand, C. / 2022 / USA - Journal of Accounting and Economics, Vol. 50(2-3) 13 |

## الفصل الاول : الاطار النظري المبحث الاول الاندثار واسبابه

### مفهوم الاندثار

- المفهوم اللغوي: يرجع أصل مصطلح الاندثار في اللغة إلى المادة الثلاثية (د ث ر)، حيث يُقال: دَثَرَ الشيءُ دَثُوراً أي مَحَا وَتَقَادَمَ وَسَقَطَ، واندثر المنزلُ أي تهدمت أجزاؤه وتلاشت معالمه نتيجة تقادم السنين وعوامل الطبيعة (ابن منظور، 2013، مج. 4، ص. 112). ومن هذا المنطلق اللغوي، يستعير الفكر المحاسبي المفهوم ليعبر به عن التناقص والاضمحلال المستمر الذي يلحق بالأصل نتيجة مروره بالزمن واستخدامه في العمليات التشغيلية.
- المفهوم المحاسبي: تعددت وجهات نظر الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية الدولية في صياغة تعريف دقيق للاندثار، ويمكن إيجاز أبرزها على النحو الآتي:
  1. وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية: (IFRS) يُعرف معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (IAS 16) الاندثار بأنه: التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك من الموجود الثابت على فترات عمره الإنتاجي المقدر. (IASB, 2023, p. 7) ويركز هذا التعريف على الجانب التوزيعي للتكلفة التاريخية بدلاً من التركيز على القيمة السوقية للأصل.
  2. وفقاً للأدبيات المحاسبية الحديثة: يُعرف الاندثار بأنه ذلك المصروف الدوري غير النقدي الذي يمثل النقص التدريجي المستمر في منافع وفائدة الموجود الثابت بسبب الاستعمال، أو التقادم التكنولوجي، أو مرور الزمن، والذي يُحمل كعبئ على إيرادات الفترة المحاسبية المستفيدة تفعيلاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات (مطر، 2018، ص. 205). كما يُنظر إليه على أنه التعبير المالي عن استهلاك الطاقة الإنتاجية الكامنة في الموجود خلال حياته التشغيلية (الخطيب، 2021، ص. 88).

### أسباب الاندثار

إن تلاشي المنافع الاقتصادية الكامنة في الموجودات الثابتة (باستثناء الأراضي) يعود إلى تفاعل مجموعة من العوامل والمسببات، والتي يمكن تصنيفها إلى أسباب مادية وأخرى اقتصادية ووظيفية على النحو الآتي (الخطيب، 2021، ص. 89-90) و (مطر، 2018، ص. 207-209):

1. الاستعمال والتشغيل: (Physical Wear and Tear) يُعد الاستخدام اليومي للأصل في العمليات الإنتاجية السبب المادي الأول لاندثاره إذ يؤدي الاحتكاك، والسوفان، وتآكل الأجزاء الميكانيكية للآلات والمعدات ووسائل النقل إلى انخفاض تدريجي في كفاءتها الإنتاجية، حتى تصبح في نهاية المطاف غير صالحة للعمل.
2. التقادم الاقتصادي والتكنولوجي: (Obsolescence) وهو سبب خارجي لا يرتبط بتشغيل الموجود ذاته، بل يرجع إلى التطور العلمي السريع ويحدث ذلك عند ظهور أصول بديلة وجيل جديد من الآلات في السوق يتميز بقوة إنتاجية أكبر وتكلفة تشغيلية أقل، مما يجعل الاستمرار في استخدام الموجود القديم غير اقتصادي كما هو الحال في إحلال المطابع الإلكترونية والأوتوماتيكية الحديثة محل المطابع اليدوية والتقليدية القديمة.
3. التلف والوقوع الفجائي: (Accidents) وينجم عن تعرض الموجودات الثابتة لحوادث فجائية كالحرائق، أو الفيضانات، أو الصدمات المادية أثناء العمل، مما يؤدي إلى إنهاء فائدتها أو تقليص عمرها الإنتاجي بصفة فجائية خارج نطاق التقدير الطبيعي.
4. مرور المدة الزمنية: (Inadequacy & Time Expiration) ترتبط بعض الموجودات بعمر زمني محدد قانوناً أو تعاقدياً بغض النظر عن حجم تشغيلها ومثال ذلك عقود الإيجار طويلة الأجل، وحقوق الاختراع، وبراءات الامتياز، حيث تنقضي منافعها تدريجياً بمجرد سريان المدة الزمنية المقررة لها وتلاشي الصلاحية القانونية لاستغلالها.

## المبحث الثاني

### الموجودات الثابتة واندثارها

#### أولاً: طبيعة الموجودات الثابتة وتصنيفاتها

تُمثل الموجودات الثابتة الركيزة البنوية التي تقيم عليها الشركات أنشطتها الإنتاجية والخدمية. وتُعرف محاسبياً بأنها تلك العناصر الاقتصادية الملموسة أو غير الملموسة التي تقع تحت سيطرة الشركة نتيجة أحداث ووقائع ماضية، ويُتوقع أن تتدفق منها منافع مالية وتشغيلية مستقبلية تمتد لأكثر من فترة مالية واحدة، شريطة أن يكون الغرض من حيازتها هو تسهيل العمليات التشغيلية الداعمة وليس إعادة بيعها في سياق النشاط التجاري اليومي (حكمت، 1986، ص ص 60-65).

ولغرض إحكام الرقابة المحاسبية وفهم طبيعة استهلاك هذه العناصر، صنف الفكر المهني والمحلي الموجودات الثابتة إلى مجموعات متجانسة تتبع معايير محددة، ومن أبرز هذه التصنيفات (حكمت، 1986، ص ص 68-72) (العبيدي، 2015، ص ص 15-22):

1. التصنيف وفقاً للملموسية (الكيان المادي):
  - موجودات ثابتة ملموسة: وهي التي تمتلك كياناً مادياً وحسباً ملموساً يُرى بالعين وتساهم مباشرة في العملية التشغيلية للشركة ومثالها: الأراضي، المباني، الآلات، المعدات، ووسائل النقل.
  - موجودات ثابتة غير ملموسة: وهي العناصر التي تفتقر إلى الكيان المادي الملموس إلا أنها تمنح الشركة حقوقاً ومزايا احتكارية ذات قيمة اقتصادية عالية ومثالها: شهرة المحل، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، وحقوق التأليف والنشر.
2. التصنيف وفقاً للقابلية للاندثار والاستهلاك:
  - موجودات خاضعة للاندثار: وتضم معظم الموجودات الملموسة كالمباني، والمكانن، والسيارات، والأثاث، حيث تتناقص طاقاتها الإنتاجية تدريجياً نتيجة التشغيل أو التقادم.

- موجودات غير خاضعة للاندثار: وتتمثل بصفة أساسية في الأراضي نظراً لأن الأراضي العادية تمتلك عمراً إنتاجياً غير محدود هندسياً وزمنياً وبالتالي لا يوزع ثمن اقتنائها كمصرف دوري.
- موجودات خاضعة للنفاذ (المنقضية بالاستخراج): وتشمل الموارد الطبيعية الكامنة في باطن الأرض كأبار النفط والمناجم ومقالع الصخور إذ تقل كمياتها المخزونة تدريجياً بمجرد المباشرة في عمليات التعدين والسحب الحجمي.
- 3. التصنيف النظامي المحاسبي (البيئة المحلية): تأسيساً على متطلبات النظام المحاسبي الموحد العراقي، جرى تبويب الموجودات الثابتة تحت الحساب الرئيسي (11) ليتضمن حسابات فرعية دقيقة تسهل معالجة البيانات، وهي: ((الأراضي (111)، مباني وإنشاءات وطرق (112)، آلات ومعدات (113)، وسائل نقل وانتقال (114)، عدد وقوالب (115)، أثاث وأجهزة مكاتب (116)، ونباتات وحيوانات (117)) (العبيدي، 2015، ص 25).
- 4. التصنيف القياسي الدولي وفقاً للمعيار الدولي: (IAS 16) حددت الفقرة (35) من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 تبويب العقارات والآلات والمعدات بناءً على تشابه الطبيعة النمطية وأوجه الاستخدام في عمليات الشركة لتشمل فئات مستقلة مثل: (الأراضي، الأراضي والمباني، الآلات، السفن، الطائرات، السيارات، الأثاث والتراكيب، والمعدات المكتبية) (العبيدي، 2015، ص 28).

ثانياً: أثر طبيعة النشاط على عرض الموجودات في الميزانية

لا يُعد عرض الموجودات في التقارير المالية لقطاع الشركات أمراً عشوائياً بل تفرضه طبيعة النشاط التشغيلي ومصادر توليد الإيراد الأساسية. ففي الشركات ذات الطابع الصناعي، تشكل الموجودات الثابتة طويلة الأجل عصب الحياة التشغيلية والإنتاجية، لذا يمنحها الفكر المحاسبي أولوية العرض في الميزانية العمومية من خلال وضعها في أعلى جانب الموجودات، باعتبارها المولد الأول للتدفقات النقدية والأرباح عبر خطوطها الإنتاجية (حكمت، 1986، ص 75) وعلى النقيض من ذلك فإن الشركات ذات الطبيعة التجارية أو المالية تُقدم الموجودات المتداولة (كالمخزون السلعي في الشركات التجارية) أو الموجودات ذات السيولة المرتفعة والنقدية (في المصارف والشركات المالية) في مطلع كشوفاتها المالية نظراً لأن هذه العناصر المرنة هي التي تقود قاطرة توليد الإيراد اليومي في هذا النمط من الأعمال (حكمت، 1986، ص 76).

ثالثاً: الانعكاسات المالية لاقتناء الموجودات الثابتة

حينما تتخذ إدارة الشركة قراراً استثمارياً بشراء موجود ثابت ملموس وقابل للاندثار، فإنها تدخل في حيز معالجة مالية ذات بعدين أساسيين (التعليمية، 2018، ص ص 12-14):

- الأول (مستقبلي ممتد): يتمثل في تدفق القيمة النقدية لاقتناء خلال فترة حالية محددة، في حين أن الاستفادة الاقتصادية والتشغيلية الفعالة من هذا الموجود ستمتد لتغطي عدة فترات مالية قادمة.
- الثاني (دوري تشغيلي): يتمثل في أن استخدام هذا الموجود عبر السنوات المالية سيؤدي حتماً إلى تآكل قيمته ونقص كفاءته التنافسية والإنتاجية نتيجة الاستهلاك المادي أو ظهور ابتكارات تقنية تجعل الاستمرار في تشغيله غير مجدٍ اقتصادياً، وهو ما يفرض قيد هذا النقص تدريجياً عبر قنوات الاندثار لضمان عدالة القياس المحاسبي.

### المبحث الثالث

#### التقارير المالية والقوائم المالية

أولاً: ماهية التقارير المالية وأهميتها

تُعد التقارير المالية القناة الاتصالية الجوهرية والمنتج النهائي المتكامل الذي يقدمه النظام المعلوماتي المحاسبي لربط الشركة ببيئتها الخارجية والداخلية. ولا تقتصر هذه التقارير على الأرقام الصماء بل تشمل حزمة متكاملة من البيانات الكمية والنوعية المالية وغير المالية التي تسعى إلى تزويد المستفيدين الحاليين والمرتبطين مثل المستثمرين، والمقرضين، والجهات الرقابية الحكومية بصورة واضحة عن الأداء والتوجه الاستراتيجي للشركة (عرب، 2002، ص 110).

وتتكون هذه المنظومة التقريرية من القوائم المالية الأساسية، التي تمثل قلب التقرير المالي وعصبه النابض بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة، وتقرير مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وتقرير مجلس الإدارة واللجان التنفيذية (عرب، 2002، ص 112).

ثانياً: هيكل القوائم المالية الأساسية

تتسم القوائم المالية بطبيعتها التاريخية التراكمية، وهي مصممة بدقة لقياس مدى كفاءة الإدارة في استغلال موارد الشركة خلال فترة زمنية محددة. وتتمثل القوائم والتقارير المرتبطة بها فيما يلي (عرب، 2002، ص ص 115-125):

1. قائمة الدخل (Income Statement): تُمثل الأداة التحليلية الأولى لقياس كفاءة الأداء التشغيلي للشركة خلال فترة محاسبية معينة. وتعتمد هذه القائمة على المقابلة المنهجية العادلة بين الإيرادات المحققة والمصروفات المستنفدة المرتبطة بها وذلك بهدف الوصول إلى النتيجة النهائية للنشاط، سواء كانت صافي ربح أو صافي خسارة.
2. قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position): كشف مالي بنيوي يعكس الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية محددة (غالباً في نهاية السنة المالية) وتُظهر هذه القائمة طبيعة التوازن الحسابي بين موجودات الشركة من جهة والنزاعات تجاه الغير وحقوق ملكية أصحابها من جهة أخرى مما يوفر مؤشرات حاسمة حول سيولة الشركة المالية.
3. قائمة التدفقات النقدية (Statement of Cash Flows): قائمة حركية تُبنى على الأساس النقدي بدلاً من أساس الاستحقاق وتكمن أهميتها في تتبع وتصنيف المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة خلال الفترة وتوزيعها على ثلاثة أنشطة رئيسية: الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية.
4. قائمة الأرباح المحتجزة (Retained Earnings Statement): تُعد حلقة الوصل بين قائمتي الدخل والمركز المالي إذ تتبع حركة الأرباح المتراكمة والمبقاة في الشركة من بداية الفترة المالية مضافاً إليها صافي ربح العام الحالي ومطروحاً منها التوزيعات المقررة، للوصول إلى الرصيد النهائي المحتجز الذي يدعم التمويل الذاتي للشركة.
5. تقرير مدقق الحسابات الخارجي (Independent Auditor's Report): وهو رأي مهني فني محايد يصدر عن مراقب حسابات مستقل ومجاز قانوناً يهدف إلى إضفاء الثقة والمصداقية على عدالة القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة وبيان ما إذا كانت تعبر بصدق عن المركز المالي الحقيقي للشركة.
6. تقرير مجلس الإدارة والتقرير التنفيذي (Management Report): يتضمن عرضاً تحليلياً شاملاً من قِبل الإدارة العليا حول طبيعة نشاط الشركة وتطور خططها التشغيلية وأهدافها المستقبلية ويحتوي هذا الجزء على معلومات وصفية ومالية استشرافية لا تخضع عادة لإجراءات المراجعة والتدقيق التقليدية بنفس عمق القوائم المالية.

ثالثاً: حصر نطاق البحث في القوائم المتأثرة بالاندثار

على الرغم من الأهمية البالغة لكافة مكونات التقرير المالي إلا أن نطاق التركيز والتحليل في هذا البحث ينحصر بصفة مباشرة في القائمتين الأوليتين (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) نظراً لأن مصروف الاندثار ومجمع الاندثار المتراكم يمثلان حجر الزاوية الذي يربط بين نفقات التشغيل الدوري في القائمة الأولى والقيم الدفترية المتبقية للموجودات الثابتة في القائمة الثانية، وهو ما سيتم تفصيله وتأصيله رقمياً في الفصول القادمة

## الفصل الثاني

## المبحث الاول طرق احتساب الاندثار

أولاً: العوامل الجوهرية المؤثرة في قياس قسط الاندثار

إن عملية احتساب قسط الاندثار الدوري لا تتم بطريقة عشوائية بل تخضع لتقديرات محاسبية وفنية دقيقة تتداخل فيها عدة عوامل موضوعية ويتفق الفكر المحاسبي على أن تحديد العبء المالي للاندثار يعتمد بصفة أساسية على ثلاثة عوامل رئيسية (القواعد، 1987، ص 45) (التعليمية، 2018، ص 15):

1. تكلفة اقتناء الموجود الثابت (Asset Cost) وتمثل إجمالي المبالغ النقدية أو ما يعادلها التي تحملتها الشركة في سبيل الحصول على الموجود وحتى يصبح جاهزاً للتشغيل والاستخدام في الغرض الذي اقتني من أجله وتشمل التكلفة التاريخية ثمن الشراء الأساسي مضافاً إليه كافة المصاريف الضرورية مثل نفقات الشحن، والتأمين أثناء النقل، والرسوم الجمركية، وتكاليف التركيب والتشغيل التجريبي.
2. العمر الإنتاجي المقدر (Estimated Useful Life) وهو المدة الزمنية المتوقعة أو حجم الإنتاج المقدر الذي تتوقع الشركة الاستفادة فيه من الطاقة التشغيلية للموجود الثابت ويخضع هذا العامل للتقدير الشخصي المبني على الخبرة المهنية مع الأخذ بالاعتبار معدلات الاستخدام وسياسات الصيانة المتبعة في الشركة فضلاً عن احتمالات التقادم الفني والتكنولوجي.
3. القيمة التخريدية المتوقعة الأنقاض (Salvage Value) وتمثل المبلغ المقدر الذي تتوقع الشركة الحصول عليه عند التخلص من الموجود الثابت أو بيعه في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم كافة التكاليف المتوقعة لعملية البيع أو الإزالة ويطلق على الفرق بين التكلفة التاريخية وقيمة الأنقاض مصطلح "القيمة القابلة للاندثار" (حكمت، 1986، ص 80).

ثانياً: الطرق المحاسبية البديلة لاحتساب الاندثار

تتعدد الممارسات والسياسات المحاسبية التي يمكن للشركات تبنيها لتوزيع التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة عبر سنوات خدمتها. وتتميز كل طريقة ببعد فلسفي واقتصادي خاص بها على النحو الآتي (القواعد، 1987، ص 50-55) (حكمت، 1986، ص 85-110)

أولاً: طريقة القسط الثابت Straight-Line Method

تعد هذه الطريقة من أكثر البدائل شيوعاً وتبسيطاً في واقع البيئة العملية للشركات. وتفترض هذه الطريقة أن المنافع الاقتصادية الكامنة في الموجود الثابت تستنفد بالتساوي عبر الزمن؛ لذا يتم توجيه عبء مالي متساوٍ لكل فترة محاسبية بغض النظر عن حجم الاستخدام الفعلي أو حجم المخرجات (حكمت، 1986، ص 85). ويُعبأ على هذا البديل إغفاله لحقيقة أن مصاريف الصيانة والإصلاح تتزايد طردياً مع تقادم الموجود، مما يحمل السنوات الأخيرة أعباء تشغيلية أعلى بكثير من السنوات الأولى رغم تراجع كفاءتها الإنتاجية. وبناء على ماسبق فإن قسط الاندثار الثابت للمدة يستخرج على النحو الآتي

$$\text{كلفة الموجود الثابت} - \text{قيمة الأنقاض} / \text{العمر المقدر من المدد}$$

ثانياً: طريقة القسط المتناقص المعجلة Declining Balance Method

قوم هذا البديل على فكرة اقتصادية مفادها أن الموجود الثابت يقدم أقصى طاقة إنتاجية وكفاءة تشغيلية له خلال سنوات عمره الأولى، كما أن مصاريف صيانتته تكون في أدنى مستوياتها (محمد، 2012، ص 20). وبناءً على ذلك، يتم تحميل الفترات المالية الأولى بقسط

اندثار مرتفع يبدأ بالتناقص المنهجي سنة بعد أخرى؛ وذلك لإحداث نوع من التوازن والعدالة المحاسبية، بحيث تعوض أقساط الاندثار المرتفعة النقص في مصاريف الصيانة في السنوات الأولى، والعكس بالعكس في السنوات المتأخرة.

$$\text{القسط السنوي للاندثار} = (\text{تكلفة الاصل} - \text{مجمع الاندثار}) \times \text{نسبة الاندثار}$$

فإذا فرضنا ان سيارة تكلفتها 20000 دينار ونسبة الاندثار 20% يكون اقساط الاندثار كالآتي

| رصيد الاصل اول الفترة | قسط الندثار                | رصيد اخر الاصل اخر المدة |
|-----------------------|----------------------------|--------------------------|
| 20000                 | $4000 = 20\% \times 20000$ | 16000                    |
| 16000                 | $3200 = 20\% \times 16000$ | 12800                    |
| 12800                 | $2560 = 20\% \times 12800$ | 10240                    |
| 10240                 | $2040 = 20\% \times 10240$ | 8192                     |
| 8192                  | $1638 = 20\% \times 8192$  | 6554                     |

جدول من اعداد الباحث (1)

### ثالثاً. طريقة وحدات الإنتاج Units of Production Method

تعتمد هذه الطريقة على ربط عبئ الاندثار بالاستخدام الفعلي والملموس للموجود الثابت بدلاً من ربطه بمجرد مرور الزمن ويتم احتساب قسط الاندثار بناءً على معدل الاستهلاك لكل وحدة إنتاجية (ساعة عمل، عدد وحدات منتجة، مسافات مقطوعة) (التعليمية، 2018، ص 18). ويبرز هذا البديل كخيار مثالي في شركات الطباعة الكبرى والخطوط الإنتاجية حيث يمكن ربط اندثار الآلة بحجم المخرجات الفعلي بدقة معقولة.

### رابعاً. طريقة إعادة التقدير او التقييم Revaluation Method

وهي طريقة تعتمد على إجراء تقييم فني مباشر لقيمة الموجود الثابت في نهاية كل فترة محاسبية بواسطة خبراء مختصين ويتمثل قسط الاندثار للفترة في قيمة الفرق المباشر بين القيمة الدفترية للموجود أول المدة وقيمه التقديرية الجديدة في آخرها (العبيدي، 2015، ص 32). وتلائم هذه الطريقة الموجودات ذات الطبيعة المتغيرة والقيمة المنخفضة والمتعددة الأنواع مثل العدد والأدوات الصغيرة.

### خامساً. طريقة مجموع أرقام السنوات Sum-of-the-Years'-Digits Method

تُصنف كإحدى الطرق المعجلة التي توزع الوعاء الاستهلاكي للموجود الثابت بانتظام تناقصي حيث تضرب التكلفة القابلة للاندثار بكسر رياضي يتكون بسطه من عدد السنوات المتبقية من عمر الموجود في بداية السنة، ومقامه من مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي الإجمالي (العبيدي، 2015، ص 35)

ويمكن احتساب قسط الاندثار على أساس مجموع أرقام السنوات كمايلي

$$(\text{تكلفة اقتناء الموجود} - \text{قيمة الانقراض}) \times \text{عدد السنوات الباقية من عمر الموجود في بداية السنة}$$

## المعالجة المحاسبية للاندثار والخيارات القيادية

### أولاً: المعالجات القيدية الدفترية للاندثار

تستلزم عملية قيد الاندثار في السجلات المحاسبية للشركات دقة بالغة لضمان إظهار القيم الحقيقية لعناصر الميزانية. ويقسم الفكر العملي المعالجة المحاسبية إلى طريقتين رئيسيتين تختلفان في فلسفة العرض والدلالة الرقمية (لطفي، 2021، ص ص 195-200) (عبد اللطيف، 2020، ص ص 205):

#### 1. الطريقة المباشرة (Direct Method)

تعتمد هذه الطريقة على تخفيض قيمة الموجود الثابت مباشرة بقيمة القسط السنوي المحسوب حيث يُجعل حساب مصروف الاندثار مديناً وحساب الموجود الثابت ذاته دائناً بالأنموذج الآتي:

من ح/ اندثار الموجود الثابت

إلى ح/ الموجود الثابت

بالرغم من بساطة هذه الطريقة إلا أنها تواجه انتقادات حادة في المجالات العلمية نظراً لأنها تؤدي إلى طمس التكلفة التاريخية الحقيقية للموجود في الدفاتر وسجلات الشركة بمرور السنوات مما يحرم المستفيدين من معرفة الحجم الحقيقي للاستثمار الرأسمالي الأساسي.

#### 2. الطريقة غير المباشرة (Indirect Method)

وهي الطريقة القياسية المعتمدة عالمياً ومحلياً وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد العراقي والمعايير الدولية وتقوم على فتح حساب وسيط ومتقابل يسمى (حساب مجمع الاندثار المتراكم) بحيث يتراكم فيه الاندثار سنوياً دون المساس بالتكلفة التاريخية للموجود في قيد اليومية بالصيغة الآتية:

من ح/ اندثار الموجود الثابت

إلى ح/ مجمع اندثار الموجود الثابت

ينتح هذا البديل الاحتفاظ بالتكلفة التاريخية الأصلية للموجود تظهر بشكل مستقل في السجلات بينما يظهر مجمع الاندثار كحساب ذي طبيعة دائنة يُطرح طرحاً إحصائياً من تكلفة الموجود في قائمة المركز المالي للوصول إلى صافي القيمة الدفترية العادلة (لطفي، 2021، ص 202).

## ثانياً: أثر البدائل المحاسبية للاندثار على مؤشرات كشف الدخل

إن اختيار الإدارة المالية في الشركة لطريقة اندثار معينة يترك أثراً فورياً ومباشراً على كافة بنود قائمة كشف الدخل وذلك لأن مصروف الاندثار يمثل عنصراً مصرفياً غير نقدي يُخصم من إجمالي الإيرادات (حسن، 2019، ص 58).

ف عندما تتبنى الشركة طريقة القسط الثابت فإنها توزع العبء المالي بانتظام مما يؤدي إلى استقرار نسبي في مخرجات صافي الربح التشغيلي عبر الفترات المتتالية أما في حال التوجه نحو طرق الاندثار المعجلة (كالقسط المتناقص) فإن الفترات المالية الأولى تتحمل مصروفاً مضاعفاً مما يضغط على صافي أرباح تلك السنوات ويظهرها بأقل من واقعها النمطي في حين ترتفع أرباح السنوات الأخيرة نتيجة تضاول قسط الاندثار (عبد الله، 2020، ص 148).

هذا التباين يوضح كيف يمكن للسياسة المحاسبية أن تعيد تشكيل الهيكل الربحي للشركة دون حدوث أي تغيير حقيقي في تدفقاتها النقدية الفعلية.

## ثالثاً: انعكاس الاندثار على تقييم قائمة المركز المالي

يمتد أثر البدائل المحاسبية ل يتجاوز الأرباح الدورية نحو التأثير الجوهرى على بنود ومؤشرات قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية). ويظهر هذا الانعكاس من خلال البعدين الآتيين (موسى، 2017، ص 72-75):

### 1. تقييم صافي القيم الدفترية للموجودات:

تتأثر قيمة الموجودات الثابتة المعروضة في الميزانية بحجم (مجمع الاندثار المتراكم) فاستخدام القسط المعجل يبني مجعاً ضخماً في السنوات الأولى مما يؤدي إلى هبوط حاد وسريع في القيمة الدفترية الصافية للموجودات وهو ما يؤثر سلباً على مؤشرات تقييم الأصول ونسب الدوران ومعدل العائد على الاستثمار

### 2. التأثير على حقوق الملكية والأرباح المحتجزة:

بما أن صافي دخل السنة هو المغذي الأساسي لحساب الأرباح المحتجزة ضمن مكونات حقوق الملكية فإن التلاعب بقسط الاندثار نزولاً أو صعوداً ينعكس طردياً على متانة حقوق الملكية في الميزانية فالطرق التي تخفض الربح (كالمتناقص في بداياته) تؤدي تلقائياً إلى تقليص الأرباح المبقة المتراكمة مما يغير من الهيكل التمويلي الداخلي للشركة أمام المقرضين والمستثمرين.

## المبحث الثالث

### الاندثارات في البيئة القانونية والنظام المحاسبي الموحد العراقي

#### أولاً: محددات الاندثار وفق قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982

لا تقتصر صياغة سياسة الاندثار في الشركات العراقية على الرؤية الإدارية المحاسبية الصرفة بل تتقيد بجملة من المحددات والتعليمات القانونية والمالية الصارمة التي تفرضها السلطة المالية وضريبة الدخل (الربيعي، 2021، ص 44). وحسب أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته والتعليمات الصادرة بموجبه (الخاصة بنسب مدد الاندثار وتعديلاتها)، تُحدد وزارة المالية جداول رسمية تتضمن نسباً سنوية ثابتة ومحددة بدقة لكل صنف من أصناف الموجودات الثابتة (الربيعي، 2021، ص 48).

- منظور قبول المصروف ضريبياً: تشترط الإدارة الضريبية في العراق استخدام (طريقة القسط الثابت) كقاعدة أساسية لاحتساب مصروف الاندثار المقبول ضريبياً والمسموح بتنزيله من الأرباح الخاضعة للضريبة وفي حال قيام أي شركة باعتماد طريقة بديلة أو معجلة (كالكامل المتناقص) في دفاترها الحسابية الخاصة فإن الفروقات الحسابية الناتجة يتم تسويتها خارج الدفاتر في الكشف التعديلي المرفق بالحسابات الختامية (الكشف الضريبي) لتلافي حدوث فروقات غير مقبولة مالياً لدى الهيئة العامة للضرائب.

#### ثانياً: المعالجة النمطية للاندثارات في ظل النظام المحاسبي الموحد العراقي

يُعد النظام المحاسبي الموحد العراقي من الأنظمة القياسية الرائدة التي ساهمت في توحيد الممارسات والسياسات المالية لشركات القطاع العام والاشتراكي والمختلط في البيئة المحلية (الحديثي، 2019، ص 112). وقد أفرد هذا النظام معالجة نمطية وحسابات دقيقة لحصر ومراقبة الاندثارات عبر مسارين (الحديثي، 2019، ص 115-120):

1. مجموعة حسابات استخدامات ومصروفات الاندثار (الدليل الحسابي - حساب 37) يتم تبويب مصروف الاندثار تحت حساب رئيسي يحمل الرمز (37) وهو (اندثار الموجودات الثابتة) ويتفرع منه حسابات ثنائية وثلاثية تناظر تماماً نوعية الموجود المستهلك (مثل حساب اندثار آلات ومعدات 373، وحساب اندثار وسائل نقل وانتقال 374)، مما يسهل مراقبة كلفة التشغيل الدوري للشركة ومقارنتها قطاعياً.

2. مجموعة حسابات التخصيص والمجمعات (الدليل الحسابي - حساب 231): التزاماً بالفلسفة الدولية وتطبيقاً للطريقة غير المباشرة، ألزم النظام المحاسبي العراقي الموحد قيد الأقساط السنوية المتراكمة تحت حساب رئيسي هو (مخصص الاندثار المتراكم) الذي يحمل الرمز (231)، حيث يظهر بوضوح في الميزانية مطروحاً من التكلفة التاريخية للوصول لصافي القيمة الدفترية المعيرة عن واقع الموجودات الثابتة.

ثالثاً: حدود المرونة والخيارات القيادية المتاحة للشركات المحلية

رغم الطابع الإلزامي والهيكلي الصارم للنظام المحاسبي الموحد إلا أن هناك مساحة مرونة قانونية ومهنية تتيح لقطاع الشركات العامة وبخاصة تلك التي تمتلك طبيعة إنتاجية تخصصية مثل الشركات العامة للمستلزمات التربوية تعديل أو اقتراح طرق بديلة لحساب الاندثار (التمييزي، 2020، ص 87).

وتتمثل هذه المرونة في تقديم مبررات فنية وهندسية تثبت أن نمط الاستخدام المادي للموجودات الثابتة أو التقادم السريع لخطوط الإنتاج يتطلب تعديلاً في نسب الاندثار أو التحول نحو بديل محاسبي معجل، شريطة الحصول على الموافقات الرسمية من الجهات القطاعية العليا (كالوزارة وديوان الرقابة المالية الاتحادي)، وضمان الإفصاح الكامل عن الأثر المالي المترتب على هذا التغيير في التقارير المرفقة بالحسابات الختامية للشركة (التمييزي، 2020، ص 92).

## الجانب التطبيقي

### الفصل الثالث

#### المبحث الاول

### نبذة عن الشركة العامة للمستلزمات التربوية ومنهجية القياس

أولاً: نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة

تُمثل الشركة العامة للمستلزمات التربوية التابعة لوزارة التربية العراقية أحد الصروح الإنتاجية والخدمية الحيوية في البيئة المحلية إذ تضطلع بمهمة أساسية تتمثل في تأمين وطباعة وتوفير كافة المستلزمات المدرسية والمقاعد الدراسية والقرطاسية والوسائل التعليمية لدعم قطاع التعليم في العراق وتعتمد الشركة في عملياتها التشغيلية على حجم استثمارات رأسمالية ضخمة ومجموعة واسعة من الموجودات الثابتة الملموسة المتمثلة في المباني والإنشاءات والآلات والمعدات المطبعية الحديثة ووسائل النقل والانتقال والعدد والقوالب التخصصية ويخضع خط إنتاجها لمتغيرات مادية وتكنولوجية مستمرة مما يجعل من عملية القياس المحاسبي الدقيق للاندثار أمراً جوهرياً لبيان نتائج أعمالها الحقيقية.

## ثانياً: السياسة المحاسبية الحالية المتبعة في الشركة

- من خلال فحص البيانات المالية وسجلات الشركة، تتبنى الإدارة المالية والمحاسبية "طريقة القسط الثابت" كسياسة نمطية وحيدة لاحتساب اندثار كافة الموجودات الثابتة (باستثناء الأراضي)، متقيدة بالمدد والنسب المنوية المقررة في جداول النظام المحاسبي الموحد العراقي والتعليمات الضريبية. وتقوم الشركة باحتساب القسط سنوياً وتوجيهه مباشرة عبر الطريقة غير المباشرة إلى حساب مخصص الاندثار المتراكم، ليظهر أثره كمصروف جاري في حساب العمليات الجارية (قائمة الدخل) للشركة، وفيما يلي نسب الاندثار المعتمدة لأبرز الموجودات:
- مباني وإنشاءات وطرق: 2% - 5% سنوياً.
- آلات ومعدات (المطابع والخطوط): 10% سنوياً.
- وسائل نقل وانتقال: 12% - 15% سنوياً.
- أثاث وأجهزة مكاتب: 10% سنوياً.

## المبحث الثاني

### السيناريوهات البديلة للاندثار والتحليل المقارن

لإثبات الفرضية الجوهرية للبحث وبيان أثر اختيار طرق الاندثار البديلة، قام الباحث بإنشاء نموذج تحليلي ومحاكاة رقمية لأحد الأصول الرأسمالية الحيوية في الشركة

حالة تطبيقية (افتراضية - شركة المستلزمات التربوية لطباعة الكتب / وزارة التربية )

### بيانات الحالة:

- الأصل: آلة استنساخ مركزية (تستخدم في طباعة المناهج والكتب الرسمية).
- تاريخ الشراء: 2020/1/1
- كلفة الشراء: 50,000,000 دينار عراقي
- العمر الإنتاجي المقدر: 10 سنوات
- القيمة الخردة (قيمة الإنقاذ): 5,000,000 دينار
- طريقة الاستخدام: يومي في طباعة الكتب والمنشورات التربوي

المقارنة بين طريقتي الان

### 1- طريقة القسط الثابت

قسط الاندثار السنوي = كلفة الأصل - قيمة الخردة / العمر الإنتاجي

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = 50000000 - 5000000 / 10 = 45000000$$

□ يتم تسجيل نفس مبلغ الاندثار في كل سنة.

□ يؤثر هذا القسط مباشرة على الأرباح في قائمة الدخل.

### 2- طريقة القسط المتناقص (25%)

قسط الاندثار = صافي القيمة الدفترية × نسبة قسط الاندثار:

| السنة | القيمة الدفترية أول المدة | قسط الاندثار | القيمة الدفترية آخر المدة |
|-------|---------------------------|--------------|---------------------------|
| 2020  | 50000000                  | 12,500,000   | 37,500,000                |
| 2021  | 37500000                  | 9,375,000    | 28,125,000                |
| 2022  | 28125000                  | 7,031,250    | 21,093,750                |
| 2023  | 21093750                  | 5,273,438    | 15,820,313                |

### جدول من اعداد الباحث(2)

الاندثار ينخفض تدريجياً، ما يؤدي إلى تحميل السنوات الأولى بقيم أكبر، وهو ما يقلل الربح المعلن فيها مقارنة بالسنوات التالية. تحليل النتائج :-

| السنة | قسط الاندثار (ثابت) | قسط الاندثار(متناقص) | الفرق     | الاثر على الربح       |
|-------|---------------------|----------------------|-----------|-----------------------|
| 2020  | 4500000             | 12,500,000           | 8,000,000 | الربح أقل في المتناقص |
| 2021  | 4500000             | 9,375,000            | 4,875,000 | الربح أقل في المتناقص |
| 2022  | 4500000             | 7,031,250            | 2,531,250 | الربح أقل في المتناقص |
| 2023  | 4500000             | 5,273,438            | 773,438   | فرق بسيط              |

### جدول من اعداد البحث (3)

من خلال الجدول يتبين ان اختيار طريقة القسط المتناقص يؤدي إلى انخفاض الأرباح المعلنة في السنوات الأولى، مما قد تستخدمه بعض الجهات لتقليل الضريبة أو تأجيل الأرباح. أما طريقة القسط الثابت فنظراً و ربحية متوازنة على مدى السنوات لذلك يتعين على شركة المستلزمات التربوية الاتي :-

- في بيئة تعليمية حكومية مثل وزارة التربية، يفضل استخدام طريقة القسط الثابت لتوحيد السياسات وتسهيل الرقابة والمقارنة.
- يجب على الوزارة الإفصاح بوضوح عن الطريقة المستخدمة في التقارير السنوية، وفقاً للمعيار الدولي IAS 16

### المبحث الثالث الاستنتاجات والتوصيات

أولاً . الاستنتاجات  
من خلال ماتقدم نستنتج الاتي

- تُعد الموجودات الثابتة من المكونات الرأسمالية والجوهرية لهيكل الشركة المالي والتي يُتوقع التدفق التدريجي للمنافع الاقتصادية منها لأكثر من فترة محاسبية واحدة نظراً لامتلاكها عمراً إنتاجياً محدداً وحياسة الشركة لها بغرض استخدامها في العمليات الإنتاجية أو توريد السلع والخدمات أو التأجير للغير أو الأغراض الإدارية.
- تمثل القوائم المالية الركيزة الأساسية والمنتج النهائي للتقرير المالي لكونها موجهة بشكل رئيسي لتلبية احتياجات المستفيدين خارج الشركة حيث تُفصح بدقة عن نتائج أعمال الشركة وأدائها المالي خلال فترة زمنية محددة فضلاً عن بيان التغيرات الهيكلية التي طرأت على موجوداتها ومطلوباتها وحقوق ملكيتها.
- ان المنشأة ملتزمة باحتساب بالاندثار الموجودات الثابتة لاستخراج صافي الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي ولمعرفة اداة المنشأة من الربح والخسارة في قائمة الدخل
- يتم استخراج مبلغ الاندثار على الموجودات الثابتة بعدة طرق ولكن يختلف مبلغ الاندثار تبعاً للطريقة المتبعة
- إن اختلاف طرق احتساب الاندثار يؤدي إلى تباين واضح في صافي الربح وقيمة الأصول الثابتة المعروضة في القوائم المالية.
- يعد الإفصاح عن التغيرات في سياسات الاهلاك أمراً ضرورياً وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة لضمان مصداقية التقارير المالية.
- غياب التوحيد في أسلوب حساب الاندثار يفتح المجال للتلاعب في نتائج الأعمال، ما ينعكس سلباً على قرارات المستثمرين والمقرض

## ثانياً . التوصيات

1. توصي الدراسة بضرورة التزام المنشآت بالإفصاح الكامل عن السياسات المحاسبية المتبعة في احتساب الاندثار وأسباب تغييرها وتأثيراتها المالية.
2. أهمية تعزيز الرقابة الداخلية على عملية احتساب الاندثار للحد من التلاعب المالي.
3. ضرورة تحديث التشريعات العراقية بما يضمن إزام المنشآت بتطبيق معايير محاسبية واضحة عند تغيير طرق الاهلاك، بما يتماشى مع المعايير الدولية.
4. يمكن للمنشأة استخدام طريقة بديلة في احتساب مبلغ الاندثار لكن مسؤولية المنشأة عند استخدام طريقة بديلة ان تقوم بالإفصاح الكامل وبيان اسباب التغيير وماترتب عليه في القوائم المالية وعرضها على المستفيدين

## أولاً: المراجع العربية

1. ابن منظور، محمد بن مكرم. (2013) *لسان العرب* (ط. 4، مج. 4). دار صادر.
2. الحديثي، عمر علي. (2019). *الأنظمة المحاسبية الموحدة: التطبيق العملي في البيئة العراقية*. دار الكتب والوثائق العلمية.
3. الخطيب، خالد شحادة. (2021). *المحاسبة المتوسطة: الأصول والتقييم المحاسبي*. دار المسيرة للنشر والتوزيع.
4. الراوي، عمار حامد. (2021). أثر التغيرات في التقديرات المحاسبية وفق المعيار الدولي الثامن على جودة التقارير المالية. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، 44(2)، 15-32.
5. الربيعي، حاكم محسن. (2021). *المحددات القانونية والضريبية للممارسات المحاسبية في العراق*. المكتبة القانونية.
6. السعيد، مصطفى الجازي. (2019). محددات الإفصاح المحاسبي عن الموجودات الثابتة في ظل المعايير الدولية. *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية*، 14(3)، 89-112.
7. التميمي، عباس فاضل. (2020). الخيارات القيادية للسياسات المحاسبية وأثرها على تقييم الأصول في الشركات العامة. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 22(1)، 78-96.
8. العبيدي، محمد علي. (2015). *المحاسبة المتقدمة وتطبيقات النظام المحاسبي الموحد العراقي*. دار ابن الأثير للطباعة والنشر.
9. الفواعد، أحمد حامد. (1987). *أصول القياس والتقييم المحاسبي للموجودات الثابتة*. مطبعة التعليم العالي.
10. حسن، نزار باقر. (2019). أثر السياسات البديلة للاندثار في إدارة الأرباح التشغيلية. *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 9(4)، 50-68.
11. حكمت، طاهر ميسر. (1986). *المحاسبة المالية والتقارير الدورية في قطاع الشركات*. مطبعة جامعة بغداد.

12. حنان، رضوان محمد. (2020). المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) وتطبيقاتها العلمية. دار وائل للنشر.
13. عبد اللطيف، ناصر ذياب. (2020). المعالجات الدفترية للأصول طويلة الأجل. دار المناهج للنشر.
14. عبد الله، راند جاسم. (2020). أثر اختيار بدائل الاندثار المعجلة على نسب العائد على الاستثمار. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 16(50)، 140-155.
15. عرب، مروان جميل. (2002). التقارير المالية والتحليل المالي المتقدم للشركات. دار النهضة العربية.
16. لطفي، أمين السيد أحمد. (2021). المحاسبة المالية المتقدمة والأدوات الرقابية. الدار الجامعية للنشر.
17. محمد، يونس علي. (2012). الفلسفة الاقتصادية للاندثار المعجل وتأثيره الرأسمالي. دار مجدلاوي للنشر.
18. مطر، محمد سليم. (2018). تأصيل الفكر المحاسبي المعاصر: دراسة نظرية وتطبيقية. دار وائل للنشر.

ثانياً: المراجع الأجنبية (English References)

1. Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2022). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), pp. 344-401.
2. International Accounting Standards Board (IASB). (2023). *International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment*. IFRS Foundation.
3. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). *Intermediate Accounting* (17th ed.). John Wiley & Sons.
4. Kimmel, P. D., Weygandt, J. J., & Kieso, D. E. (2022). *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making* (10th ed.). John Wiley & Sons.
5. Saleem, Q., & Usman, M. (2021). Impact of depreciation methods on financial performance of manufacturing firms. *Journal of Accounting and Finance*, 21(3), pp. 45-67.

## فهرست المحتويات

|  |            |
|--|------------|
| الموضوع .....  | رقم الصفحة |
| الواجهة الرئيسية وعنوان البحث .....                    | 1          |
| المستخلص باللغة العربية ((Arabic Abstract) .....       | 2          |
| المستخلص باللغة الإنجليزية ((English Abstract) .....   | 3          |
| مصطلحات الدراسة الأساسية .....                         | 3          |
| المقدمة .....  | 4          |
| مشكلة البحث وتساؤلاتها .....                           | 5          |
| أهداف البحث وأهميته .....                              | 5          |
| فرضيات الدراسة ومنهجها .....                           | 6          |
| حدود الدراسة والأدوات المستعملة .....                  | 6          |
| مصفوفة الدراسات السابقة (الجدول الملخص) .....          | 7          |
| الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة .....               | 9          |
| المبحث الأول: الاندثار وأسبابه .....                   | 9          |
| المبحث الثاني: الموجودات الثابتة واندثارها .....       | 11         |
| المبحث الثالث: التقارير المالية والقوائم المالية ..... | 13         |

|    |  |   |
|----|--|---|
| 14 | ..... الفصل الثاني: الإطار العملي والبدائل المحاسبية للاندثار            | • |
| 14 | ..... المبحث الأول: طرق احتساب الاندثار                                  | • |
| 15 | ..... المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والخيارات القيادية               | • |
| 16 | ..... المبحث الثالث: الاندثار في البيئة القانونية والنظام الموحد العراقي | • |
| 17 | ..... الفصل الثالث: الجانب التطبيقي ودراسة الحالة                        | • |
| 17 | ..... المبحث الأول: نبذة عن شركة المستلزمات التربوية                     | • |
| 17 | ..... المبحث الثاني: السيناريوهات البديلة والتحليل المقارن               | • |
| 18 | ..... المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات                               | • |
| 19 | ..... قائمة المصادر والمراجع   | • |