

# أثر تطبيق معيار القيمة العادلة على قياس وتقييم الأصول "دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة لفلسطينية"

د. فؤاد محمد محمود شلح

أستاذ المحاسبة المساعد- جامعة القدس المفتوحة - غزة

## الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار القيمة العادلة على قياس وتقييم الأصول الثابتة، لأن الأصول الثابتة تشكل الجزء الأكبر من رأس المال الثابت في الشركات الصناعية والإنتاجية، وهو الجزء الأكبر من ميزانياتها. وفي الغالب فإن تلك الشركات تعتمد على معيار التكلفة التاريخية الذي يمثل التكلفة الحقيقية الفعلية المتفق عليها بين الأطراف يتجاهل مختلف المتغيرات الاقتصادية والمالية بعد تاريخ تملك الأصل الثابت ما يؤثر بصورة سلبية على واقعية قياس وتقييم الأصول الثابتة، وعندما بدأت الانتقادات الموجهة لهذا المعيار نتيجة للظروف الاقتصادية المتغيرة باستمرار، ظهر من ينادي باستخدام معيار القيمة العادلة من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB"، ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي "FASB" وذلك بإصدار العديد من المعايير المحاسبية والتي اعتمدت في مضمونها على معيار القيمة العادلة الذي أصبح أساساً ومقياساً هاماً لقياس وتقييم الأصول الثابتة، ولتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق معيار التكلفة التاريخية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن الشركات الفلسطينية العامة ترغب بالتحول من استخدام معيار التكلفة التاريخية إلى معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة لتغطية ثغرات معيار التكلفة التاريخية، منها عدم الأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار عند إجراء قياس وتقييم الأصول الثابتة، بالإضافة إلى ابتعاده عن الواقع وفقدان قابلية المقارنة بما يؤثر في ثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية، وأن تطبيق معيار القيمة العادلة في الشركات الفلسطينية العامة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بتقديم قوائم مالية قابلة للمقارنة، كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة من أجل الوثوق بالبيانات المقدمة لإعداد القوائم المالية وموثوقية نتائج القياس المحاسبي لقياس نتائج أعمال الشركة بشكل حقيقي، وضرورة العمل على تدريب الكوادر المحاسبية وزيادة وعيهم الثقافي بكيفية تطبيق معيار القيمة العادلة في قياس وتقييم الأصول الثابتة وذلك لتطوير خبراتهم المهنية في هذا المجال.

# " The effect of applying the fair value standard on the measurement and evaluation of assets" "A Field Study in a Sample of Palestinian Public Companies"

## Abstract:

The study aimed at demonstrating the effect of applying the fair value standard in measuring and evaluating fixed assets, because fixed assets constitute the largest part of fixed capital in industrial and productive companies, which is the largest part of their budgets. Often, those companies that rely on the historical cost standard, which represents the actual real cost agreed between the parties, ignores the various economic and financial variables after the date of the acquisition of the fixed asset, which negatively affects the realistic measurement and evaluation of fixed assets. When criticism of this standard began due to the ever-changing economic conditions, it emerged that those advocating the use of the fair value standard through the International Accounting Standards Board (IASB) and the American Accounting Standards Board (FASB) issued several accounting standards, which relied on the fair value standard. Which has become an important basis for measuring and evaluating fixed assets, In order to cover the gaps resulting from the application of the historical cost standard, **the study concluded** that several Palestinian public companies want to Convert from using the historical cost standard to the fair value standard in the measurement and evaluation of fixed assets to cover the gaps in the historical cost standard, including not taking into account price changes. When measuring and evaluating fixed assets, In addition, it avoids the reality and loss of comparability, which affects the confidence and credibility of accounting information. **The study also recommended** the need to apply the fair value standard in the field of measurement and evaluation of fixed assets in order to trust the data provided to prepare the financial statements and the reliability of accounting measurement results to measure the results of the company in real terms, and the need to work to train accounting staff and increase their cultural awareness of how to apply the fair value standard in the measurement and evaluation Fixed assets in order to develop their professional expertise in the field.

## **المقدمة:**

هناك الكثير من التحديات التي تواجه وظيفة المحاسبة عند القياس المحاسبي، إذ تواجه الصعوبة المحاسبية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الملائمة. وصعوبة قياس وودقة تقييم الأصول الثابتة والإفصاح عنها لكبر حجمها بمكوناتها المختلفة، و غياب الأسس الواضحة التي تلتزم بها الشركات الصناعية في القياس المحاسبي التي تظهر المعلومات بشكل أكثر واقعية وموضوعية، ولعل من أنسب مواجهة تلك التحديات وتذليلها هو تطبيق معيار القيمة العادلة إذ أن تطبيق معيار القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة طبقا للمعايير المحاسبية الأمريكية و الدولية يضيفي على المعلومات صفة الملائمة والموضوعية وأيضا تعمل على المحافظة على رأس المال العامل ومن ثم مواجهة تحديات التضخم في الأسواق والاستطاعة بمبادلة الأصل الثابت الهالك بأصل جديد لكن وللأسف الشديد مازال النظام المحاسبي الموحد

في فلسطين يعمل بمبدأ التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة على الرغم من عيوبها وهذا ما يولد فجوة في القياس المحاسبي وبالتالي لا نستطيع الاعتراف بالخسائر أو الأرباح الناشئة عن إعادة التقييم.

لذا قام الباحث بدراسة موضوع مدى حاجة الشركات الفلسطينية العامة الى تبني تطبيق معيار القيمة العادلة لقياس و تقييم الأصول الثابتة لمواجهة كل التحديات التي تواجه عملية القياس والتقييم المحاسبي على أساس معيار التكلفة التاريخية، وتم تقسيم البحث إلى المباحث التالية:

- أ) **المبحث الأول:** تناول منهجية البحث والدراسات السابقة.
- ب) **المبحث الثاني:** مفهوم معيار القيمة العادلة ومبررات التحول من معيار التكلفة التاريخية إلى معيار القيمة العادلة.
- ج) **المبحث الثالث:** التوجه المحاسبي الدولي نحو معيار القيمة العادلة لقياس وتقييم الأصول الثابتة.
- د) **المبحث الرابع:** تناول الدراسة الميدانية التي حاول الباحث من خلالها تحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراسته والوقوف على مدى تحقق فرضيات الدراسة وبالتالي على مدى تحقق أهدافها.

## **المبحث الأول**

### **منهجية البحث والدراسات السابقة**

#### **أهمية البحث:**

تنشأ أهمية البحث من الآتي:

- (1) أهمية معيار القيمة العادلة الذي يستخدم للتعبير عن قيم الأصول المختلفة وهذا ما يحتاج إلى توضيح وخاصة عند تطبيقه في بيانات اقتصادية مختلفة.
- (2) أهمية الأصول الثابتة خاصة بمقارنتها بباقي الأصول خاصة من وجهة نظر الشركات الصناعية ونتيجة لظهور بعض المشكلات في قياس هذه الأصول وتقييمها بدقة والإفصاح عنها لذلك فإن وجود أساس صحيح لقياس وتقييم هذه الأصول عنها يعد أمراً في غاية الأهمية.
- (3) زيادة الحاجة إلى جودة المعلومات المحاسبية في حالة تبني تطبيق معيار القيمة العادلة لتقييم الأصول الثابتة وما ينتج عن ذلك دقة في القياس والإفصاح وترشيد القرارات المتعلقة بالأصول الثابتة والاستغلال الأمثل لموارد المجتمع ككل .
- (4) تقليل الفجوة بين التطبيقات المحاسبية المستخدمة في الشركات الفلسطينية العامة وبين التطبيقات المستخدمة في الشركات المعتمدة على تطبيق المعايير الدولية

والأمريكية في القياس والإفصاح المحاسبي وهذا ما يعمل على تقليل أوجه الاختلاف بين التطبيقات المحاسبية وتطويره.

### مشكلة البحث:

تحظى مشكلة قياس وتقييم الأصول الثابتة باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء منذ زمن طويل إذ اهتمت الدراسات المحاسبية التقليدية التي كانت سائدة حتى أواسط التسعينات من القرن الماضي بتقييم الأصول الثابتة على أساس معيار التكلفة التاريخية حتى ولو تغيرت قيمتها الحقيقية. إلا أن التغيرات الاقتصادية والارتفاع المستمر في الأسعار جعلت من التكلفة التاريخية للأصل الثابت غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، وعلى هذا تواجه الشركات هنا مشكلة تأكل رأس المال الثابت، وهذا ما أدى إلى حاجة المجتمع المالي و المهني الى معايير محاسبية جديدة تغطي مسألة قياس و تقييم الاصول الثابتة بالقيمة السوقية العادلة عند تغيير قيمتها الحقيقية عن قيمتها الدفترية و من ثم تقوم الشركات بالاعتراف بالأرباح و الخسائر الناتجة عن اعادة التقييم . و كاستجابة لهذه الحاجة أصدرت الكثير من المعايير المحاسبية و في العديد من الدول النامية و المتقدمة التي تطالب بالقياس و التقييم على اساس معيار القيمة العادلة من ذلك اصدر مجلس معايير المحاسبة الامريكي (SFAS) المعيار رقم 144 الذي وضع القواعد المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل عام 2001 كذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار محاسبي رقم 36 الذي يطالب الشركات بإجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل، كما أجرت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالأصول الثابتة إضافة إلى العديد من المعايير المحاسبية التي تناولت موضوع إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق معيار القيمة العادلة. لكن على الرغم من هذا التطور في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة في الكثير من دول العالم إلى أنه في فلسطين ما زال النظام المحاسبي الموحد متمسكا بتطبيق معيار التكلفة التاريخية رغم مشكلة القياس التي تعانيها لذا تولدت التساؤلات التالية:

- 1- هل ترغب الشركات الفلسطينية العامة في التحول من تطبيق معيار التكلفة التاريخية إلى تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة؟
- 2- هل سيساهم هذا التحول من تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و المتعلقة بالأصول الثابتة؟
- 3- ماهي الصعوبات التي تواجه الشركات الفلسطينية العامة في عملية التحول هذه في القياس والإفصاح المحاسبي؟

## أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- تحليل لطبيعة القيمة السوقية العادلة والمعايير المحاسبية والإبلاغ الدولية والأمريكية التي طالبت تطبيق معيار القيمة العادلة في القياس والتقييم المحاسبي والإفصاح عن القيمة العادلة.
- 2- التعرف على مدى رغبة وقدرة الشركات الفلسطينية العامة بالتخلي عن معيار التكلفة التاريخية وتطبيق معيار القيمة العادلة في قياس وتقييم الأصول الثابتة.
- 3- التعرف على الصعوبات التي تواجه الشركات الفلسطينية العامة في عملية التحول من تطبيق معيار التكلفة التاريخية إلى تطبيق معيار القيمة العادلة ومن ثم بيان الأثر المتوقع في حالة تطبيق معيار القيمة العادلة.

## فرضيات البحث:

اعتمد الباحث على مجموعة من الفرضيات لتحقيق أهداف البحث وهي:

- أ) الفرضية الأولى: يوجد لدى الشركات الفلسطينية العامة رغبة في التحول من تطبيق معيار التكلفة التاريخية إلى تطبيق معيار القيمة العادلة في قياس وتقييم الأصول الثابتة.
- ب) الفرضية الثانية: يُساهم تطبيق الشركات الفلسطينية العامة لمعيار القيمة العادلة لقياس وتقييم الأصول الثابتة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
- ج) الفرضية الثالثة: إن ضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية في الشركات الفلسطينية العامة من أسباب عدم تبني تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة.

## مجتمع وعينة البحث:

يتألف مجتمع البحث من ثلاثة شركات فلسطينية عملاقة في القطاع العام ولاختبار فرضيات البحث تم اختيار 60 موظفاً من تخصصات مختلفة ذو علاقة بموضوع الدراسة من (محاسبين، وإدارة أعمال، علوم مالية ومصرفية، وآخرين) من ثلاثة شركات على اعتبار 20 موظف من كل شركة، تم توزيع استمارات الاستبيان عليهم للإجابة عليها وقد كانت الاستمارات المستردة من كل الشركات 58 استمارة تم إخضاعها للتحليل الإحصائي للوقوف على نتائج التحليل ومدى تحقق فرضيات الدراسة.

## **منهجية البحث:**

تقوم هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة بهدف الوصول إلى المعرفة المتعلقة بمشكلة الدراسة بالإضافة إلى إمكانية قياس المعلومات من الناحية الكمية والكيفية باستخدام المنهج الإحصائي للتحليل و توزيع قائمة الاستبانة، وتعتمد الدراسة على جمع المعلومات الأولية من خلال إعداد قائمة استبانة متعلقة بموضوع الدراسة. بالإضافة إلى المعلومات الثانوية من خلال الكتب والدوريات والمجلات والدراسات السابقة والرسائل العلمية.

## **الدراسات السابقة:**

في مجال البحث تمت مجموعة من الدراسات التي تناولت معيار القيمة العادلة فيما يلي استعراض لأهمها للتعرف نتائجها وتوصياتها:

### **1- دراسة ( choy & ying , 2005 )**

#### **بعنوان ((Fair value as relevant metric A Theoretical investigation))**

هدفت الدراسة إلى عرض نبذة تاريخية للنفاش المتعلق بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأهم المعايير المحاسبية التي تدعو لاستخدام سعر السوق كأساس لقياس القيمة العادلة. وبحث كيفية بناء نموذج اقتصادي لاستخدام القيمة العادلة كطريقة للتقييم وما أثرها على المحتوى المعلوماتي وكيفية استفادة المستخدمين منها للتنبؤ بقيمة الشركة المستقبلية. إضافة إلى ذلك أن الدراسة قد استخدمت طريقة المحاكاة ليوضح بأن الربح المحاسبي المفصح عنه يعطي إشارة صادقة للربح الاقتصادي في ظل ظروف معينة وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأييد كبير من موظفي الدولة ورجال الأعمال على استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول.

### **2- دراسة ( العبادي ، 2010 )**

#### **بعنوان (( مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح ومراجعة القوائم المالية ))**

هدفت الدراسة إلى توضيح أسس القياس والإفصاح المحاسبي بمعايير المحاسبة السعودية والدولية ومراجعة القيمة العادلة في كل من معايير المحاسبة السعودية والدولية وملاحظة أهمية تطوير معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القياس والإفصاح والمراجعة على أساس القيمة السوقية العادلة وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة بين معايير المحاسبة السعودية والدولية بشأن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة وأن هناك ضرورة لتعديل معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة.

### 3- دراسة (Shamkuts Volha, (2010)).

#### Fair Value Accounting

بعنوان:

هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل نظري لمفهوم وأهمية وطرق تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى منشآت الأعمال ، حيث تم عرض مفهوم وطريقة تنفيذ محاسبة القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39)، وتم إجراء مقارنة بين محاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، وتم الربط بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الاستثمارات المالية وأزمة أسواق المال العالمية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة أكثر ملاءمة من تطبيق التكلفة التاريخية لأن القيمة العادلة تُعطي معلومات محدثة أول بأول لتعكس القيمة السوقية ومن ثم زيادة الشفافية، لكن يؤدي تطبيق محاسبة القيمة العادلة إلى إعطاء فرصة للإدارة بالتلاعب في المعلومات حيث أن القيمة السوقية لا تعكس القيمة العادلة في حالة عدم كفاءة السوق.

#### 4-دراسة (العاني، 2014 م)

بعنوان: "دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية"

تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل رئيس هو، هل كان لمعايير المحاسبة الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة دور في حدوث الأزمة المالية العالمية؟. هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم القيمة العادلة وعرض معايير المحاسبة الدولية التي تبنتها، والتعرف على ماهية الأزمة المالية العالمية وأسبابها وبيان دور القيمة العادلة فيها. تكمن أهمية الدراسة في ان الأزمات المالية العالمية تهدد اقتصاديات العديد من الدول بالانهيار في عصر العولمة المالية وارتباط الاقتصاديات ببعضها. توصلت الدراسة إلى أن التقييم على أساس القيمة العادلة يعطي مؤشر أفضل لأداء الوحدات الاقتصادية ويوفر أسلوب أكثر موضوعية لقياس أثر القرارات المتعلقة بالاستثمارات، وأن القيمة العادلة ليست سبباً في الأزمة المالية وإنما السياسات الخاطئة في التطبيق وضعف الرقابة وغياب الأخلاق المهنية. كما أوصت الدراسة بتوفير أدلة إسترشادية عن الطريقة التي تقاس بها القيمة العادلة لمنع تلاعب الإدارة في تحقيق منافع ذاتية وضرورة تبني الوحدات الاقتصادية لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة في ظل الظروف الاقتصادية الطبيعية.

#### 5- دراسة (Skoda and Sláviková , 2015)

#### Fair value measurement after financial crunch

بعنوان :

هدفت الدراسة إلى بيان المساهمة الفعلية لقياس القيمة العادلة بعد الأزمة المالية الأخيرة وبيان ما إذا كان لها دوراً أساسياً من عدمه في الأزمة المالية الأخيرة وما حدث من ركود اقتصادي، وقد تم تحليل خصائص محاسبة القيمة العادلة، وتزويد القارئ

بمعلومات موضوعية و شاملة عن مشاكل وفوائد القيمة العادلة توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن ما حدث من ركود اقتصادي نتيجة الأزمة العالمية الأخيرة ليس له علاقة بقياس القيمة العادلة، وأن الأزمة المالية الأخيرة كشفت أهمية معيار القيمة العادلة الذي ميز بين الشركات السليمة عن غير السليمة، كما أن تطبيق معيار القيمة العادلة يحقق للشركات الاستغلال الأمثل للموارد ، أن القيمة العادلة أصبحت أقل موثوقية خلال الأزمة العالمية بسبب وجود بعض الأدوات المالية في صورة غير نقدية وأوصت الدراسة بأهمية تعزيز المعلومات المحاسبية بهدف تطبيق معيار القيمة العادلة.

#### 6- دراسة (عثمان، 2016)

**بعنوان:** أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين القياس والإفصاح والمراجعة وفق القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات المحاسبية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن استخدام الأسعار الجارية في قياس القيمة العادلة في سوق نشط يزيد من ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، وأن استخدام الأسعار الجارية في قياس القيمة العادلة في سوق غير نشط لا يحقق خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية، وأن إفصاح الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية عن الطرق والافتراضات التي استخدمتها الإدارة في قياس القيمة العادلة يزيد من ملاءمة المعلومات المحاسبية، وأوصت الدراسة بعدم اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقديرات الإدارة في القياس المحاسبي للقيمة العادلة لأنها لا تؤدي إلى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وعلى المراجعين الخارجيين ضرورة التأكد من توافق قياس وإفصاح القيمة العادلة مع معايير المحاسبة الدولية.

#### 7- دراسة (فله، 2017)

**بعنوان:** "تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية بالتطبيق على أحد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مؤسسة الكوابل- بسكرة "كدراسة حالة" وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : أن استخدام محاسبة القيمة العادلة هي ملاءمة لمعرفة الأداء المالي للمؤسسة، وأن استخدام المؤشرات المالية واحتسابها وفقاً لمعلومات القيمة العادلة تكون أكثر مصداقية ومعبرة عن الواقع، وأن إعداد البيانات المالية وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تُحقق مؤشرات مالية تعكس بدقة الوضع المالي للمؤسسة وتعزز الشفافية. وأوصت الدراسة ضرورة الحذر في استخدام



القيمة العادلة باللجوء إلى خبراء واستشاريين لإعادة التقييم لأن المشكلة الأساسية في القيمة العادلة ليست كنموذج قياس وإنما في تقييمها لاعتمادها بصورة كبيرة على الحكم الشخصي، كم أوصت بضرورة العمل على توفير بيئة سليمة وملائمة تضمن تطبيق النظام المحاسبي بشكل سليم وبالتالي تطبيق كل ما جاء فيه من عناصر مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية.

## 8- دراسة (راجي، 2018)

بعنوان: قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة وفق معيار الإبلاغ الدولي (IFRS

13)

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة وفق معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 13) وذلك بالاطلاع على المعايير المحاسبية الحديثة الموجهة نحو القيمة العادلة للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك التوجه واستنباط الآثار التي تنعكس على مستخدمي المعلومات المالية الذين يتوقعون أن تكون المعلومات المنشورة والمفصح عنها في التقارير المالية متصفة بالصحة والعدالة والموثوقية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، وجود فجوة بين معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية بشأن تدقيق القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة، تبني القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 13) ، وأوصت الدراسة بضرورة تبني المنشآت تطبيق معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 13) لزيادة دقة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة ، وزيادة درجة الملاءمة والموثوقية في البيانات المالية.

ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة : أنها تدرس امكانية تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة والافصاح عنها من قبل الشركات الفلسطينية العامة من خلال تبني هذا المعيار من قبل النظام المحاسبي الموحد الذي يضيف له الصفة الإلزامية في الاستخدام خاصة أن العينة المختارة من الشركات الفلسطينية العامة تطبق النظام المحاسبي الموحد.

## المبحث الثاني

### مفهوم القيمة العادلة ومبررات التحول من معيار التكلفة

#### التاريخية إلى معيار القيمة العادلة

##### (1) طبيعة معيار القيمة العادلة:

تُعتبر القيمة العادلة إحدى طرق القياس الحديثة نسبياً التي يمكن الاعتماد عليها في تقديم معلومات موثوقة وعادلة في حالة تطبيقها بشكل سليم، ويتفق مفهوم القيمة العادلة مع المفاهيم الأساسية للمحاسبة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الأمريكي التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين التي أعدت تطبيقاً للمعيار رقم SFAS 107 الخاص بالمحاسبة والإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية، والمعيار رقم SFAS 11 الخاص بالاعتراف والقياس ببعض الاستثمارات في الأوراق المالية المتمثلة في الديون أو حقوق الملكية، لذلك تعتبر القيمة العادلة المقياس الأفضل في الاعتراف والقياس المحاسبي لأنها تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة، فذلك تعتبر أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، وتتبع القيمة العادلة في القياس والإفصاح عن العمليات والأحداث الماضية والحاضرة منهج تقييمي يُحسن من خاصية قابلية المعلومات للمقارنة، ونتيجة للانتقادات التي واجهت تطبيق معيار التكلفة التاريخية بدأت الاتجاهات المؤيدة نحو تطبيق معيار القيمة العادلة تزداد وخاصة لبنود الموجودات والاستثمارات المالية التي تُسمى بالقيمة السوقية العادلة. (مطر والسيوطي، 2006، ص7)

##### (2) مفهوم معيار القيمة العادلة:

ظهر استخدام مصطلح معيار القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق، وقد عُرف معيار القيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية والدولية ومعايير الإبلاغ الدولية كالتالي:

(أ) حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم معيار القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها تلك اللجنة كمعيار رقم (16، 30، 32، 36، 39، 40، 41) على أنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت (العبادي، 2009، ص7).

(ب) وحدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB تعريف معيار القيمة العادلة في أكثر من معيار:

- معيار (107) عرفه بأنه "القيمة التي يمكن تبادل الأداة المالية في المعاملات التجارية بين الأطراف الراغبة بخلاف حالات البيع الجبري أو التصفية. " (IASB,107, NO.30)
- معيار (157) عرفه بأنه "السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع أصل أو الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق تاريخ القياس". (SAFS,157,2007,5).
- (ج) وحدد معيار الإبلاغ الدولي ( IFRS13 ) تعريف معيار القيمة العادلة بأنه "السعر المتحصل عليه من خلال عملية بيع أصل أو المدفوع مقابل تحويل التزام في معاملة عادية بين متدخلين في السوق بتاريخ التقييم" (Watchman,2012,p4)
- (3) أهداف معيار القيمة العادلة:
- يهدف معيار القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ اعداد المركز المالي، وعليه فإن قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق معيار القيمة العادلة ومعرفة القيمة الحقيقية للوحدة يعود لعدة أسباب أهمها: (يونس، 2011، ص 27)
- 1- اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية رشيدة متعلقة ببيع وشراء الاستثمارات لوحدة ما، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية عالية.
- 2- التخطيط لأعمال الوحدة الاقتصادية.
- 3- اظهار القيمة الحقيقية لكل من حملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين.
- 4- إدارة وقياس المخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية.
- 5- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الاعمال المتنوعة.
- يرى الباحث أن معيار القيمة العادلة جاء لتشكيل تغييراً نوعياً من شأنه أن يجعل البيانات المالية تعكس بدقة أكبر الوضع المالي للشركات العامة، كما أنه يُعزز الشفافية من خلال سماحه بتحديد متطلبات العرض والإفصاح للمعلومات المالية.
- (4) القيمة المضافة لتطبيق معيار القيمة العادلة:
- يتميز تطبيق معيار القيمة العادلة بالمزايا النوعية للمعلومات المالية بطريقة أعلى من معيار التكلفة التاريخية. (دهمش، وأبوزر، 2004، ص 31)
- 1- اذا تم تقييم الموجودات والمطلوبات على أساس معيار القيمة العادلة فإنه يعبر عن الدخل الاقتصادي الحقيقي لأنه تم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار وكذلك ينتقل القياس المحاسبي نحو مدخل المحافظة على رأس المال بدل المبيعات.
- 2- إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

3- إن تطبيق معيار القيمة العادلة يسمح للشركات بالإبلاغ عن القيمة التي تكون خاضعة للتعديلات المستمرة.

4- تحديد قدرة المدراء للتأثير على صافي الدخل لأن أية مكاسب أو خسائر عن الموجودات و المطلوبات هي مقرر عنها وليس عند تحصيلها فعلاً ضمن صفقات حقيقية.

**(5)مبررات التحول من معيار التكلفة التاريخية إلى معيار القيمة العادلة:**

إن تطبيق معيار التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي واعداد القوائم المالية ينتج معدلات عائد للاستثمارات مضللة:

أ) في الشركات ذات الموجودات القديمة المقتناه قبل عدة سنوات يزداد رقم الربح صورياً نتيجة عدم الفصل بين أرباح التشغيل ومكاسب الحيازة، الأمر الذي يؤدي الى ارتفاع معدل العائد على الاستثمار

ب) في الشركات ذات الموجودات الحديثة المقتناه حديثاً ينخفض رقم الربح بسبب ارتفاع مصاريف الاستهلاك عن الموجودات الحديثة، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض معدل العائد على الاستثمار.

حيث كلما كانت الموجودات قديمة كلما ارتفع معدل العائد على الاستثمار، كلما كانت الموجودات حديثة انخفض معدل العائد على الاستثمار، ان هذه الظاهرة تؤدي اقتصاديا الى اتخاذ قرارات استثمارية خاطئة عندما تعتمد معدلات العائد على الاستثمار اساسا لاتخاذ القرارات . ( حلوه، 2003، ص290)

## المبحث الثالث

### التوجه المحاسبي الدولي نحو معيار القيمة العادلة لقياس

### وتقييم الأصول الثابتة

#### أولاً: الأصول الثابتة:

##### (1) مفهوم الأصول الثابتة:

هو مصطلح يستخدم في مجال المحاسبة عن الأصول والعقارات التي لا يمكن تحويلها إلى نقد بسهولة، وتسمى أيضاً أصول غير متداولة وهي موارد اقتصادية تستخدمها الشركات في عملياتها التشغيلية ولها عمر إنتاجي لأكثر من فئة مالية واحدة ولا تهدف الشركات عند شرائها إلى إعادة بيعها مثل (الأراضي، المباني، المعدات، الأثاث، السيارات، ..... إلخ). (ججوي ، 2009، ص 247)

وعرفها (ابونصار وحميدات) بأنها أصول لا تعتبر متداولة وغير معده للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للشركة.(ابونصار وحميدات، 2009، ص 35)

### (2) إعادة تقييم الأصول الثابتة:

يُقصد بإعادة تقييم الأصول الثابتة تعديل القيمة الدفترية لها لكي يقترب من القيمة العادلة او الجارية ويترتب على عملية اعادة التقييم ان تصبح قيمة الأصل بعد اعادة تقييمه اكبر (اقل) من قيمته الدفترية قبل اعادة تقييمه، ان المبدأ الاساسي لتقييم الأصول الواردة في القوائم المالية هو استخدام القيمة الجارية في تاريخ التقييم، وفي حالة عدم توفر القيمة السوقية لبعض الموجودات المستخدمة يتم تقييمها على اساس القيمة الجارية او العادلة او تكلفة اعادة الانتاج، ان نظام الامم المتحدة للحسابات القومية في 1993 اقترح استخدام الاسعار الجارية في السوق لتقييم الأصول والمطلوبات في تاريخ اعداد القوائم المالية وذلك للوصول الى تقديرات سليمة وفي حالة عدم وجود اسواق منتظمة و كفاءة لبعض الأصول يمكن تقريب اسعار السوق الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية او تكلفة اعادة الانتاج او القيمة الحالية الاقتصادية او القيمة العادلة. (داعور، وعابد، 2008، ص 164)

### (3) اسباب اعادة تقييم الأصول الثابتة :

تعتبر عملية اعادة تقييم الأصول الثابتة بمثابة تقنية تتطلب وصف دقيق للقيمة الصحيحة للعقارات والمصانع والمعدات الخاصة بالشركة، حيث ان الغرض من اعادة التقييم هو جعل السجلات تظهر بالقيمة السوقية العادلة ومن اهم اسباب اعادة التقييم : (عبد الحلیم، 2012، ص7)

- 1- لإظهار حقيقة العائد على راس المال المستخدم .
- 2- لاحتجاز مبالغ تساعد في استبدال الأصول الثابتة عند نهاية عمرها الافتراضي .
- 3- لإظهار القيمة السوقية العادلة للأصول .
- 4- لتسهيل مهمة الشركة للحصول على القرض من المصرف من خلال رهن الأصول الثابتة .

5- لتأمين عملية بيع الأصول بشكل منفرد او جماعي .

### (4) طرق اعادة تقييم الأصول الثابتة :

توجد عدة طرق لإعادة تقييم الأصول الثابتة: (راجي وكاظم، 2018، ص 9)

أ- طريقة الفهرسة او المؤشر :

تقوم هذه الطريقة على اساس اعتماد معيار التكلفة التاريخية كأساس للوصول الى التكلفة الجارية ويمكن الوصول للمؤشرات من خلال المسح الاقتصادي للوصول الى

إعادة التقييم للأصول، فهي لا تستخدم كبديل للقياس بشكل كامل لإعادة التقييم وإنما كوسيلة فعالة من حيث التقرير إذا كان هناك تغيير جوهري في القيمة على مر الزمن  
**ب- طريقة القيمة السوقية الجارية :**

تعتمد هذه الطريقة على مؤشرات سوقية مماثلة للأراضي المرغوب في إعادة تقييمها وذلك بالتعاون مع سماسرة أو وسطاء أما بالنسبة للمعدات عادة ما يتم الاعتماد على المجهزين في إعادة التقييم خاصة في حالة اختلاف طريقة التصنيع لتلك الأصول مع اعتماد الأصول ذات صفات مماثلة .

### **ج- طريقة التثمين:**

تعتمد هذه الطريقة على الخبراء التقنيين وذلك للقيام باختيار الأصول وتحديد القيمة السوقية العادلة لها ويستفاد من هذه القيمة في التحضير للتأمين على هذه الأصول ويتم تحديد عدد من العناصر التي تؤثر في تحديد هذه القيمة منها ( تاريخ الشراء، نوع الأصل، الإصلاح والصيانة، توفر قطع الغيار في المستقبل خاصة عندما تكون الماكينة مستوردة، العمر الرئيسي للماكينة الأساسية ) .

## **ثانياً: التوجه المحاسبي الدولي نحو معيار القيمة العادلة:**

اهتمت المعايير الدولية والأمريكية بمفهوم القيمة العادلة وكيف يمكن الاستفادة منها لإعادة تقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة والاستثمارات وغيرها من البنود المحاسبية كي تضيفي على المعلومات المحاسبية خاصية الملائمة لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في النشاط الاقتصادي ومن هذه المعايير:

### **أ) المعايير المحاسبية الدولية:**

#### **(1) المعيار الدولي رقم 16: (الممتلكات والمصانع والمعدات)**

طبقاً لهذا المعيار فإنه يحق للشركة أن تختار ما بين معيار التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة (الممتلكات والمعدات والآلات) وتعكس قيمة إعادة التقييم القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق واية خسارة مجمعه لاحقة ناتجة عن الانخفاض في القيمة، على أن يتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من عدم وجود اختلاف جوهري بين التكلفة الدفترية والقيمة العادلة في تاريخ اعداد القوائم المالية، وأنه يجب إضافة الزيادة في القيمة الناتجة عن إعادة التقييم على حقوق المساهمين تحت تسمية فائض إعادة التقييم. (ابونصار وحמידات، 2008، ص 24)

#### **(2) المعيار الدولي رقم 32: (عرض الأدوات المالية)**

طبقاً لهذا المعيار فإنه يقدم وصفاً للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات

المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها، كما جاء بتعريف للقيمة العادلة ، ويشير هذا المعيار إلى أن معلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية. (ابونصار وحميدات، 2008، ص 27)

### (3) المعيار الدولي رقم 38: (الأصول الثابتة غير الملموسة)

طبقاً لهذا المعيار فإنه يحق للشركة أن تختار ما بين معيار التكلفة أو إعادة التقييم (القيمة العادلة) كسياسة محاسبية للقياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وتحدد القيمة العادلة إما بناءً على سوق نشط والذي قد يتوفر لبعض الأصول غير الملموسة مثل (تراخيص سيارة الأجرة ، أو تراخيص الصيد، أو حصص الإنتاج). أو تحدد بناءً على سوق غير نشط لا يتوفر في بعض عناصر الأصول غير الملموسة مثل (العلامات التجارية، أسماء المجلات والصحف، براءات الإختراع ) ليتم إضافة قيمة الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم إلى حقوق المساهمين تحت تسمية فائض إعادة التقييم، والإعتراف بزيادة القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة في الأرباح والخسائر في حدود رد مبلغ النقص ناتج عن إعادة التقييم لذات الاصل الذي تم الاعتراف به في الأرباح والخسائر. (IAS38,PARS,P118-124)

### (4) المعيار الدولي رقم 39: (الأدوات المالية الاعتراف والقياس)

يعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامه في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو معيار القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المعروضة في التقارير المالية وبيّن هذا المعيار عدة مقاييس للقيمة العادلة على النحو التالي: (المجمع العربي

### للمحاسبين القانونيين، 2005، ص 1089)

أ) الأسعار المدرجة في سوق نشط للأداة المالية، وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة.  
ب) أداة الدين التي تصنف من قبل وكالة تصنيف مستقلة، ولهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول.

ت) الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب ويعتمد مدخلات هذا النموذج على بيانات من الأسواق المالية النشطة.

### (5) المعيار الدولي رقم 40: (الممتلكات الاستثمارية)

طبقاً لهذا المعيار فإن القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية تتحدد بناءً على:

أ) اعتبار السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالاً والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، ويمثل أفضل سعر يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة.

- (ب) اعتبار الاسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات متشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.
- (ج) في حالة عدم توفر أسعار جارية سوقية، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة تتضمن:
- الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات
  - خصم التدفقات المستقبلية المنتظرة بموجب عقود إيجار خارجية كإيجار الممتلكات في نفس المنطقة.

#### (6) المعيار الدولي رقم 41: (الزراعة)

وهو المعيار المهتم بقياس الأصول البيولوجية في النشاط الزراعي إذ يقاس الأصل الحيوي والمنتجات الزراعية الناتجة عنه عند نقطة الحصاد في تاريخ الاعتراف وفي تاريخ إعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة مالية لاحقة بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ويعتبر هذا القياس معياراً عن التكلفة للمنتجات الزراعية. وبالنسبة للإفصاح فقد أكد المعيار 41 على أنه يجب الإفصاح عن الأرباح والخسارة الكلية الناجمة خلال الفترة الجارية عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية الناتجة عنها عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة وعند التغيير في القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع المقدرة. وكذلك يجب الإفصاح عن الطرق والافتراضات الهامة المطبقة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الأصول البيولوجية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2005، ص 1089)

#### (ب) المعايير المحاسبية الأمريكية:

#### (1) المعيار الأمريكي رقم 142

أصدرت لجنة المعايير الأمريكية معيار رقم 142 الخاص بشهرة المحل والأصول غير الملموسة وينص هذا المعيار على معالجة شهرة المحل والأصول غير الملموسة الأخرى وفقاً للقيمة العادلة وذلك بإعادة تقييمها وفقاً للسوق في نهاية كل سنة مالية أو عند الحاجة لذلك، فإن أظهرت تدني بالقيمة يتم إطفاء الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة السوق في دخل نفس السنة التي حصل فيها التقييم وإن كانت قيمة السوق أكبر فتترك القيمة الدفترية على ما هي عليه.

وأن السبب في صدور هذا المعيار هو أن الأصول غير الملموسة موارد اقتصادية مهمة جداً وإظهارها بالقيمة العادلة يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة



المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة الشركة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها. وأن عملية إظهار الأصول الثابتة وفقا للقيمة العادلة ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أدائها لاحقا. (دهمش، 2003، ص 15)

### (2) المعيار الأمريكي رقم 143

أصدرت لجنة المعايير الأمريكية المعيار 143 والخاص بالتخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل ويهدف هذا المعيار إلى إنشاء معايير محاسبية للاعتراف بقياس التزام التخلص من الأصول والتكاليف المتعلقة بها وينص على ما يلي:

• يجب على الشركات أن تعترف بالالتزام التخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل في الوقت الذي يحدث في الالتزام مع تقدير القيمة العادلة في أقرب وقت ممكن.

• يجب على الشركات تسجيل قيمة الالتزام بالقيمة العادلة إما وفقا للقيمة التي يمكن فيها سداد قيمة الالتزام في العملية الحالية للأطراف الراغبة في السوق الفعال أو بقيمة السوق كبديل مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمطلوبة لتسديد الالتزام.

• يجب على الشركة رسملة جزء من تكاليف التخلص من الأصل كزيادة في قيمة الأصل طويل الأجل لإكمال الجزء الدائن من القيد للالتزام التخلص من الأصول.

• يجب على الشركة أن تنزل تكاليف التخلص المرسملة في قائمة الدخل خلال حياة الأصل تحت مسمى اهتلاك الأصل، حيث تتضمن تكاليف التخلص من الأصل الإضافية والفائدة على زيادة التزام التخلص خلال مرور الوقت ( WWW, FASB,org)

### (3) المعيار الأمريكي رقم 144

وقد نص هذا المعيار على ضرورة إثبات الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل كمصروف ضمن قائمة الدخل، وقد بين المعيار 144 أن إجراء تقييم انخفاض قيمة الأصول طويل الأجل يتطلب توافر عدد من المؤشرات التي تشير إلى احتمال وجود انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل مثل انخفاض القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر من المتوقع بسبب الزمن أو الاستخدام العادي أو حصول تغيرات مهمة حالية أو متوقعة في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية، أو زيادة أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق التي تؤثر في سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة، أو زيادة القيمة الدفترية الصافية للأصل على قيمته السوقية أو وجود أدلة على بطلان استعمال الأصل أو حدوث تلف

فيه. أما بالنسبة للأصول المملوكة من أجل استخدامها أو الاحتفاظ بها فإن انخفاض القيمة يقاس أولاً على أساس التدفقات النقدية غير المخصومة فإذا كان هناك انخفاض في القيمة فعلى الشركة أن تقيس انخفاض القيمة بمقارنة القيمة الدفترية من الأصل مع قيمته العادلة وإذا لم يكن هناك انخفاض في القيمة فعندها لا يوجد أي إجراء يتخذ إنما يعاد النظر في العمر الإنتاجي للأصول إذا تطلب الأمر، أما بالنسبة للأصول طويلة الأجل المصنفة على أنه سيتم التخلص منها (بيعها) فيجب عند ذلك قياس انخفاض القيمة على أساس المبلغ الأقل من بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. (الريشاني، 2007، 169-171).

### (ج) معايير الإبلاغ المالي IFRS:

تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولي تطوراً أو امتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر من معايير محاسبية وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها والمعتمدة من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تفسير المعايير وأن هدف الإبلاغ المالي هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار، المديونية، قرارات توزيع الموارد، ويهدف احكام السيطرة على نوعية هذه المعلومات ودرجة الفائدة منها برزت الحاجة برزت الحاجة إلى إطار مفاهيمي يوحد المعايير المحاسبية والمفترض لإعدادها لهذا الإطار ، منها ما جاء تنويجاً لمعيار القيمة العادلة لقياسها وتقييمها والإفصاح عنها بجودة عالية ومن هذه المعايير: ( Watchman,2012,P4 )

### (1) معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 07) (الأدوات المالية الإفصاح)

يهدف هذا المعيار إلى الطلب من الشركات توفير الإفصاحان في قوائمها المالية وذلك لتمكين مستخدميها من تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة، وطبيعة ومدى المخاطرة التي تتعرض لها الشركة الناجمة عن الأدوات المالية وكيفية التعامل معها، وأن هذا المعيار جاء مكملاً للمعيارين (32، 39). (شطا، 2009، ص347).

### (2) معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 09) (تصنيف وتقييم الأدوات المالية)

يختص هذا المعيار بتصنيف وتقييم الأصول والخصوم المالية ومن المزمع أن يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 39) وحسب هذا المعيار فإن الفئة التي يصنف ضمنها الأصل المالي هي التي تحدد طريقة بصفة مستمرة إما على أساس التكلفة المهلكة، أو القيمة العادلة كما يجب تقييم كل أدوات الأموال الخاصة بالقيمة العادلة. (إحمودة، 2014، ص 30)

### (3) معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 13) (قياس القيمة العادلة)

يختص هذا المعيار بقياس القيمة العادلة وهو أحدث معيار يتعلق بالقيمة العادلة والذي يمثل إطار موحد لقياس القيمة العادلة، تبعاً لهذا المعيار ومن أجل تحديد القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات يجب اتباع الإجراءات التالية: (إبراهيم، 2011، ص71) من خلال ما تم عرضه أعلاه من معايير دولية وأمريكية، تركيزاً على المعيار الدولي رقم 16 والمعيار الأمريكي 143 و 144، معيار الإبلاغ الدولي IFRS 13، والتي تتيح لشركات الأعمال والخدمات ضرورة تبني القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية بشكل أساسي على أساس معيار القيمة العادلة سواء تقييم الأصول الثابتة أو الاعتراف بها، كما أنها ألزمت الشركات بتقديم الإفصاح الكامل بشأن استخدام معيار القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بما يُمكن مستخدمي القوائم المالية من تفسير وفهم هذه القوائم بما يجعلها أكثر فائدة ومنفعة في اتخاذ القرارات المختلفة. وقد طالبت الشركات في حالة قياسها لأي بند من بنود القوائم المالية أن تفصح عن الأسباب التي حالت دون قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها والتقدير التي من المرجح أن تقع في نطاقها بالقيمة العادلة (إن أمكن). ونلاحظ أيضاً أن أساس القياس المحاسبي وفق المعايير الدولية قد تحول من القياس على أساس التكلفة التاريخية في بعض الحالات النادرة فهة يعتبر حالة استثنائية وهو ما يولد فجوة بين أساس القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية. والتساؤل المطروح هنا هل أن الشركات العامة في فلسطين والتي تعتبر لبنة الحياة الاقتصادية لفلسطين كشركة توزيع الكهرباء، وشركة شرف للصناعات المعدنية، وشركة السكسك للصناعات المعدنية والبلاستيكية، والتي تطبق النظام المحاسبي الموحد ترغب باستخدام نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة طبقاً للمعايير الدولية في تقييم أصولها الثابتة كمعيار رقم 16 من أجل تقليص الفجوة بين أساس القياس والإفصاح في القوائم المالية، وهل أن الشركات على استعداد كامل للقيام بهذا التحول هذا ما سنتعرف عليه في الدراسة الميدانية في الفصل المبحث الثالث.

## المبحث الرابع

### (الدراسة الميدانية)

أجريت الدراسة الميدانية في عينة من الشركات الفلسطينية العامة والتي تعتبر من كبريات الشركات العامة وهي بمثابة العمود الفقري للاقتصاد الفلسطيني وهي ( شركة توزيع الكهرباء، وشركة شرف للصناعات المعدنية، وشركة السكسك للصناعات المعدنية والبلاستيكية) إذ تتكون عينة الدراسة من مجموعة من الموظفين العاملين في

هذه الشركات والتي كان حجمها (60) عينة حيث تم توزيع الاستبانة عليهم، والجدول التالي يبين عينة الدراسة وعدد الاستثمارات الموزعة والمستردة من عينة البحث.

### جدول رقم (1)

#### عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة

الاستثمارات	العدد	النسبة
الموزعة	60	100%
المستردة	59	98%
المستبعدة	1	2%
صافي المستخدم للتحليل الإحصائي	58	96%

ومن الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة استجابة العينة جيدة وقد تم استبعاد استمارة واحدة فقط لعدم الإجابة على كافة فقراتها وقد صممت الاستثمارات المستخدمة لدراسة فرضيات الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي وحددت إجابات المستقيمين بالدرجات التي يوضحها الجدول التالي:

### جدول رقم (2)

#### توزيع درجات الإجابة على استمارة الاستبيان

اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
5	4	3	2	1

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين: الأول يتضمن المعلومات الديموغرافية وهو يشمل مجموعة من المعلومات العامة الخاصة بالمجيب مثل (العمر والمؤهل العلمي وسنوات الخدمة والتخصص العملي) للوقوف على صفات المجيب الديموغرافية. أما القسم الثاني من استمارة الاستبيان فهو يتضمن مجموعة من الأسئلة الخاصة بدراسة فرضيات الدراسة إذ كانت هذه المجموعة تتكون من (28) سؤال مقسمة كالآتي:

### جدول رقم (3)

#### يبين كيفية تقسيم أسئلة الاستبيان على فرضيات الدراسة

رقم الفرضية	الفرضية	الأسئلة الخاصة بها
1	ليس لدى الشركات الفلسطينية العامة رغبة بالتحول من معيار التكلفة التاريخية إلى تطبيق معيار التكلفة العادلة في قياس وتقييم الأصول الثابتة.	من 1-10
2	يساهم تطبيق الشركات الفلسطينية العامة لمعيار القيمة العادلة لقياس وتقييم الأصول الثابتة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.	من 11-21

3	إن ضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية في الشركات الفلسطينية العامة من أسباب عدم تبني تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة.	من 22-28
---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------

### التحليل الإحصائي:

#### أ) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث:

في هذا الجانب يتم التحليل الإحصائي الديموغرافي (المعلومات العامة) لعينة الدراسة لملاحظة العلاقة بين المجيبين (عينة الدراسة) مع موضوع الدراسة ومدى ملائمة العينة لموضوع الدراسة وهي كانت كالآتي:

- العمر: يُبين الجدول التالي الفئات العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة

#### جدول رقم (4)

##### التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر

العمر	من 20-29	من 30-39	من 40 فما فوق	المجموع
التكرار	10	26	22	58
النسبة المئوية	17%	45%	38%	100%

من الجدول أعلاه نلاحظ عينة الدراسة كانت غالبيتهم من الفئة العمرية المحصورة بين (30-39) سنة إذ شكلت النسبة الأكبر وهي (45%) وتليها الفئة العمرية المحصورة بين (40 فما فوق) والتي شكلت نسبة (38%) أما الفئة المحصورة بين (20-29) وهي الفئة الأقل إذ شكلت النسبة الأقل وهي (17%) ومن هذا نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم من الفئة العمرية المتوسطة أي بين الحديث والقديم والتي يمكن أن تعكس وبشكل إيجابي على إجابات الاستبيان على اعتبار أن موضوع الدراسة يتصف بأنه مفهوم تطبيقي حديث ومهم وهو القيمة السوقية العادلة.

- المؤهل العلمي: يُبين الجدول التالي المؤهل العلمي لعينة الدراسة لملاحظة مدى ارتباط مؤهلات العينة مع موضوع الدراسة.

#### جدول رقم (5)

المؤهل العلمي	دبلوم فني	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	13	44	1	0	0	58
النسبة المئوية	22%	76%	2%	0%	0%	100%

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤهل العلمي لعينة البحث كان غالبيتهم من درجة البكالوريوس، إذ شكلت نسبة (76%)، وهي أعلى نسبة من عينة البحث وتليها درجة دبلوم فني إذ شكلت نسبة (22%) أما النسبة الأقل من عينة البحث وهي درجة الدبلوم

العالي إذ شكلت نسبة (2%) وهي نسبة قليلة جدا. وعليه نلاحظ أن عينة البحث كانت من درجة البكالوريوس بما تتلاءم مع موضوع البحث على اعتبار أنهم في مستوى أكاديمي جيد وهو درجة البكالوريوس.

• **التخصص العلمي:** يبين الجدول التالي التخصص العلمي لعينة البحث للوقوف على مدى ملائمة العينة مع موضوع البحث.

جدول رقم (6)

التخصص العلمي	محاسبة	إدارة أعمال	علوم ومصرفية	مالية	أخرى	المجموع
التكرار	37	11	8		2	58
النسبة المئوية	%64	%19	%14		%3	%100

جدول رقم (7)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخدمة

سنوات الخبرة العملية	من 1-4	من 5-9	من 10-14	من 15 فما فوق	المجموع
التكرار	2	15	19	22	58
النسبة المئوية	%3	%26	%33	%38	%100

ومن الجدول أعلاه نلاحظ أن سنوات الخبرة العملية التي يتمتع بها عينة البحث والتي تكون تبدأ من 15 سنة فأكثر هي النسبة الأكبر بين عينة البحث إذ شكلت (38% من عينة البحث) وتليها الفئة المحصورة بين (10-14) سنة إذ شكلت نسبة 33% وهي النسبة الثانية من عينة البحث والتي تمتلك خبرة عملية متوسطة وبعدها نسبة (26%) وهي النسبة الأقل من عينة البحث وتمثل الفئة قبل الأخيرة من عينة البحث وهم الأفراد الذين يمتلكون خبرة عملية تتراوح من (5-9) سنة وهي خبرة عملية ليست بقليلة وتليها الفئة الأقل جدا وهم من فئة (1-4) سنوات ممن يمتلكون خبرة عملية والتي تشكل نسبة 3% وهي نسبة قليلة جدا. وعليه نلاحظ أن عينة البحث الأكبر هم ممن يتمتعون بمؤهلات وخبرات عملية جيدة وهم من فئة (من 15 سنة فما فوق) ومن ثم تدرج العينة حسب سنوات الخبرة وتعد من الفئات الملائمة لبحث موضوع القيمة العادلة على اعتبار أن هذا الموضوع مهم في التطبيقات المحاسبية ولا يحدد أهمية هذا الموضوع في التطبيقات العملية إلا أهل الخبرة العملية الجيدة وهذا مما تتصف به عينة البحث.

(ب) التحليل الوصفي لعينة البحث لدراسة فرضيات البحث:  
 يتم في هذا الجانب من الدراسة إجراء التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث للوقوف على معرفة هل أن فرضيات البحث قد تحققت أم لا. ولذلك قد استخدم التحليل الاحصائي الوصفي من خلال احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاختبار فرضيات الدراسة.

• اختبار الفرضية الأولى:

جدول رقم (8)

الإحصاء الوصفي لإجابات عينة البحث فيما يخص الفرضية الأولى

الرقم	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الخطأ
1	إن معيار التكلفة التاريخية يعاني من قصور في عملية قياس وتقييم الأصول الثابتة	4.2	0.94	0.17
2	ان ابتعاد معيار التكلفة التاريخية عن الواقع وفقدان قابلية المقارنة من خلالها يؤثر في الثقة بتلك المعلومات	4.31	0.8	0.41
3	ان تطبيق النظام المحاسبي الموحد لمعيار التكلفة التاريخية لا يأخذ بتغيرات الأسعار عند إجراء قياس وتقييم الأصول الثابتة	4.34	0.81	0.15
4	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد لمعيار التكلفة التاريخية ينجم عنه عدم كفاية مخصصات الاستهلاك لاستبدال الأصل الثابت عند ارتفاع الأسعار.	4.17	0.96	0.17
5	الاحتياطات في النظام المحاسبي الموحد حلا نهائيا وجذريا لمشكلة استبدال الأصل الثابت	3.55	1.05	0.19
6	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد لمعيار التكلفة التاريخية لا يقدم قياسا حقيقيا لنتائج نشاط الشركة	3.89	1.01	0.18

0.15	0.84	4.27	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد لمعيار التكلفة التاريخية في قياس و تقييم الأصول الثابتة يهمل القيم الحقيقية للتدفقات الاقتصادية الداخلة والخارجة عند احتساب الدخل بسبب افتراض ثبات القوة الشرائية	7
0.2	1.08	4.03	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد لمعيار التكلفة التاريخية في قياس و تقييم الأصول الثابتة يؤدي إلى تضخيم قياس الدخل في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي تآكل القدرة الشرائية لرأس المال	8
0.16	0.91	4.24	ان النظام المحاسبي الموحد يأخذ بنظر الاعتبار وجهة نظر معالج المعلومات وليس وجهة نظر المستخدم	9
0.16	0.8	3.96	هناك ضرورة لتعديل النظام المحاسبي الموحد وان تطويره وفقاً لمعيار القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة سيمكن المحاسب من مواجهة التحديات الراهنة	10
0.17	0.93	4.09	العبارات مجتمعة من (1-10) تتعلق بالفرضية الأولى	

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 4.09 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن نسبة الخطأ للأسئلة مجتمعة هي 0.17 وهي أقل من النسبة المفترضة في الدراسة وهي (50%) أما الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة هي (0.93) وهي أقل من (1) وعليه نلاحظ أن لدى المجيبين الرغبة بالتحول من معيار التكلفة التاريخية إلى معيار القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة وهذا يظهر جلياً من اجابات المجيبين بخصوص السؤال (3 و 2 و 7) إذ أن الوسط الحسابي لتلك الأسئلة على التوالي هي (4.34، 4.31، 4.27) أي أن النظام المحاسبي الموحد لمعيار التكلفة التاريخية لا يأخذ بتغيرات الأسعار عند إجراء قياس وتقييم الأصول الثابتة، وان معيار التكلفة التاريخية يبتعد عن الواقع ويفتقد إلى قابلية المقارنة ما يؤثر



في ثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية، كما أنه يهمل القيم الحقيقية للتدفقات الاقتصادية الداخلة والخارجة عند احتساب الدخل بسبب افتراض ثبات القوة الشرائية وبذلك يتم قبول فرضية البحث الأولى والتي تنص على أنه ((يوجد لدى الشركات الفلسطينية العامة رغبة بالتحول من معيار التكلفة التاريخية إلى معيار القيمة العادلة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة)).

• اختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (9)

الإحصاء الوصفي لإجابات عينة البحث فيما يخص الفرضية الثانية

الرقم	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الخطأ
11	يتميز معيار القيمة العادلة بسهولة التطبيق.	3.89	1.01	0.18
12	يساعد معيار القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة على توفير متطلبات الرقابة الادارية والمالية على هذه الأصول	4.13	0.74	0.13
13	يوفر معيار القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	4.06	0.65	0.12
14	تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة الزمانية والمكانية باستخدام معيار القيمة العادلة	4.27	0.64	0.12
15	يوفر معيار القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة الموضوعية في قياس نتيجة نشاط والمركز المالي للشركة	4.03	0.68	0.12
16	يوفر معيار القيمة العادلة أدلة اثبات موضوعية في مجال تقييم الأصول الثابتة	3.93	0.84	0.15
17	تشكل المعلومات المستندة إلى التقييم وفقاً لمعيار القيمة العادلة أساساً دقيقاً للتنبؤ واتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول الثابتة	3.75	0.78	0.14
18	إن تقييم الأصول الثابتة وفقاً لمعيار القيمة العادلة يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق	3.89	0.85	0.15
19	إن تطبيق معيار القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة تنتج عنه معلومات تمثل جوهر الأحداث وليس مجرد الشكل	4.03	1.01	0.18

			القانوني للأحداث	
0.13	0.71	4.00	إن تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة يعطي درجة أكثر تأكيداً للقياس المحاسبي	20
0.11	0.59	4.00	تطبيق معيار القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة يساعد على سهولة فهم القوائم المالية	21
0.13	0.77	3.99	العبارات مجتمعة من (11-21) تتعلق بالفرضية الثانية	

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 3.99 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن نسبة الخطأ للأسئلة مجتمعة هي 0.13 وهي أقل من النسبة المفترضة في الدراسة وهي (50%) أما الانحراف المعياري للأسئلة المجتمعة هي (0.77) وهي أقل من (1) وعليه نلاحظ أن لدى المجيبين يؤيدون أن استخدام معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة يساهم في زيادة خصائص السؤال (14، 12، 19) إذ أن الوسط الحسابي لتلك الأسئلة على التوالي هي (4.27، 4.13، 4.00) إن تطبيق معيار القيمة العادلة في الشركات الفلسطينية العامة يُساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بتقديم قوائم مالية قابلة للمقارنة تعتمد على معلومات تمثل جوهر الأحداث وليس مجرد شكل قانوني لها، ويساعد على توفير متطلبات الرقابة المالية والإدارية . وبناء على ذلك تم قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أن ((تطبيق الشركات الفلسطينية العامة لمعيار القيمة العادلة لقياس و تقييم الأصول الثابتة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية)).

• اختبار الفرضية الثالثة:

#### جدول رقم (10)

#### الإحصاء الوصفي لإجابات عينة البحث لاختبار الفرضية الثالثة

الرقم	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الخطأ
22	عدم توافر الكوادر المؤهلة للتعامل مع معيار القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة	3.06	0.84	0.15
23	صعوبة جمع المعلومات المعدة بناء على معيار القيمة العادلة	4.41	1.05	0.19
24	عدم وجود مقومات اقتصادية من	4.27	0.95	0.17

			أسواق جاهزة وأسواق مالية فاعلة التي تسهل قياس القيمة العادلة	
0.15	0.82	4.55	ليس هناك مقومات ثقافية لاستخدام معيار القيمة العادلة	25
0.14	0.77	4.41	عدم وجود دورات تدريبية للمحاسبين بخصوص كيفية تطبيق معيار القيمة العادلة في التقييم	26
0.18	0.99	4.27	يمثل التعليم الجامعي لطلبة قسم المحاسبة دورا كبيرا في المعوقات التي تمنع تطبيق معيار القيمة العادلة	27
0.21	1.14	4.10	عدم توفر قوانين وتشريعات تساهم بتطبيق معيار القيمة العادلة	28
0.17	0.93	4.29	العبارات مجتمعة من (22-28) تتعلق بالفرضية الثالثة	

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 4.29 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن نسبة الخطأ للأسئلة مجتمعة هي 0.17 وهي أقل من النسبة المفترضة في الدراسة وهي (50%) أما الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة هي (0.93) وهي أقل من (1) وعليه نلاحظ أن المجيبين يؤيدون أن ضعف الوعي المهني وغياب المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية من أسباب عدم تطبيق طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة وعليه تم قبول هذه الفرضية الثالثة التي تنص على (( أن ضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية في الشركات الفلسطينية العامة من أسباب عدم تبني تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال القياس المحاسبي للأصول الثابتة)).

## المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

1- تبين من خلال الدراسة الميدانية أن هناك رغبة لدى الشركات العامة الفلسطينية بالتحول من استخدام معيار التكلفة التاريخية إلى معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة بسبب تغطية ثغرات معيار التكلفة التاريخية، منها عدم الأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار عند إجراء قياس وتقييم الأصول الثابتة، بالإضافة إلى ابتعاده عن الواقع وفقدان قابلية المقارنة بما يؤثر في ثقة

- ومصدقية المعلومات المحاسبية، كما أنه يهمل القيم الحقيقية للتدفقات الاقتصادية الداخلة والخارجة عند احتساب الدخل وبالتالي لا يقدم قياساً حقيقياً لنتائج نشاط الشركة.
- 1- إن تطبيق معيار القيمة العادلة في الشركات الفلسطينية العامة يُساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بتقديم قوائم مالية قابلة للمقارنة تعتمد على معلومات تمثل جوهر الأحداث وليس مجرد شكل قانوني لها، ويساعد على توفير متطلبات الرقابة المالية والإدارية .
  - 2- إن ضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية في الشركات الفلسطينية العامة من أسباب عدم تبني تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال القياس المحاسبي للأصول الثابتة خاصة فيما يتعلق بعدم وجود دورات تدريبية لمحاسبى وموظفي الشركة بخصوص كيفية تطبيق معيار القيمة العادلة، وعدم وجود مقومات اقتصادية جاهزة تسهل قياس القيمة العادلة.

## ثانياً: التوصيات

- بناءً على النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:**
- 1- يجب تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة على أساس المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية ومعيار الإبلاغ الدولي ( IFRS 13) من أجل الوثوق بالبيانات المقدمة لإعداد القوائم المالية وموثوقية نتائج القياس المحاسبي لقياس نتائج أعمال الشركة بشكل حقيقي، ومن ثم تستطيع إدارة الشركة مواجهة التحديات الراهنة والحاصلة في مجال الأعمال وتعزز من استمراريتها في بيئة الأعمال.
  - 2- يجب تطبيق معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة لأنه يوفر معلومات دقيقة تساعد إدارة الشركة في التنبؤ واتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول الثابتة، بالإضافة إلى أنه يتميز بسهولة التطبيق، ويوفر أدلة إثبات موضوعية في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة.
  - 3- العمل على تدريب الكوادر المحاسبية وزيادة وعيهم الثقافي بكيفية تطبيق معيار القيمة العادلة في قياس وتقييم الأصول الثابتة وذلك لتطوير خبراتهم المهنية في هذا المجال.
  - 4- ضرورة تبني الشركات الفلسطينية العامة تطبيق معيار القيمة العادلة لقياس وتقييم الأصول الثابتة لما له من مميزات وفوائد في العمل المحاسبي، ولا بد من توافر مواد قانونية تنص على وجوب استخدام معيار القيمة العادلة في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة وتوفير المعلومات الثقافية عن هذا الموضوع.

## ثالثاً: المصادر العلمية :

### أ) المصادر باللغة العربية:

- 1- إبراهيم، عمرو حسن. (2011)، نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية (دراسة نظرية)، المجلة العلمية للدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد الثاني، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، ص ص 71-119.
- 2- ابونصار محمد، حميدات جمعه، (2008)، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار المكتبة الوطنية، الأردن.
- 3- إحموده، وفاء (2014)، دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي "دراسة حالة"، أطروحة دكتوراه غير منشوره في تخصص مالية محاسبة التسويق في المؤسسة، عنابة.
- 3- الججاوي، طلال محمد (2009)، أساسيات المعرفة والمحاسبة، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن
- 4- حلوة، حنان رضوان، (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان
- 5- دهمش، نعيم، وابوزر عفاف (2004)، القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونيين، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، عمان، الأردن.
- 6- دهمش، نعيم (2003)، الجديد في المعالجات المحاسبية لشهرة المحل والأصول غير الملموسة الأخرى، مجلة المدقق، العدد 52-53، الأردن .
- 7- الداعور، جبر إبراهيم وعابد محمد نواف، (2008)، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين- دراسة ميدانية، مجلة جامعة الأزهر، غزة سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 1.
- 8- راجي، صفاء مهدي، و كاظم باسم عبدالله، (2018)، قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة على وفق معيار الإبلاغ الدولي (IFRS 13)، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة المثنى، العراق.
- 10- الريشاني، سمير، (2007)، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد 2.
- 11- شطاط، غانم ، (2009)، المعايير المحاسبية الدولية، IAS,IFRS ، دار نوميديا، الجزائر.
- 12- عبدالحليم، صفوان قصي (2012)، الإطار المفاهيمي المقترح للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وانموذج لمعيار محاسبي عراقي للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 2 ، العدد 93.

- 13- العاني، صفاء و كامل منى (2014)، دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، بغداد : المؤتمر العربي السنوي العام الأول، واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، 16-17 إبريل.
- 14-العبادي، مصطفى راشد (2010) ، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقيمة المالية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية والتي نظمتها كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود.
- 15-عثمان، إبراهيم يعقوب (2016)، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية "دراسة تطبيقية" ، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 16-فله، حمدي (2017)، تأثير القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- 17-مطر، محمد، و السويطي موسى، (2006)، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة، على إدارة الإنتاج وعدالة البيانات المالية في وقائع المؤتمر العالمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي 13-14 أيلول ، عمان ، الأردن.
- (ب) المصادر باللغة الإنجليزية:

- 1-Altman, Howard, SFAS No. 157,(2007), ( fair value measurement) , CAP journal.
- 2-Choy, Amy, &Kim Ying, (2005), **Fair value as relevant metric; A theoretical investigation**, Washington University.
- 3-International **Accounting Standards** (2006) - up date, may, London, U.K.
- 4- Shamkuts Volha,(2010) **Fair Value Accounting**, University of Iceland, Faculty of Business Administration , Master Thesis.
- 5-Skoda, M. and S. Gabriela (2015). . **Fair value measurement after financial crunch**. Procedia – Social and Behavioral Sciences 213,PP 241-247.
- 6-Watchman. A,(2012), **IFRS 13 :Evaluation fair value**, Bulletin de novellas sur les IFRS, Numéro spécial, Ferrier, P04.
- 7-International Accounting Standards Board Committee foundation (IASCF), IAS16,(2009) (( property, plant and equipment, international financial reporting standards, [www.iasb.org](http://www.iasb.org).
- 8-Financial accounting standard board, [www.FASB.org](http://www.FASB.org)