

المحور

البحوث المستقلة

أعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي

16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية

(دراسة حالة) بحث مستقل من رسالة ماجستير

دليل إرشادي لتدقيق القيمة العادلة عن الموجودات غير المتداولة في ظل معيار الإبلاغ

المالي العالمي (IFRS 13)

اسماء عبد الكاظم عبد علي

د.صفوان قصي عبد الحليم

جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المقدمة

برز منياديباستخدامالقيمةالعادلةمنخلالالمنجلمعاييرالمحاسبةالدوليةومجلسمعايير المحاسبةالمالية (IASB) International

Accounting Standard Board Financial Accounting Standard Board (FASB)

بإصدار وتعديلالعديدمنمعايير المحاسبة والتتركز فيمضمونهاعلناالقيمةالعادلة ،

فقدبدأتالهيئاتالمحاسبيةالدوليةوالمحليةبالبحثعندبداللتغطيةالغراناالنااتجةعنتطبيقالتكلفةالتاريخية،خاصةفيموجودات

المتداولة،حيثتمالتحولإلمفهوماالقيمةالعادلةالذيأصبحاساساًومقياساًهاماًلأعتراف

بالقياسوللإفصاحعندالمعالجةالمحاسبيةللعملياتالمالية .

وظهرذلكالتحولبصورةواضحةفيمعظممعاييرالمحاسبةالدوليةوالتيأطلقعليهابعدذلكمعاييرالإبلاغ المالي الدولية (International

Financial Reporting Standards) التي تم اعتمادها مؤخراً من قبل الكثير من الدول .

وتعتبر قضية إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي ،رغم ان معايير المحاسبية

الدولية سمحت بإعادة التقييم في المعيار الدولي رقم (16) ،فالغرض من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات هو تعديل

قيمتها الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة او الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم ان تصبح قيمة الموجود بعد إعادة تقييم

اكبر او اقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه ،حيث اقترح نظام الامم المتحدة للحسابات القومية في عام 1993 استخدام الاسعار

الجارية في السوق لتقييم الموجودات والمطلوبات في تاريخ اعداد القوائم المالية ، وذلك للوصول الى تقديرات سليمة وفي حالة عدم وجود اسواق منتظمة وكفاءة لبعض الموجودات يمكن تقريب اسعار السوق الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية او التكلفة اعادة الانتاج او القيمة الحالية الاقتصادية او القيمة العادلة.

في هذا البحث تم استخدام الارقام القياسية لاسعار المدخلات لقياس القيمة العادلة وتطبيق مدخل التكلفة وهو احدى تقنيات قياس القيمة العادلة وطريقة المؤشر التي اعتمدت على الارقام القياسية في اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ، حيث تم دراسة حالة الشركة العامة لصناعات الصوفية، وتحديدا من سنة 1989-2011.

يتكون هذا البحث من اربع مباحث هي:

المبحث الاول :-منهجية البحث

المبحث الثاني :-العلاقة المفاهيمية بين خصائص المعلومات المحاسبية والقياس بالقيمة العادلة

المبحث الثالث :- اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول

منهجية البحث

مشكلة البحث :

بسبب التوجه نحو القياس بالقيمة العادلة حسب متطلبات اصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، وانسجاما مع خصائص المعلومات المحاسبية تبرز عدد من المشاكل في اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات طبقا لمعيار المحاسبة الدولي 16، وهي :

- 1- ماهي آلية طرق التقييم بالقيمة العادلة ؟
- 2- ماهي العلاقة المفاهيمية بين خصائص المعلومات المحاسبية والقياس بالقيمة العادلة ؟
- 3- ماهي صعوبات تطبيق عملية القياس بالقيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات في البيئة المحلية ؟

هدف البحث :

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

1. بيان العلاقة المفاهيمية بين خصائص المعلومات المحاسبية وقياس القيمة العادلة.
2. بيان مدى صعوبات التي تواجه تطبيق قياس القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات في البيئة المحلية والعالمية .
3. بيان وجهات النظر حول اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة والتعرف على طرق التقييم .

اهمية البحث :

تتبع اهمية البحث من انها ستبحث في بيان دور اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ومدى انعكاسها على جودة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية ، باعتبارها الموجودات الاكبر نسبة في الوحدات الاقتصادية وتمثل جزءاً كبيراً من راسمالها والتي تشكل البنية الاقتصادية الرئيسية للاقتصاد العراقي.

فرضية البحث:

لإيجاد الحلول لمشكلات البحث تقدم الباحثة الفرضيات التالية :

1. لا توجد صعوبات في التحول نحو القياس بالقيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات بمختلف أساليبها في البيئة المحلية .
2. أن القياس بالقيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات وفقا للأسس العلمية سيوفر معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها من المستفيدين.

المبحث الثاني

العلاقة المفاهيمية بين خصائص المعلومات المحاسبية والقياس بالقيمة العادلة

1-1: مفهوم القيمة العادلة

يعد مفهوم القيمة العادلة احد المفاهيم التي تضمنتها المدرسة (الراديكالية) التي تتميز باختيارها القيمة الجارية كأساس للتقويم على الرغم من إن نموذج المحاسبة الحالي يعتمد على التكلفة التاريخية بشكل كبير ، فان الإصدارات الرسمية والمذكرات المعروضة للمناقشة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية ، تشير إلى التوجه نحوه توفير المزيد من المعلومات عن القيمة الجارية ،والتي ظهرت من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية والتي لم تستطيع ان تعبر عن المركز المالي في الوحدات الاقتصادية بما هو ملائم. كما ان مفهوم القيمة العادلة واجهة ايضا خلاف بين المحاسبين والمهتمين بمهنة المحاسبة. (شرويدر وآخرون ، 2010: 85).

اما من الناحية اللغوية فان القيمة العادلة ترتبط بالفعل لفعل قيمو الفلعلعدل ،حيث "يقال قيم الشيء تقييما أي قدر قيمته، ويقال : عادل بين الشئين أو وزن بينهما وجعل الشيء مثله قائما مقامه والعدهو الإنصاف و إعطاء المرء ما له وأخذ ما عليه" (مجمع اللغة العربية، " المعجم الوسيط" 2004 :523)

وهو قياس ظهر في المحاسبة المالية قبل نظريا قبل فترة طويلة والتي كانت موضوع التحليل والخلاف . علاوة على ذلك فان القيمة العادلة ليست منهجية القياس الوحيدة ولكنها تشمل مجموعة متنوعة من المداخل لتقدير قيمة الخروج ،لذلك ليس من المستغرب بان هناك العديد من الحجج التي وضعت ضد استخدام القيمة العادلة في مجال المحاسبة ،ولقد اكتسبت محاسبة القيمة العادلة الأهمية قبل 2007 على الرغم من المعارضة الواسعة التي تعرضت لها على نطاق واسع وهناك أربعة حجج قدمها مؤيدي القيمة العادلة تؤيد أرائهم وتعطيهم الدعم والقوة على معارضتهم الذين افتقروا إلى هذه الحجج وهي

(2010 Power, :p198)

1. زيادة ملائمة المعلومات المقدمة للمستثمرين في ظل محاسبة القيمة العادلة.
 2. تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني .
 3. اصبحت القيمة العادلة مهمة لتطوير المهنة ،وتطابق التنظيم للمحددات المعيارية .
 4. ضرورة التصدي لمشكلة محاسبة المشتقات المالية .
- استخدم مفهوم القيمة العادلة في القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين بشكل كبير ،وظل معمولا به لمدة (25) سنة حيث تم الرجوع عنها بسبب اساءة استخدامها في التلاعب بالارقام المحاسبية عند اعداد التقارير المالية ،وقد وصلت اساءة استخدام القيمة العادلة الى ذروتها خلال العشرينات من القرن الماضي في كثير من الدول الصناعية ،فقد شجع الرخاء والتضخم على وضع انعكاسات متقابلة جدا للقيم ،وكثيرا منها عاد لينخفض بشكل كبير بسبب الكساد العالمي فيما بعد.(رفاعة ،2010:625)

وفي نهاية عقد الثمانينات وبداية عقد التسعينات من الألفية الثانية ونتيجة الانتقادات التي واجهت تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية في المحاسبة بدأ التزايد في الآراء المؤيدة لاتجاه المحاسبة على أساس القيمة العادلة. كما أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل للنظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وحدث تغييراً شاملاً في البيئات المالية ومدلولاتها للناجئ طويل . وكان ذلك نتاجاً للتطور التي حصلت عليها النظرية المحاسبية خلال العقود

الثلاثة الأخيرة والتي وضحت وتبلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة (خوري، 2006: 7)

و في بداية القرن الحالي ونتيجة للتطورات الأخيرة التي شهدتها قد سارعت من جعل القيمة العادلة ميزة المقياس السائد في كل من المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وكذلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP في الولايات المتحدة الأمريكية والتي استخدمت قياس القيمة العادلة بشكل أوسع لحل معظم مشكلات القياس الموجودة والناجئة عن عدم توافق المحاسبية. (مردان، 2012: 20)

وهناك العديد من الهيئات والمنظمات المهنية التي قدمت عدة تعاريف ومنها مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) الذي حدد مفهوم القيمة العادلة في أكثر من معيار مثل معيار رقم (21) الفقرة (8) والتي بينت ان القيمة العادلة هي "المبلغ الذي يمكن ان تتم مبادلة الموجود فيه او سداد المطلوب بين اطراف مطلعة وراغبة في التعامل على اساس تبادل تجاري بحت" (المعموري واخرون، 2011: 140)

والمعيار (107) عرفها بانها "القيمة التي يمكن بها تبادل الاداة المالية في المعاملات الجارية بين الاطراف الراغبة بخلاف حالات البيع الجبري او التصفية".

اما المعيار (157) فقد عرفها بانها "السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع اصل او الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس". (العبادي، 2010: 7).

كما عرفها المعيار المحاسبة الدولي (16) بأنها "القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الاصل بين اطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة والتكافؤ في اتمام المبادلة"

اما لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) فعرفتھا في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي:

"هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترٍ وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة"

كما يعد التعريف الذي وضعته مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية في مارس 1959 من أشهر تعاريف القيمة العادلة والذي عرفها بانها "السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع فيما لا يكون الاوّل مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية" (زهران، 2005: 14).

وطبقاً للمعيار (IFRS13) الذي عرف القيمة العادلة بانها "المبلغ الذي سيكون مستلم من بيع أحد الأصول أو المدفوعة لسداد التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"

Ernst (& Young IFRS Core Tools, 2012: p12)

كما عرفها Tremblay ,M.Wise الملحق الخاص بقياس القيمة العادلة ASPE3063 "بأنها المبلغ الذي يؤخذ بنظر الاعتبار والذي سينفق عليه في صفقة بين الأطراف الراغبة والواسعة الاطلاع وليس هناك قانون بالا كراه او الإجبار . وهذا يشير الى ان الصفقة ليست جبرية ."

(Tremblay,M.Wise, 2011:1)

اما القاعدة المحاسبية العراقية رقم (14) فعرفتها على انها القيمة المقبولة التي يمكن ان يستبدل بها موجود من قبل مشتري وبائع مطلعين وراغبين في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير مباشرة

(القاعدة المحاسبية رقم 14: الفقرة 3)

ويتفق الباحثان مع تعريف الذي قدمته لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث، وذلك لانها حددت تاريخ التقييم في قياس القيمة العادلة كما انها اكدت بان القيمة العادلة قيمة تقديرية .

2-1:مبررات استخدام نموذج القيمة العادلة

لاجلد أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة ، وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى اجل طويل ، وكان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة والتي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الالفية الثالثة . وتبرز أهمية القيمة العادلة في النقاط التالية : (حمد ، 2011 : 4-5)

1_ تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الأثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها وذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومناقس يعكس الحقائق الاقتصادية .

2_ إن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في ابعاد من ذلك ، وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية .

3_ إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري عالمي واسع ولهذا السبب كان في المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا في إعدادها وحيث إن الأسواق المالية تعتبر آلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية .

4_ تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورية للإفصاح والعرض للمعلومات المالية تماما كما تضع متطلبات محددة للاعتراف والقياس للمعلومات المالية .

3-1:الاطار المفاهيمي المحاسبي ومدى ملائمة للقياس بالقيمة العادلة

إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية لتطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية فيتر شيد قرار اتالمستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات

تالأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات

ويقصد بمفاهيم موجودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذا لخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكلمنا المسئولين عن وضع المعايير المناسبة، والمسئولين عن إعداد التقارير المالية، فيتقييمون عية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة (الشيرازي

: 1990 ص: 194).

FASB

ولقط بالالمجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي

المتعلق بالملائمة الموثوقة الاستخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية،

بسبب انهير بأنمعلوماتالقيمةالعادلةأكثر ملائمةوصلةلكمناالمستثمرينو المقرضين،مقارنتمع معلوماتالتكلفةالتاريخية . حيثأنتملهذاالمقاييستعكس بشكلاًفضلاًلوضعالمالبالحاضر للمؤسسةالناشر ةلبياناتهاالمالية،كماتسهل بشكلاًفضلاًتقييماًداءهاالماضيوتوقعاتالمستقبلية.

وتكونالمعلوماتصفةالملائمةعندماتؤثر علناالقرار اتالاقتصاديةالمتخذةبواسطةالمستخدمينبمساعدهمفيتقييماًالأحداثالماضيةأوالحاضرةأوامستقبلية،وتكونالمعلوماتصفةالموثوقيةعندماتكونخاليةمنالأخطاءالجوهريهأوتحيز .

ويمثلالقدر المطلوببتحقيقهمخاصيتيالملائمةوالموثوقيةأساسالمفاضلةعندالمقارنتمبيننموذجيالتكلفةالتاريخيةوالقيمةالعادلة،ففيحيدققنموذجالتكلفةالتاريخيةقدر أكبرأمنالموثوقيةوقدر أقلمنالملاءمةفإننموذجالقيمةالعادلةيحققدر أكبرمنالملاءمةوقدر أقلمنالموثوقية،خاصةفي ظلغيابسوقنشطة

ولأنهلايمكنناالاستغناءعنأيمنخاصيتيالملاءمةأوالموثوقية،فإنهيجبالموازنةبينهما،ففيعضالمواقفكونالملائمةأهممنالموثوقيةوالعكسفيما قفأخرى،ومعذلك لايمكنتحتأيطرفمنالظرفالتضحيةبأيمنالملاءمةأوالموثوقيةبالكامل.(صالح،2009:33) ويعتقدالباحثان بان النظام المحاسبي بصفة عامة لاينتج معلومات غير ملائمة وغير موثوقة الا ان درجة الملائمة والموثوقية تتباين حسب الجهة المستفيدة .

الملائمة و الموثوقية

الملائمة والموثوقية هي الصفات الاساسية للمعلومات المحاسبية التي تكون مفيدة لاتخاذ القرار. كما جاء في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (2) مفاهيم ان افضل الصفات او الخصائص تميز المعلومات من اكثرها فائدة الى اقلها فائدة لمتخذي القرار هي في المقام الاول الملائمة والموثوقية، بعض الدول تعتبرها خصائص اخرى .(Kieso et al,2010,36)

أولاً : الملاءمة (Relevance): عرفت الملاءمة بأنها "قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال" (IASB,2008,35) ، فالملائمة تشير الى قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على قرارات المدراء من خلال تغيير او تأكيد توقعاتهم بشأن نتائج التصرفات والاحداث .(البلقاوي،2009:274)

اي ان تكون للمعلومات القدرة على التأثير على عملية اتخاذ القرارات ،ولذلك من الواجب ان تكون للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية حتى تكون ملائمة .وبصفة عامة تعتبر المعلومات ملائمة اذا كان عدم وجودها من شأنه اتخاذ قرار مختلف عن ذلك الذي يتخذ في حالة وجودها.

ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر خصائص فرعية تمثل مكونات الملاءمة:

ا- القيمة التنبؤية Predictive Value (مطر والسويطي،2008:333)

ويقصد بها قيمة المعلومات كاساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية او بقوتها الايرادية . حيث تقدم القيمة التنبؤية معلومات واضحة عن قدرة الوحدة في توليد التدفقات النقدية المستقبلية (معلومات ذات قيمة تنبؤية حول الظواهر الاقتصادية) ، إذا ما ساهمت تلك القيمة كمدخلات في العملية التنبؤية واستخدمت من قبل أصحاب رأس المال لتنبؤاتهم حول المستقبل " (IASB,2008,36) ، ويجب الأخذ بنظر الاعتبار القيمة التنبؤية كمؤشر مهم في الملاءمة وفي فائدة القرار ويستخدم عند

قياس القدرة التنبؤية ثلاث فقرات:(الساكني،2010:69)

1. تزويد القوائم المالية ببيانات استباقية : وتمثل البيانات الاستباقية توقعات المدراء للسنوات المستقبلية عن نشاط الوحدة ، والتي تعتبر ملاءمة لأصحاب رؤوس الأموال والمستخدمين للقوائم المالية السنوية من جهة ، ووسيلة الإدارة لتوفير معلومات خاصة للتنبؤ تكون أحياناً مضللة من جهة اخرى (لتحقيق هدف معين كما في أهداف إدارة الأرباح) والتي تكون غير متاحة لأصحاب المصالح الآخرين.
 2. إفصاح القوائم المالية عن معلومات حول الفرص ومخاطر الأعمال : ان اكتمال المعلومات المالية وغير المالية ، مع الإشارة إلى (تواجد) القدرة التنبؤية والخبرة العملية سيتم الحصول على الفرص الضائعة وتجنب المخاطر.
 3. استخدام الوحدة القيمة العادلة : أن الدراسات السابقة وفي مناقشة القيمة التنبؤية لمعلومات الإبلاغ المالي ، تم استخدام القيمة العادلة بدل من الكلفة التاريخية ، إذ ما تم الاستناد إلى أن محاسبة القيمة العادلة ستوفر معلومات ملاءمة أكثر من الكلفة التاريخية ، ولأنها تمثل القيمة الحالية للأصل بدل من سعر شرائه.
- بالإضافة الى ذلك فان القيمة التنبؤية للقيمة العادلة اكثر من التكلفة التاريخية في تثمان الحالات التي تكون الوحدة الاقتصادية غير قادرة على الاستمرار ، وفي معنى اخر فان القيمة العادلة افضل من التكلفة التاريخية في تقدير سعر الامتلاك او في تصفية موجودات الوحدة.

ب - التغذية الراجعة: Feedback value

أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار ان يعتمد عليه في تصويب او تعديل توقعاته السابقة (مطر والسويطي، 2008: 333)، حيث إن المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية تنهض بدور مزدوج يتمثل بقيمتها التنبؤية وكذلك قدرتها على التغذية الراجعة لنتائج القرارات الماضية ، وبهذا تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى متخذ القرار . (محمد، 2000: 77)

ج- التوقيت الزمني المناسب : Timeliness

ويقصد بخاصية التوقيت الزمني المناسب توفير المعلومات في حينها قبل إن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات . فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها ، فلن يكون لها تأثير على القرار إذ إن عملية اتخاذ القرارات محددة دائماً بمدة زمنية معينة ، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار ، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات اللازمة. (الشيرازي ، 1990: 201)

ثانياً: الموثوقية (Reliability)

حتتكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدم من المعلومات باعتبارها صدقاً مقصداً أنتعبر عنها أو من المتوقع أنتعبر عنها بشكك لمعقول. (صالح ، 2009: 35)

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، لدرجة أن لا أعتد أفيها من المحتمل أن يكون مضللاً، فعلى سبيل المثال : إذا كانت مشروعية الأضرار المطالب بها ومبلغها بموجب إجراء قانوني موضع نزاع، فإن أعتد أفيها من المشروعية كما لا لمبلغ المطالب بها في قائمة المركز المالي من الممكن أن يعد غير مناسب، علماً أنهما يمكن أن يكونا مناسباً لإفصاحنا المبلغ ووظيفة المطالبة.

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أنها هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية:

(جاسم ، 2010: 23)

أ- التمثيل الصادق : representational faithfulness

ويقصد بخاصية الصدق في التعبير أو العرض أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها . والعبارة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل .

وإن أية معلومات تفتقر لهذه الصفة لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

ب - قابلية التحقق (الموضوعية): **Verifiability and representational faithfulness**

- تعني إن القياس المحاسبي موضوعي ، وانه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس ، وان قابلية القياس تشير إلى :
- 1- العالم الخارجي المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه .
 - 2- أنه قياس موضوعي إي انه يستند إلى ثبوتيات وأدلة يؤدي اعتمادها للوصول إلى النتائج نفسها .

ت - الحياد (عدم التحيز) : **Neutrality**

ويشير إلى الابتعاد عن التحيز في تقديم (تمثيل) القوائم المحاسبية أو المعلومات المحاسبية، لذا فالمعلومات التي تتمتع بالحياد هي بعيدة عن التحيز باتجاه تحقيق بلوغ بعض النتائج المرغوب فيها .لذا فإن عملية اتخاذ القرارات تتطلب الاعتماد على معلومات خالية من التحيز تقوم على قياس وتعزيز الأحداث بطريقة موضوعية ومحايدة .

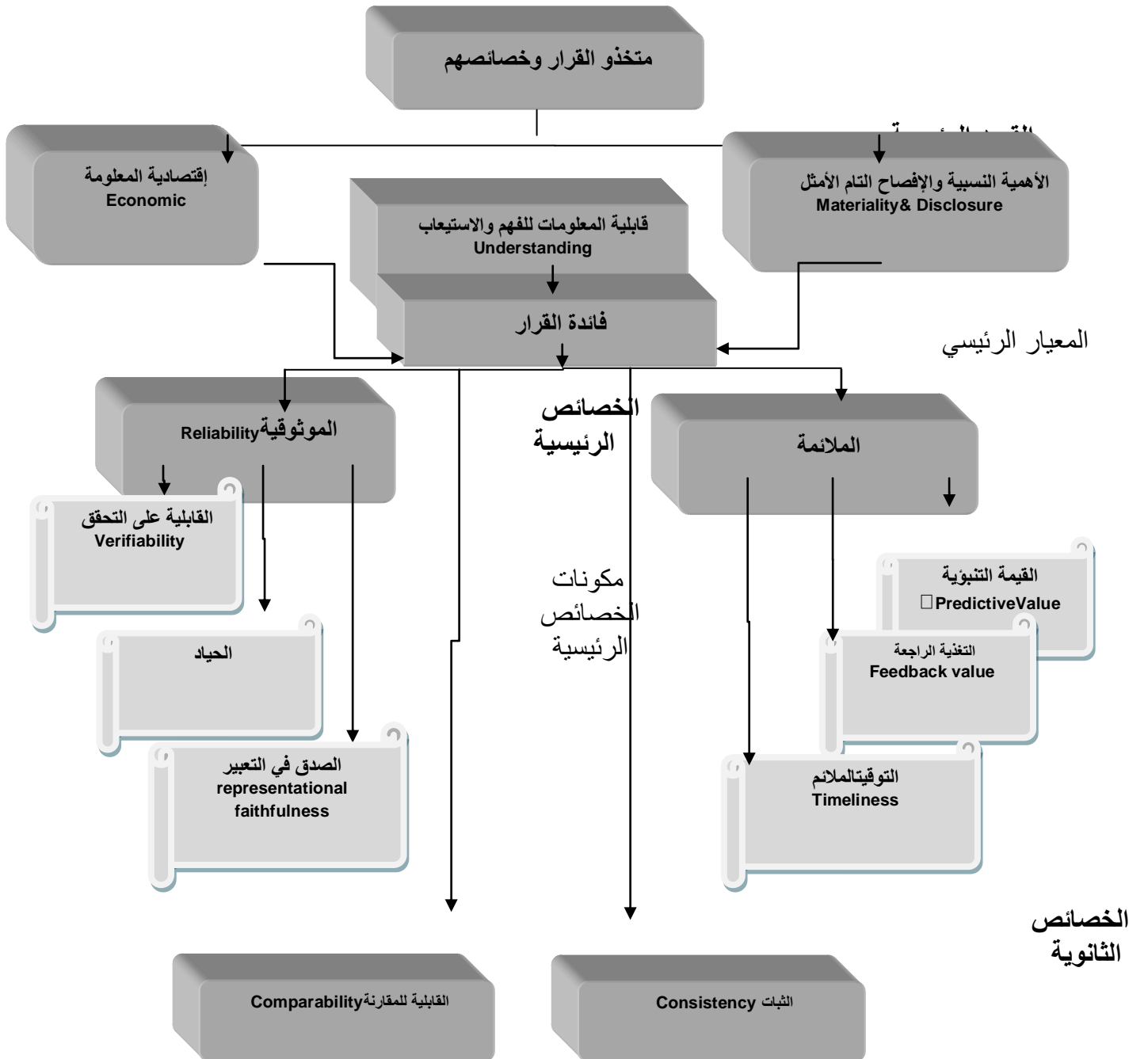
وتكون للمعلومات الصفة الملائمة عندما تؤثر على القرار اتالاقتصادية المتخذة بواسطة المستخدم منبمساعدة تهمفيتها للأحداث الماضية أو الحاضرة أو لمستقبلية، وتكون للمعلومات الصفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز .

ويمثل قدر المطلوب بتحقيقهم خاصيتي الملائمة والموثوقية أساسا لفاضلة عند المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فبيحيينحققنموذجي التكلفة التاريخية قدر اكبير أمنالموثوقية قدر أقل منالملاءمة فإننموذجي القيمة العادلة يحقق قدر أكبر منالملاءمة قدر أقل منالموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة .

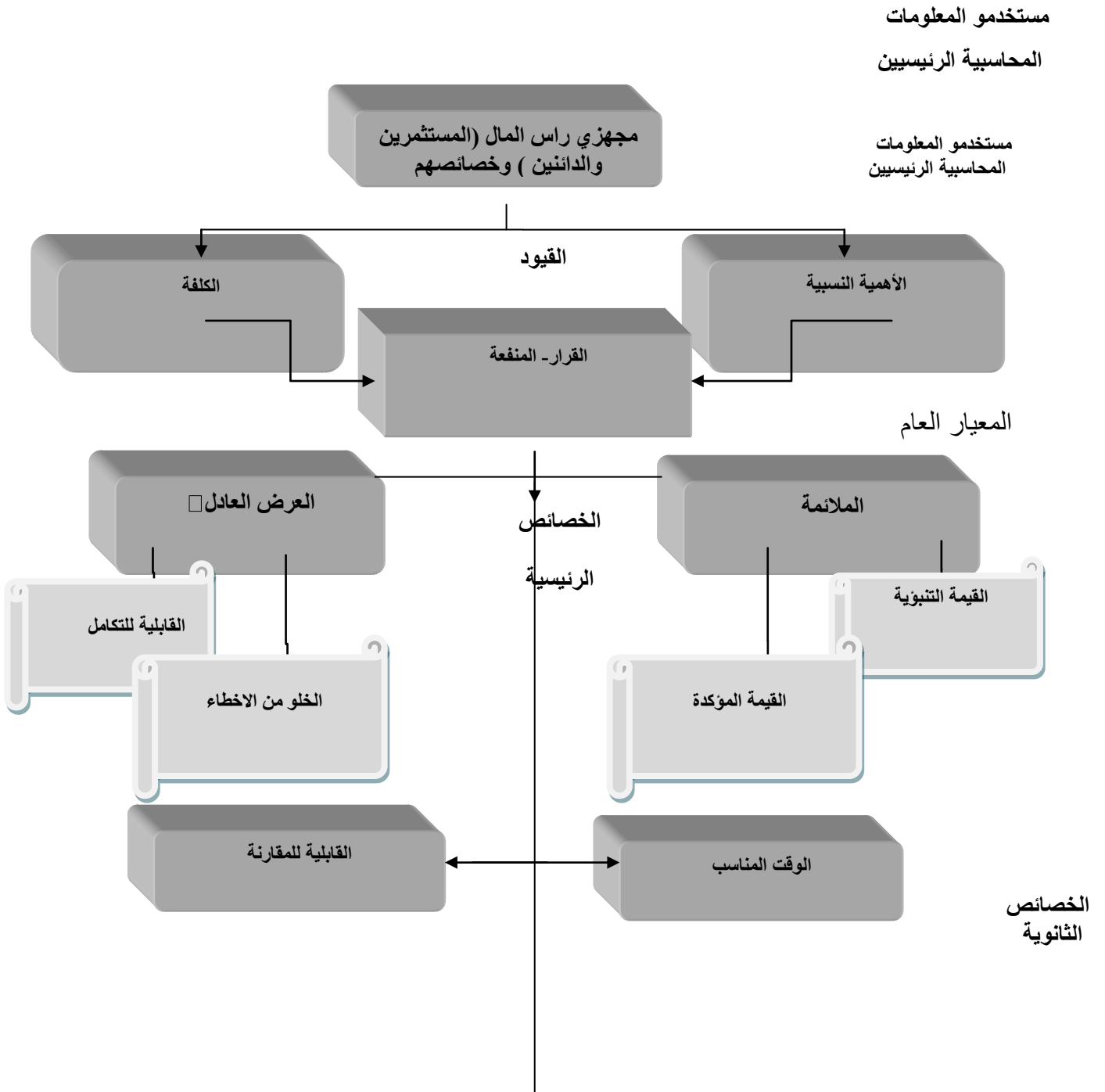
ولأنها يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملاءمة أو الموثوقية، فإن هيجب الموازنة بينهما، ففي بعض المواقف تكون الملائمة أهم من الموثوقية والعكس فيما قفاخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف والتضحية بأي من الملاءمة أو الموثوقية بالكامل. (صالح، 2009: 33)

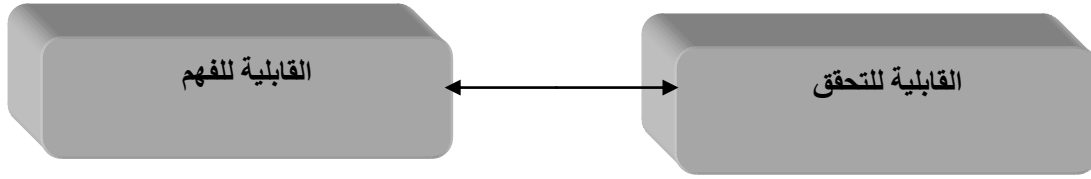
ومما لا شك فيه أن الخصائص التي تتسم بها جودة المعلومات المحاسبية تمثل الامداد المباشر لمعلومات المحاسب عند إعداد القوائم المالية والتي تتمثل في الخصائص الأساسية والخصائص الرئيسية بالإضافة إلى الخصائص الثانوية (إبراهيم، 2009: 12)، التي يمكن عرضها في الشكل رقم (1) على النحو التالي:

مستخدمو المعلومات
المحاسبية



شكل رقم (1) هيكل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية النافعة لاغراض اتخاذ القرارات قبل اعتماد معايير اعداد التقارير المالية. (Kieso&Weygandt:2010 ,p35).





شكل رقم (1) هيكل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية النافعة لاغراض اتخاذ القرارات بعد اعتماد معايير اعداد التقارير المالية. (Kieso&Weygandt:2011 ,p44)

وبعد العرض السابق لهيكل خصائص المعلومات المحاسبية قبل وبعد اعتماد معايير اعداد التقارير المالية IFRS في المعايير الدولية وتبنيها في المعالجات المحاسبية من قبل الكثير من الدول ،وجدنا اختلاف بين الهيكل خصائص المعلومات المحاسبية قبل اعتماد IFRS وبعد اعتمادها .

- 1- من ناحية الخصائص الرئيسية :حيث نلاحظ ان الهيكل قبل اعتماد IFRS يتكون من خاصيتين رئيسيتين وهما الملائمة والموثوقية ،اما في الهيكل بعد اعتماد IFRS يتكون الهيكل من خاصية الملائمة والعرض العادل.
- 2- من ناحية الخصائص الفرعية :تتكون الملائمة من خاصيتين هما القيمة التنبؤية والتغذية العكسية والتوقيت المناسب والموثوقية تتكون من القابلية على التحقق والحياد والصدق في التعبير هذا كان قبل اعتماد IFRS ،اما بعد اعتماد IFRS تتكون من القيمة التنبؤية والقيمة المؤكدة ،كما ان الموثوقية تتكون من القابلية لتكامل والخلو من الاخطاء .
- 3- من ناحية الخصائص الثانوية :قبل اعتماد IFRS تتكون الخصائص الثانوية من الثبات والقابلية للمقارنة ،اما بعد اعتماد IFRS تتكون الخصائص الثانوية من الوقت المناسب ،القابلية للمقارنة ،القابلية للتحقق ،القابلية للفهم .
- 4- عند امعان النظر بالاشكال نلاحظ ان الشكل الثاني بعد اعتماد IFRS بانه ركز على فائدة القرار وربط قابلية التحقق بالملائمة ،في حين كانت بالشكل الاول قابلية التحقق كانت مرتبطة بالموثوقية ،وهذا دليل على اهمية الملائمة وقابليتها للتحقق . من خلال المقارنة اعلاه بين هيكلي خصائص المعلومات النوعية للمعلومات المحاسبية نلاحظ ان اعتماد IFRS اثر بشكل كبير على الخصائص النوعية للمعلومات ،مما يدعم قبول قياس القيمة العادلة من الناحية النظرية وفانقتها في عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية .

كما توجد ابحاث اكااديمية استخدمت اطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في قائمة المفاهيم (SFAC. NO2) ،وتوصلت الى نتيجة مفادها ان قياس القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات هو اكثر اهمية لمتخذي القرارات في توقع سعر السهم والربح المستقبلي وسياسة توزيع الارباح الخ ،فقياس القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات متفوقة على قياس التكلفة التاريخية على اساس القيمة التنبؤية ،التغذية الراجعة ،الوقت المناسب ،الحياد ،القابلية للتمثيل والقابلية للمقارنة والانسجام . اماخاصية التحقق فهي الخاصة الوحيدة التي تصب في مصلحة التكلفة التاريخية .

(ZAKARIA,2011,P12)

ويرى الباحثان من خلال ماتم توضيحه اعلاه بان القيمة العادلة افضل من التكلفة التاريخية في قياس الممتلكات والمصانع والمعدات فهي اكثر ملائمة لصناع القرار ، وتتأثر بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

4-1: ماهي محددات تطبيق القيمة العادلة؟

- تواجه تطبيق معايير القيمة العادلة المشاكل التالية:- (المعموري وآخرون، 2011: 143)
- 1- ان مفهوم القيمة العادلة يتعارض مع مبادئ واسس محاسبية كالحبطة والحذر والتكلفة التاريخية وبالتالي هنالك رفض للتغيير .
 - 2- هنالك الكثير من الاستثمارات في منشآت غير مدرجة بالاسواق المالية .
 - 3- عدم وجود اسعار سوقية لبعض الموجودات ا وان السعر السوقي لايعكس السعر العادل .
 - 4- تعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها .
 - 5- قلة الافراد المؤهلين لتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم .
 - 6- الاختلاف في وجهات النظر في تغير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة .
 - 7- عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية .
 - 8- اساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة من قبل ادارة بعض المنشآت .
 - 9- ارتفاع الكلفة وخصوصا اذا ماتم اللجوء الى مقيمين او مستشارين خارجين لتقدير القيمة العادلة.
 - 10- وجود عدم توافق بعض الاحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية .
 - 11- قدرة الادارة على توزيع ارباح غير متحققة او زيادة راس المال من خلال الارباح غير المتحققة مع اختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع.

اما على مستوى عالمي فقد حدد (Pacter) بعض المخاوف البارزة والمرتبطة بتطبيق FVA في الدول النامية وهي كما يلي :

(Pacter, 2007, p. 360-362):

1. **الاسواق غير النشطة**: في البلدان النامية، العديد من الاسواق تكون غير نشطة، أي تكون المعاملات نادرة، ويمكن ان تتأثر اسعار السوق من قبل المشاركين في السوق. ونتيجة لذلك قد لا توفر الصفقة مقاييس موثوقة للقيمة العادلة .
2. **التكلفة**: تكلفة تطبيق مبادئ الاعتراف والقياس تفوق الفوائد التي تعود على العديد من الوحدات في الدول النامية، وخاصة في حالة عدم وجود اسواق مالية نشطة واساليب التقييم المعقدة التي ينبغي ان تكون مستخدمة. علاوة على ذلك، زيادة الوقت والتكلفة اللازمين لتدقيق القيمة العادلة .
3. **نقص المهارات**: العديد من البلدان النامية تواجه نقصا في مقيمي الملكية المهرة، والخبراء الاكثوريين، والمقيمين المتخصصين الاخرين. ان وحدات الابلاغ تواجه وضعا مستحيلا في ذلك لانهم لايملكون المهارات اللازمة لتقدير القيمة العادلة في التقييم وهذه المهارات غير متوفرة خارجيا.
4. **الاطراف ذات العلاقة**: يتم ادخال نسبة عالية نسبيا من المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة في بعض البلدان النامية على هذا النحو، الصفقات ربما لاتعكس طول اذرع السوق.
5. **اسواق تسيطر عليها الحكومة**: قد تتأثر اسعار السوق من قبل الرقابة الحكومية او التدخلات في اسعار السوق ولذلك قد لاتعكس تفاعلات السوق العادية .
6. **ضعف البيئة التنظيمية**: البيئات التنظيمية الطليقة في بعض الدول النامية يمكن ان تسمح بالتداول الداخلي، بينما ضعف تنفيذ معايير المحاسبة قد يظهر انخفاض الالتزام بمعايير اعداد التقارير المالية التي يمكن ان تنظر اليها على انها مرهقة للغاية .

7. عدم وجود معايير التقييم والتوجيه : لقد اعرب العديد من البلدان النامية عن قلقها ازاء عدم وجود ارشادات اضافية في تحديد القيمة العادلة تحت IFRS.

المبحث الثالث

اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة

1-2: طبيعة اعادة التقييم

تعتبر قضية اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي ، رغم ان معايير المحاسبية الدولية سمحت بإعادة التقييم في المعيار الدولي رقم (16) ألا أن بعض الدول رفضت ممارسة إعادة التقييم ،مثل الولايات المتحدة الأمريكية واليابان والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول .بينما سمح معيار المحاسبة المصري رقم (10) الموجودات الثابتة واستهلاكها باعادة تقييم الموجودات الثابتة سواء بالزيادة او بالنقص كمدخل بديل لاستخدام مدخل التكلفة التاريخية ، كما يسمح باعادة التقييم بالزيادة فيدول عديدة مثل بريطانيا و استراليا ونيوزيلندا وبلجيكا ولكنها غير ملزمة .

حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الموجودات في اعداد القوائم المالية وقد اوضحت هذه التقارير ان مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الموجودات على اساس التكلفة التاريخية الى نظام القيمة الجارية وبالتحديد في قيمة الموجودات الثابتة في الوحدات الاقتصادية حيث حدثت تطورات مماثلة في كل من استراليا ونيوزيلندا .

فالغرض من اعادة تقييم الموجودات الثابتة هو تعديل قيمتها الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة او الجارية ويترتب على عملية اعادة التقييم ان تصبح قيمة الموجود بعد اعادة تقييم اكبر او اقل من قيمته الدفترية قبل اعادة تقييمه ،حيث اقترح نظام الامم المتحدة للحسابات القومية في عام 1993 استخدام الاسعار الجارية في السوق لتقييم الموجودات والمطلوبات في تاريخ اعداد القوائم المالية ،وذلك للوصول الى تقديرات سليمة وفي حالة عدم وجود اسواق منتظمة وكفاءة لبعض الموجودات يمكن تقريب اسعار السوق الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية او التكلفة اعادة الانتاج او القيمة الحالية الاقتصادية او القيمة العادلة . (الداعور، عابد: 2008، ص164)

2-2: مفهوم الممتلكات والمصانع والمعدات

ان مصطلح الممتلكات والمنشآت والمعدات (PP&E) هو المصطلح الاكثر استخداما في الغالب للدلالة على المضمون المادي ،حيث تستخدم في الطاقة الانتاجية و تعود بالنفع على المنشأة لفترة تزيد على عام واحد . وقد قصد بهذا المصطلح تميز

هذه الموجودات عن الموجودات المعنوية التي هي الموجودات طويلة الاجل وقابلة للتعرف عليها عموما وليس لها مضمون مادي او التي تكون قيمتها غير مستدل عليها تماما من وجودها المادي. (حماد: 2008، 662) وتتميز هذه الموجودات عن غيرها من الموجودات بسميزات :

1-هي انها تستخدم في الانتاج مما يجعلها تختلف عن الموجودات المتداولة كالمخزون مثلا الذي يشتري بقصد البيع وليس للاستخدام بالانتاج وعند تطبيق هذه الميزة كمياري ينبغي النظر الى القصد من الشراء.

2-هي مكنسبة للاستعمال في العمليات وليس لاعادة البيع. الموجودات الوحيدة التي استعملت في عمليات العمل الطبيعية تصنف كملكات ومنشات ومعدات. (Kaiso:2010,490)

3-ان قدرة الوحدة الاقتصادية في التحكم في تلك المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث او عمليات تمت بالماضي. (ال طه:2012، 2)

4-فهي ان للموجودات الثابتة عمرا انتاجيا لاكثر من فترة مالية واحدة، وهذا يجعل الموجودات غير المتداولة (الثابتة) تختلف عن الموجودات المتداولة مثل المدينون او اوراق القبض او التجهيزات المكننية والتي تستهلك خلال فترة قصيرة او ينتهي وجودها المادي خلال فترة مالية واحدة .

(ججاوي واخرون: 2009، 247)

5- انها جميعا غير نقدية في طبيعتها، ويتم الحصول على المنافع من استخدامها او بيع الخدمات وليس من تحويلها الى كميات معروفة من النقود. (هندركسن: 1990، ص 567)

ان مثل الخصائص المذكورة في اعلاه يمكن اعتبارها خصائص رئيسية وثانوية ترتبط بمفهوم الموجود، ويسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD الى تحديد اطار مفاهيمي لتعريف الموجودات من خلال مناقشة عدد من التعاريف الدولية الصادرة من (IASB ، كندا ، المانيا ، اليابان ، نيوزلندا ، استراليا ، المملكة المتحدة ، الولايات المتحدة الامريكية)، حيث نلاحظ تركيز قسم من هذه الدول على السيطرة على الموارد المتولدة من تلك الموجودات في حين يركز قسم آخر على المنافع الاقتصادية لتلك الموجودات مع اضافة مصطلح الحقوق RIGHTS بدلا عن الموارد لتعريف تلك الموجودات كما في بريطانيا . (ال طه:2012، ص2)

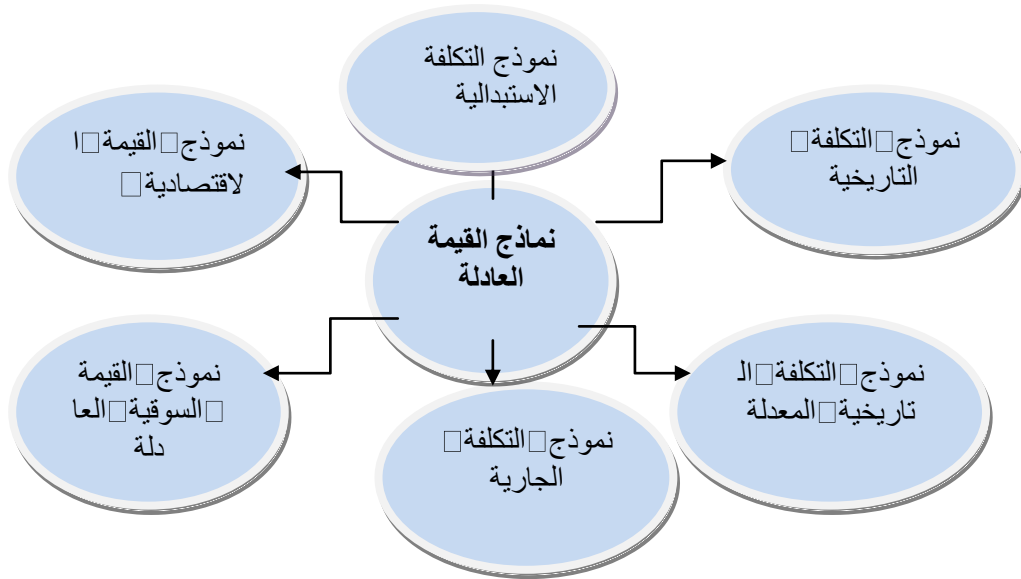
3-2: ماهي طرق اعادة تقييم الممتلكات والمعدات

بموجب IFRS كانت عملية اعادة تقييم مقبولا ولكن غير إلزامية، وذلك لإعادة التأكيد على قيم العقارات والالات والمعدات بالقيمة العادلة. فينبغي تطبيق هذه السياسة على جميع الموجودات من فئة معينة. ولذلك سيكون مقبولا للوحدة برفع قيمة العقارات المملوكة كل ثلاث سنوات. فلا بد من جعل اعادة تقييم بشكل كافي ومنتظم لضمان ان تكون القيمة الدفترية لا تختلف بشكل جوهري عن القيمة السوقية في السنوات اللاحقة. كما سوف يتم تسجيل الفائض في اعادة تقييم كالاحتياطي وليس كدخل.

(www.Wikipedia)

ولقد قسمت طرق القياس المحاسبي للقيمة العادلة الى خمسة نماذج: (داعور، عابد: 2008، ص164)

- 1- طريقة التكلفة التاريخية.
- 2- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.
- 3- طريقة التكلفة الجارية.
- 4- طريقة القيمة السوقية العادلة.
- 5- طريقة القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية)
- 6- طريقة التكلفة الاستبدالية



المخطط رقم (2) يوضح نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة

المصدر من اعداد الباحثان

كما توجد هناك عدد من الطرق في اعادة التقييم وهي : (WIKIPEDIA :2011:P1-2)

اولا : طريقة الفهرسة او المؤشر INDEXATION

والتي تقوم على اساس اعتماد الكلفة كاساس للوصول الى الكلفة الجارية ويمكن الوصول للمؤشرات من خلال المسح الاقتصادي للوصول الى اعادة التقييم للموجودات ،أي باستخدام الارقام القياسية .

ثانيا : طريقة القيمة السوقية الجارية CURRENT MARKET PRICE

يتم اعتماد مؤشرات سوقية مماثلة للاراضي المرغوب في اعادة تقييمها وذلك بالتعاون مع سماسرة او وسطاء BROKERS اما بالنسبة للمصانع والمعدات فعادة ما يتم الاعتماد على المجهزين في اعادة التقييم خاصة في حالة اختلاف طريقة التصنيع لتلك الموجودات مع أعتماذ الموجودات ذات الصفات المماثلة .

ثالثا : طريق التثمين APPRAISAL METHOD

يتم الأعتماذ هنا على الخبراء التقنيين وذلك للقيام بأختبار الموجودات وتحديد القيمة السوقية العادلة لها ، ويستفاد من هذه القيمة في التحضير للتأمين على هذه الموجودات ، ويتم تحديد عدد من العناصر التي تؤثر في تحديد هذه القيمة منها (تأريخ الشراء ، طريقة الاستعمال بالشفنت الواحد او الشفتين او الشفتات الثلاثة ، نوع الموجود ، الاصلاح والصيانة ، توفر قطع الغيار في المستقبل خاصة عندما تكون الماكنة مستوردة ، الطلب المتوقع على السلع المنتجة من هذه الماكنة ، العمر الرئيسي للماكنة الاساسية) .

3-2:مميزات و عيوب اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات

في حالات التضخم الخطيرة، يتم استخدام القيمة التاريخية المتوافقة مع القواعد المحاسبية مما يؤدي الى التعرض الى اسئلة حول خطر الائتمان الكافي للافصاح المالي وتحليل مثل هذه البيانات المالية، فمن وجهة نظر المستثمر تكمن قيمة المعلومات عند اتخاذ القرارات . من الواضح ان كل العلاقات المالية متأثرة بعمل معلومات غير واقعية .حيث يعجز المستثمرون على استخدامها . ان اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن ان تعكس نتائج البيانات والمعلومات المالية للشركات بالاضافة الى انه يمكن ان تساعد المستثمرين باتخاذ القرارات الجيدة.

وان اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات تحقق الميزات التالية :

- 1- التحقق من الكشوفات المالية للشركات
- 2- تمثيل المعلومات ذات العلاقة بصنع قرارات الجيدة للمستثمر.
- 3- حماية راسمال الشركات
- 4- تحقيق الربح التشغيلي او كفاءة ربح السهم
- 5- تحقيق قيمة السهم المحددة
- 6- تعديل معدل كفاءة الاستثمار ومعدل كفاءة أنشطة الشركة
- 7- تحقيق كلفة المنتجات واثبات اندثار الموجودات الثابتة الحقيقي
- 8- توفير الايرادات المالية الكافية لاستبدال الموجودات المستهلكة عندما لا يكون هناك توزيع في اعادة التقييم .
- 9- امكانية استلام القروض مرتفعة من البنوك الاخرى وذلك من خلال تقديم القوائم المالية .
- 10- تمثل المعلومات الجيدة في تقييم اداء الادارة والوحدات التجارية .

عيوب اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات

- 1- اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات يعمل على زيادة جودة المعلومات ،ولكن الجودة والموثوقية على اساس هذه المعلومات تتناقض وتفتقر الى الواقع ،مما يؤدي الى اهمال الموثوقية المعلومات من اجل اظهار المعلومات الملائمة .
- 2- ان اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات تحتاج الى زيادة سعر بيع المنتجات والخدمات لان هذه الزيادة تحدث بتطبيق كلفة الاندثار الملائم ،مما يؤدي الى انتشار التضخم.

- 3- اذا لم تستخدم الوحدة الاقتصادية مقيمين رسميين محترفين في اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات واكتفت بالمشورات المناسبة او القيم الحالية التي تم الحصول عليها ،ربما عملية اعادة التقييم في هذه الحالة لا تمثل الواقع.
- 4- إذا تم إنجازه منهج إعادة التقييم وفقا للمعايير الدولية أو الجمعيات المهنية الأخرى، فإنه يؤدي الى الابتعاد عن اهداف التقييم.

(Moradpour.at.et,2012,p5622-5623)

2-4: نموذج الكلفة مقابل اعادة التقييم بالقيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات

يتيح المعيار الدولي رقم (16) للوحدة الاقتصادية ان تختار بين بديلين كسياسة محاسبية لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات بعد القياس الاولي ،فينبغي تطبيق هذه السياسة على كافة فئات الممتلكات والمصانع والمعدات ،ولكن لا يشترط ان تكون نفس السياسة لجميع الفئات.

حيث ان المعيار الدولي 16 يحتوى على عيب واحد خطير ،لانه سمح للشركات ان تختار بين نموذجين متناقضين (التكلفة واعادة التقييم) مما وضعه في صراع مباشر مع مفهوم المقارنة بين الوحدات الاقتصادية .

ففي التطبيق العملي لنموذج الكلفة للممتلكات والمصانع والمعدات تكون في هذا النموذج سائدا في القوائم المالية ،حيث تظهر الموجودات غير المتداولة في قائمة المركز المالي بعيدة عن الواقع مما يجعل من هذه القائمة قليلة الاهمية والمنفعة لمتخذي القرار ،اما في قائمة الدخل فتظهر نفقة اندثار الموجودات طويلة الاجل باقل من الواقع ويظهر صافي الدخل باعلى من الواقع . اما باستخدام نموذج اعادة التقييم بالقيمة العادلة الذي يستخدم بشكل قليل ،فان القوائم المالية تصبح اقرب للواقع مما يجعلها قابلة للمقارنة مع قوائم مالية لوحدات اقتصادية اخرى . (غياضة ،2008: 48)

هناك عدة اسباب وراء استخدام الوحدات الاقتصادية لنموذج اعادة التقييم وهي (Talnaagiova&Cerna, 2012:221-222)

1. يزيد نموذج اعادة التقييم (في حالة اعادة التقييم تصاعديا) من الموجودات وراس المال الخاص ،وبالتالي يساهم في تحسين الحالة المالية للوحدة الاقتصادية .
2. ان فائض اعادة التقييم المفروض على تملك راس المال لن يكون جزءا من دخل المتاجرة والهدف من التخصيص ،والذي يتضمن القدرة الانتاجية للوحدة الاقتصادية .
3. نموذج اعادة التقييم في الحالة التي يتم فيها اعادة تقييم الموجودات المستهلكة بشكل تصاعدي ،تكون تقارير الارباح اقل من نموذج الكلفة وبالتالي تؤدي كلفة الاندثار العالية الى دفع ارباح قليلة للمساهمين (حاملو الاسهم).
4. اعادة تقييم الموجودات الى القيمة العادلة تمكن المالكين من مقارنة العرض من اجل شراء الوحدة الاقتصادية بقيمتها السوقية الحالية .

كما توجد دراسة (Henderson & Goodwin) في 1992 بينتأهم

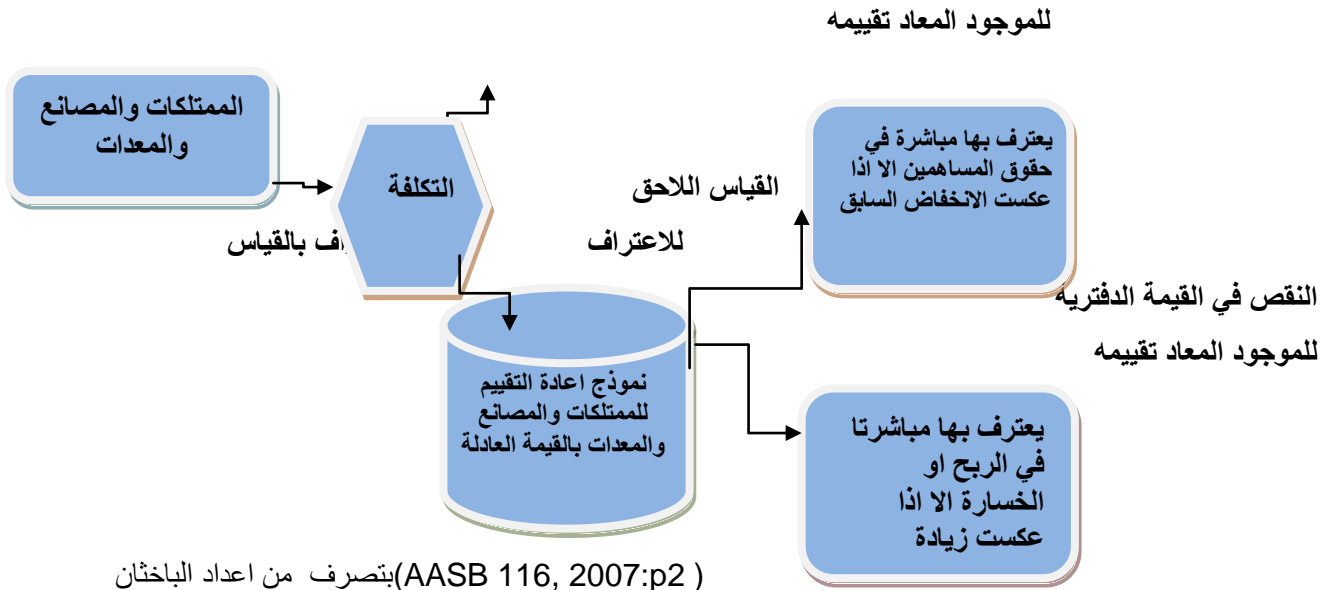
دوافع قيام الوحدات الاقتصادية الأسترالية بإعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة وهي: (نقلا عن الداغور وعابد، 2008: 156)

1. توفير قياس أفضل للربح والمركز المالي .
2. تكوين احتياطي يمكن استخدامه مهيأ لصدور الأسهم .
3. تحسين نسبة الديون إلى الأصول .
4. المصلحة الذاتية للإدارة .

والشكل رقم (3) يبين المعالجة المحاسبية لاعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات



الزيادة في القيمة الدفترية



ويرى الباحثان من خلال ماتم عرضه اعلاه ان نموذج اعادة التقييم الموجودات غير المتداولة وفقا لقياس القيمة العادلة هو النموذج الاقرب للواقع ويوفر المعلومات الملائمة للمستثمرين ،على الرغم من ما يترتب عليه من تكاليف اضافية ناتجة من استخدام مقيمين ذوي خبرة وكفاءة في اعادة تقييم الموجودات ،الا انه يقدم القيمة الاقتصادية للوحدة .

دراسة حالة

الشركة العامة لصناعات الصوفية

مقدمة عن الشركة

ان الشركة العامة لصناعات الصوفية من الشركات العريقة المتخصصة في صناعة الغزل والنسيج في العراق ،تأسس اول معمل لها عام 1926 براسمال 100 الف دينار وكان تابعا للقطاع الخاص (فتاح باشا) وتطور تدريجيا لتكون من الشركات الرائدة في انتاج الاقمشة الصوفية والبطانيات والسجاد الميكانيكي والسجاد الفاخر (الكاربت) وبعد دمج وتوحيد للمعامل والشركات المتخصصة بالصناعات الصوفية اصبحت احدى اكبر الشركات النسيجية المتخصصة في الصناعات الصوفية والتركيبية .

وهي وحدة انتاجية اقتصادية ممولة ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ويكون مركزها محافظة بغداد ،كما ان راس مال الشركة الاسمي والمدفوع هو (3146843000) ثلاثة مليار ومائة وستة واربعون مليون وثمانمائة وثلاثة واربعون دينار .

وهذه المنشأة هي حصيلة دمج كل من الشركة العامة لمنتجات الجوت المؤسسة في سنة 1951 والشركة العامة لصناعة السجاد المؤسسة في سنة 1964 ومركز السجاد اليدوي الذي اسس في عام 1968 بعد دمجها معا في سنة 1971-1972 اما معمل السجاد الفاخر في سنة 1973 وغسيل الصوف فس سنة 1978 ويدير هذه المعامل مديرو معامل مرتبطون مباشرة بالادارة العليا للمنشأة وقد سميت بعد ذلك المنشأة العامة للصناعات الصوفية .

وفي عام 1994 تم فصل معمل الناصرية واصبح شركة مساهمة مختلطة وبعد فترة قصيرة تم اعادة دمجها ،وفي

1997/12/16 سميت هذه الشركات المندمجة بالشركة العامة للصناعات الصوفية .

معامل الشركة ونشاطها:

تتكون الشركة حاليا من 8 معامل من ضمنها معمل التصنيع والخدمات الهندسية وكما يلي :

1- معمل السجاد الميكانيكي /انتاج سجاد منقوش (صوف -اكريلك).

- 2- معمل الفتح (معمل 14 رمضان سابقا)/انتاج بطانية اكريلك منسوجة -انتاج الاقمشة متوقف لعدم جدواها الاقتصادية وبحاجة الى اعادة تحديث لتقادم المكائن .
- 3- معمل الكاظمين حاليا(معمل 1 أيار سابقا/معمل 30 تموز سابقا قبل 2003/انتاج بطانية اكريلك نفر واحد وبطانية نفر واحد طبقتين .
- 4- معمل نسيج الناصرية /انتاج بطانية اكريلك منسوجة - انتاج الاقمشة متوقف لعدم جدواها الاقتصادية وبحاجة الى اعادة تحديث لتقادم المكائن .
- 5- معمل الحرية (معمل 1 حزيران سابقا)/ انتاج بطانيات اكريلك منسوجة حسب الخطة الاستثمارية لعام 2008-2009 حيث تم استحداث 16 ماكينة نسيج بطانية -انتاج الاقمشة متوقف لعدم جدواها الاقتصادية وبحاجة الى اعادة تحديث لتقادم المكائن .
- 6- معمل التاجي /انتاج اصواف عراقية مغسولة ومصبوغة .
- 7- معمل الغزول والسجاد النافذ /انتاج سجاد اكريلك مقصوص الخملة ومعقود الخملة .
- 8- معمل التصنيع والخدمات الهندسية معمل خدمي لانتاج ادوات احتياطية ميكانيكية الى معامل الشركة وتصنيع للغير من الشركات الاخرى .

آلية إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة بموجب مدخل التكلفة :

قام الباحثان بوضع الية لعملهما بخطوات وهي كما يلي :

- 1- الحصول على قوائم الجرد للممتلكات والمصانع والمعدات .
 - 2- الحصول على الارقام القياسية لصناعات التحويلية من الجهاز المركزي للاحصاء .
 - 3- احتساب معدل التغير في الرقم القياسي لاسعار المدخلات .
 - 4- احتساب القيمة العادلة للموجود بتطبيق القانون التالي :
- الرقم القياسي لاسعار المدخلات في تاريخ القوائم
- 5- القيمة العادلة للموجود = التكلفة التاريخية ×
-
- | | |
|---------|--|
| الموجود | الرقم القياسي لاسعار المدخلات في تاريخ بدء التشغيل |
|---------|--|
- 6- احتساب الاندثار للموجود من تاريخ بدء التشغيل والاندثار المتراكم والاحتياطي
 - 7- احتساب القيمة الدفترية الصافية ومقارنتها مع القيمة الدفترية في قوائم الشركة الاصلية .

اما مدخلي الدخل فقد تعذر تطبيقه بسبب امتناع الشركة وعدم تعاونها بتقديم المعلومات والقوائم اللازمة لتطبيقه ،وكذلك عدم تحقيق الشركة للارباح حيث انها ربما تسدد تكاليف الانتاج او لا وهذا حال بعض الشركات الصناعية اليوم بالعراق .

كذلك الحال بالنسبة لمدخل السوق لم يتمكن من تطبيقه بسبب الصعوبات التي واجهها الباحثان ومنها عدم وجود سعر المتر الصناعي وذلك لانه لا توجد اسعار للاراضي الصناعية متوفرة في دائرة التسجيل العقاري فماهو متوفر سعر المتر التجاري والسكني والزراعي فقط هذا فيما يخص الاراضي والمباني ،اما فيما يخص الالات والمعدات فلم يتمكن الباحثان من الحصول على عقود الشراء الخاصة بالشركة التي تحوي تفاصيل ومواصفات الالات والمعدات التي توجد في العقود الشراء لامتناع الشركة بتزويدهم بها لاسباب خاصة بها،كذلك هناك العديد من الالات والمعدات قديمة والمصانع المسؤولة عن انتاجها لم تعد تصنع هكذا الالات بسبب التقنية التي باتت اليوم تعمل كل المكائن والالات بها .

يستنتج الباحثان بانه يمكن استخدام مدخل التكلفة لاعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة بالاعتماد على طريقة الفهرسة او المؤشر فقط في عينة الدراسة بناءا على المعلومات المتوفرة لديهم .وسيتم لاحقا ادراج نموذج من قوائم اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بالشركة عينة الدراسة .

وسوف نقوم بعمل مقارنة بين القوائم بالقيمة العادلة والقيمة التاريخية ونلاحظ الفرق باخذ نموذج لكل سنة

اعادة تقييم الموجودات غير المتداولة (الممتلكات والمصانع والمعدات)

بالقيمة العادلة (مدخل الكلفة) باستخدام الرقم القياسي للأسعار (أسعار المدخلات) للفترة (1989-2011)

اولا: المباني

الجدول رقم (1) المقارنة بين القيمة الصافية لتكلفة التاريخية والقيمة العادلة للمباني

القيمة الصافية بالقيمة العادلة	القيمة الصافية بالتكلفة التاريخية	اسم الموجود	التاريخ
4971723,17	848528	المباني – التاجي	1989
171962,505	29262	مباني الورشة قطع غيار	1990
1	1	تحويل هيكل حديدي لسقائف السجاد النافذ	1991
58707,04	77716	قاعة مكائن النسيج	1992
2519,912	17705	سياح فاصل بين معمل قطع الغيار ومعمل المفروشات	1993
304105,61	4936740	مخازن التاجي	1995
48271,088	1568634	سقوف ثانوية لقاعة السجاد اليدوي – الحرية	1998
14845971,5	22346870	احواض ترسيب والترشيح والتجميع – التاجي	2000
1876009	1835355	بناء غرفة استعلامات معمل الكاظمين 1 ايار	2010
224629515	31660811		المجموع

نلاحظ ان هناك اختلاف في القيمة الصافية لتكلفة التاريخية عن القيمة الصافية بالقيمة العادلة وذلك بسبب اختلاف الرقم القياسي لاسعار المدخلات من سنة الى اخرى ، على سبيل المثال فان مباني التاجي كانت قيمتها الصافية باستخدام التكلفة التاريخية (848528) دينار في سنة 1989، اما قيمتها الصافية بعد اعادة تقييمها بالقيمة العادلة (4971723,17) دينار نلاحظ انها تظهر بقيمة مرتفعة وهذا بسبب معدل الرقم القياسي لاسعار المدخلات للمنسوجات (5,213%) ، فالرقم القياسي لاسعار

المدخلات في سنة 1989 (22.5%) ، اما الرقم القياسي لاسعار المدخلات في سنة 2011 (117.3%) كما هو ظاهر فان الرقم القياسي لاسعار المدخلات قد ارتفع في سنة 2011 بمعدل (5.213%) وهذا يظهر لنا القيمة الجارية للمباني في سنة 2011 لانقول انها قيمة فعلية بل اقرب للفعلية فهي افضل من التكلفة التاريخية التي لاتأخذ بنظر الاعتبار التغير بالقوة الشرائية .
ثانيا: الاراضي :-

جدول رقم (2) المقارنة بين القيمة الصافية لتكلفة التاريخية والقيمة العادلة للاراضي

التاريخ	اسم الموجود	القيمة الصافية بالتكلفة التاريخية	القيمة الصافية بالقيمة العادلة
1999	اراضي غسيل الصوف والمخازن	19864	4389,944
2001	معمل 30تموز	299356	1673400,04
2001	الادارة العامة	25991	145289,69
المجموع		345211	1823079,674

ان الاراضي لاتتعرض للاندثار فكما تقادمت كلما زاد ثمنها ،فهي عكس الالات والمعدات ، فهناك اختلاف بين القيمة الصافية لاراضي غسيل الصوف والمخازن بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة ،حيث ان قيمة الاراضي بالتكلفة التاريخية في سنة 1999 هي (19864)دينار ،اما قيمتها الصافية بعد اعادة التقييم بالقيمة العادلة في سنة 2011 اصبحت (4389,944)دينار ،وذلك بسبب معدل التغير للرقم القياسي لاسعار المدخلات ،ففي سنة 1999 كان الرقم القياسي لاسعار المدخلات للمنسوجات (53033%) ،اما في سنة 2011 فالرقم القياسي لاسعار المدخلات (117.3%) وبقياس معدل التغير بين الرقمين الذي كان بنسبة (0.221%) الذي يقيس لنا القيمة الجارية للاراضي في سنة 2011.
ثالثا:الالات والمعدات :

جدول رقم (3) المقارنة بين القيمة الصافية لتكلفة التاريخية والقيمة العادلة للالات والمعدات

التاريخ	اسم الموجود	القيمة الصافية بالتكلفة التاريخية	القيمة الصافية بالقيمة العادلة
1989	مخرطة بلغارية م2 CLLMB	2	234,585
1989	فريزة بولونية FWD32	2	312,78

55055	1	وحدة تصفية مياه المعمل (محطة تصفية المياه الصناعية)	1990
25479	1	بويلر	1990
4777	1	ماكينة اعادة التدوير	1991
3266	1	ماكينة كراكيش	1991
2419	2	ماكينة شيرازة	1992
6023	37	ماكينة نسيج تكماش	1992
47338	1	ماكينة تفتيح (ملحق 1)	1994
58398	1	ماكينة تقطيع العوادم	1994
9772880	1	مكبس	1995
8701344	1	جومة سجاد مغروز قياس 3,5م*4,5م	1995
5240	1	ماكينة زخرفة السجاد	1996
350,653	1	ماكينة التخمير للاصباغ	1996
256689	1	بويلر مع جهاز تغذية	1998
12518095	1	خط تفتيح وتجفيف الاصواف	1999
3229,794	1	مكبس	1999
3763	1	جرار النداء مع العربة	2000
140,984	2	ماكينة نسيج بابل (3م*4م)	2001
1232	1	ماكينة خياطة رؤس الاطوال /حاشية بطانية	2001
1060,248	8	ماكينة سولزر نسيج روبي	2002
1101,636	5951537	ماكينة نسيج العراق (3م*4م) بلجيكية	2002
40965,75	1	ضاغطة هواء	2003
5242,24	1	جرار نداء مع عربة	2003
4340,059	1	رافعة شوكية 3طن (جانجين ريج)	2006
111188	57300834	محطة توليد كهربائية	2006
34853616	22365000	رافعة ميكانيكية (ديزل) شوكية	2008
29653760	20475000	ماكينة خياطة WX8803D	2008
541109226,8	377167212	ماكينة تخمير	2009
779118448	575010882	ماكينة نسيج المنحة الامريكية	2009
66895920	57330000	ماكينة تخمير بريطانية	2010
18398298	182246667	مولدة KV150	2010
44550000	39600000	مولدة بيركنز 500KVA راس التوليد	2011
34200000	33566667	رافعة شوكية كوماتسو ياباني	2011
1049701187	1371013868		المجموع

اما آلات والمعدات نلاحظ انه هناك اختلاف القيمة الدفترية للتكلفة التاريخية عن القيمة الدفترية للقيمة العادلة وبنسب كبيرة حيث نلاحظ ان هناك موجودات قيمتها الدفترية بالتكلفة التاريخية 1 دينار، في حين قيمتها الدفترية بالقيمة العادلة تكون اكبر وهذا دليل على انه لها قيمة بموجب القيمة العادلة لانها مستمرة بالانتاج وهي مندثرة بالكامل وتساهم في التدفقات النقدية لعناصر الانتاج، كما هناك سبب اخر وهو نسبة الاندثار هناك موجودات مقتناة منذ سنة 1989 ولغاية 2011 مازالت مستمرة بالانتاج في حين ان عمرها الانتاج حسب ماهو مسجل بالقوائم ينتهي بعد عشرة سنوات من تاريخ بدء التشغيل أي تنتهي حياة الموجود في سنة 1998، بينما الظاهر ان هذا الموجود لغاية سنة 2011 وهو مازال يعمل فهل نتجاهل هذا الموجود ومن سنة 1998 ولغاية 2011 أي بمعدل 18 سنة بدون قيمة ونبقى نسجل قيمته 1 دينار .

جدول رقم (4) الارقام القياسية لاسعار المدخلات لصناعات التحويلية (المنسوجات) من 1989-2011

الرقم القياسي لاسعار المدخلات	السنة	ت	الرقم القياسي لاسعار المدخلات	السنة	ت
65596	2001	13	22,5	1989	1
75165	2002	14	8,2	1990	2
66304	2003	15	19,1	1991	3
114527,5	2004	16	352,0	1992	4
154375,7	2005	17	963,0	1993	5
152504,4	2006	18	1737,6	1994	6
149310,0	2007	19	2280,7	1995	7
114,3	2008	20	2477,3	1996	8
109,0	2009	21	2674,3	1997	9
114,9	2010	22	3228,8	1998	10
117,3	2011	23	53033	1999	11
			66778	2000	12

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة اعتمادا على الارقام القياسية المعدة من قبل الجهاز المركزي للاحصاء ومديرية الاحصاء الصناعي، مديرية الارقام القياسية .

ويرى الباحثان من خلال استعراض هذا المبحث الذي يظهر تفاصيل عملية اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة باستخدام الارقام القياسية لاسعار المدخلات لصناعات التحويلية والخاصة بالمنسوجات بانها الطريقة الاقرب لاطهار قيمة هذه الموجودات بالقيمة الجارية ، فعند استخدام هذه الطريقة من قبل الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية وباستخدام مؤشرات معروفة لكل القطاعات تعمل على تطبيق مباد الثبات وقابلية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية وكذلك الاخذ بنظر الاعتبار التضخم الحاصل بالبلاد بنظر الاعتبار من خلال استخدام هذه الطريقة ، ومؤشرات التي حصلت عليها الباحثان من الجهاز المركزي للاحصاء وبشكل سنوي .

كما ان قوائم اعادة التقييم اظهرت بعض الموجودات اقل من قيمتها الدفترية والبعض الاخر اكثر من القيمة الدفترية ، كما ان الاندثار تم اعادة تقييمه وذلك لان هناك العديد من الالات والمعدات قيمتها اصحت صفر ولكنها مازالت بالانتاج ، فقيمتها اصحت صفرية بسبب نسبة الاندثار العالية ، لذلك قام الباحثان بتعديل نسبة الاندثار للالات والمعدات بحيث تكون لها قيمة دفترية لغاية تاريخ اعادة التقييم .

اما الاراضي والمباني فالامر مختلف حيث ان الاراضي كلما طال عمرها زادت قيمتها ، والمباني تحمل بنسبة اندثار قليلة فبنائية مصنع لايمكن تقدير قيمتها بالمقارنة مع نظيراتها من المباني بفرق كبير بالقيمة وانما يكون التقييم اقل من البناء الحديث بفرق قليل

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

1. بينت الدراسة ان هناك تحفظات على استخدام مدخل الدخل لقياس القيمة العادلة من قبل الشركة العامة لصناعات الصوفية، وعدم تزويد الباحثان بقوائم الدخل لمعرفة معدل نمو الارباح بالشركة .
2. عدم توفر الاسعار السوقية للمباني والاراضي والمعدات حال دون استخدام مدخل السوق ، فلم يتمكن الباحثان من الحصول على الاسعار وذلك لعدم توفر سعر المتر الصناعي لقياس سعر المتر المربع للارض وكذلك اسعار البناء المباني لعدم توفر مباني مماثلة للشركة وقريبه منها ، كما ان الشركة امتنعت عن تزويد الباحثان بالعقود الخاصة بالمكائن .
3. عدم إمام القائمين باعداد القوائم المالية بالمعايير الدولية ، وخصوصا قياس القيمة العادلة يؤدي الى عرقلة عملية اعادة التقييم بسبب تخوفهم وعدم ادراكهم لما تعنيه عملية اعادة التقييم للوحدة الاقتصادية .
4. ان اعادة تقييم بالقيمة العادلة يعمل على جعل المعلومات القوائم المالية اقرب للواقع يجعلها قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لوحدات اقتصادية اخرى لو استخدمت نفس مدخل التقييم .
5. اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة تؤدي الى اظهار الوحدة الاقتصادية بقيمتها السوقية ، كما تعمل على زيادة راس المال الوحدة .
6. ان استخدام قياس القيمة العادلة في اعادة تقييم تؤدي الى تغيير جوهرى في نتائج القياس ، لانها تعتمد على التقديرات الشخصية .
7. التخوف الحاصل على الصعيد العالمي والاقليمي من استخدام قياس القيمة العادلة بسبب عدم وجود قواعد وقوانين تحدد بموجبها الاجراءات الواجب الالتزام بها لاستخدام القياس تضعها هيئة معايير المحاسبة الدولية .
8. عدم وجود قاعدة محاسبية عراقية خاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات وكيفية معالجتها واعادة تقييمها .

9. يتم تحديد القيمة العادلة للموجود في حالة السوق الناشط بناء على سعر العرض الحالي الموجود في السوق .

أما في حالة السوق غير النشطة فيتم الاستعانة بأسعار موجوداً آخر مماثل للموجود المنخفض قيمتها أو العمل على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بمعدل خصم مناسب لتلاءم مع حجم المخاطر المرتبطة بالموجود أو استخدام معدل التغير بالأرقام القياسية باستخدام طريقة التكلفة .

ثانياً: التوصيات

1. العمل على دراسة وتحليل توجهات المعايير الدولية نحو القيمة العادلة واستخلاص الملائم منها للبيئة المحاسبية العراقية، والعمل على اصدار معيار محاسبي عراقي عن القيمة العادلة، يوضح مفهومها واسس قياسها ومتطلبات الافصاح عنها .
2. الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة وذلك للميزات التي تتمتع بها للقياس والافصاح المحاسبي بسبب تفضيلها على التكلفة التاريخية، واخذها ظروف التضخم بنظر الاعتبار، في حالة اعتماد تقنيات التقييم لها .
3. ضرورة تقبل التشريعات المحاسبية العراقية لمعايير المحاسبة الدولية وخاصتنا المعيار الدولي 16، وحث الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن شكلها القانوني بتطبيقه بعد ملائمته مع البيئة المحاسبية العراقية، لتحسين مستوى القياس والتقييم المحاسبي للممتلكات والمصانع والمعدات بشكل عام، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية والافصاح عنها بشكل خاص.
4. تمثل مشكلة الموثوقية من اهم واصعب المشاكل التي تواجه قياس القيمة العادلة على مستوى دولي ومحلي، فلا بد من توفير ارشادات واضحة ومحددة لقياسها والتقليل من الاعتماد على الحكم الشخصي من قبل معدي التقارير المالية لتجنب التلاعب، كما حصل في شركة انرون والازمة المالية العالمية بسبب تضخيم الرهونات العقارية مما ادى الى اتهام القيمة العادلة بافتعال الازمة، بينما هي من كشف عن خسائر الازمة مبكراً وهذا ما اثبتته الكثير من البحوث والدراسات .
5. التاهيل المستمر لموظفي الادارة المالية في الوحدة الاقتصادية لتعريفهم بمعايير اعداد التقارير المالية والدولية لضمان تفاعلهم مع المستجدات العلمية ولربط الجانب العلمي بالجانب العملي باستفادة الوحدة الاقتصادية من ذوي الخبرات والتاهيل العلمي في المجال المحاسبي .

6. الاستعانة بجداول الأرقام القياسية التي تصدرها الجهاز المركز للإحصاء لتحديد القيمة السوقية المستقبلية ومعدلات الخصم المناسبة لتلاءم مع حجم التضخم الفعلي.

المصادر

النشرات والقوائم :

1. القاعدة المحاسبية رقم (14)، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق الصادرة بتاريخ بتاريخ 2001\5\7
2. قوائم الجرد للموجودات الثابتة لشركة العامة لصناعات الصوفية في الكاظمة لسنة 2011
3. الجهاز المركزي للإحصاء قسم الأرقام القياسية، مديرية الإحصاء الصناعي
4. المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر للممتلكات والتجهيزات والمعدات (المعدل في عام 1998)

الكتب:

- 1- شرويدر رينشارد ، مارتن كلارك ، جاك كاثي ، "نظرية المحاسبة" دار المريخ للطباعة والنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2010 .
- 2- مجمع اللغة العربية ، " المعجم الوسيط" الطبعة الرابعة، مكتبة الشروق الدولية، مصر ، 2004 .

- 3- محمد مطر، موسى السويطي: التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، الافصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الاردن - عمان، 2008.
- 4- الشيرازي، عباس مهدي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل، الطبعة الأولى، كويت، 1990
- 5- الجاوي، طلال محمد، "اساسيات المعرفة المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 .
- 6- البلقاوي، احمد ربحا، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009
- 7- هنريكسن، الدون، " النظرية المحاسبية"، ترجمة كمال خليفة ابو زيد، ط4، الاسكندرية، 1990 .
- 8- حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المحاسبة"، ج1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008 .
- 9- حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المحاسبة"، ج3، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008 .

الدراسات العربية :

1. زهران، عماد حسني محمد، "مشكلات القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير منشورة مقدمة الى كلية التجارة - جامعة عين شمس، 2005
2. غياضة، سائد نبيل سليم، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالتملكات والمصانع والمعدات - دراسة تحليلية"، رسالة ماجستير مشورة مقدمة الى كلية التجارة - الجامعة الاسلامية - غزة، 2008
3. محمد، ايمان يحيى، "اثر المتغيرات الاقتصادية والسياسية على ادلة التدقيق المطبقة في العراق"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، 2005
4. مردان، زيد عائد، "القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية وتحسين مؤشرات الاداء المالي"، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الكوفة، 2012
5. ألساكني، وسن يحيى احمد، "إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد، 2010
6. جاسم، أحلام حمزة، "دور المعلومات المحاسبية في تقويم المشاريع المنفذة ضمن الموازنة الاستثمارية في الوحدات الخدمية" رسالة ماجستير مقدمة لكلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2010

المجلات والمؤتمرات العلمية :

1. خوري، نعميم، القيمة العادلة والإبلاغ المالي، محاضرة أقامتها جمعية المحاسبين السوريين في المركز الثقافي العربي بالمزة، دمشق، سورية 2006،
2. صالح، رضا ابراهيم . " اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية " . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (46)، 2009
3. رفاعة، تامر فريد، "اثر تعليمات مصرف سورية المركزي في التزام المصارف الخاصة بمتطلبات القياس والافصاح بالقيمة العادلة للادوات المالية وفقا للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية"، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 26، العدد الاول - 2010.

4. ابراهيم، نبيل عبد الرؤوف، "دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة"، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات – ا카데미 الشروق، 2009
5. الداور، جبر ابراهيم، عابد، محمد نواف، اعادة تقييم الاصول الثابتة في فلسطين – دراسة ميدانية، مجلة جامعة الازهر – غزة، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 10، العدد 1، 2007
6. المبيضين، هيثم ادريس والمعموري، علي محمد ثجيل والمبيضين، احمد محمد، دور الاعتماد المزدوج للكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية تصدر عن المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد، م6، ع 14، 2011، مجلة فصلية .
7. صفوان قصي عبد الحلیم ال طه، الاطار المفاهيمي المقترح للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وانموذج لمعيار محاسبي عراقي للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات – دراسة تحليلية مقارنة، 2012، ع 93م 2
8. حمد، منى كامل، "نموذج القيمة العادلة وانعكاساته على جودة الارباح دراسة تطبيقية في مصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار"، مجلة المعهد العالي، 2011
9. العبادي، مصطفى راشد، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كاساس للقياس والافصاح والمراجعة بالقوائم المالية، دراسة تحليلية مقارنة، بحث منشور، 2010
- 10.

المصادر الاجنبية

- 1-AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS AASB 116 Property, Plant and Equipment, 2007
- 2-Ernst & Young IFRS Core Tools April 2012, IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 March 2012
- 3-International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB Fair Value Audit Guidance Information Gathering Meeting New York and London, February 12, 2008
- 4-Kieso, Donald E. & Weygandt, "Intermediate Accounting", 9th. edition, John Wiley & sons, Inc., 2010.
- 5-Moradpour ,Mojtaba & Mohammadi, Meirza & Ghassabmaher, Leyla , A Study on Effects of Fixed Assets Revaluation in the Inflationary Conditions on the Stock Prices in Tehran Stock Exchange (TSE), Journal of Basic and Applied *Scientific Research. Sci. Res.*, 2(6)5616-5630, 2012

6-Pacter, P., 2007, Fair value under IFRS: Issues for developing countries and SMEs, in *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting*, edited by Walton, P, London: Routledge, pp. 350-369.

7-Power, Michael, Fair value accounting, financial economics and the Transformation of reliability, *Accounting and Business Research*, Vol. 40. No. 3 2010 *International Accounting Policy Forum*, pp. 197-210

8-ZAKARIA ,ADAM SE. Ak. MSi, THE EARLY YEARS ADOPTION OF COST OR REVALUATION MODEL FOR PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT IN INDONESIA, 2011 Cambridge Business & Economics Conference, State University of Jakarta, Indonesia

9-Talnagiová, Viktória, Černá , L'ubica" IS FAIR VALUE A PLUS OR A MINUS FOR INDUSTRIAL COMPANY?", 7th International Scientific Conference "Business and Management 2012" May 10-11, 2012, Vilnius, LITHUANIA

10-Tremblay, Catherine & M. Wise, Richard, Fair Value of an Entity's Property, Plant and Equipment for First-Time Adoption of Accounting Standards for Private Enterprises — A Business Valuator's Perspective ,2011

(WWW.Wikipedia)