

اهمية القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة / دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية

أ.م. جمانة حنظل التميمي م. عليه صالح ناصر
جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة
تاريخ استلام البحث: 2013/12/16 تاريخ قبول النشر: 2014/4/1

المستخلص:

ان الاصول الثابتة تشكل الجزء الاكبر من راس المال الثابت في الشركات وهو الجزء الاكبر من ميزانياتها. وفي الغالب يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الاصول الثابتة مما أدى الى تأكل راس المال ومما يولد فجوة في القياس المحاسبي ومن ثم لا نستطيع الاعتراف بالخسائر او الارباح الناشئة من اعادة التقييم. ونظرا ان الشركات موجودة في بيئة اقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم ومن ثم تتغير القوة الشرائية بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة لذا عابت على استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الاصول الثابتة كون هذه الطريقة وفي ظل هذه الظروف لا تستطيع ان تعطي القياس المحاسبي الدقيق لهذه الاصول وعليه تعالت النداءات بوجود ايجاد البديل في تقييم الاصول الثابتة بشكل يحقق القياس المحاسبي الدقيق الذي من خلاله يستطيع الاعتراف بالخسائر والارباح المتحققة من تقييم الاصول الثابتة. من هذا عملت الاكاديميات المحاسبية ومجالس المعايير كمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار المعايير التي تركز في مضمونها على استخدام القيمة العادلة في التقييم والقياس المحاسبي على اعتبار ان هذه الطريقة تحقق قابلية الاعتراف بالخسائر والارباح المتحققة. لذا جاءت هذه الدراسة لتبين فائدة هذه الطريقة في تقييم الاصول الثابتة وانعكاسها على القياس المحاسبي في الشركات العراقية. اذ اجريت الدراسة على عينة من الشركات العامة والتي لها تأثير كبير في الاقتصاد العراقي والمطبقة للنظام المحاسبي الموحد. اذ كانت الدراسة مقسمة الى اربعة مباحث المبحث الاول خاص بمنهجية البحث والدراسات السابقة والمبحث الثاني يمثل الجانب النظري والمبحث الثالث يمثل الدراسة الميدانية والمبحث الرابع خاص بالاستنتاجات والتوصيات. وبعد التحليل الاحصائي توصلت الدراسة الى ان هناك رغبة عالية عند الشركات العراقية العامة بالتخلي عن التقييم بالتكلفة التاريخية واستبدالها باستخدام طريقة القيمة العادلة لما تتميز بها هذه الطريقة من الموضوعية في تقييم الاصول الثابتة وبينت الدراسة ايضا ان استخدام هذه الطريقة سيوفر خصائص نوعية في المعلومات المتولدة من التقييم وفق هذه الطريقة ومن ثم يؤدي ذلك الى تحسين في جودة المعلومات وامكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات المناسبة. ومن اجل تحقيق هذا لا بد من زيادة الوعي الثقافي بمفهوم القيمة العادلة وكيفية استخدامها في التقييم المحاسبي ولا بد من منحها صفة الشرعية في الاستخدام من خلال تشريع بند قانوني محاسبي يلزم الشركات العراقية باعتماد طريقة القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة.

The importance of the fair value in a valuate of fixed assets/the failed study in a sample of Iraqi public companies

Assist. Prof. Jumana Handal Tamimi & Lecture: Aliya Saleh Nasser

Basra University/College of Management and Economics/Accounting Department

Abstract

The research evaluation at fair value of fixed assets and the need to apply the accounting measurement of fixed assets. Especially in public companies operating standardized of accounting system which relies on the evaluation of fixed assets historic cost for access to disclosure and to provide information of good quality properties to its users and that the method of assessment by fair value achieve comparability recognition of losses and profit derived from the assets evaluated in Iraqi companies .

The field study on a sample of accountants in the largest public companies that have a significant role in the development of the Iraqi economy after statistical analysis also the study found that there is an intention and the desire of Iraqi firms to abandon the historical cost valuation and replace it with the method of valuation and the so-called ((fair value)) this method's objectivity in the evaluation especially in the assessment item fixed assets which represent the bulk of the budgets of public companies as well as the study found that when adopting the fair value assessment will provide qualitative characteristics of information generated from accounting applications and thus lead to an improvement in the quality of the information generated and the possibility of adopting appropriate decisions but it was noted that there is some information to be overcome in order to adopt fair value evaluation ; the concept of cultural awareness fair value and how to use them in assessment and accounting measurement and what are the positive attributes in use and should be given legal force through Iraqi companies are required to adopt the fair value method in evaluation of fixed assets included in the consolidated accounting system applications used in such these companies.

المقدمة:

هناك الكثير من التحديات الكبيرة التي تواجه وظيفة المحاسبة عند القياس المحاسبي ، اذ تواجه الصعوبة في اختيارها للقياس الملائم الذي يضيف صفة المصدقية والموضوعية على المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الملائمة.

ونظرا لكبر حجم الاصول الثابتة في الشركات الصناعية بمكوناتها المختلفة فان لها الاهمية الكبيرة بالنسبة لهذه الشركات الا انه يلاحظ ان هناك بعض المشكلات في قياس هذه الاصول وتقييمها بدقة والافصاح عنها ، وكذلك غياب الاسس الواضحة التي تلتزم بها الشركات الصناعية في القياس والتقييم و الافصاح عن الاصول الثابتة . وان الجدل القائم فيما يتعلق بطريقة القياس المحاسبي التي تظهر المعلومات بشكل اكثر واقعية وموضوعية ، ولعل من انطب هذه الطرق هي طريقة القيمة العادلة اذ ان استخدام طريقة القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية يضيف على المعلومات صفة الملائمة والموضوعية وايضا تعمل على المحافظة رأس المال العامل ومن ثم مواجهة تحديات التضخم في الاسواق والاستطاعة بمبادلة الأصل الثابت الهالك بأصل جديد. لكن وللأسف الجديد مازال النظام المحاسبي الموحد في العراق يعمل بأساس التكلفة التاريخية في تقييمه للأصول الثابتة على الرغم من عيوبها وهذا ما يولد فجوة في القياس المحاسبي وبالتالي لا نستطيع الاعتراف بالخسائر او الارباح الناشئة عن اعادة التقييم .

لذا قام الباحثان بدراسة موضوع مدى حاجة النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات العراقية العامة في تبني تقييم الاصول الثابتة على اساس القيمة العادلة لمواجهة كل التحديات التي تواجه عملية القياس المحاسبي على اساس الكلفة التاريخية ، وكان البحث مقسم الى ثلاثة جوانب :

المبحث الاول : وهو ما يخص منهجية البحث المكونة من اهمية ومشكلة واهداف وفرضيات التي قام عليها البحث لمعالجة المشكلة التي تعانيها الشركات العراقية في عملية القياس المحاسبي .

المبحث الثاني: وهو الجانب النظري للتعرف على ادبيات القيمة العادلة وما هي المعايير الدولية التي اهتمت بالقيمة العادلة سواء كانت معايير الدولية ام معايير امريكية

المبحث الثالث: وهو الجانب الاخير من البحث والمتمثل بالدراسة الميدانية التي حلول الباحثان من خلالها تحليل النتائج التي تم التوصل اليها من خلال دراسته والوقوف على مدى تحقق فرضيات الدراسة وبالتالي على مدى تحقق اهدافها .

المبحث الرابع : واخيرا توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

والله ولي التوفيق

اهمية البحث :

نشئت اهمية البحث هذا من الاتي :

1. حداثة الموضوع اذ ان القيمة العادلة تستخدم للتعبير عن قيم الاصول المختلفة وهذا ما يحتاج الى توضيح وخاصة عند تطبيقه في بيانات اقتصادية مختلفة .
2. تتمتع الاصول الثابتة بأهمية خاصة وذلك مقارنة بباقي الاصول خاصة من وجهة نظر الشركات الصناعية ونتيجة لظهور بعض المشكلات في قياس هذه الاصول وتقييمها بدقة والافصاح عنها لذلك فان وجود اساس صحيح لقياس وتقييم هذه الاصول عنها يعد امرا في غاية الأهمية .
3. هناك زيادة في جودة المعلومات المحاسبية التي تنشئ من تطبيق النظام المحاسبي الموحد في حالة تبنيه في القياس والافصاح المحاسبي على اساس القيمة العادلة للأصول الثابتة وما ينتج عنه من مزايا لمستخدمي المعلومات . وبما يمكنهم من ترشيد القرارات المتعلقة بالاصول الثابتة وبالتالي تعظيم استغلال موارد المجتمع ككل .
4. تقليل الفجوة بين التطبيقات المحاسبية المستخدمة في الشركات العراقية العامة وبين التطبيقات المستخدمة في الشركات المعتمدة على تطبيق المعايير الدولية في القياس والافصاح المحاسبي وهذا ما يعمل على تقليل اوجه الاختلاف بين التطبيقات المحاسبية وتطويره.

مشكلة البحث :

تحظى مشكلة تقييم الاصول الثابتة باهتمام الفكر الاكاديمي والمهني على حد سواء منذ زمن طويل اذ اهتمت الادبيات المحاسبية التقليدية التي كانت سائدة حتى اواسط التسعينات من القرن الماضي بتقييم الاصول الثابتة على اساس التكلفة التاريخية حتى ولو تغيرت قيمتها الحقيقية. الا ان التغيرات في الاقتصادية والارتفاع المستمر في الاسعار قد جعلت من التكلفة التاريخية لأصل الثابت غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، وعلى هذا تواجه الشركة هنا مشكلة تأكل راس المال الثابت ، وهذا ما ادى حاجة المجتمع المالي والمهني الى معايير محاسبية جديدة تغطي مسألة تقييم الاصول الثابتة بالقيمة السوقية العادلة عند تغيير قيمتها الحقيقية عن قيمتها الدفترية ومن ثم تقوم الشركة بالاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن اعادة التقييم .

و كاستجابة لهذه الحاجة اصدرت الكثير من المعايير المحاسبية وفي العديد من الدول النامية والمتقدمة التي تطالب بالقياس على اساس القيمة العادلة فمثلا اصدر مجلس معايير المحاسبة الامريكي (SFAS) المعيار رقم 144 الذي وضع القواعد المحاسبية لانخفاض في قيمة الاصول طويلة الاجل عام 2001 كذلك اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار محاسبة رقم 36 الذي يطالب الشركات اجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الاجل ، كما اجرت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تعديلات على المعيار المحاسبي رقم 16 الخاص بالاصول الثابتة اضافة الى العديد من معايير المحاسبة التي تناولت موضوع اعادة تقييم الاصول الثابتة وفق مفهوم القيمة العادلة .

لكن على الرغم من هذا التطور في مجال القياس المحاسبي للأصول الثابتة في الكثير من دول العالم الا انه في العراق مازال النظام المحاسبي الموحد متمسكا بتطبيق اساس الكلفة التاريخية رغم مشكلة القياس التي تعانيتها لذا تولدت التساؤلات التالية :

1. هل ترغب الشركات العراقية بالتحول في القياس المحاسبي من طريقة الكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة

2. هل سيساهم هذا التغيير من تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية والمتعلقة بالاصول الثابتة
 3. ماهي الصعوبات التي تواجه الشركات في عملية التحول هذه في القياس المحاسبي
- اهداف البحث :**

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

1. التعرف على مفهوم القيمة السوقية العادلة وعلى المعايير الدولية التي طالبت باستخدام هذا الطريقة في القياس المحاسبي خصوصا فيما يتعلق بالاصول الثابتة
2. التعرف على مدى رغبة الشركات العراقية بالتخلي عن طريقة الكلفة التاريخية واستخدام القيمة العادلة في قياس الاصول الثابتة
3. التعرف على مدى مساهمة طريقة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المعتمدة في القوائم المالية والمتعلقة بالاصول الثابتة
4. التعرف على الصعوبات التي تواجه الشركات في عملية التحول بالقياس من الكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة

فرضيات البحث :

اعتمد الباحثان على مجموعة من فرضيات الثبات للوصول الى الاهداف المرغوبة من هذا البحث وهي :

- الفرضية الاولى : ترغب الشركات العراقية بالتحول من طريقة الكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة
- الفرضية الثانية : يساهم تبني النظام المحاسبي الموحد لطريقة القيمة العادلة في قياس الاصول الثابتة بتحسين من جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية
- الفرضية الثالثة : ان ضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية من اسباب عدم تبني النظام المحاسبي الموحد القيمة العادلة في مجال القياس المحاسبي للأصول الثابتة

مجتمع البحث والعينة :

يتألف مجتمع البحث من ثلاثة شركات عراقية عملاقة في القطاع العام ولاختبار فرضيا البحث تم اختيار 60 محاسب من ثلاثة شركات على اعتبار 20 محاسب من كل شركة تم توزيع استمارات الاستبيان عليهم للإجابة عليها وقد كانت الاستمارات المستردة من كل الشركات 58 استمارة تم اخضاعها للتحليل الاحصائي للوقوف على نتائج التحليل ومدى تحقق فرضيات الدراسة .

منهجية البحث :

وتكونت من جانبين هما :

1. الجانب النظري : اعتمد الباحثان على الادبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع القيمة العادلة وكذلك ما تم نشره من ابحاث علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة والمرتبطة بموضوع الدراسة .
2. الجانب العملي : لإتمام الدراسة الميدانية تم استخدام استمارة الاستبيان والتي صممت على مقياس ليكرت الخماسي لما تتميز به الاستمارة من توفير الوقت والجهد وتغطية حجم العينة في فترة زمنية معقولة ، وقد روعي في تصميم الاستبانة الاسئلة ذو النهايات المغلقة وذلك لسهولة الاجابة عليها من قبل عينة البحث والحصول على اكبر قدر من البيانات لتغطية موضوع البحث وايضا لسهولة تحليلها اذ قام الباحثان بتحليل الاجابات باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS .

الدراسات السابقة :

هناك الكثير من الابحاث والمقالات المنشورة بخصوص موضوع القيمة العادلة واستخدامها في القياس المحاسبي، الا ان الباحثين قد ركزوا فقط على البحوث المهمة في استخدام القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة وهي كالاتي :

الدراسات العربية :

1. دراسة (عبد الرحيم واخرون ،1997) وعنوانها ((التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية)) وتهدف هذه الدراسة الى اختبار مدى اتفاق السياسات المحاسبية التي تطبقها الشركات الكويتية لقياس وتقييم الاصول الثابتة مع ما تقضي به المعايير المحاسبية الدولية ودرجة اتفاق التطبيق بين الشركات بعضها ببعض، فضلا عن اختبار مدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في هذا المجال . وقد بينت النتائج انه ليس هناك فروق معنوية بين السياسات المحاسبية المطبقة بواسطة شركات العينة ومتطلبات المعايير الدولية باستثناء المحاسبة عن الاصول المصنعة داخليا وعمليات المبادلة كما اشارت النتائج الى ملائمة المعايير الدولية لقياس وتقييم الاصول الثابتة في الشركات الكويتية وكذلك رات بعض الشركات بان صعوبة تطبيق المعايير المحاسبية ترجع الى عدم توفر المحاسبين القادرين على فهم وتطبيق هذه المعايير .

2. دراسة (خشارمة ، 1999) وعنوانها ((العوامل المؤثرة في تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة ، دراسة ميدانية لواقع الاردن)) وتهدف الى معرفة العوامل المؤثرة على تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية في الاردن واطهرت نتائج الدراسة الى ان العامل الضريبي له تأثير على تقدير العمر الانتاجي فكلما زاد معدل الضريبة على ارباح الشركة كلما ساهم ذلك في تخفيض العمر الانتاجي المقدر للأصول الثابتة واوصت الدراسة الى ضرورة تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يتيح لمتخذي القرارات حرية اختيار طريقة الاندثار المناسبة .

3. دراسة (الرضا، 2004) وعنوانها ((مدى توافق اسس استهلاك الاصول الثابتة بموجب النظام المحاسبي الموحد السوري 287 مع معايير المحاسبة الدولية)) وتهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مسألة تجديد الاصول الثابتة في الشركات العامة ذات الطابع الاقتصادي في سوريا اذ نتيجة للالتزام شركات القطاع العام في سوريا بتطبيق قواعد ونسب استهلاك الاصول الثابتة في القانون مما ادى الى عدم كفاية مخصصات الاستهلاك لاستبدال الأصل الثابت. واوصت الدراسة الى ضرورة الغاء اللوائح الخاصة باستهلاك الموجودات الثابتة بحسب القطاعات الاقتصادية وترك مسألة تحديد نسب الاستهلاك لإدارة الشركات العامة بالاعتماد على النسب والقواعد الموجودة في المعايير الدولية .

4. دراسة (عدي ونور، 2006) وعنوانها ((القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة)) تهدف الدراسة الى اظهار الرغبة باستخدام القيمة العادلة في تقييم جميع انواع الاصول وجعلها منهجا مستقلا في القياس المحاسبي والوقوف على رأي المحاسبين القانونيين الاردنيين ممن لهم علاقة كبيرة في ظهور قيم الوحدة المحاسبية في صورة صادقة وعادلة وعلى درجة من الموثوقية وقد اوصت الدراسة الى ان هناك رغبة من قبل المحاسبين القانونيين في الاردن على استخدام القيمة العادلة وتطبيق المعايير الدولية وايضا تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة .

5. دراسة (الريشاني ، 2007) وعنوانها ((انخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل واهمية تطبيقها في سوريا)) وتهدف الى تحديد الفروقات الاساسية بين محاسبة انخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل وفقا لمعايير المحاسبة الامريكية من جهة وبين معايير المحاسبة الدولية من جهة اخرى واستنتجت الدراسة ان محاسبة انخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل غير مطبقة في القطاعين العام والخاص في سوريا وتوصلت الدراسة الى ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية وخاصة ما يتعلق بانخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل وضرورة انشاء سوق مالي في سوريا واعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد وكيفية تطبيقه .

6. دراسة (العبادي ، 2009) وعنوانها ((مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح ومراجعة القوائم المالية)) وتهدف الى توضيح اسس القياس والافصاح المحاسبي بمعايير المحاسبة السعودية والدولية ومراجعة القيمة العادلة في كل من معايير المحاسبة السعودية والدولية وملاحظة اهمية تطوير معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القياس والافصاح والمراجعة على اساس القيمة السوقية العادلة وتوصلت الدراسة الى ان هناك فجوة بين معايير المحاسبة السعودية والدولية بشأن القياس والافصاح على اساس القيمة

العادلة وان هناك ضرورة لتعديل معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القياس والافصاح على اساس القيمة العادلة .

الدراسات الاجنبية :

7. دراسة (Aboody et al , 1998) وعنوانها (Revaluations of Fixed Assets and Future Firm performance: Evidence from the U.K.)

وتهدف الدراسة الى معرفة تأثير اعادة تقدير الاصول الثابتة على الاداء المستقبلي للشركات في بريطانيا وتوصلت الدراسة الى ان ارصدة اعادة تقدير الاصول الثابتة تتأثر ايجابيا وبشكل ملحوظ بتقدير المعلومات السنوي وان اعادة التقدير تعكس تغير قيمة الأصل . وكذلك اوصت الدراسة بان اعادة تقييم الاصول الثابتة وفقا للمعايير الدولية في الشركات البريطانية يعد وسيلة لقياس الاداء المستقبلي لهذه الشركات ومنحها الميزة التنافسية في الاسواق العالمية .

8. دراسة (Hermann et al , 2002) وعنوانها (Property , plant and equipment the next step U.S. fair value accounting))

وتهدف الى بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 2 الى مناقشة القيمة العادلة للأصول الثابتة والتحديات الرئيسية التي تدعم الحفاظ على الوضع الراهن في الولايات المتحدة والمتعلقة باستخدام الكلفة التاريخية او استخدام القيمة العادلة وقد اوضحت الدراسة ان اعادة تقييم القيمة العادلة هي ممارسة مقبولة بموجب القانون الدولي وقد اوصت الدراسة الى ان استخدام القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة يفوق التقييم على اساس الكلفة التاريخية من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واوصت على استفادة الولايات المتحدة من هذا المفهوم في تقييم الاصول الثابتة .

9. دراسة (Choy & Ying , 2005) وعنوانها (Fair value as relevant metric ; Atheoretical investigation))

في هذه الدراسة تم عرض نبذة تاريخية للنقاش المتعلق بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة واهم المعايير المحاسبية التي تدعو لاستخدام سعر السوق كأساس لقياس القيمة العادلة . وبحث كيفية بناء نموذج اقتصادي لاستخدام القيمة العادلة كطريقة للتقييم وما اثرها على المحتوى المعلوماتي وكيفية استفادة المستخدمين منها للتنبؤ بقيمة الشركة المستقبلية . اضافة الى ذلك ان الدراسة قد استخدمت طريقة المحاكاة ليوضح بان الربح المحاسبي المفصح عنه يعطي اشارة صادقة للربح الاقتصادي في ظل ظروف معينة وتوصلت الدراسة الى ان هناك تأييد كبير من موظفي الدولة ورجال الاعمال على استخدام القيمة العادلة في تقييم الاصول .

ما تتميز به الدراسة الحالية: يتميز هذا البحث عن الدراسات السابقة بانه يدرس امكانية تطبيق طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة والافصاح عنها من قبل الشركات العامة من خلال تبني هذه الطريقة من قبل النظام المحاسبي الموحد الذي يضيفي لها الصفة الشرعية في الاستخدام خاصة ان العينة المختارة من الشركات العامة تطبق هذا النظام المحاسبي .

مفهوم القيمة العادلة :

وردت للقيمة العادلة تعريف عديدة اشارت اليها العديد من المعايير الدولية الصادرة من جهات متعددة، اذ حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي اصدرتها تلك اللجنة كمييار رقم (16، 30، 32، 36، 39، 40، 41) على انها المبلغ الذي يمكن ان تتم مبادلة الأصل به او سداد الالتزام بين اطراف مطلعة وراغبة في التعامل على اساس تجاري بحت (العبادي ، 2009 ، 7) .

وعرفت على انها (القيمة التي يمكن بموجبها تبادل اصل او تسوية التزام بين اطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بيينة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة)

وقد عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB في اكثر من معيار فقد عرفت في المعيار (IASB107, NO.39) على انها (القيمة التي يمكن بها تبادل الاداة المالية في المعاملات التجارية بين الاطراف الراغبة بخلاف حالات البيع الجبري او التصفية)

(SAFS,107,1991,5) وقد عرفها المعيار 157 على انها (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) (5,2007,157,SAFS) .

وعرفها المعيار 157 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) (SAFS157,2007,par5).

كما عرفها (صالح) على انها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع او شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين اطراف مطلعة وراغبة بالتبادل بعيدا عن ظروف التصفية ، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على انها تلك القيمة التي تستحق او المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين اطراف راغبة في العملية مع استبعاد اثر التصفية (صالح ، 2010 ، 23) .

وقد عبر (Barth et al ,2001 , 77) على انه يتم تقدير القيمة العادلة لاي بند من خلال الاسعار المعروضة او المطلوبة وفي حالات عدم توفر هذه الاسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري اذ برر المجلس المعايير المحاسبية استخدام مصطلح القيمة العادلة لانه ليس لكل اصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق .

وقد اشار الغزوي الى ان القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن ان تتم المبادلة الأصل به او تسديد الالتزام بين اطراف مطلعة او راغبة في التعامل وعلى اساس تجاري بحت ، ومن هذا نلاحظ القيمة العادلة هي عبارة عن قيمة الادوات المالية (الاسهم والسندات) التي يمكن بيعها او شرائها في وقت معين وبمبلغ محدد . كما عرفت على انها القيمة الحالية المخصومة أي تقدر التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لفترات قادمة باستخدام معدل خصم المناسب ويتمثل دخل الشركة في الفرق بين القيمة الحالية لصادفي الموجودات في نهاية الفترة وقيمتها الحالية في بدايتها ويمكن ان تطبق هذه الطريقة على مورد مالي او التزام مالي مفرد او مجموعة من الموارد والالتزامات بحيث يتم تقدير التدفقات النقدية الخارجية التي يمكن ان تعزى للبند (الغزوي ، 2010 ، 1) .

كما حددت القيمة العادلة على انها كلفة الاستبدال او الاحلال أي عبارة عن قيمة احد بند الموجودات من خلال كلفة الاقتناء لأصل مماثل للأصل الذي بحوزة الشركة عند اعادة التقييم وتتمثل هذه التكلفة في مقدار التي يمكن ان تتكبدها الشركة لو انها قامت بشراء موجودات مماثلة لما تمتلكه منها في الوقت الحالي من حيث المواصفات والعمر الانتاجي المتبقي للأصل .

وعرفت القيمة العادلة على انها القيمة السوقية وهي عبارة عن سعر البيع الذي يتمثل في مقدار النقدية التي يمكن ان تحصل عليها الشركة لو انها قامت ببيع بعض الاصول في الوقت الحالي . ونلاحظ من اعلاه ، انه في جميع الاحوال يجب الاشارة الى ان القيمة العادلة ليست القيمة السوقية ، فالقيمة السوقية يصعب الوصول اليها في سوق كفوء في الواقع العملي . ويمكن اجراء عمليات التقييم اذا ما احسن اختيار الجهة المؤهلة القادرة على الوصول لتحقيق الاهداف المرجوة منها . ومع ذلك فانه لا يوجد اختلاف جوهري على مفهوم القيمة العادلة في مختلف الجهات اذ يتفق جميعهم على ان القيمة العادلة هي القيمة التي تصلح لتبادل الاصول وتسديد الالتزامات على اساس تجاري بحت بين الاطراف المتفقة .

المعايير المحاسبية المهمة باستخدام القيمة العادلة في مجال القياس والافصاح عن الاصول الثابتة :

قد اهتمت المعايير الدولية والامريكية بمفهوم القيمة العادلة وكيف يمكن الاستفادة منها لإعادة تقييم الاصول الملموسة وغير الملموسة والاستثمارات وغيرها من البنود المحاسبية كي تضي على المعلومات المحاسبية خاصة الملائمة لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في النشاط الاقتصادي ومن الجدير بالذكر انه ليس هناك أي اختلاف ما بين المعايير الدولية والمعايير الامريكية في المضمون اذ يرى البعض ان المعايير الدولية قد اشتقت من المعايير الامريكية كون الاخيرة مستنبطة من الواقع العملي ، ومن هذه المعايير هي :

1. **المعيار الدولي رقم 16 :** ويهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ويشمل ذلك مسألة توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها بالدفاتر مع تحديد القيمة الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج اعادة التقييم مع تحديد قيمة الاندثرات والخسارة

الناجمة من استهلاك الأصل ومع الإفصاح عن تلك المعلومات بشكل واضح (جريوننج ، 2006 ، 201)

ونطاق عمل المعيار يطبق في المحاسبة عن الأصول الثابتة الا اذا تطلب او سمح معيار محاسبي دولي اخر بمعالجة محاسبية مختلفة الا ان المعيار استثنى بعض الحالات التي لا يطبق عليها المعيار وهي : (حماد ، 2006 ، 654)

- الأصول غير المتداولة المصنفة على ان الهدف منها اعادة البيع
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي
- الموارد غير المتجددة المماثلة

وقد اشار في المعيار رقم 16 العديد من المصطلحات الممكن ان تستخدم في عملية التقييم للأصول الثابتة وهي القيمة العادلة ، المبلغ المرحل ، الكلفة ، القيمة القابلة للاستهلاك ، الاندثار (الاستهلاك) ، خسائر انخفاض القيمة . (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2004 ، 827)

ومن اعلاه نلاحظ قد اعتبر المعيار الدولي رقم 16 ان احدى ادوات اعادة التقييم الاصول الثابتة هي القيمة العادلة والذي عرفها المعيار على انها (المبلغ الذي يمكن ان تتم مبادلة الأصل به بين اطراف مطلعة وراغبة في التعامل على اساس تبادل تجاري بحت) . وطبقا لهذا المعيار فيحق للشركة ان تختار ما بين اسلوب الكلفة التاريخية او اعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الاصول الثابتة (IASCF16,2009,Par29) وتعكس قيم اعادة التقييم بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ اعادة التقييم مطروحا منها مخصص الاندثار المتراكم واية خسارة مجمعة ناتجة عن الهبوط في القيمة على ان يتم اعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من عدم وجود اختلاف جوهري بين الكلفة التاريخية المثبتة في الدفاتر والقيمة العادلة في اعداد القوائم المالية (العبادي ، 2009 ، 8)

وقد حدد هذا المعيار ان القيمة العادلة لبنود الاصول الثابتة تعبر عن القيمة السوقية والتي تقدر عادة بمعرفة الخبراء المتخصصين في التقييم والتثمين . وفي حالة عدم وجود دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل او بسبب ندرة تداوله الا كجزء من نشاط مستمر ، يتم التقييم على اساس العائد او الكلفة الاستبدالية بعد خصم الاندثار المتراكم . وان تكرار اعادة التقييم تعتمد على حدوث تغير في القيمة العادلة لبنود الاصول الثابتة المعاد تقييمها بحيث يصبح الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة جوهريا ، وبالتالي فانه يتم اعادة التقييم سنويا للأصول التي تتسم بحدوث تغيرات هامة وسريعة في قيمتها سنويا ، اما باقي الاصول الثابتة الاخرى فقد يكون من الضروري اعادة تقييمها مرة واحدة كل ثلاث او خمس سنوات وانه اذا تم اعادة تقييم احد البنود في مجموعة الاصول الثابتة فانه يجب اعادة تقييم كل بنود المجموعة التي ينتمي اليها الأصل (العبادي ، 2009 ، 9)

ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الاصول من خلال الاتي : (صالح ، 2009 ، 25-26)

- القيمة السوقية التي عادة ما يتم تحديدها بمعرفة مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة
- القيمة الاستبدالية بعد الاندثار : عندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الاصول لأنها نادرا ما تباع .

وبالنسبة لنتيجة اعادة التقييم فقد حدد المعيار الدولي 16 انه يجب اضافة الزيادة في القيمة الناجمة عن اعادة التقييم الى حقوق المساهمين تحت بند مسمى فائض اعادة التقييم .

وبالنسبة للإفصاح عن القيمة العادلة المستخدمة في التقييم الاصول طويلة الاجل فقد الزم هذا المعيار الشركة في حال اختيارها لهذا الاساس ان تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدم القوائم المالية على تفسيرها والاستفادة منها لكل مجموعة من الاصول مثل الإفصاح عن كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة موضحا الزيادات والتخفيضات الناتجة عن اعادة التقييم . مع الإفصاح عن تاريخ سريان اعادة التقييم وما اذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإعادة التقييم والطرق والافتراضات او سياسة المستخدمة لتقدير القيمة العادلة ومدى الاعتماد

وعلى أسعار السوق المرتبطة بمعاملات حديثة حرة أو اساليب التقييم الاخرى المتبعة عند تقدير القيمة العادلة .

اما في حالة اختيار الشركة لأساس التكلفة فيجب عليها ان تفصح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة التي تختلف اختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية لهذه الاصول . وان التخلص من اصل معاد تقييمه وله فائض اعادة التقييم ظاهر في بنود قائمة الدخل فان المعالجة المحاسبية وحسب معيار الدولي 16 تقضي بإغلاق هذا الفائض في الارباح المدورة ولا يتم اظهاره ضمن ارباح الفترة في قائمة الدخل (عتمة ، 2009 ، 4) .

2. **المعيار الدولي رقم 36** : يهتم هذا المعيار ببيان ضرورة تثبيت الانخفاض في قيمة

الاصول طويلة الاجل كمصروف في قائمة الدخل فضلا عن ضرورة توافر مؤشرات تشير الى احتمال وجود انخفاض في قيمة الاصول طويلة الاجل مشابهة للمؤشرات المنصوص عليها في بيان المحاسبة المالية الامريكي رقم 144 والذي سيرد ذكره لاحقا وقد ورد في معيار 36 على انه يجب على الادارة ان تقييم في تاريخ كل ميزانية عمومية هل هناك أي دليل على ان اصلا ثابتا من الممكن ان يكون قد انخفضت قيمته . وحسب معيار 36 فانه يجب الاعتراف بالخسارة المتحققة من انخفاض القيمة في قائمة الدخل عندما يتجاوز المبلغ المحمل للأصل والذي عرفه المعيار 36 بانه المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة . كما اشار المعيار الى قياس خسارة انخفاض القيمة على اساس المبلغ القابل للاسترداد أي الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والمبلغ القابل للاسترداد والمبلغ القابل للاسترداد يمثل سعر البيع الصافي للأصل او القيمة الاستعمالية ايهما اعلى . وان القيمة الاستعمالية تمثل التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة الى القيمة الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وذلك قبل الضريبة ، والتي تعكس التقييم الجاري للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل . (الريشاني ، 2007 ، 172-173)

3. **المعيار الدولي رقم 38** : ويهتم هذا المعيار في قياس الافصاح عن الاصول غير الملموسة

فقد سمح المعيار 38 للشركات ان تختار نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم (القيمة العادلة) كسياسة محاسبية للقياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة وان القيمة العادلة اما ان تحدد بناء على سوق نشط او تحدد بناء على نموذج اعادة التقييم لبنود الاصول غير الملموسة التي قد لا يتوافر لها سوق نشط . وقد حدد هذا المعيار متطلبات الافصاح عن القيمة العادلة للأصول غير الملموسة بذات الطريقة المعتمدة في المعيار الدولي 16 مثل الافصاح عن القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها وكذلك الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصول غير الملموسة وغيرها . (IAS 38 , pars 118-124)

4. **المعيار الدولي رقم 41** : وهو المعيار المهتم بقياس الاصول البيولوجية في النشاط

الزراعي اذ يقاس الأصل الحيوي والمنتجات الزراعية الناتجة عنه عند نقطة الحصاد في تاريخ الاعتراف الاولي وفي تاريخ اعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة مالية لاحقة بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ويعتبر هذا القياس معبرا عن التكلفة للمنتجات الزراعية . وبالنسبة للإفصاح فقد اكد المعيار 41 على انه يجب الافصاح عن الارباح والخسارة الكلية الناجمة خلال الفترة الجارية عن الاعتراف الاولي بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية الناتجة عنها عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة وعند التغير في القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع المقدرة . وكذلك يجب الافصاح عن الطرق والافتراضات الهامة المطبقة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الاصول البيولوجية .

5. **المعيار الامريكي رقم 142** : اصدرت لجنة المعايير الامريكية معيار رقم 142 الخاص

بشهرة المحل والاصول غير الملموسة وينص هذا المعيار على معالجة شهرة المحل

والاصول غير الملموسة الاخرى وفقا للقيمة العادلة وذلك بإعادة تقييمها وفقا للسوق في نهاية كل سنة مالية او عند الحاجة لذلك ، فان اظهرت تدني بالقيمة يتم اطفاء الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة السوق في دخل نفس السنة التي حصل فيها التقييم وان كانت قيمة السوق اكبر فتترك القيمة الدفترية على ما هي عليه .

وان السبب في صدور هذا المعيار هو ان الاصول غير الملموسة موارد اقتصادية مهمة جدا واطهارها بالقيمة العادلة يستطيع ان يعكس اداء الشركات بشكل افضل مما لو انها اطفأت بالدخل وفقا لعمر مقدر كما كان يتم معالجتها سابقا .

وان هذا المعيار كأى معيار للقيمة العادلة اخر ، سوف يساهم هذا المعيار بتحقيق ما يسمى الافصاح الشامل ، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية ، ومعرفة قيمة الاصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة الشركة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها . وان عملية اظهار الاصول الثابتة وفقا للقيمة العادلة ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير وبالتالي فان مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل افضل على فهم الاستثمارات في هذه الاصول والقدرة على متابعة ادائها لاحقا . (دهمش ، 2003 ، 15)

6. **المعيار الأمريكي رقم 143** : اصدرت لجنة المعايير الامريكية المعيار 143 والخاص بالتخلص من الاصول الملموسة طويلة الاجل ويهدف هذا المعيار الى انشاء معايير محاسبية للاعتراف وقياس التزام التخلص من الاصول والتكاليف المتعلقة بها وينص على ما يلي :

أ- يجب على الشركات ان تعترف بالتزام التخلص من الاصول الملموسة طويلة الاجل

في الوقت الذي يحدث في الالتزام مع تقدير القيمة العادلة في اقرب وقت ممكن

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

ت- يجب على الشركة رسملة جزء من تكاليف التخلص من الأصل كزيادة في قيمة الأصل طويل الاجل لإكمال الجزء الدائن من القيد للالتزام التخلص من الاصول .

ث- يجب على الشركة ان تنزل تكاليف التخلص المرسملة في قائمة الدخل خلال حياة الأصل تحت مسمى اهتلاك الأصل (الاندثار) ، حيث تتضمن تكاليف التخلص من الأصل الاضافية والفائدة على زيادة التزام التخلص خلال مرور الوقت (WWW,FASB, org)

7. **المعيار الأمريكي رقم 144** : وقد نص هذا المعيار على ضرورة اثبات الانخفاض في قيمة

الاصول طويلة الاجل كمصروف ضمن قائمة الدخل ، وقد بين المعيار 144 ان اجراء تقييم انخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل يتطلب توافر عدد من المؤشرات التي تشير الى احتمال وجود انخفاض في قيمة الاصول طويلة الاجل مثل انخفاض القيمة السوقية للأصل الى حد كبير اكثر من المتوقع بسبب الزمن او الاستخدام العادي او حصول تغيرات مهمة حالية او متوقعة في البيئة التقنية او السوقية او الاقتصادية او القانونية ، او زيادة اسعار الفائدة في السوق او معدلات العائد الاخرى في السوق التي تؤثر في سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة، او زيادة القيمة الدفترية الصافية للأصل على قيمته السوقية او وجود ادلة على بطلان استعمال الأصل او حدوث تلف فيه. اما بالنسبة للأصول المملوكة من اجل استخدام او الاحتفاظ بها فان انخفاض القيمة يقاس او لا على اساس التدفقات النقدية غير المخصومة فاذا كان هناك انخفاض في القيمة فعلى الشركة ان تقيس انخفاض القيمة بمقارنة القيمة الدفترية للأصل مع قيمته العادلة واذا لم يكن هناك انخفاض في القيمة فعندها لا يوجد اي اجراء يتخذ انما يعاد النظر في العمر الانتاجي للأصول اذا تطلب الامر، اما بالنسبة للأصول طويلة الاجل المصنفة على انه سيتم التخلص منها

(بيعها) فيجب عند ذلك قياس انخفاض القيمة على اساس المبلغ الاقل من بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع . (الريشاني ، 2007 ، 169-171)

من خلال العرض اعلاه للمعايير الدولية والامريكية بالأخص المعيار الدولي رقم 16 والمعيار الأمريكي 143 و 144 ، على انه قد اتيح لشركات الاعمال والخدمات ان تتبنى بشكل اساسي القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية على اساس القيمة العادلة سواء في تقييم الاصول الثابتة او الاعتراف بها كما انه قد الزمت الشركات بتقديم الافصاح الكامل بشأن استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بما يمكن مستخدمي القوائم المالية من تفسير وفهم هذه القوائم وبما يجعلها اكثر فائدة ومنفعة في اتخاذ قراراتهم المختلفة . وانه قد طالبت الشركات في حالة قياسها لاي من بنود القوائم المالية ان تفصح عن الاسباب التي حالت دون قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها والتفديرات التي من المرجح ان تقع في نطاقها بالقيمة العادلة (ان امكن) . ونلاحظ ايضا ان اساس القياس المحاسبي وفق المعايير الدولية قد تحول من القياس على اساس التكلفة التاريخية في بعض الحالات النادرة فهو يعتبر حالة استثنائية وهو ما يولد فجوة بين اساس القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية. والتساؤل المطروح هنا هل ان الشركات العامة في العراق والتي تعتبر لبنة الحياة الاقتصادية للعراق كشركة نفط الجنوب والشركة العامة للكهرباء والشركة العامة للموانئ العراقية والعاملة بالنظام المحاسبي الموحد ترغب باستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة اسوة بالمعايير الدولية في تقييم اصولها الثابتة كمعيار رقم 16 من اجل تقليص الفجوة بين اساس القياس والافصاح في القوائم المالية وهل ان الشركات على استعداد كامل للقيام بهذا التحول هذا ما سنتعرف عليه في الدراسة الميدانية في الفصل الثاني .

الدراسة الميدانية :

أجريت الدراسة الميدانية في عينة من الشركات العراقية العامة والتي تعتبر من كبريات الشركات العامة وهي بمثابة العمود الفقري للاقتصاد العراقي وهي (شركة نفط الجنوب والشركة العامة للموانئ العراقية و شركة توزيع الكهرباء) إذ كانت عينة الدراسة مجموعة من المحاسبين العاملين في هذه الشركات والتي كان حجمها (60) عينة وتم توزيع استمارة استبيان 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 الاحصائي	58	96%

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

جدول رقم (2)

توزيع درجات الاجابة على استمارة الاستبيان

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

وقد تم تقسيم الاستبيان الى قسمين الاول يتضمن المعلومات الديموغرافية وهو يشمل مجموعة من المعلومات العامة الخاصة بالمجيب مثل (العمر و التأهيل العملي وسنوات الخدمة والتخصص العملي) للوقوف على صفات المجيب الديموغرافية .

اما القسم الثاني من استمارة الاستبيان فهو يتضمن مجموعة من الاسئلة الخاصة بدراسة فرضيات الدراسة اذ كانت هذه المجموعة تتكون من (28) سؤال مقسمة كالآتي :

جدول رقم (3)

يبين كيفية تقسيم اسئلة الاستبيان على فرضيات الدراسة

الاسئلة الخاصة بها	الفرضية	رقم الفرضية
من 1 - 10	يرغب محاسبين الشركات العراقية بالتحول من طريقة التقييم باستخدام التكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة	1
من 11 - 21	يساهم تطبيق القيمة العادلة في مجال التقييم الاصول الثابتة في زيادة جودة خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	2
من 22 - 28	ان لضعف الوعي المهني وغياب المقومات الثقافية والقانونية من اسباب عدم تطبيق القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة	3

التحليل الاحصائي :

1 - الخصائص الديموغرافية لعينة البحث :

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

أ - العمر : الجدول التالي يبين الفئات العمرية الاكثر تكرارا 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 اعلاه نلاحظ ان عينة الدراسة كانت غالبيتهم من الفئة العمرية المحصورة بين (30 - 39) سنة اذ شكلت النسبة الاكبر وهي (45%) وتليها الفئة العمرية المحصورة بين (40 فما فوق) والتي شكلت نسبة 38%) اما الفئة المحصورة بين (20 - 29) وهي الفئة الاقل اذ شكلت النسبة الاقل وهي (17%) ومن هذا نلاحظ ان غالبية عينة الدراسة هم من الفئة العمرية المتوسطة أي بين الحديث والقديم والتي يمكن ان تعكس وبشكل ايجابي على اجابات الاستبيان على اعتبار ان موضوع الدراسة يتصف بانها مفهوم تطبيقي حديث ومهم وهو القيمة السوقية العادلة .

ب - التأهيل العلمي : الجدول التالي يبين التأهيل 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 اعلاه نلاحظ ان التأهيل العلمي لعينة البحث كان غالبيتهم من درجة البكالوريوس ، اذ شكلت نسبة (76%) وهي اعلى نسبة من عينة البحث وتليها درجة دبلوم فني اذ شكلت نسبة (22%) اما النسبة الاقل من عينة البحث وهي درجة الدبلوم العالي اذ شكلت نسبة (2%) وهي نسبة قليلة جدا . وعليه نلاحظ ان عينة البحث كانت من درجة البكالوريوس بما تتلائم مع موضوع البحث على اعتبار انهم في مستوى اكاديمي جيد وهو درجة البكالوريوس .

ج- التخصص العلمي : الجدول التالي يبين التخصص العلمي لعينة البحث للوقوف على مدى ملائمة العينة مع موضوع البحث

جدول رقم (6)

التخصص العلمي	محااسبة	ادارة اعمال	علوم مالية ومصرفية	اخرى	المجموع
التكرار	37	11	8	2	58
النسبة المئوية	%64	%19	%14	%3	%100

من الجدول اعلاه نلاحظ ان غالبية عينة البحث هم من المحاسبين اذ شكلت هم من المحاسبين اذ شكلت نسبتهم من عينة البحث ما يقارب (64%) وهي النسبة الاكبر ضمن عينة البحث وهذا ما يضيفي ملائمة اجابة العينة مع موضوع البحث على اعتبار ان الموضوع محاسبي وتليها نسبة (19%) وهم من تخصص ادارة الاعمال وهم من فئة ذو اهمية لاجابات الاستبيان على اعتبار ان تخصص ادارة الاعمال قريب جدا من المفاهيم المحاسبية وتطبيقاتها تليها نسبة (14%) وهم من العلوم المالية والمصرفية وهم ايضا فئة مهمة على اعتبار انهم يمتلكون قاعدة معلوماتية محاسبية عالية ومن ثم نسبة الاقل في عينة الدراسة وهم من فئة اخرى اذ شكلت (3%) من عينة البحث ومن هذا نستطيع ان نصف العينة ملائمة جدا لموضوع البحث وذو علاقة مباشرة على اعتبار انهم يمتلكون قاعدة معلوماتية عن هذا الموضوع المهم.

د- سنوات الخدمة : الجدول التالي يبين سنوات الخدمة لعينة البحث أي مدى خبراتهم المهنية التي يتمتعون بها فعليا

جدول رقم (7)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخدمة

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

من الجدول اعلاه نلاحظ ان سنوات الخبرة العملية التي يتمتع بها عينة البحث والتي تكون تبدأ من 15 سنة فاكثر هي النسبة الاكبر بين عينة البحث اذ شكلت (38 % من عينة البحث) وتليها الفئة المحصورة بين (10 - 14) سنة اذ شكلت نسبة 33% وهي النسبة الثانية من عينة البحث والتي تمتلك خبرة عملية متوسطة وبعدها نسبة (26%) وهي النسبة الاقل من عينة البحث وتمثل الفئة قبل الاخيرة من عينة البحث وهم الافراد الذين يمتلكون خبرة عملية تتراوح من (5-9) سنة وهي خبرة عملية ليست بقليلة وتليها الفئة الاقل جدا وهم من فئة (1-4) سنوات ممن يملكون خبرة عملية والتي تشكل نسبة 3% وهي نسبة قليلة جدا . وعليه نلاحظ ان عينة البحث الاكبر هم ممن يتمتعون بمؤهلات وخبرات عملية جيدة وهم من فئة (من 15 سنة فما فوق) ومن ثم تتدرج العينة حسب سنوات الخبرة وتعد من الفئات الملائمة لبحث موضوع القيمة العادلة على اعتبار ان هذا الموضوع مهم في التطبيقات المحاسبية ولا يحدد اهمية هذا الموضوع في التطبيقات العملية الا اهل الخبرة العملية الجيدة وهذا مما تتصف به عينة البحث .

2- التحليل الوصفي لعينة البحث لدراسة فرضيات البحث :

يتم في هذا الجانب من الدراسة اجراء التحليل الوصفي لاجابات عينة البحث للوقوف على معرفة هل ان فرضيات البحث قد تحققت ام لا . ولذلك قد استخدم التحليل الاحصائي الوصفي من خلال احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاختبار فرضيات الدراسة .

اختبار الفرضية الاولى :

جدول رقم (8)

الاحصاء الوصفي لاجابات عينة البحث فيما يخص الفرضية الاولى

الرقم	الاسئلة	الوسط	الانحراف	نسبة
-------	---------	-------	----------	------

الخطأ	المعياري	الحسابي		
0.17	0.94	4.2	ان طريقة الكلفة التاريخية تعاني من قصور في عملية تقييم الاصول الثابتة	1
0.41	0.8	4.31	ان ابتعاد طريقة الكلفة التاريخية عن الواقع وفقدان قابلية المقارنة من خلالها يؤثر في الثقة بتلك المعلومات	2
0.15	0.81	4.34	ان تطبيق النظام المحاسبي الموحد لأساس التكلفة التاريخية لا يأخذ بتغيرات الاسعار عند اجراء القياس المحاسبي للأصول الثابتة	3
0.17	0.96	4.17	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد للكلفة التاريخية ينجم عنه عدم كفاية مخصصات الاندثار لاستبدال الأصل الثابت عند ارتفاع الاسعار يعد تشكيل الاحتياطات في النظام المحاسبي الموحد حلا نهائيا وجذريا لمشكلة استبدال الأصل الثابت	4
0.19	1.05	3.55	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد للكلفة التاريخية لا يقدم قياسا حقيقيا لنتائج نشاط الشركة	5
0.18	1.01	3.89	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد للكلفة التاريخية لا يقدم قياسا حقيقيا لنتائج نشاط الشركة	6
0.15	0.84	4.27	ان استخدام النظام المحاسبي الموحد للكلفة التاريخية في تقييم الاصول 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 للكلفة التاريخية في تقييم الاصول الثابتة يؤدي الى تضخيم قياس الدخل في حالة ارتفاع الاسعار 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	0.86	3.96	هناك ضرورة لتعديل النظام المحاسبي الموحد وان تطويره وفقا لطريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة سيتمكن المحاسب من مواجهة التحديات الراهنة	10
0.17	0.93	4.09	العبارات مجتمعة من (1-10) تتعلق بالفرضية الاولى	

من الجدول اعلاه نلاحظ ان الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 4.09 وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وان نسبة الخطأ للأسئلة مجتمعة هي 0.17 وهي اقل من النسبة المفترضة في الدراسة وهي (50%) اما الانحراف المعياري للأسئلة المجتمعة هي (0.93) وهي اقل من (1) وعليه نلاحظ ان لدى المجيبين الرغبة بالتحول من طريقة التقييم بالكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة في مجال التقييم للأصول الثابتة وهذا يظهر جليا من اجابات المجيبين بخصوص السؤال (5 و 6 و 10) اذ ان الوسط الحسابي لتلك الاسئلة على التوالي هي (3.55 ، 3.89 ، 3.96) أي ان النظام المحاسبي الموحد لا يقدم قياسا حقيقيا لنتائج نشاط الشركة عند اعتماده على طريقة الكلفة التاريخية في تقييم الاصول الثابتة وانه يعتمد على بند الاحتياطات لحل مشكلة استبدال الاصول الثابتة وان هناك ضرورة لاستخدام طريقة القيمة العادلة في مجال نقيم الاصول الثابتة حتى يتمكن المحاسب من مواجهة التحديات الراهنة وبناء على ذلك تم قبول فرضية الثبات الاولى للبحث والتي تنص ((ترغب الشركات العراقية بالتحول من طريقة الكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة)).

اختبار الفرضية الثانية :

جدول رقم (9)

الاحصاء الوصفي لإجابات عينة البحث فيما يخص الفرضية الثانية

نسبة الخطأ	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاسئلة	الرقم
0.18	1.01	3.89	تتميز طريقة القيمة العادلة بسهولة التطبيق	11
0.13	0.74	4.13	تساعد طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة على توفير متطلبات الرقابة الادارية والمالية على هذه الاصول	12
0.12	0.65	4.06	توفر طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	13
0.12	0.64	4.27	تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة الزمانية والمكانية باستخدام طريقة القيمة العادلة	14
0.12	0.68	4.03	توفر طريقة القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة الموضوعية في قياس نتيجة نشاط والمركز المالي للشركة	15
0.15	0.84	3.93	توفر طريقة القيمة العادلة ادلة اثبات موضوعية في مجال تقييم الاصول الثابتة	16
0.14	0.78	3.75	تشكل المعلومات المستندة الى التقييم بالقيمة العادلة اساسا دقيقا للتنبؤ واتخاذ القرارات المتعلقة بالاصول الثابتة	17
0.15	0.85	3.89	تقيم الاصول الثابتة بالقيمة العادلة يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق	18
0.18	1.01	4.03	تطبيق القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة تنتج عنه معلومات تمثل جوهر الاحداث وليس مجرد الشكل القانوني للأحداث	19
0.13	0.71	4.00	تطبيق طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة يعطي درجة تأكيدا للقياس المحاسبي	20
0.11	0.59	4.00	تطبيق طريقة القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة يساعد على سهولة فهم القوائم المالية	21
0.13	0.77	3.99	العبارات مجتمعة من (11 - 21) تتعلق بالفرضية الثانية	

من الجدول اعلاه نلاحظ ان الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 3.99 وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وان نسبة الخطأ للأسئلة مجتمعة هي 0.13 وهي اقل من النسبة المفترضة في الدراسة وهي (50%) اما الانحراف المعياري للأسئلة المجتمعة هي (0.77) وهي اقل من (1) وعليه نلاحظ ان لدى المجيبين يؤيدون ان استخدام طريقة القيمة العادلة في مجال التقييم للاصول الثابتة يساهم في زيادة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهذا يظهر جليا من اجابات المجيبين بخصوص السؤال (16 و 17 و 18) اذ ان الوسط الحسابي لتلك الاسئلة على التوالي هي (3.93 ، 3.75 ، 3.89) أي ان طريقة القيمة العادلة توفر في تقييم الاصول الثابتة ادلة اثبات موضوعية في مجال التقييم وبشكل موضوعي لتحديد نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي مما يدعم مركزها التنافسي في الاسواق وبناء على ذلك تم قبول الفرضية الثانية والتي تنص على ((يساهم تطبيق طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة في زيادة جودة خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية)) .

اختبار الفرضية الثالثة :

جدول رقم (10)

الاحصاء الوصفي لإجابات عينة البحث لاختبار الفرضية الثالثة

الرقم	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الخطأ
22	عدم توافر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة	4.06	0.84	0.15
23	صعوبة جمع المعلومات المعدة بناء على القيمة	4.41	1.05	0.19
24	عدم وجود مقومات اقتصادية من اسواق جاهزة	4.27	0.95	0.17
25	واسواق مالية فاعلة التي تسهل قياس القيمة العادلة	4.55	0.82	0.15
26	ليس هناك مقومات ثقافية لاستخدام طريقة القيمة العادلة	4.41	0.77	0.14
27	عدم وجود دورات تدريبية للمحاسبين بخصوص كيفية تطبيق طريقة القيمة العادلة في التقييم	4.27	0.99	0.18
28	يمثل التعليم الجامعي لطلبة قسم المحاسبة دورا كبيرا في المعوقات التي تمنع تطبيق القيمة العادلة	4.10	1.14	0.21
	عدم توفر قوانين وتشريعات تساهم بتطبيق القيمة العادلة			
	العبارات المجتمعة من (22-28) لاختبار الفرضية الثالثة	4.29	0.93	0.17

من الجدول اعلاه نلاحظ ان الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 4.29 وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وان نسبة الخطأ للأسئلة مجتمعة هي 0.17 وهي اقل من النسبة المفترضة في الدراسة وهي (50%) اما الانحراف المعياري للأسئلة المجتمعة هي (0.93) وهي اقل من (1) وعليه نلاحظ ان المحبيين يؤيدون ان ضعف الوعي المهني وغياب المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية من اسباب عدم تطبيق طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة وعليه تم قبول هذه الفرضية الثابتة الثالثة التي تنص على ((ان لضعف الوعي المهني وغياب المقومات الثقافية والقانونية من اسباب عدم تطبيق القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة)).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1. الاستنتاجات

من خلال الدراسة الميدانية اعلاه تم التوصل الى الاتي :

أ- ان هناك رغبة عند المحاسبين في الشركات العامة بالتحول من استخدام الكلفة التاريخية الى طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة اذ تمكن المحاسب هذه الطريقة الاخيرة من مواجهة التحديات الراهنة والحاصلة بسبب التصاعد في الاسعار

ب- يؤيد المحاسبين في الشركات العامة ان استخدام طريقة القيمة العادلة يزيد من جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال انها تقدم ادلة اثبات موضوعية في مجال تقييم الاصول الثابتة وبشكل موضوعي لتحديد نتيجة اعمال الشركة ومركزها المالي ووضعها التنافسي في الاسواق.

ت- يؤيد المحاسبين في الشركات العامة ان عدم استخدام طريقة القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة كان نتيجة لضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية وعدم الاهتمام النظام المحاسبي الموحد بتطبيق القيمة العادلة في مجال التقييم مما زاد من تجاهل هذه الطريقة .

2. التوصيات

- بناء على ما تقدم من الاستنتاجات اعلاه نوصي بالاتي :
- أ- لا بد من استخدام طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة من اجل الوثوق بالبيانات المقدمة لإعداد القوائم المالية وموثوقية نتائج القياس المحاسبي المستند اليها ومن ثم تستطيع الشركة مواجهة التحديات الراهنة والحاصلة في مجال الاعمال وتعزز استمرارية الشركات رغم التغيرات السريعة في بيئة الاعمال .
- ب- لا بد من استخدام طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول الثابتة من اجل سهولة جمع البيانات المعدة على اساس القيمة السوقية العادلة وتمكن من مقارنة المعلومات المعدة على اساس القيمة العادلة بين السنوات ومن ثم زيادة الخصائص النوعية للمعلومات المعدة على اساس القيمة العادلة
- ت- وبناء على اعلاه لا بد من تبني النظام المحاسبي الموحد استخدام طريقة التقييم وفق القيمة العادلة لما لها من فوائد في العمل المحاسبي اذ لا بد من توافر مواد قانونية تنص على وجوب استخدام طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الاصول وتوفير المعلومات الثقافية عن هذا الموضوع
- ث- العمل على تدريب الكوادر المحاسبية على استخدام القيمة العادلة في التقييم وتطوير خبراتهم المهنية في هذا المجال ، كما لا بد من ادخاله كمادة منهجية مقررة .

المصادر :

• المصادر العربية :

1. ابراهيم ، نبيل عبد الرؤوف ، ((دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة)) ، بحث منشور على الموقع الالكتروني للمعهد العربي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات ، اكااديمية الشرق ، 2009
2. الخطيب ، حازم ، ظاهر القشي ، ((توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي واثار ذلك على الاقتصاد))، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004.
3. الرضا ، عقيلة ، ((مدى توافق اسس استهلاك الاصول الثابتة بموجب النظام المحاسبي الموحد السوري 287 مع معايير المحاسبة الدولية)) ، مجلة اربد للبحوث والدراسات ، المجلد السابع ، العدد 2، 2004
4. الريشاني ، سمير ، ((انخفاض قيمة الاصول طويلة الاجل واهمية تطبيقها في سورية)) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 23 ، العدد 2، 2007
5. السعافين ، هيثم ، ((الاتجاهات الحديثة في تقييم الموجودات واثرها على القرارات الاستثمارية))، مجلة المدقق ، العدد 52-53 ، جامعة الاسراء ، الاردن ، 2003
6. العبادي ، مصطفى راشد ، ((مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح والمراجعة بالقوائم المالية)) ، بحث مقدم الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية والتي نظمتها كلية ادارة الاعمال بجامعة الملك سعود ، 2010
7. جريوننج ، هيني فان ، ((معايير التقارير المالية ، دليل التطبيق)) ، ترجمة طارق حماد ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر ، 2006
8. حماد ، طارق ((موسوعة معايير المحاسبة الدولية)) ، الجزء الاول ، عرض القوائم المالية ، الدار الجامعية ، 2006
9. خشارمة ، حسين ((العوامل المؤثرة في تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة ، دراسة ميدانية لواقع الاردن)) ، مجلة جامعة الخليل للبحوث ، فلسطين ، العدد الاول ، 1999
10. دهمش ، نعيم ، ((الجديد في المعالجات المحاسبية لشهرة المحل والاصول غير الملموسة الاخرى))، مجلة المدقق ، العدد 52-53، الاردن 2003

11. عبد الرحيم ، علي ومصطفى غالب وعلي هويدي ، ((التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية))، المجلة العربية للعلوم الادارية ، المجلد 5 ، العدد 1 ، 1997
12. عتمة ، مهند ، ((التعديلات على معيار المحاسبة الدولي الاول : عرض القوائم المالية ، 2009 . على الموقع الالكتروني /http://jacpa.org/
13. عدس ، نائل ، عبد الناصر نور ، ((القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة))، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع ، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ، 2006
- المصادر الانكليزية :
14. Aboody,D.Mary E.B.,AndRon K.,((Revaluation of Fixed assets and future firm performance)) , www.ssrn.com , 1998.
- 15.Choy,Amy,&Kim Ying ,((Fair value as relevant metric ; Atheoretical investigation)) ,Washington University,2005.
16. Hermann ,D., Shahrokh,M. &Thomas ,w. ,((property plant and equipment the next step U.S fair value accounting , www.ssrn.com ,2002
- 17.International Accounting Standards Board (IASB),((decision on international financial reporting standards – up date ,may ,London , U.K, 2006
- 18.Altman ,Howard , SFAS No. 157,((fair value measurement)) , CAP Journal , 2007
- 19.Barth , M.E. , Landsman,W.R.&Beaver, W.H., ((The relevance of the value relevance literature for financial accounting standards setting : another view)) , Journal of accounting and economics , No. 31, 2001
- 20.International Accounting Standerds Board Committee foundation (IASCF), IAS16,((property , plant and equipment ,international financial reporting standards ,www.iasb.org. 2009
- 21.financial accounting standerd board , www.FASB.org